

УДК 657:631.1 (470.57)

Л. В. Постникова, И. В. Харчева, Н. А. Прошина, Д. Д. Постникова

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, г. Москва, email: lpostnikova@gmail.com;
hazar76@mail.ru; veto4ka-1@yandex.ru

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАПАСОВ

Ключевые слова: профессиональное суждение, запасы, контрагенты, неотфактурованная поставка, микропредприятия, упрощенный бухгалтерский учет.

Системный подход к применению стандартов учета и формирование на их основе профессионального суждения предопределили тему данной статьи. Авторами обоснованы теоретические положения и разработаны концептуальные решения по совершенствованию механизма организации учета запасов в рамках изменения системы нормативного регулирования. Рассмотрены примеры организации учета запасов в разных видах предприятий, учета спецодежды и неотфактурованных поставок на основании требований стандарта ФСБУ 5/2019 «Запасы».

L. V. Postnikova, I. V. Kharcheva, N. A. Proshina, D. D. Postnikova

RSAU-Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazeva, Moscow,
email: lpostnikova@gmail.com; hazar76@mail.ru; veto4ka-1@yandex.ru

USING PROFESSIONAL JUDGMENT IN ORGANIZING STOCK ACCOUNTING

Keywords: professional judgment, inventory, counterparties, unbilled delivery, micro-enterprises, simplified accounting.

A systematic approach to the application of accounting standards and the formation of professional judgment on their basis predetermined the topic of this article. The authors substantiated theoretical provisions and developed conceptual solutions to improve the mechanism for organizing inventory accounting within the framework of changes in the regulatory system. The examples of the organization of inventory accounting in different types of enterprises, accounting of overalls and unbilled deliveries based on the requirements of the FSBU standard 5/2019 "Inventories" are considered.

В настоящее время существует множество требований к ведению бухгалтерского учета, которые невозможно реализовать без профессионального суждения. Прежде всего, это касается вопросов признания, оценки, классификации объектов учета и формирование отдельных данных отчетности.

В МСФО, профессиональное суждение закреплено в качестве одной из основ формирования отчетности и почти в каждом международном стандарте предусмотрено его применение.

В нашей стране профессиональное суждение определено как категория бухгалтерского учета, при этом не рассматривается его сущность, порядок применения и документального оформления [2].

В ст.13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» указано, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом

результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений [1]. Понятие «достоверное представление» также подразумевает использование профессионального суждения как оценочной категории.

Развернутое определение профессионального суждения представлено в принятой Фондом «НРБУ «БМЦ» Рекомендации Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» – «это обоснованное суждение по вопросам бухгалтерского учета специалиста, полномочного принимать решения по таким вопросам, основанное на требованиях законодательства, стандартов, специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике, выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики».

В случае если для формирования профессионального суждения, применяемого в бухгалтерском учете, требуется информация, относящаяся к иным обла-

стям знаний, для выработки обоснованного профессионального суждения могут быть использованы экспертные мнения квалифицированных специалистов (экспертов) в соответствующей области.

Профессиональное суждение должно быть нейтральным, т.е. оно не должно оказывать влияние на решения пользователей финансовой отчетности с целью достижения заранее определенного результата.

Профессиональное суждение должно основываться на экономическом содержании фактов хозяйственной жизни и исходить из приоритета этого содержания над юридической формой указанных фактов.

Профессиональное суждение, примененное в бухгалтерском учете, подлежит документальному оформлению в произвольной форме. Порядок документального оформления профессионального суждения определяется организацией самостоятельно исходя из характера вопросов, решение которых основывается на этом суждении.

Профессиональное суждение по вопросам отражения в бухгалтерском учете отдельного факта хозяйственной жизни в конкретной хозяйственной ситуации (вопросам однократного применения) может включаться непосредственно в первичный учетный документ, которым оформляется этот факт, либо фиксироваться в другом документе, сопровождающем первичный учетный документ. Профессиональное суждение по вопросам, не связанным с конкретными обстоятельствами отдельной хозяйственной ситуации (вопросам неоднократного применения), включается в соответствующую организационно-распорядительную документацию, которой оформляется принятая организацией учетная политика (приказы, распоряжения, стандарты и т.п.). Профессиональное суждение по вопросам, с решением которых необходимо ознакомить пользователя бухгалтерской отчетности для понимания им представленной в отчетности информации (вопросам бухгалтерской отчетности), включается в бухгалтерскую отчетность в составе соответствующих пояснений о значимых элементах учетной политики.

Рассмотрим возможность применения профессионального суждения по вопросам признания, оценки и классификации объектов бухгалтерского учета на примере организации учета запасов в разных видах предприятий, учета спецодежды и неотфактурованных поставок в рамках действия ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Цель исследования: изучение действующей учетной практики в рамках изменения системы нормативного регулирования на примере учета запасов.

Задачи исследования: изучить новые требования нормативных документов в области ведения учета запасов, определение предложений по применению профессионального суждения в рамках организации их учета.

Материалы, методы и условия проведения исследований: объектом исследования является учетная деятельность по применению ФСБУ 5/2019. В процессе исследования были применены научные методы решения поставленных задач и достижения поставленной цели: анализ, синтез, абстрагирование, а также приемы систематизации теоретического и практического материала.

Результаты исследования и их обсуждение

С 2021 года изменилось нормативное регулирование учета запасов. До конца 2020 года действовали ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Приказ Минфина России от 28.12.2001г. №119н, которым были утверждены методические указания по их учету. С 01.01.2021г. они отменены, и организации руководствуются ФСБУ 5/2019 «Запасы». При применении данного стандарта мы имеем дело в рамках реформы бухгалтерского учета с системным подходом к применению профессионального суждения.

Запасы в новом стандарте определяются как активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (п.3 ФСБУ 5/2019 «Запасы»).

Для целей применения стандарта все предприятия можно разделить на три группы – микропредприятия, малые предприятия с упрощенным учетом и все остальные.

В ФСБУ 5/2019 установлено, что его могут не применять микропредприятия, а организации с упрощенным учетом могут не применять отдельные положения стандарта [3].

Микропредприятие – хозяйствующий субъект, имеющий среднесписочную численность работников за предшествующий календарный год не более 15 человек (ст.4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации») и доход от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год не более 120 млн. рублей (Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»). Минимум 51% уставного капитала ООО должно принадлежать физлицам или организациям – субъектам малого и среднего предпринимательства. Доля организаций, не относящихся к субъектам малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 49%, доля государства, регионов или некоммерческих организаций – 25% (пп. «а» п.1 ч.1.1 ст.4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»).

Статус микропредприятия дает право не применять стандарт и «затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены» (п.2 ФСБУ 5/2019).

Следовательно, если микропредприятие отказалось от применения ФСБУ 5/2019, то оно не будет признавать в учете никаких запасов: ни товаров для перепродажи, ни материалов для производства.

Считаем, что отказаться от применения стандарта можно, если бухгалтерский учет микропредприятия не является основой для принятия управленческих решений и если применяемый налоговый режим не предполагает учет затрат.

Применять ФСБУ 5/2019 целесообразно, если налоговый учет расходов строится на основе бухгалтерского, если вид деятельности предприятия – производство и если организация составляет отчетность для инвесторов.

Отдельно, необходимо остановиться на особенности применения стандарта малыми предприятиями. В формулировке ФСБУ 5/2019 малые предприятия это организации с упрощенным учетом. Это следует из ст. 6 п.4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ – «упрощенные способы ведения учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять, если иное не установлено настоящей статьей, следующие экономические субъекты: субъекты малого предпринимательства».

Под словом иное, согласно п.5 (ФЗ «О бухгалтерском учете») – упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты: организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации и т.д.

Упрощенный бухгалтерский учет – предполагает, что можно не использовать требования ПБУ 18/02, ПБУ 2/2008. Вести учет при этом можно без создания резерва на оплату труда, без ежемесячной амортизации (а начислять ее раз в год), исправлять любые ошибки, как несущественные, составляется упрощенная бухгалтерская отчетность, можно не применять некоторые требования ФСБУ 5/2019 и др. (Информационное сообщение Минфина России от 24.06.2016 №ИС-учет-5 «Об упрощении ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства и рядом иных организаций»; Информация Минфина России от 29.06.2016 №ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности»).

Малое предприятие – хозяйствующий субъект, имеющий среднесписочную численность работников за предшествующий календарный год не более 100 человек (ст.4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии

малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации») и доход от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год не более 800 млн. рублей (Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»). Минимум 51% уставного капитала ООО должно принадлежать физлицам или организациям – субъектам малого и среднего предпринимательства. Доля организаций, не относящихся к субъектам малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 49%, доля государства, регионов или некоммерческих организаций – 25% (пп. «а» п.1 ч.1.1 ст.4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»).

Шесть положений ФСБУ 5/2019 организации с упрощенным учетом могут не применять:

1. Организации с упрощенным учетом вправе не включать в себестоимость запасов прочие затраты. Себестоимость будет формироваться из цены поставщика, без включения доставки, сортировки, оценочных обязательств, процентов и др. Данные затраты признаются расходами периода.

2. Организации с упрощенным учетом вправе не корректировать стоимость запасов, если параллельно с отгрузкой поставщик предоставляет бонусы товаром или дополнительные премии. Стоимость поступивших запасов учитывается в соответствии окончательной ценой в отгрузочных документах поставщика, разумеется, без НДС. Никаких дополнительных факторов рассматривать и учитывать не нужно. В учетной политике можно прописать – «организация принимает к бухгалтерскому учету приобретенные запасы по цене поставщика без учета скидок, вычетов, премий и льгот. При этом затраты, подлежащие включению в стоимость материалов согласно ФСБУ 5/2019 (затраты на заготовку, доставку и т.д.), включаются в состав расходов периода, в котором понесены (п.17 ФСБУ 5/2019).

3. При приобретении запасов с отсрочкой более чем на 12 месяцев, малым предприятиям с упрощенным учетом не нужно выделять проценты и учитывать их отдельно от цены. В учетной политике можно прописать – «при приобретении запасов на условиях отсрочки платежа на период, превышающий 12 месяцев, организация принимает к учету запасы по цене поставщика. Разница между фактической себестоимостью запасов и суммой денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки, не рассчитывается (п. 17 ФСБУ 5/2019).

4. Если оплата за приобретенные запасы производится не денежными средствами, то малым предприятиям с упрощенным учетом не нужно рассчитывать справедливую стоимость передаваемых запасов. В учетной политике можно прописать – «при приобретении запасов с условием оплаты не денежными средствами организация принимает к бухгалтерскому учету приобретенные запасы по балансовой стоимости передаваемых активов. Справедливая стоимость передаваемого имущества не рассчитывается (п.14 абз. 4 ФСБУ 5/2019).

5. Малые предприятия вправе не переоценивать запасы на каждую отчетную дату и не создавать резерв под их обесценение. Организация с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости. В учетной политике можно прописать – «резерв под обесценение запасов не создается, организация отражает запасы на отчетную дату по фактической себестоимости (п.32 ФСБУ 5/2019).

6. Право не применять ФСБУ 5/2019 в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд (данное положение касается всех организаций). В учетной политике можно прописать – «организация не применяет ФСБУ 5/2019 «Запасы» в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. Затраты, подлежащие включению в стоимость таких запасов, учитываются в расходах периода, в котором они понесены (п.2 ФСБУ 5/2019).

Следующим аспектом, на которой нужно обратить внимание – организация учета спецодежды, спецоснастки, специнструмента. Признание их запасами

или основными средствами будет проводиться в соответствии требованиями ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020.

Необходимость обращения к понятию «операционный цикл» будет возникать при квалификации спецодежды и спецоснастки, используемых более 12 месяцев, и только если сам этот цикл превышает 12 месяцев. Применение стоимостного критерия может быть только после признания объекта основными средствами (а не запасами), то есть сначала – квалификация объекта учета, лишь после этого – определение порядка списания его стоимости на расходы: при отпуске в производство или через амортизацию.

В отдельных случаях квалификация актива, в том числе спецодежды и спецоснастки, в качестве запасов или основных средств может зависеть не от срока службы, а от функционального назначения. Согласно требованиям п.5 пп. «а» ФСБУ 26/2020 – к капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на приобретение имущества, предназначенного для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств.

Корреспонденция счетов по передаче спецодежды и спецоснастки в эксплуатацию:

– Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общехозяйственные расходы», 26 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит 10 «Материалы», субсч. 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» – списана при передаче в эксплуатацию спецоснастка, используемая в производстве; специальные инструменты, оборудование и спецодежда.

В определенных случаях организация может поступить следующим образом – согласно требованиям рациональности, установить в учетной политике, что спецодежда, спецоснастка и специнструмент являются группой основных средств, стоимость которых совокупно не является для организации существенной величиной и информация о них заведомо несущественна для организации, с учетом особенностей ее деятельности и структуры активов и не может повли-

ять на экономические решения пользователей отчетности (п.7.4 ПБУ 1/2008).

Далее хотелось бы остановиться на вопросе учета неотфактурованных поставок. Неотфактурованные поставки представляют собой запасы, которые при поступлении в организацию от известного нам поставщика оказались без товаросопроводительных документов, необходимых для определения их фактической себестоимости или были обнаружены ошибки в их оформлении. Следовательно, у нас нет сомнений, что ценности потупили в организацию, мы знаем их количество, их качество соответствует заявленному.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» не содержит информацию о правилах их учета, и здесь мы имеем дело с системным подходом к применению стандартов и должны обратиться к нормам ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений».

При этом, хотелось бы обратить внимание на следующую особенность – бухгалтеру может показаться, что не поступившие вовремя документы это ошибочные действия должностного лица организации или поставщика и это приведет к использованию требований ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», хотя это в корне не верно. В п.2 ПБУ 22/2010 говорится – если у организации в какой-то момент времени, когда нужно отразить в учете факт хозяйственной жизни, отсутствует информация или она каким-то образом искажена, это ошибкой не считается, таким образом, делается отсылка к нормам ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений».

Согласно п.2 ПБУ 21/2008 – изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Если организация при поступлении неотфактурованных запасов отразила их получение по предполагаемой цене (исходя из договора или других имевшихся документов), а впоследствии при

получении всех расчетных документов стоимость материалов была откорректирована, такая корректировка не является исправлением ошибки и осуществляется в порядке для изменения оценочных значений.

Если же организация при поступлении неотфактурованных запасов не отразила их в учете (или учла за балансом, что то же самое), дожидаясь получения всех расчетных документов, то корректировка бухгалтерских данных при получении всех документов является исправлением ошибки, так как организация обладала информацией о факте поступления актива и проигнорировала этот факт.

Неполнота комплекта расчетных документов влияет лишь на количественные параметры операции, но не на сам факт ее совершения [4].

В нашей ситуации мы должны признать активы или расходы, предварительно

их оценить, при необходимости оприходовать на склад, и по получении документов скорректировать стоимость.

При поступлении на склад запасов необходимо составить акт о приемке материальных ценностей по форме, утвержденной учетной политикой, либо можно использовать унифицированные формы М-7 или ТОРГ-4.

Может возникнуть вопрос правильной оценки поступивших в организацию запасов и здесь понадобится применение профессионального суждения. Порядок оценки необходимо закрепить в учетной политике организации, например можно прописать алгоритм – кто из должностных лиц имеет право оценить запасы, исходя из своих знаний и опыта, какими документами это оформляется.

В учете будут отражаться следующие корректировочные записи:

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету корректировки стоимости неотфактурованных поставок

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Запасы учитываются на счетах 10 «Материалы», 41 «Готовая продукция» по фактической себестоимости		
Скорректирована стоимость запасов на сумму разницы между стоимостью (без НДС) при принятии к учету и стоимостью (без НДС) по поступившим документам	10 «Материалы», 41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Запасы учитываются на счетах 10 «Материалы», 41 «Готовая продукция» по учетной цене, учет отклонений на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»		
Скорректирована величина отклонения на сумму разницы между стоимостью запасов (без НДС) при принятии к учету и стоимостью (без НДС) по поступившим документам	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Товары учитываются на счете 41 «Товары» по продажным ценам, учет торговой наценки по кредиту счета 42 «Торговая наценка»		
Скорректирована стоимость товаров на сумму разницы между стоимостью (без НДС) при принятии к учету и стоимостью (без НДС) по поступившим документам	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Скорректирована сумма торговой наценки по товарам	41 «Товары»	42 «Торговая наценка»
Корректировка НДС		
Скорректирована сумма НДС	19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
НДС со стоимости запасов принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»

Если документы по неотфактурованной поставке получены после того, как запасы были списаны в производство, управленческих нужд или реализованы, то записи в учете будут следующие:

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету корректировки стоимости неотфактурованных поставок (после списания запасов)

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Запасы отпущены в производство, использованы для управленческих нужд		
Скорректированы расчеты с поставщиком (без учета НДС) на разницу в стоимости запасов при поступлении и их стоимостью по поступившим документам	90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Скорректирована сумма НДС	19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
НДС со стоимости запасов принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»
Запасы проданы		
Скорректированы расчеты с поставщиком (без учета НДС) на разницу в стоимости товаров при поступлении и их стоимостью по поступившим документам	90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Скорректированы расчеты с поставщиком (без учета НДС) на разницу в стоимости материалов при поступлении и их стоимостью по поступившим документам	91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
НДС со стоимости запасов принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»

Выводы

ФСБУ 5/2019 «Запасы» расширяет компетенции бухгалтера и позволяет ему более широко использовать свое профессиональное суждение при организации учета. В качестве примера, в статье отражены особенности учета запасов на предприятиях различного

вида, представлены варианты использования ими отдельных положений ФСБУ 5/2019 «Запасы» и возможные последствия их применения. В рамках организации учета спецдежды и неотфактурованных поставок отражены особенности их учета, признания и оценки.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 08.07.2021).
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: утв. Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения: 08.07.2021).
3. Приказ Минфина России от 15.11.2019 №180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 08.07.2021).

4. Рекомендации Фонда НРБУ БМЦ от 22.05.2015 № Р-62/2015-КпР [Электронный ресурс]. URL: <http://bmcenter.ru/Files> (дата обращения: 08.07.2021).
5. Хоружий Л.И., Постникова Л.В., Харчева И.В. и др. Бухгалтерский учет и экономика: современная методология и тенденции развития: Монография. М.: Изд-во ООО «Научный консультант», 2018. 202 с.
6. Остаев Г.Я., Хосиев Б.Н., Харчева И.В. Учет и внутренний контроль доходов и расходов в системе управления операциями аграрного сектора: Монография. Иркутск: Изд-во Мегапринт, 2018. 254 с.
7. Постникова Л.В., Харчева И.В., Шмелев С.И. Особенности учета готовой продукции в отраслях сельскохозяйственных организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2017. № 2. С. 27-37.