

Дарья Денисовна Костина

*магистрант программы «Финансовый учет, анализ и аудит»
Санкт-Петербургского государственного экономического университета,
г. Санкт-Петербург, kostinadaria00@gmail.com*

Лора Жураповна Бдайцьева

*кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета
и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета,
г. Санкт-Петербург, lbz43@mail.ru*

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ЦЕЛЯХ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЕЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Аннотация. Статья посвящена актуальным проблемам организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) в целях минимизации угроз экономической безопасности коммерческой организации. Поступление, наличие и использование МПЗ связаны с рядом рисков, таких как устаревание, порча или хищение, неправильная оценка, учет и другими, которые могут негативно сказаться на финансовом положении и экономической безопасности организации. Вследствие чего актуальной задачей для коммерческой организации является надлежащая организация бухгалтерского учета МПЗ, которая позволит своевременно и достоверно отражать информацию о наличии и движении МПЗ, а также контролировать их использование и сохранность.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, материально-производственные запасы, оценка запасов, неликвидные запасы, инвентаризация активов.

Daria Denisovna Kostina

*Student of the direction "Financial Accounting, Analysis and Audit",
St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, kostinadaria00@gmail.com*

Lora Zhurapovna Bdaytsieva

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics,
St. Petersburg, lbz43@mail.ru*

THE ORGANIZATION OF INVENTORY ACCOUNTING IN A COMMERCIAL ORGANIZATION TO ENSURE ITS ECONOMIC SECURITY

Abstract. The article is devoted to the common issues of inventory accounting organization in order to minimize threats to the economic security of a commercial organization. The receipt, availability and use of inventories are associated with a number of risks, such as obsolescence, damage or theft, incorrect asset valuation and accounting, and others that may affect the financial position and economic security of an organization. As a result, for a commercial organization it's an urgent task to organize its inventory accounting properly, which may allow to account an information on the availability and movement of inventory timely and authentically, and to control inventories use and safety.

Keywords: accounting, inventories, inventory valuation, illiquid inventories, inventory of assets.

Материально-производственные запасы (далее — МПЗ, запасы) являются одним из важнейших видов имущества коммерческой организации. МПЗ обеспечивают непрерывность и эффективность производственного процесса, а также формируют основу для получения доходов от реализации продукции, работ и услуг.

В некоторых ключевых отраслях экономики РФ, таких как промышленное производство, строительство и сельское хозяйство, затраты на приобретение МПЗ (материальные расходы) занимают значительную долю в общей сумме затрат, приходящихся на основную деятельность. Согласно статистическим данным в структуре затрат на производство строительных работ материальные расходы стабильно составляли более половины совокупных затрат в течение всего периода наблюдений (2005-2021 годы) [1].

Вследствие существенной роли МПЗ в производственной деятельности, связанные с приобретением, наличием и движением данного вида ресурсов операции, не могут не оказывать влияние на уровень экономической безопасности коммерческой организации. Следовательно, для поддержания и увеличения своих производственных возможностей и финансового благополучия каждая организация должна стремиться к сохранению, приумножению и оптимизации своих материальных ресурсов. Немаловажным следует отметить то, что затраты организации, формирующие стоимость приобретения запасов, обязательно должны при последующем использовании приносить экономические выгоды.

Приведем следующие примеры угроз, связанных с МПЗ:

- неправильные учет и оценка запасов, приводящая к искажению финансового результата, налоговой базы и балансовой стоимости активов организации;

- несоблюдение нормативов запасов, избыток которых приводит к излишним затратам на их хранение и утилизацию, а нехватка — к перебоям в производственном цикле, а также к снижению конкурентоспособности из-за несвоевременного обновления ассортимента;

- нарушение правил хранения и учета запасов, что может привести к их порче, повреждению, утрате или хищению;

- утечка конфиденциальной информации о запасах, приводящая к потере конкурентных преимуществ или рыночных позиций;

- воздействие внешних факторов, таких как изменение цен, спроса, законодательства, санкции или чрезвычайные ситуации, приводящие к обесценению или невостребованности запасов, а также нарушение договорных обязательств поставщиками.

Для целей предотвращения и минимизации многих потенциальных угроз, связанных с МПЗ, особенно актуальной проблемой остается надлежащая организация их бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основой для формирования достоверной и полной бухгалтерской отчетности, позволяет контролировать движение и состояние запасов и способствует оптимизации затрат, что влияет на снижение себестоимости продукции, увеличение прибыли и конкурентоспособности организации.

Отметим, что данные, отраженные в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, целесообразно в дальнейшем использовать в управленческом учете, экономическом анализе, внутреннем контроле и аудите. Например, учетная информация является необходимой при анализе эффективности использования запасов, выявлении резервов снижения себестоимости продукции, оптимизации ассортимента и структуры запасов. Кроме того, данные бухгалтерского

учета и отчетности могут использоваться при выработке оптимальных норм запасов, обеспечивающих бесперебойное производство и реализацию продукции и минимизацию издержек на хранение и обслуживание запасов.

Для оптимального функционирования система бухгалтерского учета организации в части учета МПЗ должна придерживаться выполнения следующих требований:

- своевременном и правильном отражении всех операций по приобретению, использованию, реализации и прочему выбытию запасов в первичных документах и учетных регистрах, а также в составлении достоверной и полной бухгалтерской отчетности;

- применении единых методов оценки запасов на всех этапах их движения;

- выборе наиболее эффективного метода учета запасов при наличии вариативности;

- осуществлении контроля за наличием и состоянием запасов на складах и в производстве, проведении инвентаризации и сверки фактических и учетных данных по запасам, выявлении недостатков и излишков и устранении расхождений;

- корректировке стоимости запасов в случае их обесценения, утраты или повреждения.

Отметим, что в эпоху активной цифровизации экономики, бухгалтерский учет МПЗ должен быть автоматизирован с помощью специализированных программных продуктов, так как это позволяет упростить и ускорить ввод, обработку и анализ данных о наличии и движении запасов.

В общем виде процесс ведения бухгалтерского учета МПЗ можно разделить на этапы (табл. 1).

Таблица 1

Этапы бухгалтерского учета МПЗ

<i>Этап</i>	<i>Содержание этапа</i>
1. Признание МПЗ	1. Проверка принимаемого к учету актива на соответствие критериям запасов и условиям их признания; выбор единицы учета. 2. Оценка при признании запасов, в частности незавершенного производства (формирование фактической себестоимости или иной стоимости в зависимости от условий поступления запасов в организацию)
2. Учет и оценка МПЗ после их признания	1. Классификация запасов; организация контроля за сохранностью и движением запасов. 2. Проведение теста на обесценения запасов; формирование резерва под обесценение; корректировка стоимости запасов
3. Выбытие МПЗ	Выбор способа оценки запасов при их отпуске и прочем выбытии; определение момента списания запасов; признание расхода периода
4. Раскрытие информации о МПЗ в отчетности	Раскрытие всех существенных данных о МПЗ в отчетности (балансовая стоимость, методы формирования себестоимости и другие)

Источник: составлено авторами на основе данных [2].

На каждом этапе ведения бухгалтерского учета МПЗ могут допускаться различные ошибки или возникать сложные, спорные или нетипичные ситуации, которые требуют более пристального внимания с точки зрения возникновения угроз экономической безопасности организации.

Работники бухгалтерии ошибаются по разным причинам, среди которых хотелось бы выделить следующие: неверное толкование нормативных документов и сложности или нежелание адаптироваться к изменениям в нормативной базе. На наш взгляд, именно эти причины являются основными факторами искажения учетной информации в случаях изменения законодательства.

Как известно, в 2021 г. вступил в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы». Новый стандарт внес ряд изменений в определение, классификацию, состав, оценку и отражение запасов в бухгалтерском учете. Бухгалтер, который не «перестроил» свой опыт на новый стандарт учета, будет продолжать учитывать запасы по старым правилам.

Так, на этапе признания МПЗ в бухгалтерском учете существует угроза принятия актива в качестве объекта учета запасов, не соответствующего критериям и условиям признания запасов. «Спорным» активом может быть объект, удовлетворяющий или, наоборот, не удовлетворяющий критериям признания объекта основного средства, таким, как стоимостной лимит, установленный организацией, или другим признакам, указанным в ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Обычно сложности вызывают такие активы, как спецодежда, специальный инвентарь, автомобильные шины, недвижимость для продажи и другие [3]. Ошибочная идентификация приводит к существенным искажениям учетной информации, так как влияет на стоимость запасов, в частности реализуемых активов, и величину признаваемых расходов, вследствие неправомерного начисления амортизации.

Помимо вышесказанного следует отметить, что при признании МПЗ важно правильно оценить их стоимость. В общем случае запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, однако в части ситуаций их оценка отличается, например, при поступлении запасов по договору дарения или обмена. Иные варианты оценок предполагают учет по справедливой или продажной стоимости, или исключение (или включение) некоторых видов затрат в фактическую себестоимость. При этом при выборе способа оценки незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве существует вариативность.

После признания МПЗ в бухгалтерском учете для целей обеспечения экономической безопасности необходимо организовать надлежащий контроль за сохранностью и движением запасов. Данный этап имеет принципиальное значение для обеспечения экономической безопасности организации, поскольку включает в себя большую часть операций, производимых с запасами, и, соответственно, большую часть рисков.

Для организации контроля за сохранностью и движением запасов необходимо:

– вести синтетический и аналитический учет запасов. Операции с запасами должны отражаться на счетах учета, определенных в рабочем плане счетов, и детализироваться по местам хранения, партиям и другим признакам;

– своевременно и полно отражать операции с запасами в бухгалтерском учете на основании приходных (накладные, счета-фактуры), расходных (требования-накладные, лимитно-заборные карты) и иных первичных документов. Необходимо проверять документы на правильность и полноту указанных в них реквизитов, а также само наличие первичной документации. В случае отражения в бухгалтерском учете запасов без подтверждающих документов от поставщика возникает неотфактурованная поставка, по которой нельзя принять НДС к вычету до тех пор, пока не будет предоставлен счет-фактура;

– выбрать должностные лица, ответственные за учет, наличие и сохранность запасов, и заключить с ними договоры о материальной ответственности. Такой договор заключается с работниками, которые непосредственно работают с МПЗ и отвечают за них в соответствии с ТК РФ. Договор о материальной ответственности способствует сокращению рисков незапланированных расходов, потерь и повреждения запасов и дает гарантию на возмещение стоимости причиненного организации ущерба;

– проводить инвентаризацию запасов, своевременно выявлять недостатки или излишки, сверять фактические и учетные данные и устранять расхождения. В соответствии с законодательством любая коммерческая организация должна проводить инвентаризацию как минимум один раз в год, однако этого может не быть достаточно для осуществления эффективного контроля. Следовательно, рекомендуется предусмотреть в учетной политике большее число инвентаризаций, в зависимости от специфики деятельности организации и ее размеров;

– выявлять наличие неликвидных запасов и списывать их с учета. Неликвидные запасы — это запасы, которые невозможно реализовать в сжатые сроки по стоимости, близкой к рыночной, из-за отсутствия спроса, устаревания, повреждения или иных причин. Такие МПЗ занимают складские площади и увеличивают расходы на хранение, снижают оборачиваемость запасов и эффективность использования оборотных средств и повышают риск потери активов в результате кражи, порчи или стихийных бедствий [4]. Для минимизации негативного влияния неликвидных запасов необходимо разрабатывать и соблюдать оптимальную политику закупок, хранения и продажи запасов, а также контролировать их качество.

После признания запасов на отчетную дату надо проводить оценку МПЗ по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости или чистой стоимости продажи (далее — ЧСП). Если в результате оказывается, что балансовая стоимость запасов выше ЧСП, это говорит об обесценении данных запасов. Признаками обесценения могут быть изменение спроса на готовую продукцию, моральное устаревание или порча запасов, появление новых конкурентных продуктов и другие. При выявлении обесценения создается резерв под обесценение на сумму уменьшения стоимости запасов организации, который в последующем корректирует их балансовую стоимость. Проверка МПЗ на обесценение необходима для отражения в отчетности организации достоверной и актуальной информации об их стоимости, что позволяет принимать обоснованные управленческие решения по реализации, списанию или утилизации запасов.

На этапе отпуска или выбытия МПЗ основным аспектом учета является выбор используемых способов оценки запасов. Допускается применение одного из трех альтернативных способов оценки:

1. Оценка по себестоимости каждой единицы запасов. Данный способ подразумевает, что себестоимость соответствующей единицы запасов при выбытии можно определить по ее фактической себестоимости. Расчет индивидуальной себестоимости как правило используется для дорогих или незаменимых запасов, таких как автомобили, драгоценные металлы и камни, ювелирные изделия, недвижимость и прочее.

2. Оценка по средней себестоимости. Данный способ подразумевает, что себестоимость выбывающих запасов определяется по средней себестоимости всех запасов одного вида на определенную дату. Расчет средней себестоимости используется для взаимозаменяемых запасов, таких как сырье, материалы, дорогая готовая продукция и прочее.

3. Оценка по себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО). Данный способ подразумевает, что себестоимость выбывающих запасов определяется по себестоимости их поступления в хронологическом порядке. То есть первыми списываются те запасы, которые поступили в организацию раньше. Расчет себестоимости по методу ФИФО также используется для взаимозаменяемых запасов.

Выбор способа оценки выбытия запасов зависит от специфики деятельности предприятия и видов списываемых запасов. Способ оценки выбытия запасов должен быть определен в учетной политике организации и не может изменяться без весомых причин.

На последнем этапе учета МПЗ организация должна раскрыть в бухгалтерской отчетности всю существенную информацию о запасах. К существенным данным, например, относятся балансовая стоимость запасов и выбранные способы расчета себестоимости запасов. Организация обязана раскрывать информацию о запасах в отчетности для того, чтобы предоставить потенциальным пользователям финансовой отчетности основу для оценки и анализа следующих показателей:

– платежеспособности отчитывающейся организации, то есть ее способности генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств путем продажи запасов;

– потребности организации в дополнительном приобретении или производстве запасов;

– влияния операций по приобретению или созданию, использованию и выбытию запасов на результаты операционной деятельности организации;

– рисков, связанных с хранением и обесценением запасов.

Таким образом, система бухгалтерского учета организации в части МПЗ оказывает значительное влияние на экономическую безопасность коммерческой организации и требует постоянного совершенствования и адаптации к изменяющимся условиям рынка и законодательства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Данные официальной статистики по структуре затрат на производство строительных работ // Федеральная служба государственной статистики: сайт. — URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/14458/> (дата обращения: 10.04.2023).
2. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (ФСБУ 5/2019): приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: сайт. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/ (дата обращения: 10.04.2023).
3. Рабинович А. Запасы или основные средства? Учет специальных инструментов, приспособлений, оборудования и одежды в 2021 г./ А. Рабинович // Финансовая газета. 2021. — № 10. — С. 9 — 11.
4. Коньчева А.В. Причины и методы устранения образования неликвидных товарных запасов в розничной торговле /А.В. Коньчева // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. — № 11-2 (69). — С. 55-59.