

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Начальник отдела внутрен-
него контроля

ООО«АФ»«Авуар»

_____ Е.В.Шарафутдинова

«__» _____ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина

«__» _____ 2018 г.

УЧЕТ И АУДИТ ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО
ПЛАНОВ СЧЕТОВ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.910.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2018 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-546

_____ М.С. Хоршева
_____ 2018 г.

Нормоконтролер, старший препода-
ватель

_____ М.И. Лаврова
_____ 2018г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Профиль «Международные стандарты учёта, аудита и финансового менедж-
мента»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,

д.э.н., профессор

_____ И.И. Просвирина

11.12.2017 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

студента

Хоршевой Марии Сергеевны

группа ЭУ–546.

1 Тема работы: «Учет и аудит запасов по МСФО с применением российского
плана счетов»

утверждена приказом по университету от _____ № _____

2 Срок сдачи студентом законченной работы 13 июня 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: разработка методики учета и аудита запасов на основе
интеграции российских и международных стандартов

Теоретическая основа исследования: труды российских и зарубежных уче-
ных в области оценки и учета запасов и кредиторской задолженности, труды
российских и зарубежных ученых в области оценки и учета запасов и креди-
торской задолженности.

Нормативно-правовая основа исследования: нормативные документы РСБУ,
МСФО и проектов ФСБУ

Информационная основа исследования: статьи, монографии, методические материалы по теме исследования

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

– разработать методику учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов

– исследовать теоретические основы учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов

– решить сквозную задачу по учету запасов в системе финансового анализа сравнении МСФО и РСБУ.

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

– раздаточный материал;

– презентация в Microsoft Office PowerPoint;

– таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию

ВКР

Общее количество иллюстраций – 24 слайда.

6 Дата выдачи задания – 20.11.2017 г.

Руководитель _____ Е.А. Гончар

Задание принял к исполнению _____ М.С. Хоршева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017-10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017-20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Первая глава	20.03.2018	Выполнено
Вторая глава	10.04.2018	Выполнено
Третья глава	24.04.2018	Выполнено
Введение, заключение реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	20.05.2018	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	04.06.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	08.06.2018-13.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ Е.А. Гончар

Студент _____ М.С. Хоршева

РЕФЕРАТ

Хоршева М.С, Учет и аудит запасов по МСФО с применением российского плана счетов – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ- 546, 2018. – 124 с., 70 табл., библиографический список – 40 наим.

Объект исследования – учет и аудит запасов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Предмет исследования – особенности учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Цель исследования – разработка методики учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов.

ВКР состоит из трех разделов. В первом разделе рассмотрены теоретические основы учета запасов по МСФО с применением российского плана счетов. Во втором разделе разработаны методические рекомендации по учету, аудиту и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов. В третьем разделе осуществлена практическая реализация на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ отчетности.

В результате работы разработана методика учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов для двух вариантов учетной политики, отличающихся порядком пересчета справедливой стоимости запасов и КЗ:

- 1) пересчет справедливой стоимости при наступлении даты оплаты поставщику;

2) пересчет справедливой стоимости на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени. Разработаны модели трансформации учета запасов в формат МСФО с применением российского плана счетов для двух вариантов учетной политики. Проведен финансовый анализ отчетности в сравнении МСФО и РСБУ в связи с различием методик учета в сравнении МСФО и РСБУ.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ.....	9
1.1 Теоретические вопросы учета запасов по МСФО и нормативное регулирование.....	9
1.2 Проблема учетного несоответствия и ее разрешение.....	13
1.3 Новации учета запасов по МСФО с применением российского плана счетов	16
Выводы по разделу один.....	19
2 МЕТОДИКА УЧЕТА, АУДИТА И ТРАНСФОРМАЦИИ ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ.....	22
2.1 Методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с приме- нением российского плана счетов по первому варианту учетной полити- ки.....	22
2.2 Методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с приме- нением российского плана счетов по второму варианту учетной полити- ки.....	55
Выводы по разделу два.....	90
3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ МЕТОДИКИ УЧЕТА И АУДИТА ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ	91
3.1 Сквозная задача по учету и аудиту запасов по МСФО.....	92
3.2. Финансовый анализ отчетности в сравнении МСФО и РСБУ.....	90
Выводы по разделу три.....	103
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	105
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	107

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А Алгоритм трансформации учета запасов и кредиторской задолженности в формат МСФО.....	108
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Отчет о финансовых результатах.....	109
ПРИЛОЖЕНИЕ В Первый вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности.....	110
ПРИЛОЖЕНИЕ Г Второй вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности.....	115
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Хозяйственные операции по МСФО за 2017 г.....	116
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Хозяйственные операции по МСФО за 2018 г.....	117
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Хозяйственные операции по МСФО за 2019 г.....	118
ПРИЛОЖЕНИЕ З Оборотно-сальдовая ведомость за 2017 г. по МСФО	119
ПРИЛОЖЕНИЕ И Оборотно-сальдовая ведомость за 2018 г. по МСФ.....	120
ПРИЛОЖЕНИЕ К Оборотно-сальдовая ведомость за 2019 г. по МСФО.....	121
ПРИЛОЖЕНИЕ Л Хозяйственные операции по РСБУ за 2017 г.....	122
ПРИЛОЖЕНИЕ М Хозяйственные операции по РСБУ за 2018 г.....	123
ПРИЛОЖЕНИЕ Н Хозяйственные операции по РСБУ за 2019 г.....	124
ПРИЛОЖЕНИЕ О Оборотно-сальдовая ведомость за 2017 г. по РСБУ.	125
ПРИЛОЖЕНИЕ П Оборотно-сальдовая ведомость за 2018 г. по РСБУ.	126
ПРИЛОЖЕНИЕ Р Оборотно-сальдовая ведомость за 2019 г. по РСБУ..	127
ПРИЛОЖЕНИЕ С Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.....	128
ПРИЛОЖЕНИЕ Т Отчет о финансовом положении.....	129
ПРИЛОЖЕНИЕ У Сравнение показателей деловой активности.....	130

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования заключается в необходимости учета материально-производственных запасов, используемых в практической деятельности любого предприятия. За последние годы в отечественном учете произошли большие изменения, связанные с переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Об усилении тенденции сближения российских стандартов и МСФО свидетельствует появление проекта ФСБУ «Запасы», положение которого по большей части заимствовано из МСФО. Рекомендации по новым правилам учета и аудита запасов пока отсутствуют, поэтому актуальными являются вопросы их разработки. Именно эти вопросы рассматриваются в работе, что аргументирует ее значимость и необходимость изучения.

Цель ВКР заключается в разработке методики учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов.

Предмет исследования – особенности учета и аудита запасов по МСФО с применением российского плана счетов.

Объект исследования – учет и аудит запасов приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- 1) Раскрыть теоретические вопросы учета запасов по МСФО и нормативное регулирование.
- 2) Выявить проблему учетного несоответствия и ее разрешение.
- 3) Обозначить и раскрыть новации учета запасов по МСФО с применением российского плана счетов.
- 4) Разработать методику учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов по двум вариантам учетной политики.
- 5) Провести финансовый анализ отчетности в сравнении МСФО и РСБУ.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

1.1 Теоретические вопросы учета запасов по МСФО и нормативное регулирование

Перечень того, что является запасами, содержится в МСФО (IAS) 2 «Запасы» [1], согласно п. 6 которого, – это активы:

- а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- б) в процессе производства для такой продажи;
- с) в виде материалов или сырья, которые будут потреблены в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Стандарт МСФО (IAS) 2 «Запасы» не содержит отдельной нормы, раскрывающей критерии признания активов в качестве запасов. К данной категории активов применяются также общие положения признания активов: актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно оценена.

В соответствии с п. 2 МСФО (IAS) 2 «Запасы», этот стандарт применяется ко всем запасам, за исключением: незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ним договоры на предоставление услуг (IAS 11 «Договоры на строительство»)[4]; финансовых инструментов; биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией в момент ее сбора (международный стандарт IAS 41 «Сельское хозяйство»)[5].

Согласно Программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг., утвержденной 23 мая 2016 г. приказом Минфина РФ №70н [6], подлежат изменению действующие в настоящее время положения по бухгалтерскому учету, в том числе Приказ Минфина России от 09.06.2001

г. №44н об утверждении Положения по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [9,11].

По итогам заседания рабочей группы Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический Центр» был опубликован проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы», публичное обсуждение которого завершено 31.05.2017 г.

Одним из первых различий следует назвать структуру и критерии признания активов (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Сравнительная таблица ПБУ 5/01, МСФО (IAS) 2, ФСБУ «Запасы»

Критерий сравнения	ПБУ 5/01	МСФО (IAS) 2	ФСБУ «Запасы»
Объект	Материально-производственные запасы	Запасы	Запасы
Критерий признания активов	МПЗ, используемые как сырье, материалы и т.п. для производства продукции, на продажу (выполнения работ, оказания услуг); МПЗ для продажи; МПЗ используемые для управленческих нужд	Запасы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; Запасы, в процессе производства для продажи; Запасы, в виде сырья или материалов, предназначенные для производства или оказания услуг	Запасы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации Запасы, используемые в течение периода не более 12 месяцев
Структура	Материалы, готовая продукция; товары для продажи	Материалы, сырье, готовая продукция, товары для продажи, незавершенное производство.	Сырье, материалы, запасные части, инструменты и др., полуфабрикаты, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи внеоборотных активов, использование которых прекращено.

Данные таблицы 1.1 свидетельствуют о том факте, что МСФО и ФСБУ в большей мере регулируют вопрос формирования себестоимости готовой

продукции, чем ПБУ, который практически не затрагивает данную тему. В составе будущего федерального стандарта представлен более широкий и подробный перечень активов, которые признаются в качестве запасов. Так, например, отличным от текущего национального стандарта является признание в качестве запасов незавершенного производства, внеоборотных активов, использование которых прекращено; объектов интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для целей продажи в ходе обычной деятельности предприятия. Можно отметить то, что в ФСБУ отсутствует стоимостной критерий признания активов в качестве запасов, который установлен сегодня нормами ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Кроме того, для российской системы бухгалтерского учета довольно специфичен тот факт, что в качестве запасов не признаются активы, предназначенные для создания внеоборотных активов, а также используемые для получения сельхозпродукции животные и растения.

Адаптация к порядку оценки запасов также учтена в будущем ФСБУ, поэтому, учет по фактической себестоимости запасов сменится усовершенствованным порядком оценки: по наименьшей величине себестоимости или чистой стоимости продажи. Данный переход обусловлен предоставлением в бухгалтерском учете организации актуальной, текущей стоимости актива, которая учитывает изменения рыночных условий экономики на данный момент.

Отличительной особенностью является и признание затрат, которые не включаются в себестоимость запасов. Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», не учитываются в себестоимости общехозяйственные, иные аналогичные расходы, которые не связаны непосредственно с приобретением запасов.

При этом состав расходов, которые не учитываются в составе себестоимости запасов согласно ФСБУ и МСФО, не только совпадает с ПБУ, но и содержит дополнительные затраты, которые представлены на рисунке 1.1.

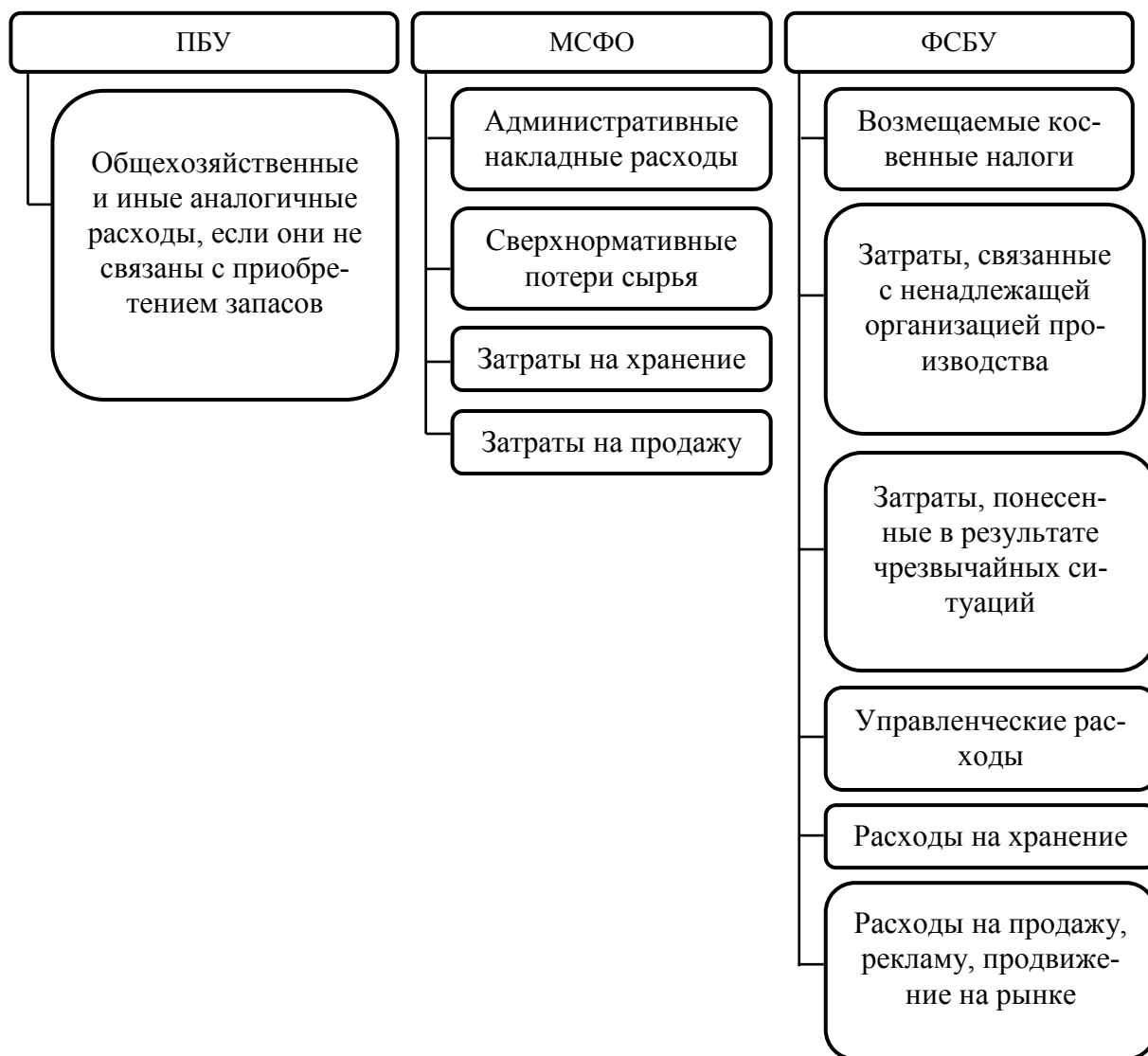


Рисунок 1.1 – Сравнение затрат, не включаемых в себестоимость запасов

Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и другие затраты, понесенные для приведения запасов в их текущее местонахождение и состояние.

Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме возмещаемых организации впоследствии налоговыми органами), а также транспортные, погрузочные и другие затраты, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи вы-

читаются при определении затрат на приобретение.

Примечательно, что сумма скидки не учитывается в себестоимости запасов по МСФО, согласно ПБУ и будущему ФСБУ данная скидка включается в состав себестоимости. Кроме того, в ФСБУ не будут различаться подходы, применяемые сегодня в РСБУ, к учету процентов по займам в первоначальной стоимости. Проценты по ФСБУ будут учитываться в составе запасов, если получение займа связано с приобретением запасов. В то время как в МСФО, проценты по займам относятся на себестоимость, если подготовка запасов к использованию требует значительного времени.

В своих работах И. Р. Сухарев и О. А. Сухарева заостряют внимание, что МСФО (IAS) 2 «Запасы» элемент финансирования должен включаться в себестоимость запасов. В соответствии с п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы» и проектом федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы», разработанного БМЦ и проходящего сейчас общественное обсуждение, при приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией, себестоимость запасов формируется исходя из суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат, в течение периода отсрочки (рассрочки).

Не будет изменена оценка запасов при отпуске в производство, МСФО, ФСБУ и ПБУ предусматривают списание по себестоимости единицы, средней себестоимости, методом ФИФО.

В отношении требований к раскрытию в финансовой отчетности информации об операциях с запасами, ПБУ 5/01 содержат наиболее узкий объем требований. В МСФО (IAS) 2 и ФСБУ содержат аналогичные требования к раскрытию информации, где основное значение уделяется раскрытию вопросов и причин изменения стоимости запасов. Новым для российского учета будет являться положение о раскрытии информации о суммах авансов, уплаченных в связи с приобретением материально-производственных запасов.

1.2 Проблема учетного несоответствия и ее разрешение

При приобретении запасов в рассрочку организация должна включить элемент финансирования в их себестоимость, а потом в течение срока финансирования признавать этот элемент расходом, уменьшая постепенно списываемые суммы балансовую стоимость запасов. Такой подход выглядит нелепо, но это именно то, что следует из прописанного в п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Кроме того, п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы» противоречит предыдущему п. 17, а вместе с ним и МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [6]. Пункт 17 МСФО (IAS) 2 «Запасы» вместе с МСФО (IAS) 23 предусматривают признание процентов расходами только в тех случаях, когда они не включаются в стоимость квалифицируемого актива, определение которого дается в п. 5 МСФО (IAS) 23: «квалифицируемый актив – это актив, требующий существенного времени для того, чтобы он стал готов к предполагаемому использованию или продаже».

Из определения можно сделать вывод, что такой актив, как запасы, подходит под него в первую очередь, потому что обычный производственный цикл бизнеса представляет собой, по сути, подготовку готовой продукции к продаже, где запасы являются выражением различных стадий этой подготовки.

Несоответствие заключается в том, что п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы» при этом предписывает признавать расходами все проценты без каких-либо исключений.

Однако хуже всего МСФО (IAS) 2 «Запасы» обстоит дело с трактовкой «элемента финансирования». В п. 18 вместо определения этого понятия дается лишь пример того, что это может быть. Речь идет о некой разнице между двумя величинами. По-видимому, авторы стандарта хотели сказать о разнице между суммой, которую организация уплатила бы за приобретение запасов, если бы никакой отсрочки не было, и суммой, которую она в действи-

тельности должна будет заплатить в будущем на условиях отсрочки(или рассрочки).

Несоответствиями также является, например, то, что вместо суммы, которую организация должна будет заплатить в будущем на условиях отсрочки или рассрочки, названа ни с того, ни с сего уже уплаченная сумма. Получается, что норма предписывает признавать процентными расходами не процентную часть, а ни много ни мало всю сумму долга, на которую предоставлена отсрочка. По логике, включаться в себестоимость запасов будет только та сумма, которая за них уже уплачена на момент их получения.

Кроме того, вместо суммы, которую организация платила бы за запасы, приобретая их без отсрочки, названа цена приобретения при обычных условиях кредитования. Подразумевается ли при этом средневзвешенная ставка, по которой организация обычно привлекает заемное финансирование? Весь смысл нормы в том, чтобы выделить элемент финансирования, который появляется тогда, когда поставщик кредитует покупателя, предоставляя ему товары в кредит. Для этого было бы логично ситуацию, в которой запасы приобретаются на условиях кредитования, сравнить с обычной ситуацией приобретения запасов, в которой кредитование отсутствует. Но пример в п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы» предлагает совсем другое. Он предлагает сравнивать данную ситуацию, в которой присутствует кредитование, с некой другой гипотетической ситуацией, в которой тоже присутствует кредитование, но только оно осуществляется на «обычных» условиях. Иными словами, условия кредитования в данной конкретной ситуации надо сравнить с обычными условиями кредитования.

Решение проблемы учетного несоответствия в оценке запасов и элемента финансирования (кредиторской задолженности) по операциям приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа (таблица 1.2), выявленное на основе анализа нормативных актов МСФО, регулирующих порядок оценки активов и обязательств в момент признания для рассматриваемого случая.

Таблица 1.2 – Решение проблемы учетного несоответствия в оценке запасов и кредиторской задолженности по операциям приобретения на

условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Объект учета в условиях отсрочки (рассрочки) платежа	Стоимость объекта учета
Запасы	Справедливая стоимость, определяемая методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода
Кредиторская задолженность	Справедливая стоимость, определяемая методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода

Данные таблицы 1.2 свидетельствуют о том, что решение проблемы учетного несоответствия в оценке запасов и кредиторской задолженности по операциям приобретения запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа заключается в оценке активов и элемента финансирования по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. Соответствующий вывод подтверждается положениями п. 4.2.2 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [7], согласно которому организация может при первоначальном признании финансового обязательства по собственному усмотрению классифицировать его, без права последующей реклассификации, как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это позволит устранить или же значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию, которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков.

Таким образом, в условиях отсрочки (рассрочки) платежа запасы и кредиторская задолженность оцениваются в момент признания по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В качестве базы для расчета ставки дисконтирования может использоваться средневзвешенная стоимость капитала компании или ставка, по которой продавец, учитывая риски, был бы готов предоставить покупателю заем.

1.3 Новации учета запасов по МСФО с применением российского плана счетов

Для учета запасов по международным стандартам финансовой отчетности следует применять следующие счета бухгалтерского учета:

1) активы, находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг – это сырье и материалы (счет 10 «Материалы»);

2) активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности – это готовая продукция и товары для перепродажи (или счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары» согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций);

3) активы, находящиеся в процессе производства для такой продажи – это незавершенное производство (счет 20 «Основное производство»).

В таблице 1.3 перечислены новации бухгалтерского учета в связи с оценкой приобретения запасов и КЗ в момент признания по СС

Таблица 1.3 – Новации бухгалтерского учета в связи с оценкой приобретения запасов и КЗ в момент признания по СС

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов		Комментарии к определению суммы
	Дебет	Кредит	
1. Получены товары для перепродажи			
1.1. Отражена справедливая стоимость запасов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	10	60	Справедливая стоимость запасов без НДС
1.3. Отражена разница между ценой сделки без НДС и СС стоимостью запасов без НДС	91	96	Разница между ценой сделки без НДС и СС запасов без НДС)
1.4. Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и СС запасов	19	96	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и СС запасов

Очевидно, что справедливая стоимость активов, обязательств и доходов

меняется с течением времени, поэтому в целях обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности необходимо производить пересчет справедливой стоимости запасов и кредиторской задолженности:

При этом предлагаются на выбор два варианта:

- 1) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;
- 2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

В таблице 1.4 представлены дополнительные операции по предложенным вариантам.

Таблица 1.4 – Дополнительные операции по предложенным вариантам

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов		Комментарии к определению суммы операции
	Дебет	Кредит	
Первый вариант учетной политики			
1. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	Часть разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату платежа по графику договора (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты кредиторской задолженности поставщику)
2. Отражено увеличение справедливой стоимости запасов	10	91	Часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС (доля, соответствующая коэффициенту текущей оплаты КЗ поставщику)
Второй вариант учетной политики			
1. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	91	60	Изменение стоимости КЗ по причине изменения временной стоимости денег
2. Отражено увеличение справедливой стоимости запасов	10	91	Часть разницы между первоначальной стоимостью запасов без НДС и пересчитанной СС запасов без НДС

При этом операции по первому варианту учетной политики производятся в бухгалтерском учете на каждую наступившую дату оплаты поставщику

в соответствии с графиком платежей договора, по второму – один раз в конце отчетного года в связи изменением стоимости денег во времени.

Выводы по разделу один

В заключении первой главы ВКР ,ещё раз обратим внимание на то, что в России учет производственных запасов регулируют несколько нормативных документов. Среди них:

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н) .

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н .

Кроме того, вопросы учета и оценки сырья, материалов, готовой продукции, товаров и незавершенного производства рассматриваются в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Международные правила, по которым ведется учет МПЗ, сведены в единственном стандарте. Это МСФО (IAS) 2 «Запасы». Некоторые правила и определения содержатся также в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности .

Вопросы учета запасов регламентирует МСФО 2 «Запасы», согласно которому к запасам относятся:

- товары для перепродажи;
- сырье и материалы производственного назначения;
- готовая продукция;
- незавершенное производство .

РСБУ. В ПБУ 5/01 сказано, что материально-производственными запасами признаются:

- сырье, материалы и т. д., которые необходимы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- объекты для продажи;

– активы, используемые для управленческих нужд организации.

В заключении первой главы следует вывод, что МСФО и ФСБУ в большей мере регулируют вопрос формирования себестоимости готовой продукции, чем ПБУ, который практически не затрагивает данную тему.

Относительно периодичности пересчета справедливой стоимости активов (в нашем примере – запасов), можно сделать общий вывод относительно формирования учетной политики предприятия в этой части. Расширяя ранее сделанное заключение по этому вопросу, необходимо добавить, что организации должны проводить пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора, либо на конец отчетного периода (который в управленческих целях может быть и менее года) по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

Главной особенностью методики учета, которую необходимо разработать, является применение российского плана счетов при ведении учета по МСФО.

2 МЕТОДИКА УЧЕТА, АУДИТА И ТРАНСФОРМАЦИИ ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

2.1 Методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО

с применением российского плана счетов по первому варианту учетной политики

Пример 1. Предприятие 01.01.2017 г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС -18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60%) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику.

Для упрощения расчетов примем допущения:

- себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – материальных затрат (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- запасы материалов в полном объеме отпускаются в производство, остатков запасов материалов нет;
- остатков незавершенного производства нет;
- вся произведенная продукция реализовывается в этом же периоде;
- операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции и, как следствие, себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.

Комментарии к представленным расчетам приведены после таблиц.

В таблице 2.1 отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС).

Таблица 2.1 – Отражение справедливой стоимости материалов без НДС

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
1. Получены материалы от поставщика						
01.01.2017	1.1	Отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	10	60	1355932,20	Справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г.

В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость материалов без НДС, которая равна справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, и рассчитывается по формуле:

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = \frac{\frac{ЦсНДС}{118} \times 100}{(1+i)^n}, \quad (2.1)$$

где – справедливая стоимость материалов без НДС, руб.;

– справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, руб.;

– цена сделки с НДС, руб.;

– ставка дисконтирования;

– период, соответствующий оставшемуся сроку до погашения кредиторской задолженности.

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = \frac{\frac{2500000}{118} \times 100}{(1+0,25)^2} = 1355932,20 \text{ руб.}$$

В таблице 2.2 отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности).

Таблица 2.2 – Отражение НДС, исчисленного со справедливой стоимости материалов

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	1.2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	244067,80	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)

По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности):

$$НДС_{ВХ_{СС}} = СС_{М_{безНДС}} \times 0,18, \quad (2.2)$$

где $НДС_{ВХ_{СС}}$ – НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности), руб.

$$НДС_{ВХ_{СС}} = СС_{М_{безНДС}} \times 0,18 = 1355932,20 \times 0,18 = 244067,80 \text{ руб.}$$

В таблице 2.3 отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС).

Таблица 2.3 – Отражение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01.2017	1.3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	762711,87	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)
------------	-----	---	----	----	-----------	--

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС):

$$P_{\text{безНДС}} = \frac{ЦС_{\text{сНДС}}}{118} \times 100 - СС_{\text{безНДС}}, \quad (2.3)$$

где – разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$\frac{2500000}{118} \times 100 - 1355932,20 = 762711,87 \text{ руб.}$$

В таблице 2.4 отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности).

Таблица 2.4 – Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01.2017	1.4	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	137288,14	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
------------	-----	---	----	----	-----------	---

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности):

$$НДС_{ВХр} = P_{безНДС} \times 0,18, \quad (2.4)$$

где $НДС_{ВХр}$ – НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки (без НДС) и справедливой стоимостью материалов (без НДС) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$НДС_{ВХр} = P_{безНДС} \times 0,18 = 762711,87 \times 0,18 = 137288,14 \text{ руб.}$$

В таблице 2.5 отражен отложенный налоговый актив и комментарии по проведенной операции и определению данной суммы.

Таблица 2.5 – Отражение отложенного налогового актива

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	1.5	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	152542,37	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС). Ставка

						налога на прибыль, умноженная на разницу между балансовой и налоговой стоимостью материалов.
--	--	--	--	--	--	--

В результате предыдущих операций балансовая стоимость материалов была отражена по дебету 10 и составляла руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 2118644,07 руб. (сумма дебетовых оборотов по 10 и 91 счетам). Соответственно, сумма дебетового оборота по 91 счету, составляющая 762711,87 руб., и есть разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле:

$$P_{БП_M} - НС_M , \quad (2.5)$$

где $P_{БП_M}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость материалов, руб.;

$НС_M$ – налоговая стоимость (налоговая база) материалов, руб.;

$P_{БП_M} - НС_M$ – первая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП_M} - НС_M = 1355932,2 - 2118644,07 = -76711,87 \text{ руб.}$$

$$ОНА_{П_{БП}} = (БС - НС_M) \times СНП , \quad (2.6)$$

где $СНП$ – ставка налога на прибыль, %;

$ОНА_{П_{БП}}$ – сумму отложенного налогового актива, исчисленного с первой разницы между балансовой и налоговой стоимостью материалов.

$$\begin{aligned} ОНА_{П_{БП}} &= (БС - НС_M) \times СНП = (1355932,20 - 2118644,07) \times 20\% = \\ &= -762711,87 \times 20\% = -152542,37 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили возникновение отложенного налогового обязательства

в сумме 152542,37 руб. Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС).

$$ОНА_{P_{БП}} = СНП \times P_{безНДС}, \quad (2.7)$$

где – отложенный налоговый актив, руб.

$$ОНА_{P_{БП}} = СНП \times P_{безНДС} = 20\% \times 762711,87 = 152542,37 \text{ руб.}$$

В таблице 2.6 принят к вычету НДС по приобретенным материалам.

Таблица 2.6– Принятие к вычету НДС по приобретенным материалам

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	2	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	244067,80	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, полученная по операции 1.2.

$$НДС_{квычету} = НДС_{ВХ_{СС}} = 244067,80 \text{ руб.} \quad (2.8)$$

где – НДС к вычету (отнесенный на возмещение из бюджета)

В таблице 2.7 отпущены материалы в производство.

Таблица 2.7 – Отпущены материалы в производство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

30.01.2017	3	Отпущены материалы в производство	20	10	1355932,20	Справедливая стоимость материалов без НДС
------------	---	-----------------------------------	----	----	------------	---

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г.

По данной операции отражается справедливая стоимость материалов без налога на добавленную стоимость, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без налога на добавленную стоимость, ранее рассчитанная по формуле (2.1)

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = 1355932,20 \text{ руб.}$$

В таблице 2.8 отражена выпущенная готовая продукция на склад.

Таблица 2.8 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	4	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	1355932,20	Себестоимость готовой продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов

Расчет суммы по операции 4 от 01.01.17 г. представлен ниже

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов.

В таблице 2.9 списана себестоимость реализованной продукции.

Таблица 2.9 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01.2017	5	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	1355932,20	Себестоимость реализованной продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов
------------	---	---	----	----	------------	--

Расчет суммы по операции от 01.01.17 г.

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов.

В таблице 2.10 отражено частичное погашение налогового актива.

Таблица 2.10 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	6	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	152542,37	Ставка налога на прибыль, умноженная на изменение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

Расчет суммы по операции 5 от 01.01.17 г.

Данная операция возникает в учете по МСФО в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции 5 балансовая стоимость и налоговая стоимость запасов составила 0 руб. До этой операции разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью запасов составляла 762711,87 руб., причем она была отрицательна и привела к образованию отложенного налогового актива. В результате проведения предыдущей операции 5, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равными 0 руб. в связи с реализацией готовой продукции в полном объеме.

$$P_{БП2} - БС_3 - НС_3, \quad (2.9)$$

где — вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$\Delta P_{БП} = P_{БП1} - P_{БП2}, \quad (2.11)$$

где — первое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов, руб.

$$\Delta P_{БП} = P_{БП1} - P_{БП2} = -762711,87 - 0 = -762711,87 \text{ руб.}$$

$$ПОНА_{\Delta_{136n}} = СНП \times \Delta_1 P_{БП} \quad (2.12)$$

где — сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из первого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$ПОНА_{\Delta_{136n}} = СНП \times \Delta_1 P_{БП} = 20\% \times 762711,87 = 152542,37 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашения отложенного налогового актива в сумме 152542,37 руб. Полученная сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между номинальной стоимостью (без НДС) реализованной продукции и ее справедливой стоимостью (без НДС).

$$ПОНА = СНП \times Р_{безНДС}, \quad (2.13)$$

где — сумма погашения отложенного налогового актива, руб.

$$ПОНА = СНП \times Р_{безНДС} = 20\% \times 762711,87 = 152542,37 \text{ руб.}$$

В таблице 2.11 отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику.

Таблица 2.11– Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику.

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	7	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	360000,00	Часть (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2018

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС:

$$\Delta_{кз} = P_{\text{безНДС}} \times 1,18 \times D, \quad (2.14)$$

где $\Delta_{кз}$ – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.

D – доля суммы платежа.

$$\Delta_{кз} = P_{\text{безНДС}} \times 1,18 \times D = 762711,87 \times 1,18 \times 0,4 = 360000,00 \text{ руб.}$$

В таблице 2.12 отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, а также приведены комментарии к определению суммы по данной операции.

Таблица 2.12 – Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты

Дата	№	Хозяйственная	Бухгалтерская	Сумма,	Комментарии к опре-
------	---	---------------	---------------	--------	---------------------

опер.	оп.	операция	проводка		руб.	делению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01. 2018	8	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.	10	91	305084,75	Часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС:

$$\Delta_m = P_{\text{безНДС}} \times D, \quad (2.13)$$

$$\Delta_m = P_{\text{безНДС}} \times D = 762711,87 \times 0,4 - 305084,85 \text{ руб.},$$

где – увеличение справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, руб.

В таблице 2.13 принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию, а также приведены комментарии к определению суммы.

Таблица 2.13 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01. 2018	9	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	54915,26	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{кв\ вычета} = D \times НДС_{вх}, \quad (2.14)$$

$$НДС_{кв\ вычета} = D \times НДС_{вх} = 0,4 \times 137288,14 = 54915,26 \text{ руб.}$$

В таблице 2.14 отражено отложенное налоговое обязательство.

Таблица 2.14 – Отражено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	10	Отражено отложенное налоговое обязательство	68	77	61016,95	Ставка налога на прибыль, умноженная на увеличение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

В результате предыдущих операций можно сделать вывод о том, что балансовая и налоговая стоимость материалов составила 0 руб., запасов незавершенного производства – 0 руб., а запасов готовой продукции – 0 руб. В результате проведения операции 8 мы пришли к выводу, что балансовая стоимость материалов в соответствии с дебетовым оборотом по 10 счету увеличилась на 305084,75 руб., а налоговая стоимость материалов не изменилась и осталась равной нулю. С учетом данной операции балансовая стоимость материалов составила $0 + 305084,75 = 305084,75$ руб., а налоговая стоимость материалов осталась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью материалов теперь составляет 305084,75 руб., причем она положительна и является налогооблагаемой, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства.

$$P_{БП3} - BC_M - HC_M, \quad (2.15)$$

где — вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП3} - BC_M - HC_M = 305084,75 - 0 = 305084,75 \text{ руб.}$$

$$\Delta_2 P_{БП} = P_{БП2} - P_{БП3}, \quad (2.16)$$

где — второе отклонение между предыдущей (второй) и третьей разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Delta_2 P_{БП} = P_{БП2} - P_{БП3} = 305084,75 - 0 = 305084,75 \text{ руб.}$$

$$ОНО_{\Delta_2 P_{БП}} = \Delta_2 P_{БП} \times СНП, \quad (2.17)$$

где — сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ОНО_{\Delta_2 P_{БП}} = \Delta_2 P_{БП} \times СНП = 305084,75 \times 20\% = 61016,95 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции, следует вывод о том, что в учете по МСФО мы получили возникновение отложенного налогового обязательства в сумме 61016,95 руб. Полученная нами в результате операций сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС.

$$ОНО = \Lambda_M \times СНП, \quad (2.18)$$

где — сумма отложенного налогового обязательства, руб.

$$ОНО = \Lambda_M \times СНП = 0,2 \times 305084,75 = 61016,95 \text{ руб.}$$

В таблице 2.15 списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства.

Таблица 2.15 – Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	11	Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства	20	10	305084,75	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 10 от 01.01.18 г.

$$\Delta НЗП = 305084,75 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, руб.

В таблице 2.16 отражено списание увеличения справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции.

Таблица 2.16 – Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции.

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01.2018	11	Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции	43	20	305084,75	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов
------------	----	--	----	----	-----------	---

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.18 г.

$$\Delta ГП = 305084,75 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции, руб.

В таблице 2.17 списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты.

Таблица 2.17– Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	12	Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты	90	43	305084,75	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 12 от 01.01.18 г.

$$\Delta ФР = 305084,75 \text{ руб.}$$

где – уменьшение финансовых результатов в связи с увеличением справедливой стоимости реализованной продукции, руб.

В таблице 2.18 частично погашено отложенное налоговое обязательство.

Таблица 2.18 – Частично погашено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	13	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	61016,95	Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы

						между балансовой и налоговой стоимостью запасов
--	--	--	--	--	--	---

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г.

Данная операция возникает в учете по МСФО в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции 8 балансовая стоимость материалов составила 305084,75 руб., а налоговая стоимость материалов равнялась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью запасов составляла 305084,75 руб., причем она была положительна и привела к образованию отложенного налогового обязательства. Вследствие списания стоимости запасов реализованной продукции, соответствующей стоимости запасов материалов в данном примере, на финансовые результаты, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равны нулю.

$$P_{БП_4} - BC_M - HC_M \quad (2.19)$$

где $P_{БП_4}$ – четвертая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП_4} - BC_M - HC_M = 0 - 0 = 0 \text{ руб.}$$

$$\Delta_3 P_{БП} = P_{БП_{№}} - P_{БП}, \quad (2.20)$$

где $\Delta_3 P_{БП}$ – третье отклонение между предыдущей (третьей) и четвертой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Delta_3 P_{БП} = P_{БП_{№}} - P_{БП} = 305084,75 - 0 = 305084,75 \text{ руб.}$$

$$ПОНО\Delta_{3P_{\text{бн}}} = \Delta_3 P_{\text{бн}} \times СНП \quad (2.21)$$

где $\Delta_3 P_{\text{он}}$ – сумма погашения отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из третьего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ПОНО_{\Delta_3 P_{\text{он}}} = \Delta_3 P_{\text{он}} \times СНП = 305084,75 \times 20\% = 61016,95 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО было выявлено погашение отложенного налогового обязательства в сумме 61016,95 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в данном случае совпадает с величиной такого же показателя в случае применения ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС) [25].

$$ПОНО = \Delta P_{\text{безНДС}} \times СНП \quad (2.22)$$

где $\Delta P_{\text{безНДС}}$ – сумма погашения отложенного налогового обязательства, руб;
 $\Delta P_{\text{безНДС}}$ – уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (ценой сделки) (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС).

$$ПОНО = \Delta P_{\text{безНДС}} \times СНП = 305084,75 \times 20\% = 61016,95 \text{ руб.}$$

В таблице 2.19 оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%)), а также представлены комментарии к расчетам суммы по операции.

Таблица 2.19 – Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	14	Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	1000000	Часть (40%) цены сделки с НДС

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18 г. По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

$$CC_{КЗ_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D, \quad (2.23)$$

где $CC_{КЗ_{опл}}$ – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

$$CC_{КЗ_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D = 2500000 \times 0,4 = 1000000 \text{ руб.}$$

В таблице 2.20 отражено увеличение КЗ поставщику.

Таблица 2.20 – Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	15	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	96	60	540000,00	Часть (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2019

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС:

$$\Lambda_{КЗ} = (P_{\text{без НДС}} \times 1,18) \times D, \quad (2.23)$$

где $\Lambda_{КЗ}$ – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.;

$P_{\text{без НДС}}$ – доля суммы платежа.

$$\Lambda_{КЗ} = (P_{\text{без НДС}} \times 1,18) \times D = (762711,87 \times 1,18) \times 0,6 = 540000,00 \text{ руб.}$$

В таблице 2.21 отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.

Таблица 2.21 – Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	16	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты.	10	91	457627,12	Часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС:

$$\Lambda_M = P_{\text{без НДС}} \times D, \quad (2.24)$$

где Λ_M – увеличение справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, руб.

$$\Lambda_M = P_{\text{без НДС}} \times D = 762711,87 \times 0,6 = 457627,12 \text{ руб.},$$

В таблице 2.22 принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию.

Таблица 2.22 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
------------	-------	------------------------	------------------------	-------------	---------------------------------

			Дебет	Кредит		
01.01. 2019	17	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	82372,88	НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

Расчет суммы по операции 17 от 01.01.19 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{кв\ вычета} = D \times НДС_{ВХ_p} \quad (2.25)$$

$$НДС_{кв\ вычета} = D \times НДС_{ВХ_p} = 0,6 \times 137288,14 = 82372,88 \text{ руб.}$$

В таблице 2.23 отражено отложенное налоговое обязательство

Таблица 2.23 – Отражено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01. 2019	18	Отражено отложенное налоговое обязательство	68	77	91525,42	Ставка налога на прибыль, умноженная на увеличение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

В результате предыдущих операций балансовая и налоговая стоимость материалов составила 0 руб., запасов незавершенного производства – 0 руб., запасов готовой продукции – 0 руб. В результате проведения операции 16 балансовая стоимость материалов в соответствии с дебетовым оборотом по

10 счету увеличилась на 457627,12 руб., а налоговая стоимость материалов не изменилась и осталась равной нулю. С учетом данной операции балансовая стоимость материалов составила $0 + 457627,12 = 457627,12$ руб., а налоговая стоимость материалов осталась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью материалов теперь составляет 457627,12 руб., причем она положительна и является налогооблагаемой, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства [12,15].

$$P_{БП_5} = BC_M - HC_M \quad (2.26)$$

где $P_{БП_5}$ – пятая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП_5} = BC_M - HC_M = 457627,12 - 0 = 457627,12 \text{ руб.}$$

$$\Lambda_4 P_{БП} = P_{БП_4} - P_{БП_5}, \quad (2.27)$$

где $\Lambda_4 P_{БП}$ – четвертое отклонение между предыдущей (четвертой) и пятой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Lambda_4 P_{БП} = P_{БП_4} - P_{БП_5} = 0 - 457627,12 = -457627,12 \text{ руб.}$$

$$ОНО_{\Delta_4 P_{БП}} = \Lambda_4 P_{БП} \times СНП, \quad (2.28)$$

где $ОНО_{\Delta_4 P_{БП}}$ – сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из четвертого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ОНО_{\Delta_4 P_{БП}} = \Lambda_4 P_{БП} \times СНП = 457627,12 \times 20\% = 91525,42 \text{ руб}$$

Таким образом, следует вывод, что в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили возникновение отложенного налогового обязательства в сумме 91525,42руб. Полученная сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС.

$$ОНО = СНП \times \Delta_M, \quad (2.28)$$

где — сумма отложенного налогового обязательства, руб.

$$ОНО = СНП \times \Delta_M = 0,2 \times 457627,13 = 91525,42 \text{ руб.}$$

В таблице 2.24 списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, а также представлены комментарии к определению данной суммы.

Таблица 2.24 – Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	19	Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства	20	10	457627,12	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 19 от 01.01.19 г.

$$\Delta_{НЗП} = 457627,12 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, руб.

В таблице 2.25 списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции, а также представлены комментарии к расчетам суммы по операции.

Таблица 2.25 – Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	20	Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции	43	20	457627,12	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 20 от 01.01.19 г.

$$\Delta ГП = 457627,12 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов ГП, руб.

В таблице 2.26 списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты, а также представлены комментарии к расчетам суммы по операции.

Таблица 2.26 – Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	21	Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты	90	43	457627,12	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 21 от 01.01.19 г.

$$\Delta\Phi P = 457627,12 \text{ руб.}$$

где – уменьшение финансовых результатов в связи с увеличением справедливой стоимости реализованной продукции, руб.

В таблице 2.27 частично погашено отложенное налоговое обязательство, а также приведены комментарии к определению суммы по данной операции.

Таблица 2.27 – Частично погашено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	22	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	91525,4	Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г.

Данная операция возникает в учете по международным стандартам в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции 16 балансовая стоимость материалов составила 457627,12 руб., а налоговая стоимость материалов равнялась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью запасов составляла 457627,12 руб., причем она была положительна и привела к образованию отложенного налогового обязательства. Вследствие списания стоимости запасов реализованной продукции, соответствующей стоимости запасов материалов в данном примере, на финансовые результаты, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равны нулю.

$$P_{\text{БП6}} = BC_M - HC_M \quad (2.29)$$

где – шестая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП6} = BC_M - HC_M = 457627,12 - 0 = -457627,12 \text{ руб.}$$

где — пятое отклонение между предыдущей (пятой) и шестой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ПОНО_{\Delta_5 P_{БП}} = \Lambda_5 P_{БП} \times СНП, \quad (2.30)$$

где — сумма погашения отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из пятого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ПОНО_{\Delta_5 P_{БП}} = \Lambda_5 P_{БП} \times СНП = 457627,12 \times 20\% = 91525,42 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО получено погашение отложенного налогового обязательства в сумме 91525,42 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в данном случае совпадает с величиной такого же показателя в случае применения ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС) (см. ниже).

$$ПОНО = P\Lambda_{\text{безНДС}} \times СНП, \quad (2.31)$$

где — сумма погашения отложенного налогового обязательства, руб;
— уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (ценой сделки) (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС).

$$ПОНО = P\Lambda_{\text{безНДС}} \times СНП = 457627,12 \times 20\% = 91525,42 \text{ руб.}$$

В таблице 2.28 оплачено поставщику за материалы.

Таблица 2.28 – Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01. 2019	23	Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))	60	51	1500000	Часть (60%) цены сделки с НДС
----------------	----	--	----	----	---------	-------------------------------

Расчет суммы по операции 23 от 01.01.19 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

$$CC_{K3_{онл}} = ЦC_{сНДС} \times D, \quad (2.32)$$

где D – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

$$CC_{K3_{онл}} = ЦC_{сНДС} \times D = 25000000 \times 0,6 = 15000000 \text{ руб.}$$

Далее рассмотрим, как эти нововведения и методика должны отразиться на учете приобретения запасов по МСФО с применением российского плана счетов, выделяя главные моменты с помощью модели трансформации.

Алгоритм трансформации учета запасов и кредиторской задолженности в формат МСФО представлен в приложении 1.

Пример 1. Предприятие 01.01.2017 г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС -18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60%) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику.

В таблице 2.29 представлен первый вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности.

Таблица 2.29 – Первый вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности

РСБУ				ТРАНСФОРМАЦИЯ					
№ оп.	Бухг. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	№ оп.	Бухг. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	№ оп.	Бухг. проводка
1	Д10К60	1271186,44	Номинальная стоимость запасов без НДС	1	Д91К08	457627,12	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС	1	Д10К60
2	Д19К60	228813,56	НДС по приобретенным ценностям по номинальной стоимости	2	Д60К96	82372,88	НДС по приобретенным ценностям с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью запасов	2	Д19К60
				3	Д60К96	457627,12	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности (запасов без НДС)	3	Д91К08
								4	Д19К60

Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС определяется по формуле (2.3) используемой ранее:

$$P_{\text{безНДС}} = \frac{ЦС_{\text{сНДС}}}{118} \times 100 - СС_{\text{безНДС}} = \frac{1500000}{118} \times 100 - 813559,32 = 457627,12 \text{ руб.}$$

где $P_{\text{безНДС}}$ – разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

Применение оценки по справедливой стоимости в учете по МСФО предопределяет возникновение операций по ее пересчету относительно кредиторской задолженности (Д96 К60) и относительно запасов (Д01 К91 и Д91 К02). Кроме того, наличие разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов предопределяет возникновение отложенных налогов.

Особенности приведенной модели трансформации учета запасов и сопутствующей кредиторской задолженности в формат МСФО на первых операциях, а также возникновение специфических следующих операций предполагают необходимость добавления дополнительных разделов в систему аудита:

- 1) аудит пересчета стоимости запасов,
- 2) аудит пересчета стоимости кредиторской задолженности,
- 3) аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости запасов.
- 4) аудит расчетов с поставщиками,
- 5) аудит начисления амортизации запасов,
- 6) аудит НДС по приобретенным ценностям,
- 7) аудит отложенных налогов.

Аудит пересчета стоимости товаров в сопоставлении разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью товаров в операции 1.3, с одной стороны, и суммы двух пересчетов справедливой стоимости в операциях 8 и 16 с другой стороны представлен в таблице 2.29. Обозначенные суммы должны быть равны.

Таблица 2.29 – Аудит пересчета стоимости товаров

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д91 К96	1.3	01.01.2018	762 711,87	Д10 К91	8	01.01.2018	305 084,75
				Д10К91	16	01.01.2019	457 627,12
Итого			762 711,87	Итого			762 711,87

Аудит пересчета стоимости кредиторской задолженности заключается в сопоставлении разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности в операции 1.3 и 1.4, с одной стороны, и суммы двух пересчетов справедливой стоимости кредиторской задолженности 7 и 15, с другой стороны. Обозначенные суммы должны быть равны.

Таблица 2.30– Аудит пересчета стоимости кредиторской задолженности

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д91 К96	1.3	01.01.2018	762711,87	Д96 К60	7	01.01.2018	360 000,00
Д19 К96	1.4	01.01.2018	137288,14	Д96 К60	15	01.01.2019	540 000,00
Итого			900 000,00	Итого			900 000,00

Аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости товаров заключается в сопоставлении сумм по операциям 5 и 8, 15 и 16 соответственно. Суммы по операциям попарно 5 и 8, 15 и 16 должны отличаться на величину, равную НДС. Операции представлены в таблицах 2.31 и 2.32 соответственно.

Таблица 2.31 – Аудит соответствия пересчета СС КЗ и товаров

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д96 К60	5	01.01.2018	360000,00	Д10 К91	8	01.01.2018	305 084,75
				*1,18			360 000,00
Итого			360 000,00	Итого			360 000,00

Таблица 2.32– Аудит соответствия пересчета СС КЗ и товаров

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д96 К60	15	01.01.2019	540 000,00	Д10 К91	16	01.01.2019	457 627,12
				*1,18			540 000,00
Итого				Итого			540 000,00

Аудит расчетов с поставщиками заключается в сопоставлении общей суммы по операциям 1.1–1.4 и суммы по операции 14. Сумма по операции 14 должна быть равна 0,4 от общей суммы операций 1.1–1.4, сумма по операции 23 должна быть равна 0,6 от общей суммы операций 1.1–1.4.

Таблица 2.33 – Аудит расчетов с поставщиками

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д 10 К 60	1.1	01.01.2018	1355932,20	Д 60 К 51	14	01.01.2018	1 000 000
Д 19 К 60	1.2	01.01.2018	244067,80				
Д 91 К 96	1.3	01.01.2018	762 711,87				
Д 19 К 96	1.4	01.01.2018	137288,14				
Итого			2 500 000,0	Итого			1 000 000
*0,4			1 000 000				
Итого			1 000 000	Итого			1 000 000

Таблица 2.34 – Аудит расчетов с поставщиками

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма, руб.
Д 10 К 60	1.1	01.01.2018	1355932,20	Д 60 К 51	23	01.01.2019	1 500 000,00

окончание таблицы 2.34

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма, руб.
Д 19 К 60	1.2	01.01.2018	244067,80				
Д 91 К 96	1.3	01.01.2018	762711,87				
Д 19 К 96	1.4	01.01.2018	137288,14				
Итого			2 500 000,00	Итого			1 500 000,00
*0,6			1 500 000,00				
Итого			1 500 000,00	Итого			1 500 000,00

Аудит НДС по приобретенным ценностям заключается в сопоставлении суммы по операции 1.4 и общей суммы по операциям 9 и 17. Обозначенные суммы должны быть равны. Операция представлена в таблице 2.35.

Таблица 2.35 – Аудит НДС по приобретенным ценностям

Бухг.проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма	Бухг.проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма.
Д 19 К 96	1.4	01.01.2018	137 288,14	Д68К19	9	01.01.2018	54 915,26
				Д68К19	17	01.01.2019	82 372,88
Итого		137 288,14		Итого		137 288,14	

Таким образом, применение представленной методики аудита системы учета товаров, приобретенных на условиях отсрочки платежа, и возникающей при этом кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа при применении положений МСФО позволяет проверить и подтвердить суммы по бухгалтерским проводкам специфических операций.

2.2 Методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов по второму варианту учетной политики

Пример 1. Предприятие 01.01.2017 г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС -18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60%) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости запасов на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени.

Для упрощения расчетов примем допущения:

- себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – материальных затрат (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- запасы материалов в полном объеме отпускаются в производство, остатков запасов материалов нет;
- остатков незавершенного производства нет;
- вся произведенная продукция реализовывается в этом же периоде;
- операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции и, как следствие, себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.

Комментарии к представленным расчетам приведены после таблиц.

В таблице 2.36 отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС).

Таблица 2.36 – Отражение справедливой стоимости материалов без НДС

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	1.1	Отражена справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	10	60	1355932,20	Справедливая стоимость материалов без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г.

В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость материалов без НДС, которая равна справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1) используемой ранее в пункте 2.1:

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = \frac{\frac{Цс_{\text{НДС}}}{118} \times 100}{(1+i)^n}, \quad (2.1)$$

где $CC_{M_{\text{безНДС}}}$ – справедливая стоимость материалов без НДС, руб.;

$CC_{KЗ_{\text{безНДС}}}$ – справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, руб.;

$Цс_{\text{НДС}}$ – цена сделки с НДС, руб.;

i – ставка дисконтирования;

n – период, соответствующий оставшемуся сроку до погашения кредиторской задолженности.

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = \frac{\frac{2500000}{118} \times 100}{(1+0,25)^2} = 1355932,20 \text{ руб.}$$

В таблице 2.37 отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов.

Таблица 2.37 – Отражение НДС, исчисленного со справедливой стоимости материалов

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	1.2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	244067,80	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности)

По данной операции определяется сумма НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности):

$$НДС_{ВХ_{СС}} = СС_{М_{безНДС}} \times 0,18, \quad (2.2)$$

где $НДС_{ВХ_{СС}}$ – НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов (справедливой стоимости кредиторской задолженности), руб.

$$НДС_{ВХ_{СС}} = СС_{М_{безНДС}} \times 0,18 = 1355932,20 \times 0,18 = 244067,80 \text{ руб.}$$

В таблице 2.38 представлено отражение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС).

Таблица 2.38 – Отражение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
------------	-------	------------------------	------------------------	-------------	---------------------------------

			Дебет	Кредит		
01.01.2017	1.3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	762711,87	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС):

$$P_{\text{безНДС}} = \frac{ЦС_{\text{сНДС}}}{118} \times 100 - СС_{\text{безНДС}}, \quad (2.3)$$

где $P_{\text{безНДС}}$ – разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$\frac{2500000}{118} \times 100 - 1355932,20 = 762711,87 \text{ руб.}$$

В таблице 2.39 отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов.

Таблица 2.39 – Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

01.01. 2017	1.4	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	137288,14	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)
----------------	-----	---	----	----	-----------	---

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов (справедливой стоимостью кредиторской задолженности):

$$НДС_{ВХр} = P_{безНДС} \times 0,18, \quad (2.4)$$

где $P_{безНДС}$ – НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки (без НДС) и справедливой стоимостью материалов (без НДС) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$НДС_{ВХр} = P_{безНДС} \times 0,18 = 762711,87 \times 0,18 = 137288,14 \text{ руб.}$$

В таблице 2.40 отражен отложенный налоговый актив и комментарии по проведенной операции и определению данной суммы.

Таблица 2.40 – Отражение отложенного налогового актива

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01. 2017	1.5	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	152542,37	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между балансовой и налоговой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г.

В результате предыдущих операций балансовая стоимость материалов была отражена по дебету 10 и составляла руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 2118644,07 руб. (сумма дебетовых оборотов по 10 и 91 счетам). Соответственно, сумма дебетового оборота по 91 счету, составляющая 762711,87 руб., и есть разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле:

$$P_{БПМ} - НС_M , \quad (2.5)$$

где $P_{БПМ}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость материалов, руб.;

$НС_M$ – налоговая стоимость (налоговая база) материалов, руб.;

$P_{БПМ} - НС_M$ – первая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БПМ} - НС_M = 1355932,2 - 2118644,07 = -76711,87 \text{ руб.}$$

$$ОНА_{Р_{БПМ}} = (БС - НС_M) \times СНП , \quad (2.6)$$

где $СНП$ – ставка налога на прибыль, %;

$ОНА_{Р_{БПМ}}$ – сумму отложенного налогового актива, исчисленного с первой разницы между балансовой и налоговой стоимостью материалов.

$$\begin{aligned} ОНА_{Р_{БПМ}} &= (БС - НС_M) \times СНП = (1355932,20 - 2118644,07) \times 20\% = \\ &= -762711,87 \times 20\% = -152542,37 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО было получено возникновение отложенного налогового обязательства в сумме 152542,37 руб. Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитан-

ного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) (см. ниже).

$$ОНА_{P_{БП}} = СНП \times P_{безНДС}, \quad (2.7)$$

где – отложенный налоговый актив, руб.

$$ОНА_{P_{БП}} = СНП \times P_{безНДС} = 20\% \times 762711,87 = 152542,37 \text{ руб.}$$

В таблице 2.41 принят к вычету НДС по приобретенным материалам.

Таблица 2.41– Принятие к вычету НДС по приобретенным материалам

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	2	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	244067,80	НДС, исчисленный со справедливой стоимости материалов

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, полученная по операции 1.2.

$$НДС_{квычету} = НДС_{ВХ_{СС}} = 244067,80 \text{ руб.} \quad (2.8)$$

где – НДС к вычету (отнесенный на возмещение из бюджета).

В таблице 2.42 отпущены материалы в производство.

Таблица 2.42 – Отпущены материалы в производство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	3	Отпущены материалы в производство	20	10	1355932,20	Справедливая стоимость материалов без НДС

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г.

По данной операции отражается справедливая стоимость материалов без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, рассчитанная ранее по формуле (2.1):

$$CC_{M_{\text{безНДС}}} = CC_{KЗ_{\text{безНДС}}} = 1355932,20 \text{ руб.}$$

В таблице 2.43 выпущена готовая продукция на склад.

Таблица 2.43 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	4	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	1355932,20	Себестоимость готовой продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов

Расчет суммы по операции 4 от 01.01.2017 г.

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов:

$$\Delta ГП = 1355932,20 \text{ руб.}$$

где – себестоимость готовой продукции, руб.

В таблице 2.44 списана себестоимость реализованной продукции.

Таблица 2.44 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	5	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	1355932,20	Себестоимость реализованной продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя

						из справедливой стоимости материалов
--	--	--	--	--	--	--------------------------------------

Расчет суммы по операции 5 от 01.01.2017 г.

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом материальных затрат, рассчитанных исходя из справедливой стоимости материалов:

где $R_{П}$ – себестоимость реализованной продукции, руб.

$$R_{П} = 1355932,20 \text{ руб.}$$

В таблице 2.45 частично погашен отложенный налоговый актив.

Таблица 2.45 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2017	6	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	152542,37	Ставка налога на прибыль, умноженная на изменение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

Расчет суммы по операции 5 от 01.01.17 г.

Данная операция возникает в учете по МСФО в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции 5 балансовая стоимость и налоговая стоимость запасов составила 0 руб. До этой операции разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью запасов составляла 762711,87 руб., причем она была отрицательна и привела к образованию отложенного налогового актива. В результате проведения предыдущей операции 5, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равными 0 руб. в связи с реализацией готовой продукции в полном объеме.

$$R_{БП2} - BC_3 - HC_3, \quad (2.9)$$

где – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$\Delta P_{БП} = P_{БП_1} - P_{БП_2}, \quad (2.10)$$

где – первое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов, руб.

$$\Delta P_{БП} = P_{БП_1} - P_{БП_2} = -762711,87 - 0 = -762711,87 \text{ руб.}$$

$$ПОНА_{\Delta P_{БП}} = СНП \times \Delta_1 P_{БП} \quad (2.11)$$

где – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из первого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$ПОНА_{\Delta P_{БП}} = СНП \times \Delta_1 P_{БП} = 20\% \times 762711,87 = 152542,37 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашения отложенного налогового актива в сумме 152542,37 руб. Полученная сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между номинальной стоимостью (без НДС) реализованной продукции и ее справедливой стоимостью (без НДС).

В таблице 2.46 отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику.

Таблица 2.46 – Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

30.12.2017	7	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	91	60	400000,0	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени
------------	---	---	----	----	----------	--

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017 г.

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени:

$$\Delta_{CC_{КзНДС1}}^{P_{сНДС}} = P_{сНДС}^{01.01.17} - P_{сНДС}^{30.12.17} = P_{безНДС \times 1,18 - (ЦС_{сНДС} - \frac{ЦС_{сНДС}}{(1+i)^{n-1}})}, \quad (2.33)$$

$$\begin{aligned} \Delta_{CC_{КзНДС1}}^{P_{сНДС}} &= P_{сНДС}^{01.01.17} - P_{сНДС}^{30.12.17} = P_{безНДС \times 1,18 - (ЦС_{сНДС} - \frac{ЦС_{сНДС}}{(1+i)^{n-1}})} = \\ &= 76711,87 \times 1,18 - (2500000 - \frac{2500000}{(1+0,25)^1}) = 400000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

– разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС на дату 01.01.2017, руб.;

– разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС на дату 30.12.2017, руб.;

– уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени на дату 30.12.2017, руб.

В таблице 2.47 отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов.

Таблица 2.47–Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	8	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени.	10	91	338983,05	Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.17 г.

По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с изменением стоимости денег во времени:

$$\Delta_M = \Delta_{CC_{КЗ_{НДС_1}}^{P_{сНДС}}} \times \frac{100}{118}, \quad (2.34)$$

где Δ_M – увеличение справедливой стоимости материалов без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, руб.

Расчет по операции представлен ниже:

$$\Delta_M = \Delta_{CC_{КЗ_{НДС_1}}^{P_{сНДС}}} \times \frac{100}{118} = 400000 \times \frac{100}{118} = 338983,05 \text{ руб.}$$

В таблице 2.48 принят к вычету НДС по приобретенным материалам.

НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС.

Таблица 2.48– Принят к вычету НДС по приобретенным материалам

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	9	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	61016,95	НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.17 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{к\text{ вычету}} = 0,18 \times \Delta_M, \quad (2.35)$$

$$НДС_{к\text{ вычету}} = 0,18 \times \Delta_M = 0,18 \times 338983,05 = 61016,95 \text{ руб.}$$

В таблице 2.49 отражено отложенное налоговое обязательство по операции №9, а также представлены комментарии к определению данной суммы.

Таблица 2.49–Отражено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	9	Отражено отложенное налоговое обязательство	68	77	67796,61	Ставка налога на прибыль, умноженная на увеличение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов

В результате предыдущих операций балансовая и налоговая стоимость материалов составила 0 руб., запасов незавершенного производства – 0 руб., запасов готовой продукции – 0 руб. В результате проведения операции 8 балансовая стоимость материалов в соответствии с дебетовым оборотом по 10 счету увеличилась на 338983,05 руб., а налоговая стоимость материалов не изменилась и осталась равной нулю. С учетом данной операции балансовая стоимость материалов составила $0 + 338983,05 = 338983,05$ руб., а налоговая стоимость материалов осталась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью материалов теперь составляет 338983,05 руб., причем она положительна и является налогооблагаемой, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства.

$$P_{БП3} - BC_M - HC_M, \quad (2.15)$$

где – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП3} - BC_M - HC_M = 338983,05 - 0 = 338983,05 \text{ руб.}$$

$$\Delta_2 P_{БП} = P_{БП2} - P_{БП3}, \quad (2.16)$$

где – второе отклонение между предыдущей (второй) и третьей разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Delta_2 P_{БП} = P_{БП2} - P_{БП3} = 338984,05 - 0 = 338984,05 \text{ руб.}$$

$$ОНО_{\Delta_2 P_{БП}} = \Delta_2 P_{БП} \times СНП, \quad (2.17)$$

где – сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ОНО_{\Delta_2 P_{БП}} = \Delta_2 P_{БП} \times СНП = 338984,05 \times 20\% = 67796,81 \text{ руб.}$$

где – сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по международным стандартам финансовой отчетности имеется возникновение отложенного налогового обязательства в сумме 67796,61 руб. Полученная сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (см. ниже).

В таблице 2.50 списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства.

Таблица 2.50 Списано увеличение СС материалов на увеличение СС запасов НЗП

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	10	Списано увеличение СС материалов на увеличение СС запасов НЗП	20	10	338983,05	Часть разницы между ценой сделки и СС материалов

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.17 г представлен ниже.

где – увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, руб.

$$\Delta НЗП = 338983,05 \text{ руб.}$$

В таблице 2.51 списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции.

Таблица 2.51 Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	11	Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение СС запасов ГП	43	20	338983,05	Часть разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.17 г.

$$\Delta ГП = 33883,05 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции, руб.

В таблице 2.52 списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты.

Таблица 2.52 Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	12	Списано увеличение СС запасов ГП на ФР.	90	43	338983,05	Часть разницы между ценой сделки и СС материалов

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.17 г.

$$\Delta ФР = 338983,05 \text{ руб.}$$

где – уменьшение финансовых результатов в связи с увеличением справедливой стоимости реализованной продукции, руб.

В таблице 2.53 частично погашено отложенное налоговое обязательство.

Таблица 2.53 Частично погашено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	13	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	67796,61	Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение

						разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов
--	--	--	--	--	--	---

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.17 г.

Данная операция возникает в учете по МСФО в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции 8 балансовая стоимость материалов составила 338983,05руб., а налоговая стоимость материалов равнялась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью запасов составляла 338983,05руб., причем она была положительна и привела к образованию отложенного налогового обязательства. Вследствие списания стоимости запасов реализованной продукции, соответствующей стоимости запасов материалов в данном примере, на финансовые результаты, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равны нулю.

$$P_{БП4} - BC_M - HC_M, \quad (2.18)$$

где $P_{БП4}$ – четвертая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП3} - BC_M - HC_M = 0 - 0 = 0 \text{руб.}$$

$$\Lambda_3 P_{БП} = P_{БП3} - P_{БП4}, \quad (2.19)$$

где $\Lambda_3 P_{БП}$ – третье отклонение между предыдущей (третьей) и четвертой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Lambda_3 P_{БП} = P_{БП3} - P_{БП4} = 338983,05 - 0 = 338983,05 \text{руб.}$$

$$ПОНО_{\Delta_3 P_{БП}} = \Lambda_2 P_{БП} \times СНП, \quad (2.20)$$

$$ПОНО_{\Delta_{3P_{БП}}} = \Lambda_2 P_{БП} \times СНП =$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового обязательства в сумме 67796,61 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в данном случае совпадает с величиной такого же показателя в случае применения ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС) (см. ниже)

$$ПОНО = \Lambda P_{\text{безНДС}} \times СНП, \quad (2.21)$$

где Λ – сумма погашения отложенного налогового обязательства, руб;
 $P_{\text{безНДС}}$ – уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (ценой сделки) (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС).

$$ПОНО = \Lambda P_{\text{безНДС}} \times СНП = 338983,05 \times 20\% = 67796,61 \text{ руб.}$$

В таблице 2.54 оплачено поставщику за материал (40% цены сделки с НДС)

Таблица 2.54 Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2018	14	Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%))	60	51	1000000	Часть (40%) цены сделки с НДС

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

$$CC_{КЗ_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D, \quad (2.32)$$

где – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

$$CC_{КЗ_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D = 25000000 \times 0,4 = 10000000 \text{ руб.}$$

В таблице 2.55 представлено увеличение кредиторской задолженности поставщику при наступлении даты оплаты.

Таблица 2.55 Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	15	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	91	60	500000,00	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и СС КЗ с НДС и одновременное увеличение СС КЗ по причине изменения стоимости денег во времени

Расчет суммы по операции 15 от 30.12.18 г.

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени:

где:

- разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС на дату 30.12.2017, руб.;
- разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС на дату 30.12.2018, руб.;

уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени на дату 30.12.2018, руб.

Ниже, в таблице 2.56 отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени.

Таблица 2.56 Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

30.12.2018	16	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени	10	91	423728,81	Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи изменением стоимости денег во времени
------------	----	--	----	----	-----------	---

Расчет суммы по операции 16 от 30.12.18 г.

По данной операции отражается уменьшение разницы между номинальной стоимостью и справедливой стоимостью материалов, в пользу увеличения справедливой стоимости материалов в связи с изменением стоимости денег во времени:

$$\Delta_{.м} = P_{CC_{КЗСНО_2}}^{P_{сНДС}} \times \frac{100}{118}, \quad (2.35)$$

где $\Delta_{.м}$ – увеличение справедливой стоимости материалов в связи с наступлением даты оплаты, руб.

$$\Delta_{.м} = P_{CC_{КЗСНО_2}}^{P_{сНДС}} \times \frac{100}{118}, = 500000 \times \frac{100}{118} = 423728,81 \text{ руб.}$$

В таблице 2.57 принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию. НДС, исчисленный с уменьшения разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС.

Таблица 2.57 Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	17	Принят к вычету НДС по приобре-	68	19	76271,19	НДС, исчисленный с уменьшения разницы между ценой сделки без НДС и справедли-

		тенному оборудова- нию				вой стоимостью материалов без НДС
--	--	------------------------------	--	--	--	--------------------------------------

Расчет суммы по операции 17 от 30.12.18 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленный с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{кв\ вычета} = \Lambda_{M \times 0,18}, \quad (2.36)$$

$$НДС_{кв\ вычета} = \Lambda_{M \times 0,18} = 423728,81 = 76271,19 \text{ руб.}$$

В таблице 2.58 отражено отложенное налоговое обязательство.

Таблица 2.58 Отражено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйст- венная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12. 2018	18	Отражено отложен- ное нало- говое обя- зательство	68	77	84745,76	Ставка налога на прибыль, ум- ноженная на увеличение раз- ницы между балансовой и на- логовой стоимостью запасов

В результате предыдущих операций балансовая и налоговая стоимость материалов составила 0 руб., запасов незавершенного производства – 0 руб., запасов готовой продукции – 0 руб. В результате проведения операции 16 балансовая стоимость материалов в соответствии с дебетовым оборотом по 10 счету увеличилась на 423728,81 руб., а налоговая стоимость материалов не изменилась и осталась равной нулю. С учетом данной операции балансовая стоимость материалов составила $0 + 423728,81 = 423728,81$ руб., а налоговая стоимость материалов осталась 0 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью материалов теперь составляет 423728,81 руб., причем она положительна и является налогооблагаемой, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства.

$$P_{БП_5} = БС_M - НС_M, \quad (2.26)$$

где — пятая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП_5} = БС_M - НС_M = 423728,81 - 0 = 423728,81 \text{ руб.}$$

$$\Lambda_4 P_{БП} = P_{БП_4} - P_{БП_5}, \quad (2.27)$$

где — четвертое отклонение между предыдущей (четвертой) и пятой разницей между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Lambda_4 P_{БП} = P_{БП_4} - P_{БП_5} = 0 - 423728,81 = -423728,81 \text{ руб.}$$

$$ОНО_{\Delta_4 P_{БП}} = \Lambda_4 P_{БП} \times СНП, \quad (2.28)$$

где — сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из четвертого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ОНО_{\Delta_4 P_{БП}} = \Lambda_4 P_{БП} \times СНП = 423728,81 \times 20\% = 84745,76 \text{ руб}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по международным стандартам финансовой отчетности получено возникновение отложенного налогового обязательства в сумме 84745,76 руб. Полученная сумма совпадает с величиной такого же показателя в соответствии с ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью материалов без НДС (см. ниже).

$$ОНО = \Delta \times СНП, \quad (2.29)$$

где — сумма отложенного налогового обязательства, руб.

$$ОНО = \Delta \times СНП = 0,2 \times 423728,81 = 84745,76 \text{ руб.}$$

В таблице 2.59 списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, а также приведены комментарии к определению данной суммы.

Расчеты представлены после таблиц.

Таблица 2.59 Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	19	Списано увеличение справедливой стоимости материалов на увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства	20	10	423728,81	Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.18 г.

$$\Delta НЗП = 423728,81 \text{ руб.}$$

где увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства, руб.

В таблице 2.60 списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции, а также приведены комментарии к определению данной суммы.

Таблица 2.60 Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка	Сумма, руб.	Комментарии к определению
------------	-------	------------------------	------------------------	-------------	---------------------------

			Дебет	Кредит		суммы
30.12.2018	20	Списано увеличение справедливой стоимости запасов незавершенного производства на увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции	43	20	423728,81	Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.18 г.

$$\Delta ГП = 423728,81 \text{ руб.}$$

где – увеличение справедливой стоимости запасов готовой продукции, руб.

Таблица 2.61 Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	21	Списано увеличение справедливой запасов готовой продукции на финансовые результаты	90	43	423728,81	Уменьшение разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью материалов

Расчет суммы по операции 21 от 30.12.18 г.

$$\Delta \Phi P = 423728,81 \text{ руб.}$$

где – уменьшение финансовых результатов в связи с увеличением справедливой стоимости реализованной продукции, руб.

В таблице 2.62 частично погашено отложенное налоговое обязательство.

Таблица 2.62 Частично погашено отложенное налоговое обязательство

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		

30.12.2018	22	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	61016,95	Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов
------------	----	--	----	----	----------	--

Расчет суммы по операции 22 от 30.12.18 г.

Данная операция возникает в учете по МСФО в связи с изменением разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов. В результате проведения операции номер 16, балансовая стоимость материалов составила 423728,81руб., а налоговая стоимость материалов равнялась 0 руб. Разница между бухгалтерской стоимостью запасов и налоговой стоимостью запасов составляла 423728,81руб., причем она была положительна и привела к образованию отложенного налогового обязательства. Вследствие списания стоимости запасов реализованной продукции, соответствующей стоимости запасов материалов в данном примере, на финансовые результаты, балансовая и налоговая стоимость запасов сравнялись и стали равны нулю.

$$P_{БП_6} - BC_M - HC_M, \quad (2.29)$$

где $P_{БП_6}$ – шестая разница между балансовой и налоговой стоимостью материалов, руб.

$$P_{БП_6} - BC_M - HC_M = 0 - 0 = 0 \text{руб.}$$

$$\Lambda_5 P_{БП} = P_{БП_5} - P_{БП}, \quad (2.30)$$

где $\Lambda_5 P_{БП}$ – пятое отклонение между предыдущей (пятой) и шестой разницей между балансовой стоимостью запасов и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$\Lambda_5 P_{БП} = P_{БП_5} - P_{БП} = 423728,81 - 0 = 423728,81 \text{руб.}$$

$$ПОНО_{\Delta_5 P_{\text{он}}} = \Delta_5 P_{\text{он}} \times СНП, \quad (2.31)$$

где — сумма погашения отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из пятого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью запасов материалов, руб.

$$ПОНО_{\Delta_5 P_{\text{он}}} = \Delta_5 P_{\text{он}} \times СНП = 423728,81 \times 20\% = 84745,76 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО было получено погашение отложенного налогового обязательства в сумме 84745,76 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в данном случае совпадает с величиной такого же показателя в случае применения ПБУ 18/02, рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС) (см. ниже).

$$ПОНО = Р\Lambda_{\text{безНДС}} \times СНП, \quad (2.32)$$

где — сумма погашения отложенного налогового обязательства, руб;

$$ПОНО = Р\Lambda_{\text{безНДС}} \times СНП = 423728,81 \times 20\% = 84745,76 \text{ руб.},$$

— уменьшение разницы между номинальной стоимостью материалов (ценой сделки) (без НДС) и их справедливой стоимостью (без НДС).

В таблице 2.63 оплачено поставщику за материалы.

Таблица 2.63 Оплачено поставщику за материалы (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (60%))

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
01.01.2019	23	Оплачено поставщику за материалы (погашена КЗ перед поставщиком (60%))	60	51	1500000	Часть (60%) цены сделки с НДС

Расчет суммы по операции 23 от 01.01.19 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

$$CC_{кз_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D, \quad (2.32)$$

где $CC_{кз_{опл}}$ – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

$$CC_{кз_{опл}} = ЦC_{сНДС} \times D = 25000000 \times 0,6 = 15000000 \text{ руб.}$$

Ниже (в таблице 71) представлен второй вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности.

Пример 1. Предприятие 01.01.2017 г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС -18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60%) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику.

Таблица 71 – Второй вариант трансформации учета запасов и кредиторской задолженности

РСБУ				ТРАНСФОРМАЦИЯ				МСФО			
№	Бухг. про-водка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	№	Бухг. про-водка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	№	Бухг. про-водка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы
1	Д10К60	1271186,44	Номинальная стоимость запасов без НДС	1	Сторно Д10К60	457627,0	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС	1	Д10К	813559,	Справедливая стоимость запасов без НДС

2	Д19К60	228813,56	НДС по приобретенным ценностям по номинальной стоимости	2	Сторно Д19К60	82372,88	НДС по приобретенным ценностям с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью запасов	№ о п.	Д19К60	146440,67	НДС по приобретенным ценностям со справедливой стоимости запасов
				№	Бухг. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	Бухг. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	
				3	Д91К96	457627,12	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности (запасов без НДС)	3	Д91К96	457627,12	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС
4	Д19К96	82372,88	НДС по приобретенным ценностям с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью запасов	4	Д19К96	82372,88	НДС по приобретенным ценностям с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью запасов				

Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС определяется по формуле (2.3) используемой ранее:

$$P_{\text{безНДС}} = \frac{ЦС_{\text{сНДС}}}{118} \times 100 - СС_{\text{безНДС}} = \frac{1500000}{118} \times 100 - 813559,32 = 457627,12 \text{ руб.}$$

где — разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью запасов без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

Применение оценки по справедливой стоимости в учете по МСФО предопределяет возникновение операций по ее пересчету относительно кредиторской задолженности (Д96 К60) и относительно запасов (Д01 К91 и Д91

К02). Кроме того, наличие разницы между балансовой и налоговой стоимостью запасов предопределяет возникновение отложенных налогов [30].

Особенности приведенной модели трансформации учета запасов и сопутствующей кредиторской задолженности в формат МСФО на первых операциях, а также возникновение специфических следующих операций предполагают необходимость добавления дополнительных разделов в систему аудита, в числе которых:

- 1) аудит пересчета стоимости запасов,
- 2) аудит пересчета стоимости кредиторской задолженности,
- 3) аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости запасов.
- 4) аудит расчетов с поставщиками,
- 5) аудит начисления амортизации запасов,
- 6) аудит НДС по приобретенным ценностям,
- 7) аудит отложенных налогов

Аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости товаров заключается в сопоставлении сумм по операциям 7 и 8, 15 и 16 соответственно. Суммы по операциям попарно 5 и 6, 12 и 13 должны отличаться на величину, равную НДС. В таблице 2.64 представлен аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости товаров.

Таблица 2.64 – Аудит соответствия пересчета СС КЗ и товаров

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д91 К60	7	30.12.2017	400 00,0	Д10 К91	8	30.12.2017	338 983,05
					*1,18		400 000,0
Итого			400 000,0	Итого			400 000,0

В таблице 2.65 представлен аудит соответствия пересчета справедливой стоимости кредиторской задолженности и справедливой стоимости товаров.

Таблица 2.65 – Аудит соответствия пересчета СС КЗ и товаров

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д96 К60	15	30.12.2017	500 000,00	Д10 К91	16	30.12.2017	423 728,81
					*1,18		500 000,00
Итого			500 000,00	Итого			500 000,00

Аудит расчетов с поставщиками заключается в сопоставлении общей суммы по операциям 1.1-1.4 и суммы по операции 14. Сумма по операции 14 должна быть равна 0,4 от общей суммы операций 1.1-1.4, сумма по операции 18 должна быть равна 0,6 от общей суммы операций 1.1-1.4.

Расчеты по операциям представлены в таблицах 2.66 и 2.67.

Таблица 2.66 – Аудит расчетов с поставщиками

Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.
Д 10 К 60	1.1	01.01.2017	1355932,20	Д 60 К51	14	01.01.2018	1 000 000,00
Д 19 К 60	1.2	01.01.2017	244067,80				
Д 91 К 96	1.3	01.01.2017	762711,87				
Д 19 К 96	1.4	01.01.2017	137288,14				
Итого			25000 000	Итого			1 000 000,00
*0,4			1 000 000,00				
Итого			1 000 000,00	Итого			1 000 000,00

Таблица 2.67 – Аудит расчетов с поставщиками

Бухгалтерская проводка	№ операции	Дата операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата операции	Сумма, руб.
------------------------	------------	---------------	-------------	------------------------	-------	---------------	-------------

Д 10 К 60	1.1	01.01.2017	1355932,20	Д 60 К51	23	01.01.2 019	1 500 000,00
Д 19 К 60	1.2	01.01.2017	244067,80				
Д 91 К 96	1.3	01.01.2017	762711,87				
Д 19 К 96	1.4	01.01.2017	137288,14				
Итого			25000 000	Итого			1 500 000,00
*0,6			1 500 000,00				
Итого			1 500 000,00	Итого			1 500 000,00

Аудит НДС по приобретенным ценностям заключается в сопоставлении суммы по операции 1.4 и общей суммы по операциям 9 и 17. Обозначенные суммы должны быть равны. Операция представлена в таблице 2.68.

Таблица 2.68 – Аудит НДС по приобретенным ценностям

Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата оп.	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	№ оп.	Дата	Сумма, руб.
Д 19 К 96	1.4	01.01.2017	137288,14	Д68К19	9	30.12 2018	61 016,95
				Д68К19	17	30.12. 2018	76 271,19
Итого		137288,14		Итого		137 288,14	

Выводы по разделу два

В заключение второй главы, следует вывод, что главными особенностями учета запасов и кредиторской задолженности по МСФО являются необходимость принятия во внимание появление двухкомпонентной структуры активов и обязательств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, в состав которой входят справедливая стоимость активов (обязательств) и разница между ценой сделки и справедливой стоимостью активов (обязательств), а также необходимость проведения пересчета справедливой стоимости активов и обязательств при наступлении очередной даты платежа поставщику или на конец года по причине изменения временной стоимости денег. Возникают проблемы в калькулировании, остается необходимость ведения параллельного учета по РСБУ по модели учета полной стоимости для более точного калькулирования себестоимости, либо усложнять управленческий учет операциями сбора распределения увеличения стоимости запасов между остат-

ками незавершенного производства, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией [9,11].

Данные особенности наглядно отображает представленная модель трансформации учета в формат МСФО.

Применение представленной методики аудита системы учета запасов, приобретенных на условиях отсрочки платежа, и возникающей при этом кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа при применении положений МСФО позволяет проверить и подтвердить суммы и бухгалтерские проводки по специфическим операциям.

Это говорит о невозможности получения точных финансовых результатов по данным бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и проектами ФСБУ.

3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА ЗАПАСОВ ПО МСФО В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ

3.1. Сквозная задача по учету и аудиту запасов по МСФО

Согласно п.9 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

Исходя из сказанного, применение положений п. 9 МСФО (IAS) 2 «Запасы» требует проведения дисконтирования. В частности, это касается оценки запасов, приобретаемых с отсрочкой или рассрочкой платежа, и возникающей в связи с этим кредиторской задолженности. Очевидно, что дисконтирование в учете запасов и кредиторской задолженности окажет положительное влияние на показатели финансового состояния предприятия за счет более низкой кредиторской задолженности, возникающей в операциях приобретения, и, как следствие, более высоких показателей ликвидности и финансовой устойчивости. Многие специалисты говорят о несовершенстве финансовой отчетности российских предприятий по причине необъективной оценки запасов, доля которых существенна в активах многих компаний.

Расчёты сумм по операциям сквозной задачи представлены ниже в таблицах (3.1) –(3.14).

3.2. Финансовый анализ в сравнении МСФО и РСБУ

Финансовый анализ по МСФО представлен ниже в таблицах 3.15–3.25.

Таблица 3.15 – Анализ ликвидности баланса (имущественный подход)

Актив баланса	Соотношение	Пассив баланса	Излишек/Дефицит
A1	A1>П1	П1	A1-П1
A2	A2>П2	П2	A2-П2
A3	A3>П3	П3	A3-П3
A4	A4<П4	П4	П4-A4
2017			
5 000 000	A1>П1	0	5 000 000
0		3 594 915	-3 594 915
137 288	A3>П3	0	137 288
0	A4<П4	1 542 373	1 542 373
2018			
7 230 000	A1>П1	0	7 230 000
0		3 580 169	-3 580 169
82 373	A3>П3	0	82 373
0	A4<П4	3 732 203	3 732 203
2019			
8 960 000	A1>П1	0	8 960 000
0		3 037 966	-3 037 966
0		0	0
0	A4<П4	5 922 034	5 922 034

Во всех анализируемых периодах отсутствуют долгосрочные заемные средства (П3), следствием этого может стать неплатежеспособность организации, грозящая банкротством. Из-за несоблюдения второго неравенства (A2>П2) баланс нельзя признать ликвидным.

Таблица 3.16 – Ликвидность баланса (функциональный подход)

Актив баланса	Соотношение	Пассив баланса	Излишек/Дефицит
A1+A2	A1+A2>П2	П2	A1+A2-П2
A3	A3>П1	П1	A3-П1
A4	A4<П3+П4	П3+П4	П3+П4-A4
2017			
5 000 000	A1+A2>П2	3 594 915	1 405 085

137 288	A3>П1	0	137 288
Окончание таблицы 3.16			
Актив баланса	Соотношение	Пассив баланса	Излишек/Дефицит
0	A4<П3+П4	1 542 373	1 542 373
2018			
7 230 000	A1+A2>П2	3 580 169	3 649 831
82 373	A3>П1	0	82 373
0	A4<П3+П4	3 732 203	3 732 203
2019			
8 960 000	A1+A2>П2	3 037 966	5 922 034
0		0	0
0	A4<П3+П4	5 922 034	5 922 034

В полной мере соблюдается только все неравенства в 2017 и 2018 годах. Третье неравенство ($A4 < П3 + П4$) выполняется, но только потому, что отсутствуют внеоборотные активы. Баланс нельзя признать абсолютно ликвидным в 2019 году.

Таблица 3.17 – Совокупность показателей ликвидности

Показатели	2017	2018	2019
Коэффициент абсолютной ликвидности	1,86	2,38	2,95
Коэффициент срочной ликвидности	1,86	2,38	2,95
Коэффициент текущей ликвидности	1,91	2,41	2,95
Чистый оборотный капитал	2 442 372,88	4 272 203,39	5 922 033,90

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочных обязательств мы можем покрыть в кратчайшие сроки за счет имеющихся в наличии денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Значение данного коэффициента находится выше верхней границы (норма от 0,2 до 0,5) во всех анализируемых периодах, что означает – предприятие не использует имеющийся финансовый потенциал.

Коэффициент срочной ликвидности показывает, какую часть краткосрочных обязательств заемщик может покрыть в краткосрочном периоде при условии своевременности осуществления расчетов дебиторами. Значение коэффициента так же находится выше верхней границы (норма от 0,7 до 1) во всех анализируемых периодах. Это свидетельствует о том, что предприятие не рационально использует свободные денежные средства.

Коэффициент текущей ликвидности показывает какая часть краткосрочных обязательств может быть покрыта оборотными активами предприятия в краткосрочном периоде. Значение коэффициента в пределах нормы (от 1 до 2) только в 2017 года. В 2018 и 2019 годах значение выше верхней границы диапазона, то предприятие не рационально использует оборотные активы, но при этом признается имеющим высокую ликвидность в краткосрочном периоде.

Чистый оборотный капитал показывает величину превышения оборотных активов над краткосрочными обязательствами предприятия. Очевидно, что индикатором финансового благополучия предприятия является положительное значение данного показателя.

Под деловой активностью предприятия традиционно понимают его эффективность использования своих активов. По данным показателям в динамике банк может судить о возможности повышения уровня деловой активности предприятия и соответственно о возможности повышения его эффективности и кредитоспособности.

Рассчитать оборачиваемость дебиторской задолженности и ее период считается не возможным, так как отсутствует дебиторская задолженность

Оборачиваемость кредиторской задолженности показывает количество оборотов за период кредиторской задолженности предприятия.

Таблица 3.18 – Оборачиваемость кредиторской задолженности

Оборачиваемость кредиторской задолженности	2017	2018	2019
	0,79	0,37	0,35

Оборачиваемость кредиторской задолженности снижается в динамике, что означает что у предприятия в будущем меньше шансов погасить имеющуюся кредиторскую задолженность.

Таблица 3.19–Период оборачиваемости кредиторской задолженности

Период оборачиваемости кредиторской задолженности	2017	2018	2019
	464,28	988,04	1047,14

Период оборачиваемости кредиторской задолженности увеличивается – это свидетельствует о малом количестве средств, изъятом из оборота.

Таблица 3.20– Оборачиваемость активов

Оборачиваемость активов	2017	2018	2019
	0,41	0,17	0,13

Оборачиваемость активов уменьшается в динамике, что свидетельствует об не эффективном использовании активов предприятия.

Таблица 3.21– Период оборачиваемости активов

Период оборачиваемости активов	2017	2018	2019
	885,05	2144,83	2803,40

Период оборачиваемости активов увеличивается, что означает о замедлении оборачиваемости активов.

Таблица 3.22 – Рентабельность продаж

Рентабельность продаж	2017	2018	2019
	54,40	51,68	51,68

Показывает отношение чистой прибыли к выручке от продаж

Показатель рентабельности продаж уменьшается, но в 2018 и 2019 годах имеет одно значение, и поэтому нельзя говорить об существенном ухудшении эффективности деятельности предприятия, но и об улучшении так же речи не идет.

Таблица 3.23 – Рентабельность деятельности

Рентабельность деятельности	2017	2018	2019
	170,00	145,99	145,99

Показатель рентабельности деятельности так же уменьшается, но в 2018 и 2019 годах имеет одно значение, и поэтому нельзя говорить об существенном ухудшении эффективности деятельности предприятия, как и об улучшении.

Таблица 3.24–Рентабельность собственного капитала

Рентабельность собственного капитала	2017	2018	2019
--------------------------------------	------	------	------

	74,73	20,76	11,34
--	-------	-------	-------

Величину этого показателя часто сравнивают со ставкой рефинансирования (учетной ставкой Центробанка). Считается, что рентабельность продаж должна быть выше ставки рефинансирования.

Значение показателя рентабельности собственного капитала значительно меньше ставки рефинансирования в 2019 году, что свидетельствует о снижении эффективности использования собственного капитала.

Таблица 3.25–Рентабельность активов

Рентабельность активов	2017	2018	2019
	23,05	8,79	6,73

Падение показателя рентабельности активов в динамике говорит о снижении эффективности использования активов предприятия.

Далее, в таблицах 3.26–3.37, представлен финансовый анализ по РСБУ.

Таблица 3.26– Группы активов и пассивов по степени ликвидности

Наименование	Показатель	Формула по балансу	2016	2017	2018
Наиболее ликвидные активы	A1	стр. 1250+1240	5 000 000	8 230 000	10 960 000
Быстро реализуемые активы	A2	стр. 1230			
Медленно реализуемые активы	A3	стр. 1210 + 1220 + 1260			
Трудно реализуемые активы	A4	стр. 1100			
Итого активы			5 000 000	8 230 000	10 960 000
Наиболее срочные обязательства	П1	стр. 1520			
Краткосрочные обязательства	П2	стр. 1510 + 1540 + 1550	3 305 085	3 667 288	3 529 492
Долгосрочные пассивы	П3	стр. 1400			
Постоянные пассивы	П4	стр. 1300 +1530	1 694 915	4 562 712	7 430 508
Итого пассивы			5 000 000	8 230 000	10 960 000

Таблица 3.27– Анализ ликвидности баланса (имущественный подход)

Актив баланса	Соотношение	Пассив баланса	Излишек/Дефицит
A1	A1>П1	П1	A1-П1
A2	A2>П2	П2	A2-П2
A3	A3>П3	П3	A3-П3
A4	A4<П4	П4	П4-A4
2017			
5 000 000	A1>П1	0	5 000 000
0		3 305 085	-3 305 085
0		0	0
0	A4<П4	1 694 915	1 694 915
2018			
8 230 000	A1>П1	0	8 230 000
0		3 667 288	-3 667 288
0		0	0
0	A4<П4	4 562 712	4 562 712
2019			
10 960 000	A1>П1	0	10 960 000
0		3 529 492	-3 529 492
0		0	0
0	A4<П4	7 430 508	7 430 508

Из-за соблюдения только двух неравенств (A1>П1, A4<П4) баланс нельзя назвать абсолютно ликвидным.

Таблица 3.28–Ликвидность баланса (функциональный подход)

Актив баланса	Соотношение	Пассив баланса	Излишек/Дефицит
A1+A2	A1+A2>П2	П2	A1+A2-П2
A3	A3>П1	П1	A3-П1
A4	A4<П3+П4	П3+П4	П3+П4-A4
2017			
5 000 000	A1+A2>П2	3 305 085	1 694 915
0		0	0
0	A4<П3+П4	1 694 915	1 694 915
2018			
8 230 000	A1+A2>П2	3 667 288	4 562 712
0		0	0
0	A4<П3+П4	4 562 712	4 562 712
2019			
10 960 000	A1+A2>П2	3 529 492	7 430 508
0		0	0
0	A4<П3+П4	7 430 508	7 430 508

Так же как и в ситуации с МСФО в полной мере соблюдается только первое неравенство ($A1+A2>П2$). Из-за отсутствия кредиторской задолженности и запасов не выполняется второе неравенство ($A3>П1$). Его соблюдение повышает вероятность инфляционных потерь, связанных с обесценением денежных средств в организации. Третье неравенство ($A4<П3+П4$) выполняется, но только потому, что отсутствуют внеоборотные активы. Баланс нельзя признать абсолютно ликвидным.

Таблица 3.29 – Совокупность показателей ликвидности

Показатели	2017	2018	2019
Коэффициент абсолютной ликвидности	1,51	2,24	3,11
Коэффициент срочной ликвидности	1,51	2,24	3,11
Коэффициент текущей ликвидности	1,51	2,24	3,11
Чистый оборотный капитал	1 694 915,25	4 562 711,86	7 430 508,47

Значение коэффициента абсолютной ликвидности находится выше верхней границы (норма от 0,2 до 0,5) во всех анализируемых периодах, что означает – предприятие не использует имеющийся финансовый потенциал.

Значение коэффициента срочной ликвидности так же находится выше верхней границы (норма от 0,7 до 1) во всех анализируемых периодах. Это свидетельствует о том, что предприятие не рационально использует свободные денежные средства.

Значение коэффициента текущей ликвидности в пределах нормы (от 1 до 2) только в 2017 года. В 2018 и 2019 годах значение выше верхней границы диапазона, то предприятие не рационально использует оборотные активы, но при этом признается имеющим высокую ликвидность в краткосрочном периоде.

Чистый оборотный капитал показывает величину превышения оборотных активов над краткосрочными обязательствами предприятия. Очевидно, что индикатором финансового благополучия предприятия является положительное значение данного показателя.

Таблица 3.30– Оборачиваемость кредиторской задолженности

Показывает количество оборотов за период кредиторской задолженности	2017	2018	2019
	0,64	0,36	0,35

Оборачиваемость кредиторской задолженности снижается в динамике, что означает, что у предприятия в будущем меньше шансов погасить имеющуюся кредиторскую задолженность.

Таблица 3.31–Период оборачиваемости кредиторской задолженности

Период оборачиваемости кредиторской задолженности	2017	2018	2019
	569,40	1001,00	1033,22

Период оборачиваемости кредиторской задолженности увеличивается – это свидетельствует о малом количестве средств, изъятом из оборота.

Таблица 3.32–Оборачиваемость активов

Оборачиваемость активов	2017	2018	2019
	0,42	0,19	0,13

Оборачиваемость активов уменьшается в динамике, что свидетельствует об не эффективном использовании активов предприятия

Таблица 3.33–Период оборачиваемости активов

Период оборачиваемости активов	2017	2018	2019
	861,40	1899,39	2755,04

Период оборачиваемости активов увеличивается, что означает о замедлении оборачиваемости активов.

Таблица 3.34–Рентабельность продаж

Рентабельность продаж	2017	2018	2019
	40,00	56,40	56,40

Показатель рентабельности продаж уменьшается, но в 2018 и 2019 годах имеет одно значение, и поэтому нельзя говорить об существенном ухудшении эффективности деятельности предприятия, но и об улучшении так же речи не идет

Таблица 3.35–Рентабельность деятельности

Рентабельность деятельности	2017	2018	2019
		80,00	191,19

Показатель рентабельности деятельности так же уменьшается, но в 2018 и 2019 годах имеет одно значение, и поэтому нельзя говорить об существенном ухудшении эффективности деятельности предприятия, как и об улучшении.

Таблица 3.36–Рентабельность собственного капитала

Рентабельность собственного капитала	2017	2018	2019
		50,00	13,54

Значение показателя рентабельности собственного капитала значительно меньше ставки рефинансирования в 2019 году, что свидетельствует о снижении эффективности использования собственного капитала.

Таблица 3.37–Рентабельность активов

Рентабельность активов	2017	2018	2019
		16,95	10,84

Падение показателя рентабельности активов в динамике говорит о снижении эффективности использования активов предприятия.

Ниже проведено сравнение финансового анализа по МСФО и РСБУ (табл.3.38–3.4)

Выводы по разделу три

Рентабельность продаж по РСБУ увеличилась из-за роста прибыли в 2018 году (на 1 172 881,36 руб.) и в 2019 году показатель остался прежним, так как прибыль не изменилась (2018 – 2 867 796,61 руб.; 2019 – 2 867 796,61

руб.). По РСБУ одинаковые проценты по рентабельности продаж (2018 – 56,40%; 2019 – 56,40%) из-за полученной выручки в 2018 и 2019 годах (6 000 000 руб. в обоих годах) и чистой прибыли (2 867 796,61 руб.). По международным стандартам финансовой отчетности виден спад рентабельности продаж в 2018 году на 2,72%, связанный с уменьшением прибыли в данном году на 115 254,24 руб., что в свою очередь связано в большей степени с увеличением себестоимости реализации продукции на 144 067,80 руб. В 2019 году показатель остался прежним, так как не изменилась ни выручка, ни себестоимость, ни соответственно чистая прибыль организации. Рост в 2 раза рентабельности деятельности по РСБУ связан с увеличением выручки (на 1 000 000 руб.), а также с уменьшением себестоимости реализованной продукции на 618 644,07 руб. Одинаковые показатели в 2018 и 2019 годах по РСБУ (2018 – 191,19%; 2019 – 191,19%) потому, что была списана себестоимость продукции по одинаковой цене (1 500 000 руб.) и получена одинаковая прибыль (2 867 796,61 руб.). То же самое можно сказать и о международных стандартах финансовой отчетности : 2018 – 145,99%; 2019 – 145,99% потому, что себестоимость продукции в 2018 и 2019 годах равна 1 500 000 руб. и прибыль в тех же периодах – 2 189 830,51 руб. Падение рентабельности собственного капитала связано с ростом собственного капитала, в нашем случае, нераспределенной прибыли, а падение рентабельности активов – с наличием больших остатков денежных средств.

Наблюдаемое падение таких показателей как оборачиваемость кредиторской задолженности, оборачиваемость активов, рентабельности продаж, рентабельности деятельности только по МСФО, рентабельности собственного капитала, рентабельности активов, а рост периода оборачиваемости кредиторской задолженности и периода оборачиваемости активов говорит о плохой деловой активности и неэффективной деятельности и использования капитала и активов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В связи с постоянным развитием экономической ситуации в стране возрастает потребность в качественной системе бухгалтерского учета и отчетности, а также в адекватной трансформации бухгалтерского учета. Благодаря этому, возникла необходимость в принятии программ реформирования бухгалтерского учета и отчетности.

Подобная программа была принята постановлением Правительства № 283 «О программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности». Цель программы состоит в приведении отечественной системы бухгалтерского учета к МСФО, с учетом требований рыночной экономики. Но, несмотря на существенное сближение отечественных принципов учета с существующими международными, между ними остается много различий. Вследствие этого возрастает роль трансформации российской бухгалтерской (финансовой) отчетности в отчетность по МСФО. Трансформация является процессом перегруппировки учетной информации, составленной по одним бухгалтерским стандартам в другие. Другими словами, существующая отчетность корректируется в соответствии с определенными стандартами. Трансформацию также можно определить как составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки имеющейся отчетности.

В процессе работы был выполнен сравнительный анализ ПБУ 5/01, МСФО (IAS) 2, ФСБУ «Запасы», свидетельствующий о том, что МСФО и ФСБУ в большей мере регулируют вопрос формирования себестоимости готовой продукции, чем ПБУ, который практически не затрагивает данную тему. В составе будущего федерального стандарта представлен более широкий и подробный перечень активов, которые признаются в качестве запасов. Так, отличным от текущего национального стандарта является признание в качестве запасов незавершенного производства, внеоборотных активов, использование которых прекращено; объектов интеллектуальной собствен-

ности, приобретенные или созданные для целей продажи в ходе обычной деятельности. Можно отметить то, что в ФСБУ отсутствует стоимостной критерий признания активов в качестве запасов, который установлен сегодня нормами ПБУ 5/01. Кроме того, для российской системы бухгалтерского учета довольно специфично, что в качестве запасов не признаются активы, предназначенные для создания внеоборотных активов, а также используемые для получения сельхозпродукции животные и растения.

Была разработана методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов для двух вариантов учетной политики, что несомненно положительно скажется на финансовых результатах экономической деятельности предприятия. Также были раскрыты теоретические вопросы учета запасов по МСФО и нормативное регулирование. Выявлена проблема учетного несоответствия и ее разрешение. Проведен финансовый анализ в сравнении МСФО и РСБУ.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: часть вторая: офиц. текст по сост. на 30.01.2001 г. с изм. и доп. согласно ФЗ от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ / Российская Федерация. Законы; Ассоц. авт. и изд. «Тандем». – М.: ЭКМОС, 2001. – 136 с.
- 2 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 23.05.2016 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.02.2018).
- 3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 г. N 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 12.02.2018).
- 4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 N 217н (в ред. приказа Минфина России от 27.06.2016 N 98н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).
- 5 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 N 217н (в ред. приказа Минфина России от 27.06.2016 N 98н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 12.02.2018).
- 6 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.06.2016 N 98н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2018).
- 7 «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 г.» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 23.05.2016 N 70н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2018).
- 8 «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету

материально-производственных запасов» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016 №191н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.03.2018).

9 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010 №142н) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.03.2018).

10 «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015 №57н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.03.2018).

11 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 9 июня 2001г. № 44н (в ред. от 16.05.2016 г. N 64н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.03.2018).

12 Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» : http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci.

13 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 10.10.2017).

14 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Текст]: текст с изм. и доп. на 25.02.2012 г.: ч. 1, 2, 3 и 4. – М.:ЭКСМО, 2012. – 512 с.

15 ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации. – <http://bmcenter.ru>. (дата обращения 10.05.2018).

16 Анализ финансовой отчетности: методические указания / составитель Л.Л. Зайончик. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2017. – 32 с.

17 Ахтямов, М.К. Совершенствование методики оценки справедливой

стоимости корпорации и ее элементов.

Экономика и предпринимательство / Ахтямов, М.К. Гончар, Е.А. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2014. – 855 с.

18 Бессонова, И.И. Применение МСФО 2 (IAS) «Запасы» в отечественной практике бухгалтерского учета / И. И. Бессонова // В сборнике: Социально-экономические проблемы регионального АПК: итоги сельскохозяйственной переписи 2016 года. – Материалы научно-практической конференции, 2017. – 167 с.

19 Бухгалтерский учет: учебник / 7-е издание, измененное и дополненное / под ред. В.Э. Керимова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017. – 584 с.

20 Костюкова, И.Н. Экономико-правовые и учетно-аналитические аспекты учета материально-производственных запасов / И.Н. Костюкова, Д.В. Луговский, Р.А. Тхагапсо // Экономика устойчивого развития, 2015. – 89 с.

21 Куликова, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: учеб. пособие / Л.И. Куликова. М.: Магистр : ИНФРАМ, 2017. – 400 с.

22 Международные стандарты финансовой отчетности : учебник для вузов / под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Инфра-М, 2015. – 559 с.

23 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по МСФО.2015/2016: в 3 ч. / пер. с англ. – 12 – е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 563 с.

24 Милосердова, Н.К. Влияние применения стандартов МСФО (IAS) 2 «Запасы» на бухгалтерский учет и отчетность / Н.К. Милосердова // В сборнике: Проблемы применения МСФО в РФ в условиях возрастающих информационных потребностей заинтересованных пользователей. – Материалы Международной студенческой научно-практической конференции.2017. – 120 с.

25 Мишина, М.А. Бухгалтерский учет запасов сегодня и в будущем: сравнение проекта ФСБУ «Запасы», ПБУ 5/01 «Учет материально-

производственных запасов» И МСФО (IAS) 2 «Запасы» / М. А. Мишина // В сборнике: Научный и интеллектуальный потенциал. – Сборник статей Международной научно-практической конференции, 2017. – 220 с.

26 Овчинникова, О.А. Нормативно-законодательное регулирование отражения объектов бухгалтерского учета в российской и международной практике / О.А. Овчинникова, К.В. Михайль // Устойчивое развитие науки и образования, 2017. – 119 с.

27 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности Текст учебник для вузов по специальности 060500 «Бухгалтерский учет» В.Ф. Палий. – 4-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 510 с.

28 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности Текст учебник для вузов по направлению 080100 «Экономика» В.Ф. Палий. - 6-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 505 с.

29 Рогоуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета текст учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и направлению «Экономика» – М.: КноРус, 2016. – 509 с.

30 Созаев, А.А. Основные отличия учета выпуска готовой продукции в соответствии МСФО (IAS) 2 и в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета / А.А. Созаев // В сборнике: Проблемы применения МСФО в России в условиях возрастающих информационных потребностей заинтересованных пользователей. – Материалы Международной студенческой научно-практической конференции. Под научной редакцией Л.И. Хоружий, Ю.Н. Каткова, 2017. – 147 с.

31 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография / Я.В. Соколов / – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

32 Сухарев, И.Р. Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности / И. Р. Сухарев, О. А. Сухарева // Учет. Анализ. Аудит, 2016. – 218 с.

33 Умнышков, А.А. Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» / А.А.

Умнышков // В сборнике: Теория и методика учета, анализа и аудита: актуальные проблемы и перспективы развития. – Сборник статей. Москва, 2017. – 298 с.

34 Фагуцист, И.А. Порядок отражения в финансовой отчетности запасов в соответствии с МСФО / И.А. Фагуцист, А.В. Новикова // В сборнике: Новые реалии в инновационном развитии экономической мысли. – Сборник научных статей по итогам V Международной научно-практической конференции, 2017. – 187 с.

35 Фатихова, Г.Н. Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» / Г.Н. Фатихова // Современные научные исследования и инновации. 2017.– 346 с.

36 Халилова, Р.Р. Учет материально-производственных запасов в соответствии с МСФО / Р.Р. Халилова, З.З. Сафина // Известия Оренбургского государственного аграрного университета, 2017. – 229 с.

37 Черненко, А.Ф. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / А.Ф. Черненко, А.В. Башарина. – Ростов н/Д: Изд-во «Феникс», 2010. – 285с.

38 Широкова, А.В. Учет запасов в контексте проекта ФСБУ «Запасы», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» / А.В. Широкова // Известия Института систем управления СГЭУ, 2017. – 196 с.

39 Литвиненко, О.Н. Подходы к оценке справедливой стоимости// Электронный журнал МСФО на практике. 2017 – <http://msfo-practice.ru>. (дата обращения 11.02.2018).

40 Лысенко, Д.А. МСФО в России – текущие вопросы применения. 2013 <https://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/678156.html> (дата обращения 18.02.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Алгоритм трансформации учета запасов и кредиторской задолженности в формат МСФО

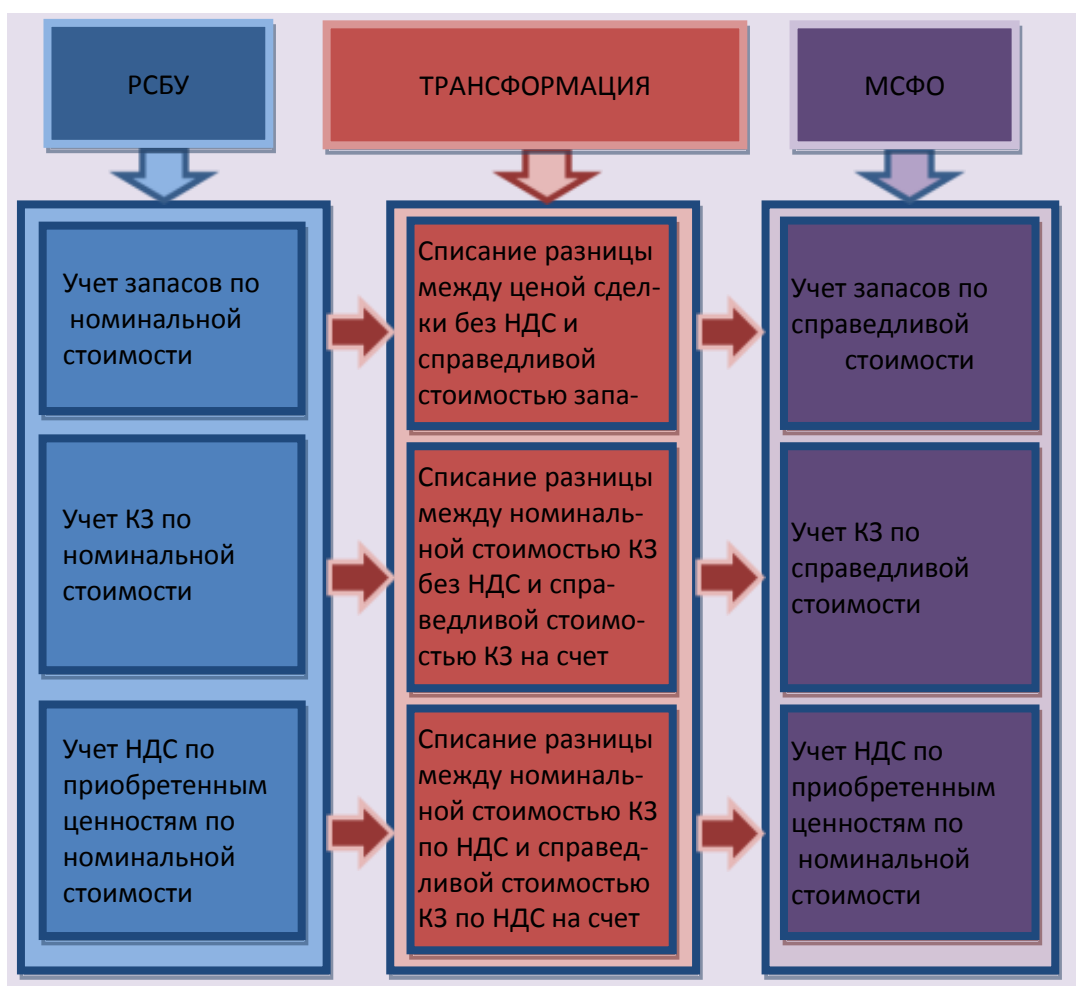


Рисунок П.А.1 – Алгоритм трансформации учета запасов и кредиторской задолженности в формат МСФО

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Хозяйственные операции по МСФО за 2017 год

Таблица П.В.1 – Хозяйственные операции по МСФО за 2017 год

Дата	№	Наименование хоз.операции	Дебет	Кредит	Сумма
01.01.2017	1	Отражена СС материалов без НДС (СС КЗ без НДС)	10	60	1 355 932,20
01.01.2017	2	Отражен НДС, исчисленный со СС материалов	19	60	244 067,80
01.01.2017	3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и СС мат-в без НДС	91	96	762 711,86
01.01.2017	4	Отражен НДС, исчисленный с опер.3	19	96	137 288,14
01.01.2017	5	Отражен ОНА	09	68	152 542,37
01.01.2017	6	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	244 067,80
01.01.2017	7	Отпущены материалы в производство	20	10	1 355 932,20
01.01.2017	8	Выпущена ГП на склад	43	20	1 355 932,20
01.01.2017	9	Списана с/с реализ продукции	90	43	1 355 932,20
01.01.2017	10	Частично погашен ОНА	68	09	152 542,37
31.12.2017	11	Отражена реализация продукции	62	90	5 000 000,00
31.12.2017	12	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	762 711,86
31.12.2017	17	Поступила оплата от покупателей	51	62	5 000 000,00
31.12.2017	16	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	2 881 355,93
31.12.2017	18	Оплачена кредиторская задолженность	60	51	0,00
31.12.2017	19	Начислен налог на прибыль	99	68	576 271,19
31.12.2017	20	Отражен прибыли/убытки	99	91	762 711,86
31.12.2017	21	Отражена чистая прибыль	99	84	1 542 372,88

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Хозяйственные операции по МСФО за 2018 год

Таблица П.Д.1 – Хозяйственные операции по МСФО за 2018 год

Дата	№	Наименование хоз.операции	Дебет	Кредит	Сумма
	1	Приобретены материалы у поставщика	10	60	1 500 000,00
	2	Отражен НДС с приобретенных материалов	19	60	270 000,00
	3	НДС к вычету	68	19	270 000,00
	4	Оплачены материалы	60	51	1 770 000,00
	5	Материалы отпущены в производство	20	10	1 500 000,00
	6	Выпущена ГП на склад	43	20	1 500 000,00
	7	Списана с/с на реализацию продукции	90	43	1 500 000,00
01.01.2018	8	Отражено увеличение КЗ поставщику	96	60	360 000,00
01.01.2018	9	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и СС материалов в пользу увеличения СС материалов в связи с наступлением даты оплаты	10	91	305 084,75
01.01.2018	10	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	54 915,25
01.01.2018	11	Отражено ОНО	68	77	61 016,95
01.01.2018	12	Списано увеличение СС материалов на увеличение СС запасов НЗП	20	10	305 084,75
01.01.2018	13	Списано увеличение СС запасов НЗП на увеличение СС запасов ГП	43	20	305 084,75
01.01.2018	14	Списано увеличение СС запасов ГП на фин результаты	90	43	305 084,75
01.01.2018	15	Частично погашено ОНО	77	68	61 016,95
01.01.2018	16	Оплачено поставщику за материалы (погашена КЗ перед поставщиком 40%)	60	51	1 000 000,00
	18	Отражена реализация продукции	62	90	5 000 000,00
	19	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	762 711,86
	20	Поступила оплата от покупателей	51	62	5 000 000,00
	21	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	2 432 203,39
	22	Оплачена КЗ	60	51	0,00
	23	Начислен налог на прибыль	99	68	547 457,63
	24	Отражен прибыли/убытки	91	99	305 084,75
	25	Отражена чистая прибыль	99	84	2 189 830,51

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Хозяйственные операции по МСФО за 2019 год

Таблица.П.Е.1 – Хозяйственные операции по МСФО за 2019 год

Дата	№	Наименование хоз.операции	Дебет	Кредит	сумма
	1	Приобретены материалы у поставщика	10	60	1 500 000,00
	2	Отражен НДС с приобретенных материалов	19	60	270 000,00
	3	НДС к вычету	68	19	270 000,00
	4	Оплачены материалы	60	51	1 770 000,00
	5	Материалы отпущены в производство	20	10	1 500 000,00
	6	Выпущена ГП на склад	43	20	1 500 000,00
	7	Списана с/с на реализацию продукции	90	43	1 500 000,00
01.01.2019	8	Отражено увеличение КЗ поставщику	96	60	540 000,00
01.01.2019	9	Отражено уменьшение разницы между ценой сделки и СС мат-в в пользу увеличения СС мат-в в связи с наступлением даты оплаты	10	91	457 627,12
01.01.2019	10	Принят к вычету НДС по приобретенным мат-м	68	19	82 372,88
01.01.2019	11	Отражено ОНО	68	77	91 525,42
01.01.2019	12	Списано увеличение СС материалов на увеличение СС запасов НЗП	20	10	457 627,12
01.01.2019	13	Списано увеличение СС запасов НЗП на увеличение СС запасов ГП	43	20	457 627,12
01.01.2019	14	Списано увеличение СС ГП на ФР	90	43	457 627,12
01.01.2019	15	Частично погашено ОНО	77	68	91 525,42
01.01.2019	16	Оплачено поставщику за материалы (погашена КЗ перед поставщиком 60%)	60	51	1 500 000,00
	18	Отражена реализация продукции	62	90	5 000 000,00
	19	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	762 711,86
	20	Поступила оплата от покупателей	51	62	5 000 000,00
	21	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	2 432 203,39
	22	Оплачена КЗ	60	51	0,00
	23	Начислен налог на прибыль	99	68	547 457,63
	24	Отражен прибыли/убытки	91	99	457 627,12
	25	Отражена чистая прибыль	99	84	2 189 830,51

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Оборотно-сальдовая ведомость за 2018 г. по МСФО

Таблица П.Ж.1 – Оборотно-сальдовая ведомость за 2018 г. по МСФО

Счет		Сальдо на начало периода на 01.01.2018		Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2018	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
09	Отложенные налоговые активы	0,00	0,00				0,00
10	Материалы	0,00	0,00	1 805 084,75	1 805 084,75		
19	НДС	137 288,14	0,00	270 000,00	324 915,25	82 372,88	
20	Основное производство	0,00	0,00	1 805 084,75	1 805 084,75		
43	Готовая продукция	0,00	0,00	305 084,75	305 084,75		
51	Расчетный счет	5 000 000,00	0,00	5 000 000,00	2 770 000,00	7 230 000,00	
60	Расчеты с поставщиками	0,00	1 600 000,00	2 770 000,00	2 130 000,00		960 000,00
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	0,00	0,00	5 000 000,00	5 000 000,00	0,00	
77	оно	0,00	0,00	61 016,95	61 016,95		
68	Расчеты по налогам и сборам	0,00	1 094 915,25	385 932,20	1 371 186,44		2 080 169,49
84	Нераспределенная прибыль	0,00	1 542 372,88		2 189 830,51		3 732 203,39
90.1	Выручка	0,00	0,00	5 000 000,00	5 000 000,00		0,00
91	Прочие доходы и расходы	0,00	0,00	305 084,75	305 084,75	0,00	
96	Резервы предстоящих расходов	0,00	900 000,00	360 000,00			540 000,00
99	Прибыли и убытки	0,00	0,00	2 737 288,14	2 737 288,14		0,00
	Всего:	5 137 288,14	5 137 288,14	25 804 576,27	25 804 576,27	7 312 372,88	7 312 372,88

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Оборотно-сальдовая ведомость за 2019 г. по МСФО

Таблица П.3.1 – Оборотно-сальдовая ведомость за 2019 г. по МСФО

Счет		Сальдо на начало периода на 01.01.2019		Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2019	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
09	Отложенные налоговые активы	0,00	0,00				0,00
10	Материалы	0,00	0,00	1 957 627,12	1 957 627,12		
19	НДС	82 372,88	0,00	270 000,00	352 372,88	0,00	
20	Основное производство	0,00	0,00	1 957 627,12	1 957 627,12		
43	Готовая продукция	0,00	0,00	1 957 627,12	1 957 627,12		
51	Расчетный счет	7 230 000,00	0,00	5 000 000,00	3 270 000,00	8 960 000,00	
60	Расчеты с поставщиками	0,00	960 000,00	3 270 000,00	2 310 000,00	0,00	
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	0,00	0,00	5 000 000,00	5 000 000,00		
77	Отложенное налоговое обязательство	0,00	0,00	91 525,42	91 525,42		0,00
68	Расчеты по налогам и сборам	0,00	2 080 169,49	443 898,31	1 401 694,92		3 037 966,10
84	Нераспределенная прибыль	0,00	3 732 203,39		2 189 830,51		5 922 033,90
90.1	Выручка	0,00	0,00	5 152 542,37	5 000 000,00	152 542,37	
91	Прочие доходы и расходы	0,00	0,00	457 627,12	457 627,12		0,00
96	Резервы предстоящих расходов	0,00	540 000,00	540 000,00			0,00
99	Прибыли и убытки	0,00	0,00	2 737 288,14	2 889 830,51		152 542,37
	Всего:	7 312 372,88	7 312 372,88	28 835 762,71	28 835 762,71	9 112 542,37	9 112 542,37

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Оборотно-сальдовая ведомость за 2017 г. по МСФО

Таблица П.И.1 – Оборотно-сальдовая ведомость за 2017 г. по МСФО

Счет	Сальдо на начало периода на 01.01.2017	Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2017			
		Д	К	Д	К		
09	Отложенные налоговые активы			152 542,37	152 542,37		0,00
10	Материалы			1 355 932,20	1 355 932,20		
19	Налог на добавленную стоимость			381 355,93	244 067,80	137 288,14	
20	Основное производство			1 355 932,20	1 355 932,20		0,00
43	Готовая продукция			1 355 932,20	1 355 932,20		0,00
51	Расчетный счет			5 000 000,00	0,00	5 000 000,00	
60	Расчеты с поставщиками			0,00	1 600 000,00		1 600 000,00
62	Расчеты с покупателями и заказчиками			5 000 000,00	5 000 000,00		
77	Отложенное налоговое обязательство						0,00
68	Расчеты по налогам и сборам			396 610,17	1 491 525,42		1 094 915,25
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)				1 542 372,88		1 542 372,88
90.1	Выручка			5 000 000,00	5 000 000,00		0,00
91	Прочие доходы и расходы			762 711,86	762 711,86	0,00	
96	Резервы предстоящих расходов				900 000,00		900 000,00
99	Прибыли и убытки			2 881 355,93	2 881 355,93		0,00
	Всего:	0	0	23 642 372,88	23 642 372,88	5 137 288,14	5 137 288,14

ПРИЛОЖЕНИЕ К

Хозяйственные операции по РСБУ за 2017 год

Таблица П.К.1 – Хозяйственные операции по РСБУ за 2017 год

Дата	№	Хозяйственная операция	Д	К	Сумма
	4	Приобретены материалы у поставщика	10	60	2 118 644,07
	5	Отражен НДС, исчисленный с приобретенных материалов	19	60	381 355,93
	6	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	381 355,93
	7	Отпущены материалы в производство	20	10	2 118 644,07
	8	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	2 118 644,07
	9	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	2 118 644,07
01.01.2017	10	Отражена реализация продукции	62	90	5 000 000,00
01.01.2017	11	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	762 711,86
01.01.2017	13	Отражен резерв по сомнительным долгам	91	63	0,00
01.01.2017	14	Отражен ОНА	09	68	
01.01.2017	15	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	2 118 644,07
01.01.2017	16	Поступила оплата от покупателей	51	62	5 000 000,00
01.01.2017	17	Оплачена кредиторская задолженность	60	51	0,00
01.01.2017	18	Начислен налог на прибыль	99	68	423 728,81
01.01.2017	19	Отражена чистая прибыль	99	84	1 694 915,25

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Хозяйственные операции по РСБУ за 2018 год

Таблица П.Л.1 – Хозяйственные операции по РСБУ за 2018 год

Дата	№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	сумма
01.01.2018	1	Приобретены материалы у поставщика	10	60	1 500 000,00
01.01.2018	2	Отражен НДС с приобретенных материалов	19	60	270 000,00
01.01.2018	3	Принят НДС к вычету	68	19	270 000,00
		Оплачены материалы	60	51	1 770 000,00
		Материалы отпущены в производство	20	10	1 500 000,00
		Выпущена ГП на склад	43	20	1 500 000,00
		Списана с/с на реализацию продукции	90	43	1 500 000,00
		Отражена реализация продукции	62	90	6 000 000,00
01.01.2018	4	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	915 254,24
01.01.2018	7	Отражен резерв по сомнительным долгам	91	63	0,00
01.01.2018	8	Частично погашен ОНА	68	09	0,00
01.01.2018	9	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	3 584 745,76
01.01.2018	10	Поступила оплата от покупателей	51	62	6 000 000,00
01.01.2018	11	Оплачена кредиторская задолженность	60	51	2 770 000,00
01.01.2018	12	Начислен налог на прибыль	99	68	716 949,15
01.01.2018	13	Отражена чистая прибыль	99	84	2 867 796,61

ПРИЛОЖЕНИЕ М

Хозяйственные операции по РСБУ за 2019 год

Таблица П.М.1 –Хозяйственные операции по РСБУ за 2019 год

Дата	№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
01.01.2019	1	Приобретены материалы у поставщика	10	60	1 500 000,00
01.01.2019	2	Отражен НДС с приобретенных материалов	19	60	270 000,00
01.01.2019	3	Принят НДС к вычету	68	19	270 000,00
		Оплачены материалы	60	51	1 770 000,00
		Материалы отпущены в производство	20	10	1 500 000,00
		Выпущена ГП на склад	43	20	1 500 000,00
		Списана с/с на реализацию продукции	90	43	1 500 000,00
		Отражена реализация продукции	62	90	6 000 000,00
01.01.2019	4	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	915 254,24
	7	Отражен резерв по сомнительным долгам	91	63	0,00
	8	Отражен ОНА	68	09	0,00
01.01.2019	9	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	3 584 745,76
01.01.2019	10	Поступила оплата от покупателей	51	62	6 000 000,00
01.01.2019	11	Оплачена кредиторская задолженность	60	51	3 270 000,00
01.01.2019	12	Начислен налог на прибыль	99	68	716 949,15
01.01.2019	13	Отражена чистая прибыль	99	84	2 867 796,61

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2017 г.

Таблица П.Н.1 – Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2017 г.

Счет		Сальдо на начало периода на 01.01.2017		Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2017	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
09	Отложенные налоговые активы			0,00		0,00	
10	Материалы			2 118 644,07	2 118 644,07		
19	Налог на добавленную стоимость			381 355,93	381 355,93		
20	Основное производство			2 118 644,07	2 118 644,07		
43	Готовая продукция			2 118 644,07	2 118 644,07		
51	Расчетные счета			5 000 000,00		5 000 000,00	
60	Расчеты с поставщиками			0,00	2 500 000,00		2 500 000,00
62	Расчеты с покупателями и заказчиками			5 000 000,00	5 000 000,00		
63	Резервы по сомнительным долгам						0,00
68	Расчеты по налогам и сборам			381 355,93	1 186 440,68		805 084,75
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		0		1 694 915,25		1 694 915,25
90.1	Выручка			5 000 000,00	5 000 000,00		0,00
91	Прочие доходы и расходы						
99	Прибыли и убытки			2 118 644,07	2 118 644,07		0,00
	Всего:	0	0	24 237 288,14	24 237 288,14	5 000 000,00	5 000 000,00

ПРИЛОЖЕНИЕ О

Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2018г

Таблица П.О.1 – Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2018г.

Счет		Сальдо на начало периода на 01.01.2018		Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2018	
	Наименование	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
09	Отложенные на- логовые активы	0,00	0,00		0,00	0,00	
10	Материалы			1 500 000,00	1 500 000,00		
19	НДС	0,00	0,00	270 000,00	270 000,00		
20	Основное произ- водство			1 500 000,00	1 500 000,00		
43	Готовая продук- ция			1 500 000,00	1 500 000,00		
51	Расчетные счета	5 000 000,00	0,00	6 000 000,00	2 770 000,00	8 230 000,00	
60	Расчеты с по- ставщиками	0,00	2 500 000,00	2 770 000,00	1 770 000,00		1 500 000,00
62	Расчеты с покупа- телями и заказчи- ками	0,00	0,00	6 000 000,00	6 000 000,00		0,00
63	Резервы по со- мнительным дол- гам	0,00	0,00				0,00
68	Расчеты по нало- гам и сборам		805 084,75	270 000,00	1 632 203,39		2 167 288,14
84	Нераспределенная прибыль (непо- крытый убыток)	0,00	1 694 915,25		2 867 796,61		4 562 711,86
90.1	Выручка	0,00	0,00	6 000 000,00	6 000 000,00		0,00
91	Прочие доходы и расходы	0,00	0,00			0,00	
99	Прибыли и убыт- ки	0,00	0,00	3 584 745,76	3 584 745,76		0,00
	Всего:	5 000 000,00	5 000 000,00	29 394 745,76	29 394 745,76	8 230 000,00	8 230 000,00

ПРИЛОЖЕНИЕ П

Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2019 г.

Таблица П.П1 – Оборотно-сальдовая ведомость по РСБУ за 2019 г.

Счет		Сальдо на начало периода на 01.01.2019		Обороты за период		Сальдо на конец периода на 31.12.2019	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
09	Отложенные налоговые активы	0,00	0,00		0,00	0,00	
10	Материалы			1 500 000,00	1 500 000,00		
19	Налог на добавленную стоимость	0,00	0,00	270 000,00	270 000,00		
20	Основное производство			1 500 000,00	1 500 000,00		
43	Готовая продукция			1 500 000,00	1 500 000,00		
51	Расчетные счета	8 230 000,00	0,00	6 000 000,00	3 270 000,00	10 960 000,00	
60	Расчеты с поставщиками	0,00	1 500 000,00	3 270 000,00	1 770 000,00		0,00
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	0,00	0,00	6 000 000,00	6 000 000,00	0,00	
63	Резервы по сомнительным долгам	0,00	0,00				0,00
68	Расчеты по налогам и сборам	0,00	2 167 288,14	270 000,00	1 632 203,39		3 529 491,53
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	0,00	4 562 711,86		2 867 796,61		7 430 508,47
90.1	Выручка	0,00	0,00	6 000 000,00	6 000 000,00		0,00
91	Прочие доходы и расходы	0,00	0,00			0,00	
99	Прибыли и убытки	0,00	0,00	3 584 745,76	3 584 745,76		0,00
	Всего:	8 230 000,00	8 230 000,00	29 894 745,76	29 894 745,76	10 960 000,00	10 960 000,00

ПРИЛОЖЕНИЕ Р

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

Таблица П.Р.1 – Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

Год	2017	2018	2019
Выручка	4 237 288,14	4 237 288,14	4 237 288,14
Себестоимость реализации продукции	1 355 932,20	1 500 000,00	1 500 000,00
Прочие доходы			
Прочие расходы			
Валовая прибыль	2 881 355,93	2 737 288,14	2 737 288,14
Операционная прибыль	0,00	0,00	0,00
Прибыль (убыток) до налогообложения	2 881 355,93	2 737 288,14	2 737 288,14
Текущий налог на прибыль	576 271,19	547 457,63	547 457,63
Прибыль (убыток) и общий совокупный доход/(убыток) за период	2 305 084,75	2 189 830,51	2 189 830,51

ПРИЛОЖЕНИЕ С

Отчет о финансовом положении

Таблица П.С.1 – Отчет о финансовом положении

Год	2017	2018	2019
Итого внеоборотных активов			
Денежные средства и их эквиваленты	5 000 000,00	7 230 000,00	8 960 000,00
НДС к возмещению	137 288,14	82 372,88	0,00
Итого оборотных активов	5 137 288,14	7 312 372,88	8 960 000,00
Итого активов	5 137 288,14	7 312 372,88	8 960 000,00
Нараспределенная прибыль	1 542 372,88	3 732 203,39	5 922 033,90
Итого собственного капитала	1 542 372,88	3 732 203,39	5 922 033,90
Резервы	900 000,00	540 000,00	0,00
Отложенные налоговые обязательства	0,00	0,00	0,00
Итого долгосрочных обязательств	900 000,00	540 000,00	0,00
Торговая и прочая кредиторская задолженность	2 694 915,25	3 040 169,49	3 037 966,10
Итого краткосрочных обязательств	2 694 915,25	3 040 169,49	3 037 966,10
Итого обязательств	3 594 915,25	3 580 169,49	3 037 966,10
Итого собственного капитала и обязательств	5 137 288,14	7 312 372,88	8 960 000,00

ПРИЛОЖЕНИЕ Т

Сравнение показателей деловой активности

Таблица П.Т.1 – Сравнение показателей деловой активности

Показатель	2017		2018		2019	
	МСФО	РСБУ	МСФО	РСБУ	МСФО	РСБУ
Оборачиваемость кредиторской задолженности	0,79	0,64	0,37	0,36	0,35	0,35
Период оборачиваемости кредиторской задолженности, дн.	464,28	569,40	988,04	1001,00	1047,14	1033,22
Оборачиваемость активов	0,41	0,42	0,17	0,19	0,13	0,13
Период оборачиваемости активов, дн.	885,05	861,40	2144,83	1899,39	2803,40	2755,04