

ЧАСТЬ 3. «СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, АУДИТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА»

УДК 657.1.012

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДИК ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ЗАПАСОВ В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ И ЧАСТНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Арбатская Татьяна Георгиевна

ФГБОУ ВО Байкальский государственный университет, г. Иркутск

ArbatskayaTG@bgu.ru

Для бухгалтеров организаций частного сектора экономики оценочные резервы являются знакомым учетным объектом, позволяющим корректировать оценку активов в балансе. Требования по созданию оценочных резервов организациями бюджетной сферы являются относительно новыми. Они появились при вступлении в силу ФСБУ государственных финансов, а ранее инструкции по бюджетному учету не содержали положений по формированию оценочных резервов. В статье проведен сравнительный анализ методических аспектов формирования и использования резерва под обесценение запасов, установленных федеральными стандартами по бухгалтерскому учету для организаций бюджетной сферы и частного сектора экономики. Проведенное исследование позволило систематизировать требования и учетные процедуры в отношении формирования указанного резерва и раскрытия информации в отчетности организаций рассматриваемых секторов. Сделан вывод, что, несмотря на явное сближение учетной методологии и методики, отличия в порядке создания и использования резерва под обесценение запасов, сохраняются.

Ключевые слова. Запасы, резерв под обесценение запасов, оценочные резервы, организации бюджетной сферы.

A COMPARATIVE ANALYSIS OF METHODOLOGIES FOR FORMING AND ACCOUNTING ALLOWANCES FOR IMPAIRMENT OF INVENTORIES IN THE PUBLIC AND THE PRIVATE SECTOR OF THE ECONOMY

Arbatskaya Tatyana Georgievna

Baikal State University, Irkutsk

ArbatskayaTG@bgu.ru

Annotation. For accountants in private sector entities, allowances are a familiar accounting item that allows them to adjust the valuation of assets on the balance

sheet. Requirements for the creation of allowances by public sector entities are relatively new. They appeared with the entry into force of the Federal Accounting Standards on Public Finance, while previously budget accounting instructions did not contain accounting for the formation of valuation reserves. This article provides a comparative analysis of the methodological aspects of the formation and use of allowances for inventory impairment established by federal accounting standards for public sector and the private sector entities. The study systematized the requirements and accounting procedures for the formation of this allowances and the disclosure of information in the financial statements of entities in these sectors. It is concluded that, despite the obvious convergence of accounting methodology and techniques, differences in the procedure for creating and using reserves for inventory impairment remain.

Keywords. Inventories, allowance for inventory impairment, allowances, public sector entities.

Одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета является принцип осмотрительности, подразумевающий консервативную оценку активов и необходимость учета возможного влияния рисков обесценения активов на показатели бухгалтерской отчетности.

Объектами, позволяющими учесть влияние обесценения активов на стоимостные показатели отчетности, являются оценочные резервы, которые должны создаваться для корректировки учетных данных в целях раскрытия информации в отчетности. К таким оценочным резервам в организациях частного сектора экономики относят резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение запасов и финансовых вложений, а в организациях бюджетной сферы – резервы по сомнительным долгам и под снижение стоимости материальных запасов.

Методические вопросы формирования оценочных резервов и их влияние на показатели отчетности рассматривались в научных трудах различных авторов: Г. П. Комаровой [1], Т. И. Копыловой, Е. К. Копыловой [2], А. П. Кряжевой, Л. К. Ивановой [3], С. Д. Надеждиной, А. А. Сандаковой [4], Л. О. Чашина, С. В. Клементьевой, [5], а также в более ранних работах автора [6]. Для сектора государственного управления требование по формированию резерва под снижение стоимости материальных запасов относительно новое, более того, порядок его создания отличается от порядка для организаций частного сектора экономики. Вместе с тем, исследования, посвященные сравнительному анализу методик формирования оценочных резервов в организациях различных сфер экономики, практически отсутствуют, либо написаны достаточно давно, например, работы Т. С. Масловой, С. А. Кемаевой [7]. В условиях формирования единого учетного пространства представляет интерес сравнение методик формирования этого резерва в организациях рассматриваемых секторов экономики. Это подтверждает актуальность выбранной темы исследования.

Настоящая статья посвящена сравнительному анализу особенностей формирования резерва под обесценение запасов, а порядку отражения запасов с учетом резерва в отчетности организаций бюджетной сферы и частного сектора экономики. Сравнительный анализ по ряду признаков представлен в таблице.

Сравнительный анализ методик создания и учета резерва под обесценение запасов для организаций бюджетной сферы и частного сектора экономики

Признак сравнения	В секторе государственного управления	В частном секторе экономики	Комментарии автора
Нормативное регулирование	– ФСБУ ГФ «Запасы» ¹ ; – ФСБУ ГФ «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» ² ; – Методические рекомендации по применению ФСБУ ГФ «Запасы» ³ ; – Методические рекомендации по применению ФСБУ ГФ «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» ⁴ ; – Единый план счетов №121н ⁵	– ФСБУ 5/2019 «Запасы» ⁶ ; – ПБУ «Изменение оценочных значений» – ПБУ «Учетная политика» – План счетов бухгалтерского учета ⁷	
Название	– резерв под снижение стоимости материальных запасов	– резерв под обесценение (согласно ФСБУ 5/2019, ФСБУ 4/2023); – резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов ⁸ – резерв под снижение стоимости материальных ценностей (согласно Плану счетов № 94н).	в нормативных правовых документах применяется различная терминология в отношении резерва
определение	величина оценочного резерва является оценочным значением в бухгалтерском учете ⁹	величина резерва является оценочным значением в бухгалтерском учете ¹⁰	определения идентичны
группы материальных запасов, по которым создается резерв	предназначенные для реализации или распространения за символическую плату: – готовая продукция; – биологическая продукция; – товары	по всем группам запасов, по которым выявлены признаки обесценения	в организациях бюджетной сферы сфера создания резерва значительно уже

¹ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»: Приказ Минфина России от 27.02.2018 № 32н.

² Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н.

³ О направлении Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»: Письмо Минфина России от 01.08.2019 № 02-07-07/58075.

⁴ О направлении Методических указаний по применению положений СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: Письмо Минфина России от 31.08.2018 № 02-06-07/62480.

⁵ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Единый план счетов бухгалтерского учета государственных финансов»: Приказ Минфина России от 30.08.2024 № 121н.

⁶ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)) (далее – Приказ №106н): Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

⁷ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

⁸ П. 3 ПБУ 21.

⁹ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н.

¹⁰ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)): Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

Признак сравнения	В секторе государственного управления	В частном секторе экономики	Комментарии автора
Обязанность создания резерва	обязательно, если нормативно-плановая стоимость (цена продажи) снизилась по сравнению с балансовой стоимостью ¹	обязательно при подтверждении обесценения запасов ²	обязанность существует, но случаи создания отличаются
Периодичность создания	периодически, не реже чем на отчетную дату. Обязательно создается для отражения запасов в балансе на конец отчетного периода ^{3, 4, 5} .	на каждую отчетную дату ⁶	подходы аналогичны
Величина (размер) резерва	резерв создается на сумму разницу между нормативно-плановой стоимостью (ценой продажи) материальных запасов и их балансовой стоимостью	резерв создается на сумму превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи	можно сказать, что подходы к оценке схожи, поскольку ориентированы на реальную стоимость продажи
Порядок признания в учете	для создания резерва предназначен отдельный аналитический счет 114 80 «Резерв под снижение стоимости материальных запасов» к счету 114 «Обесценение нефинансовых активов». Резерв относится на финансовый результат текущего отчетного периода (на увеличение расходов).	для создания резерва предназначен отдельный синтетический счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Резерв относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы в зависимости от того, какие расходы в будущем вероятнее всего сформирует стоимость обесцениваемых запасов	бухгалтерский учет аналогичен
Порядок отражения в отчетности	в балансе соответствующие группы материальных запасов отражаются за минусом резерва. Информация также раскрывается в сведениях о движении нефинансовых активов учреждения (ф. 0503768, ф. 0503168).	в балансе соответствующие материальные запасы отражаются за минусом резерва ⁷ . Также информация приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	подходы к отражению в отчетности схожи
Порядок использования	при реализации соответствующей группы материальных запасов (готовой или биологической продукции, товаров) за счет ранее созданного резерва признается уменьшение их стоимости	при списании запасов на расходы принимается их себестоимость за вычетом резерва. Поэтому сумму резерва по списанным запасам относят на уменьшение их фактической себестоимости, списываемой в себестоимость продаж или на прочие расходы	порядок отличается

¹ П. 32 ФСБУ ГФ запасы.

² П. 30 ФСБУ 5/2019.

³ П. 32 (п. 32 СГС «Запасы»).

⁴ Раздел 5 Методических рекомендаций по применению СГС «Запасы».

⁵ Письмо Минфина России от 27.01.2020 № 02-06-10/4743.

⁶ П. 28 ФСБУ 5/2019 Запасы.

⁷ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н.

Корректировка резерва	Резерв уменьшается в случае: а) выбытия запасов, по которым был образован резерв; б) последующего увеличения нормативно-плановой стоимости (цены) запасов, под снижение стоимости которых был создан резерв. Уменьшение резерва относится на финансовый результат.	Резерв увеличивается, если чистая стоимость продажи запасов продолжает снижаться. Резерв восстанавливается путем уменьшения суммы расходов, признанных в этом же периоде, если чистая стоимость продажи запасов повышается.	порядок аналогичен
-----------------------	---	--	--------------------

Исследование показало, что в настоящее время произошло определенное сближение методологических и методических подходов к бухгалтерскому учету организаций различных секторов экономики России. В частности, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов содержат требования по формированию оценочных резервов по сомнительной дебиторской задолженности и обесценившимся материальным запасам. Вместе с тем, сохраняются отличия как на уровне используемой терминологии, так и в порядке создания и использования резервов. В организациях бюджетной сферы сфера применения резерва под обесценение запасов существенно уже, поскольку резервы создаются только в отношении готовой и биологической продукции и товаров. Также отличия установлены в отношении корреспонденции счетов по учету и использованию резервов. Также, по мнению автора, следует внести изменения в нормативные правовые акты и использовать единую терминологию в отношении резерва.

Список использованных источников

1. Комарова Г. П. Безнадежная задолженность по налогам и сборам и ее списание / Г. П. Комарова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 5.
2. Копылова Т. И. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения продажи товаров посредством информационно-коммуникационной сети Интернет / Т. И. Копылова, Е. К. Копылова // Global and Regional Research. – 2020. – Т. 2, № 1. – С. 296–305. – EDN OCDJKN.
3. Кряжева А. П. Влияние просроченной задолженности на финансовый результат банка: методы прогресса / А. П. Кряжева, Л. К. Иванова // Baikal Research Journal. – 2017. – Т. 8, № 2. – С. 8.
4. Надеждина С. Д. Единая учетная система отражения информации о дебиторской задолженности в управлении международными компаниями в России / С. Д. Надеждина, А. А. Сандакова // Известия Байкальского государственного университета. – 2016. – Т. 26, № 5. – С. 758–766.
5. Чашин Л. О. Актуальность формирования резервов по сомнительным долгам / Л. О. Чашин, С. В. Клементьева // Baikal Research Journal. – 2017. – Т. 8, № 1. – С. 7.

6. Арбатская Т. Г. Сравнительный анализ методик формирования и учета резервов по сомнительным долгам в организациях бюджетной сферы и частного сектора экономики / Т. Г. Арбатская // Современные проблемы и перспективы социально-экономического развития предприятий, отраслей, регионов : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф., Йошкар-Ола, 29–21 окт. 2023 г. – Йошкар-Ола : Поволжский государственный технологический университет, 2023. – С. 84–88. – EDN OVKDJH.

7. Маслова Т. С. Резервы под снижение стоимости материальных запасов в условиях реформирования бухгалтерского учета / Т. С. Маслова, С. А. Кемаева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 5. – С. 14–22.

Информация об авторе

Арбатская Татьяна Георгиевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, ArbatskayaTG@bgu.ru.

Authors

Arbatskaya Tatyana Georgievna – Ph.D. in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, ArbatskayaTG@bgu.ru.