

Министерство науки и высшего образования 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

Рецензент, заместитель директора
по бухгалтерскому учету и налогооб-
ложению ООО «ГЕНШТАБ»
_____ С.В. Лукина
«__» _____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2019 г.

ГАРМОНИЗАЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ЗАПАСОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ
СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.032.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ А.Е. Иванов
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-410

_____ А. И. Селиванова
_____ 2019 г.

Нормоконтролер, доцент

_____ Е.А. Шевелева
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

РЕФЕРАТ

Селиванова А.И. Гармонизация регулирования бухгалтерского учета запасов в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-410, 2019. – 95 с., 9 табл., 6 формул, 4 прил., библиографический список – 50 наим.

Объект исследования – система бухгалтерского учета запасов в России.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета запасов в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – разработка методики практического применения федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» после его вступления в силу.

Выпускная квалификационная работа состоит из трех глав. В первой главе рассмотрен генезис реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Во второй главе рассмотрены Российские и международные правила бухгалтерского учета запасов. В третьей главе заключен сравнительный анализ бухгалтерского учета запасов в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы» и разработаны методики практического применения ФСБУ «Запасы» в части бухгалтерского учета при первоначальном признании запасов, уценки и дооценки запасов, списания запасов.

Результаты работы. В результате сравнительного анализа бухгалтерского учета запасов в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и федеральным стандартом бухгалтерского учета «Запасы» были выявлены различия и сделаны выводы по проведенной работе, составлены методики практического применения ФСБУ «Запасы» в части бухгалтерского учета при первоначальном признании запасов, уценки и дооценки запасов, а также списания запасов.

Практическая значимость заключается в применении полученных знаний руководителями и бухгалтерами для принятия дальнейших управленческих решений в сфере ведения бухгалтерского учета запасов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	10
1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета	10
1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета	13
1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета.....	22
Выводы по разделу один	25
2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ	27
2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета запасов: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности	27
2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета запасов.....	31
2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»	41
Выводы по разделу два.....	49
3 РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ЗАПАСЫ» НА ПРИМЕРЕ ОРГАНИЗАЦИИ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ.....	50
3.1 Характеристика предприятия.....	50
3.2 Бухгалтерский учет при первоначальном признании запасов	52
3.3 Уценка и доценка запасов	61
3.4 Бухгалтерский учет списания запасов	68
Выводы по разделу три.....	71
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	74
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А ОБЗОР ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТЕ ЗАПАСОВ, ВСТУПАЮЩИХ В СИЛУ С ПРИМЕНЕНИЕМ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ ЗАПАСОВ» (ПБУ 5/2012).....	84
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ОТЛИЧИЯ СОСТАВА ЗАПАСОВ В ПБУ 5/01 И ПБУ 5/2012.....	85
ПРИЛОЖЕНИЕ В СРАВНЕНИЕ ПБУ 5/01 И ПБУ 5/2012 В ЧАСТИ СОСТАВА ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ЗАПАСОВ	86
ПРИЛОЖЕНИЕ Г УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ООО «XXX».....	87

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет запасов развивался в течение длительного времени вместе с тем, как менялся и сам бухгалтерский учет. Учет запасов необходим в организации для того, чтобы верно отражать поступление и движение активов, необходимых при производстве, перепродаже и прочих видах деятельности. То, как развивалась система бухгалтерского учета в целом, повлияло и на развитие бухгалтерского учета запасов. Так, например, на сегодняшний день Россия находится в стадии перехода на международные стандарты финансовой отчетности, целью которого является гармонизация международных и национальных правил ведения бухгалтерского учета.

В связи с этим были утверждены несколько программ разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, последняя из которых коснулась организаций государственного сектора в 2019 – 2021 годах. Другая программа, затрагивающая коммерческие и некоммерческие организации была разработана на 2018 – 2020 года. Именно в ней представлены проекты стандартов, которые должны вступить в силу в ближайшее время. К таким стандартам относится проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» (далее ФСБУ «Запасы»).

Данный проект разработан некоммерческой организацией Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд НРБУ «БМЦ»). В проекте затронуты вопросы формирования, оценки и списания запасов, а также отражения информации о них в бухгалтерской финансовой отчетности предприятия.

Вступление его в силу было запланировано на 2019 год, однако дата была перенесена на 2020 год. До тех пор, пока проект не вступил в силу, необходимо оценить, насколько он приближен к стандартам, на которые направлена реформа бухгалтерского учета; в чем сходства и в чем различия действующего на сегодняшний день стандарта с международным; выяснить, как изменится бухгалтерский учет запасов после вступления в силу данного федерального стандарта «Запасы»; как на практике будет осуществляться бухгалтерский учет запасов по фе-

деральному стандарту «Запасы». Вышеперечисленные вопросы необходимо рассмотреть заранее, так как, столкнувшись с ними в дальнейшем, могут возникнуть проблемы по их решению. Чтобы избежать непонимания, озадаченности бухгалтеров и руководителей организаций в части применения стандартов, следует заранее ознакомиться с текстом проекта ФСБУ «Запасы» и провести сравнительный анализ бухгалтерского учета запасов по действующему законодательству и в соответствии с планирующим вступить в силу стандартом.

Этим обоснована актуальность выбранной темы выпускной квалифицированной работы.

Объект исследования – система бухгалтерского учета запасов в России.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета запасов в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – разработка методики практического применения федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» после его вступления в силу.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

1) рассмотреть генезис реформирования бухгалтерского учета запасов в Российской Федерации и выявить предпосылки, этапы и современное состояние реформы;

2) определить сходства и различия бухгалтерского учета запасов в соответствии с действующими нормативными документами, проектом ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»;

3) разработать методику практического применения ФСБУ «Запасы» после его вступления в силу и произвести сравнительный анализ методик бухгалтерского учета запасов в соответствии с действующими нормативными документами и проектом ФСБУ «Запасы» на примере организации розничной торговли.

В качестве информационной базы исследования были взяты нормативно-правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет запасов; данные для теоретической части были взяты из литературных источников, статей, официаль-

ных сайтов, изданий журналов; научно-исследовательских работ. Также была рассмотрена учетная политика организации, на примере которой проводился сравнительный анализ.

Практическая значимость заключается в применении полученных знаний руководителями и бухгалтерами для принятия дальнейших управленческих решений в сфере ведения бухгалтерского учета запасов.

1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет на сегодняшний день является необходимым условием для успешной деятельности предприятия. Он затрагивает все этапы процесса производства, начиная с покупки материалов и заканчивая продажей готовой продукции организацией. Этот учет распространен во всех странах, однако в каждом государстве есть свои нормы ведения, которым придерживаются предприятия именно этой страны или группы стран.

Российский бухгалтерский учет имеет свою историю и свои особенности, часть из которых произошли под влиянием других стран. Например, при зарождении государства в 862 году варягов призвали в качестве правителей и они распространили собственную систему учета; введение прямых (подушный налог) и косвенных налогов (акцизы и пошлины), введение первой налоговой декларации - Сошное Письмо связано с изменением системы налогообложения после свержения татаро-монгольского ига в XIV-XV веках и многие другие [43].

Событием, под влиянием которого произошли изменения в российском бухгалтерском учете в конце XX века, стал переход России на МСФО. Международная система финансовой отчетности (далее МСФО) – набор документов (стандартов), который регламентирует правила составления финансовой отчетности. Чтобы выяснить, с чем связано реформирование российского бухгалтерского учета, рассмотрим экономику России XX века.

Экономика России дважды менялась в течение всего XX века. Сначала, в связи с необходимостью модернизации промышленности страны, усилением роли государства в регулировании хозяйственной деятельности страны, в 1929 году было принято решение о переходе на плановую экономику. Процесс перехода делился на три этапа: первая пятилетка с 1929 по 1933 года, вторая пятилетка с 1933 по 1937 год и третья пятилетка с 1937 по 1942 год. В течение первых нескольких лет

этот переход приносил положительные результаты, такие как увеличение валовой продукции, улучшение промышленности, но затем привел страну в кризис. Так как в результате нескольких реформ 1965 и 1973 и последующих годов система планирования плановой экономики всё более и более переворачивалась с ног на голову, а именно: число плановых показателей снижалось, государственное регулирование приобретало форму тотального, развивалась «теневая» экономика, отраслевая структура экономики переходила в сторону военно-промышленного комплекса (ВПК) и отсутствовала конкурентная способность товаров, то было принято решение об изменении экономики России на рыночную систему с сохранением социальных функций государства [47]. Переход страны к рыночной экономике стал предпосылкой к реформированию бухгалтерского учета страны в сторону МСФО.

Также во второй половине XX века началась глобализация экономик стран мира. Появлялись новые мировые рынки капиталов, увеличивался объем иностранных инвестиций, росли экспортные поставки товаров и услуг, увеличивались операции на международном кредитном рынке, усиливалась роль транснациональных корпораций (ТНК) и т.д.. Всё это интенсивно формировалось в 60–80-е гг. XX в.. Глобализация экономик привела к стандартизации бухгалтерского учета и переходу многих стран на общие стандарты [37]. Это можно назвать второй предпосылкой реформирования бухгалтерского учета в России.

Для того, чтобы понять, зачем Россия выбрала именно МСФО необходимо выяснить, к каким моделям учета относятся МСФО и РСБУ (российская система бухгалтерского учета).

Всего существует пять моделей учета: британо-американская, континентальная, южноамериканская, исламская и интернациональная [33]. Международные стандарты формировались под влиянием английской и американской школ учёта [45]. Поэтому имеют такие признаки как:

- 1) отсутствие законодательной регламентации учетных процедур;

- 2) значительная роль фондового рынка в привлечении капитала хозяйствующими субъектами;
- 3) относительная независимость бухгалтерского учета от налоговой системы;
- 4) заметная роль профессионального саморегулирования;
- 5) разделение бухгалтерского учета на финансовый, ориентированный на внешних пользователей, и внутренний (управленческий).

Россия относится к континентальной модели учета, но при этом в советский период государство строило свою коммунистическую модель, которая не свойственна ни одной другой модели. Континентальная же модель имеет следующие признаки:

- 1) высокая степень вмешательства государства в учетную практику (обязательное применение плана счетов);
- 2) ориентация бухгалтерской отчетности на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других органов государственной власти;
- 3) удовлетворение потребностей хозяйствующих субъектов в капитале не фондовым рынком, а банками;
- 4) вспомогательная роль профессиональных саморегулируемых организаций бухгалтеров и аудиторов.

Как видно, две модели существенно отличаются друг от друга. При этом британско-американская модель является более открытой для рынка, а так как Россия продолжала переход к рыночной системе и стремилась наладить отношения на международном рынке товаров и услуг, то МСФО стал единственным подходящим вариантом для реформирования бухгалтерского учета.

Такие различия моделей связаны не с особенностями бухгалтерской системы самой по себе, ведь она основана на трудах Луки Пачоли, а с разностью правовых основ стран, в которой она существует, а также с традициями, менталитетом счета работников. К началу 70-х годов XX века эти различия в моделях учета стали мешать процессам:

- 1) расширения мировых экономических связей;

2) увеличению количества международных корпораций.

Поэтому потребовалось изменение национальных методологических и технических приемов ведения учета в России.

Также к предпосылкам реформирования российской системы бухгалтерского учета можно отнести то, что в стране долгое время отсутствовала достоверная информация о финансовых результатах организаций, что повлекло за собой недостаток притока инвестиций, необходимых стране. Это послужило толчком для рассмотрения новых стандартов ведения учета и формирования отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности подходили, так как они ориентированы на конкретных пользователей и составлены на основе критерия полезности информации для принятий экономических решений.

Переход на МСФО позволил расширить круг полномочий и ответственности российских бухгалтеров, повысить их уровень знаний и навыки, что привело к росту достоверности и значимости финансового учета, а также к устойчивости экономики России в целом.

Использование МСФО позволило сократить время и ресурсы для разработки новых правил ведения бухгалтерского учета. Приближение российской системы учета и отчетности к МСФО позволило решить проблему создания эффективной системы бухгалтерского учета в стране.

1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета

Реформирование бухгалтерского учета в России заняло много времени и продолжается до сих пор. Причиной реформ принято считать переход России на рыночную экономику, что потребовало изменений в бухгалтерском учете в том числе. С появлением международных стандартов, многие страны начали менять свой подход к ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Изменения в направлении МСФО коснулись и России.

Первые шаги в сторону рыночной экономики были сделаны в 1992 году, когда была принята Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики от 23.10.1992 гг. [3]. В программе рассматривались мероприятия по переходу на международную учетную практику с целью вхождения в рыночную экономику, приватизации государственной собственности и так далее.

Следующим этапом можно считать одобрение Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом ИПБ РФ 29 декабря 1997 года Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В этой Концепции впервые были определены «основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране» [4]. Данная Концепция и послужила главным толчком для разработки и реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Целью Программы являлось «приведение российской системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО» [6]. Главная задача – формирование системы стандартов учета и отчетности, которая оказывала бы методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета и обеспечивала бы полезной информацией пользователей.

В соответствии с данной Программой реформирования бухгалтерского учета, Министерство финансов Российской Федерации разработало основные направления развития системы бухгалтерского учета и конкретные мероприятия, проводимые по этим направлениям, обозначила сроки исполнения и ответственных лиц. В Программе указаны такие мероприятия как разработка нового плана счетов бухгалтерского учета, пересмотр регистров бухгалтерского учета и так далее.

В итоге, благодаря Программе, за 1997 – 1998 года были обновлены пять Положений: ПБУ 6/97 «Учет основных средств», ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/98

«Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Кроме того были переработаны (с целью приближения к международным стандартам) еще два Положения - ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», и ПБУ 4/98 «Бухгалтерская отчетность организации».

Также, с началом реформы, в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии был учрежден Институт профессиональных бухгалтеров России, который поставил своей миссией представление и защиту интересов профессионального сообщества на национальном и международном уровне.

Переход на новый План счетов бухгалтерского учета планировался в декабре 1998 года, однако произошел лишь в 2001 году. Это тоже стало одним из положительных результатов действия Программы реформирования бухгалтерского учета.

В этом же году в апреле 2001 года, когда Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), созданный в Европе в 1973 году в целях формулировать и издавать всемирные стандарты финансовой отчетности, был реорганизован в Совет по МСФО (СМСФО), Россию включили в данный Совет, что так же явилось показателем правильного направления изменений в российском бухгалтерском учете.

Но процесс перехода на МСФО проходил слишком медленно. Чтобы ускорить реформу бухгалтерского учета, приказом Министра финансов Российской Федерации А.Л. Кудриным от 1 июля 2004 г. N 180 была одобрена «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004 – 2010 гг.)». Концепция ставила целью «создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации» [10]. Она утверждала направления развития реформы бухгалтерского учета, такие как повышение качества информации, формируемой в

бухгалтерском учете и отчетности; создание инфраструктуры применения МСФО; изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности и так далее.

В период 2004 – 2010 гг. выделялись два основных этапа концепции: этап с 2004 по 2007 гг. и этап с 2008 по 2010 годы. В процессе их реализации были проработаны некоторые концептуальные вопросы по осуществлению реформы бухгалтерского учета. Например, был рассмотрен порядок одобрения МСФО и процедур, обеспечивающих исполнения законодательства о бухгалтерском учете; усилился контроль качества бухгалтерской отчетности путем совершенствования процедур аудиторских проверок; были изменены формы бухгалтерской отчетности и так далее. Одним из направлений реализации этапов также стало обучение специалистов и разработка учебных материалов по МСФО.

После всех проведенных процедур для приближения бухгалтерского учета к рыночной экономике следовало законодательно признать международные стандарты финансовой отчетности в России. Для этого в декабре 2011 года был издан Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н об официальном опубликовании на территории Российской Федерации Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений к ним (на сегодняшний день приказ утратил силу). Теперь Международные стандарты финансовой отчетности официально имели силу.

Однако перед тем, как ввести документы МСФО в российскую практику, стало обязательным проведение экспертизы их применимости в Российской Федерации, которая была выполнена уполномоченным экспертным органом – Фондом НСФО («Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности») [5]. Завершение экспертизы произошло 10 октября 2011 года и официальным печатным изданием для размещения Стандартов и Разъяснений стал журнал «Бухгалтерский учет» № 12, опубликованный в 2011 году в приложении которого были представлены данные «Стандарты и Разъяснения к ним» [12]. Тексты МСФО были зарегистрированы в Минюсте России 05.12.2011 году. Сегодня тексты МСФО можно найти на сайте Минфина и в информационно-справочных системах.

После вступления в силу МСФО в России все публичные организации: акционерные общества, кредитные организации, страховые компании и прочие организации, указанные в пункте 1 статьи 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 27.12.2018), – начиная с 2012 года, стали вести учет, составлять и предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО [2].

Следующим этапом в реформировании бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации стало утверждение Приказом Минфина России от 30.11.2011 г. № 440 Плана Министерства финансов РФ на 2012 – 2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности. Данный план перечисляет основные направления развития бухгалтерского учета в указанный срок, а также мероприятия, которые должны быть проведены для движения в выбранных направлениях. Например, «для повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, необходимо признать МСФО и разъяснения МСФО для применения на территории РФ; подготовить проект Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности»; разработать предложения по организации системы сбора, хранения и раскрытия консолидированной финансовой отчетности в сети Интернет» [13] и так далее.

Затем в этом же году был принят Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 года, вступивший в силу с 2013 года, который включил в список экономических субъектов Центральный банк, государственные органы, органы местного самоуправления [1]. Данный федеральный закон до сих пор является основополагающим для ведения бухгалтерского учета в России. Он способствует внедрению международных стандартов и улучшению системы формирования финансовой отчетности в стране, что помогает России сблизиться с международным учетом.

Переход на федеральные стандарты бухгалтерского учета начался с того, что в 2015 году вышел приказ Минфина России [14], в соответствии с которым была представлена программа для таких организаций, как государственные (муниципальные) учреждения, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и других. С 2018 года они стали переходить на новые ФСБУ. Это приказ утратил силу в связи с разработкой новой программы на 2017 – 2019 годы [15]. На сегодняшний день действующим остается приказ, утверждающий программу на 2019 – 2021 годы.

Позднее в 2016 году был разработан Приказ Минфина России от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 – 2018 гг.». В данную программу входили: «разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета, внесение изменений в положения по ведению бухгалтерского учета» [17]. По этой программе в 2018 году должны были вступить в силу такие проекты федеральных стандартов как запасы, основные средства, документы и документооборот в бухгалтерском учете, бухгалтерская отчетность, нематериальные активы, также должны были произойти изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Однако изменения перенесли сначала в Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 – 2018 гг. затем в Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 гг. и в конечном счете в Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг., действующую на сегодняшний день.

Так, например, в соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг. 31 мая 2018 года на сайте Минфина был опубликован Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», публичное обсуждение которого закончилось 30 сентября 2018 года. 25 сентября 2018 года был проведен круглый стол «Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». По его результатам будет подготов-

лен окончательный проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

Сегодня Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг. выглядит следующим образом (таблица 1).

Таблица 1 – Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг.

№ п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта	Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета	Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)
1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета					
1.1	Запасы	представлено	представлен	2019	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.2	Нематериальные активы	представлено	представлен	2020	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.3	Аренда	представлено	представлен	2022	Минфин России
1.4	Основные средства	представлено	представлен	2020	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.5	Незавершенные капитальные вложения	представлено	представлен	2020	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.6	Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)	представлено	III кв. 2018 г.	2020	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.7	Документы и документооборот в бухгалтерском	II кв. 2018 г.	IV кв. 2018 г.	2020	Минфин России

N п/п	Рабочее на- именование проекта стан- дарта	Срок пред- ставления уведомления о разработке проекта стан- дарта	Срок пред- ставления проекта стан- дарта в Совет по стандар- там бухгал- терского уче- та	Предполагае- мая дата вступления стандарта в силу для обя- зательного применения	Ответствен- ные испол- нители (раз- работчики проектов стандартов)
	учете				
1.8	Доходы	IV кв. 2018 г.	II кв. 2019 г.	2022	НП «ИПБ России»
1.9	Некоммерче- ская деятель- ность	IV кв. 2018 г.	II кв. 2019 г.	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.1 0	Бухгалтер- ская отчет- ность	I кв. 2019 г.	III кв. 2019 г.	2021	Минфин Рос- сии
1.1 1	Участие в за- висимых ор- ганизациях и совместная деятельность	II кв. 2019 г.	III кв. 2019 г.	2021	Минфин России
1.1 2	Расходы	IV кв. 2019 г.	II кв. 2020 г.	2022	НП «ИПБ России»
1.1 3	Финансовые инструменты	I кв. 2020 г.	III кв. 2020 г.	2022	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.1 4	Добыча по- лезных иско- паемых	I кв. 2020 г.	IV кв. 2020 г.	2022	Фонд «НСФО»
2. Разработка изменений в федеральные стандарты бухгалтерского учета					
2.1	Изменения в ПБУ 18/02 «Учет расче- тов по налогу на прибыль организаций»	представлено	II кв. 2018 г.	2020	Минфин России
2.2	Изменения в ПБУ 13/2000 «Учет	представлено	II кв. 2018 г.	2020	Минфин России

N п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта	Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета	Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)
	государственной помощи»				
2.3	Изменения в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	II кв. 2018 г.	III кв. 2018 г.	2020	Минфин России

Как видно из таблицы 1 программа уже начала осуществляться. Об этом говорит то, что проекты Запасы, Нематериальные активы, Основные средства, Аренда, Незавершенные капитальные вложения уже представлены в Совет по стандартам бухгалтерского учета.

Делая вывод о реформе бухгалтерского учета в России, можно заметить, что этот процесс затрагивает каждый год. Последние несколько лет количество нововведений увеличивается, что говорит об ускорении перехода России на МСФО. В законодательство постоянно вводятся новые проекты, совершенствующие систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Эти изменения, хоть и вводятся постепенно, однако оказывают существенное влияние на бухгалтерский учет в целом. Так, например, был создан Институт профессиональных бухгалтеров России и утвержден ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 года, которые играют большую роль в регулировании системы бухгалтерского учета до сих пор. Изменения коснулись всех субъектов экономической деятельности, что говорит о всеобъемлемости данного перехода. Всё это позволяет положительно оценивать процесс перехода России на МСФО.

1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета

На сегодняшний день ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ продолжает играть ключевую роль в бухгалтерском учете в России. Документы, относящиеся к области регулирования бухгалтерского учета, представлены в пункте 1 статьи 21 данного Федерального закона. К ним относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

В этой же статье говорится, что федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению в Российской Федерации, а рекомендации и стандарты экономического субъекта служат для улучшения применения федеральных и отраслевых стандартов в организации. Субъектами регулирования бухгалтерского учета могут быть органы государственного регулирования (уполномоченные федеральные органы и Центральный банк РФ), а также субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Федеральные стандарты, которые будут разработаны в следующие три года, определены Программой разработки федеральных стандартов, утвержденной приказом Минфина России 18.04.2018 № 83н. Подготовка и уточнение Программы производится на основе приказа Минфина России от 11.03.2013 № 26н «Об утверждении Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, за исключением программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора», а также приказа Минфина России от 23.03.2015 № 45н «Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора».

Разработкой проектов федеральных стандартов, их публичным обсуждением занимаются субъекты негосударственного регулирования (ст. 24 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ). Например, такие как Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»), Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБР), Российский союз аудиторов (РСА), Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд «НСФО»). В их функции входит участие в экспертизе проектов федеральных стандартов, разработка и принятие рекомендаций в области бухгалтерского учета и так далее.

Разработкой проектов федеральных стандартов также может заниматься уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ) в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования не принял на себя обязательства разработки. В том числе Минфин РФ вправе разрабатывать проекты федеральных стандартов для организации государственного сектора. Так, например, в 2018 году были представлены такой проект как «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». В 2019 году планируется представить проекты «Бухгалтерская отчетность» и «Участие в зависимых организациях и совместная деятельность».

Чтобы обеспечить единообразие при подготовке проектов стандартов разработчиками Совет по стандартам бухгалтерского учета утвердил примерную структуру ФСБУ, состоящую из четырех разделов: общие положения, содержательная часть, раскрытие информации, вступление в силу и переходные положения [34].

Следующим этапом после разработки является направление разработчиком уведомления о разработке федерального стандарта в уполномоченный федеральный орган (Минфин РФ) и размещение его на официальных сайтах в уполномоченного федерального органа и разработчика (не позднее 10 дней после размещения на сайте Минфина РФ). Доступ к этому проекту должен быть бесплатный. Разработчик также обязан предоставить копию на бумажном носителе, если заинтересованное лицо потребует об этом.

Пока проект размещен на сайте Минфина РФ разработчик проводит публичное обсуждение проекта федерального стандарта, целью которого является доработка проекта с учетом замечаний, которые получены от заинтересованных лиц. Процедура обсуждения проводится не меньше трех месяцев со дня размещения проекта на сайте Минфина РФ. После чего разработчик обязан отправить в Минфин РФ уведомление о её завершении.

Доработанный проект направляется в Минфин РФ, где организуется его экспертиза. Перед этим проект федеральных стандартов рассматривается Советом по бухгалтерскому учету, который в течение двух месяцев после представления проекта выносит мотивационное предложение о принятии к утверждению либо об отклонении проекта на основании пункта 9 статьи 27 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Минфин РФ в течение месяца после предоставления документов советом по стандартам бухгалтерского учета может либо принять, либо отклонить проект, если он не соответствует законодательству РФ. После принятия проект подготавливается и утверждается Министерством финансов РФ. Если проект отклонен, то он проходит процедуру принятия заново. Такую процедуру от разработки до рассмотрения прошел, например, проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы», представленный в Совет по стандартам бухгалтерского учета в 2019 году.

Теперь перейдем к рассмотрению процесса разработки отраслевых стандартов. Данные стандарты разрабатываются и утверждаются Центральным банком Российской Федерации, либо Минфином России. Так как ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ установил Центральный банк РФ единственным разработчиком отраслевых стандартов, то можно сделать вывод, что финансовую отрасль можно назвать единственной отраслью, имеющей свои стандарты.

1 января 2019 года вступает в силу Указание Банка России от 12.11.2018 № 4966-У «О применении отдельных нормативных актов Банка России по вопросам бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности», по которому вводятся изменения некоторые положения, такие как Положение «Отраслевой

стандарт бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, некредитными финансовыми организациями», утвержденное Банком России 18.11.2015 N 505-П; Положение "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета резервов - оценочных обязательств и условных обязательств некредитными финансовыми организациями", утвержденное Банком России 03.12.2015 N 508-П; Положение "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями событий после окончания отчетного года", утвержденное Банком России 16.12.2015 N 520-П и многие другие.

Разработка и утверждение рекомендаций в области бухгалтерского учета также проводится согласно статье 21 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. В ней говорится о том, что данные рекомендации необходимы для того, чтобы федеральные и отраслевые стандарты применялись правильно. Для этого рекомендации не должны противоречить данным стандартам, однако они могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета и прочее (пункт 9 статьи 21 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ).

Разрабатывают и принимают рекомендации в области бухгалтерского учета субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета (ст. 24 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ), однако они не являются обязательными к применению, как, например, федеральные и отраслевые стандарты.

Выводы по разделу один

Реформа бухгалтерского учета в России связана с глобализацией экономик всех стран мира и переходом государства на рыночную экономику. Последние несколько лет количество нововведений, связанных с этой реформой, увеличивается, что ускоряет переход России на выбранные международные стандарты финансовой отчетности. В законодательство постоянно вводятся новые проекты, совершенствующие систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Эти изме-

нения, хоть и вводятся постепенно, однако оказывают существенное влияние на бухгалтерский учет в целом. Говоря о современном порядке разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета, можно заметить, что он является достаточно трудоемким, занимающим длительное количество времени. Но такой детальный анализ и рассмотрение проектов перед их принятием помогает бухгалтерскому учету совершенствоваться и приближаться к международным стандартам, не допуская ошибок.

2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ

2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета запасов: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности

Изменение бухгалтерского учета в России в сторону МСФО сопровождалось введением новых положений и стандартов бухгалтерского учета. В том числе переход затронул такое положение как запасы.

Первый шаг в направлении МСФО был сделан в 2001 году. Тогда, исполняя Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденную постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283, Министерство финансов РФ издало приказ от 09.06.2001 № 44н об утверждении новой редакции Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). ПБУ 5/01 было зарегистрировано в Минюсте РФ 19 июля 2001 года (№ 2806), что делает его нормативно-правовым документом.

Приказ от 09.06.2001 № 44н был введен в действие с отчетности 2002 года, что давало время бухгалтерам подготовиться и ознакомиться с новыми изменениями.

С изданием ПБУ 5/01 утратили силу приказ Минфина России от 15.06.1998 № 25н, утвердившее старое положение (ПБУ 5/98) и приказы Минфина России от 30.12.1999 № 107н и от 24.03.2001 № 31н, вносившие изменения и дополнения в ПБУ 5/98 [20].

Новая редакция ПБУ 5/01 была утверждена по причине перехода на международные стандарты бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а именно из-за необходимости исключения порядка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, который был описан в ПБУ 5/98, так как эти предметы перестали быть объектами бухгалтерского учета.

Нововведений, кардинально меняющих бухгалтерский учет запасов, в ПБУ 5/01 не имелось, но отличия в этих двух положениях всё же были.

Например, в ПБУ 5/01 был убран Раздел II "Определения", так как в этом положении все основные определения написаны в Разделе I "Общие положения". Также ПБУ 5/01 дает определение организации как юридического лица по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), которого не было в ПБУ 5/98.

Помимо этого изменения затронули определение товаров (п. 2 Раздел I Общие положения). Было исключено выражение «перепродажи без дополнительной обработки», что является правильным, так как товары, поступающие на предприятие, чаще всего подвергались дополнительной обработке (упаковка, нарезка и так далее) и об этом стоило указывать в документе.

Касаясь трактовки единицы бухгалтерского учета материально-производственных запасов, ПБУ 5/01 дает более широкий перечень. То есть помимо номенклатурного номера (как в ПБУ 5/98) единицей может являться «партия, однородная группа и т. п.».

В ПБУ 5/01 были введены уточнения, затрагивающие фактические затраты. Так, например, в пункте 6 ПБУ 5/01 было правильно указано, что именно начисленные, а не оплаченные проценты по кредитам поставщиков и по заемным средствам относятся к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов. В ПБУ 5/98 таких уточнений не было, что не соответствовало принципу временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Следующее изменение коснулось оценки МПЗ. В пункте 10 ПБУ 5/98 был описан только один метод оценки материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами – «по стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией» [21]. ПБУ 5/01 описывает второй метод оценки – «исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы».

Также ПБУ 5/01 указало, куда относятся затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для

использования по запасам, приобретенным за плату, при внесении их в счет вклада в уставный капитал организаций. Пункт 11 ПБУ 5/01 дал на это ответ, что данные затраты включаются в фактическую себестоимость материально-производственных запасов. К тому же в ПБУ 5/01 приведен перечень затрат по доведению материально-производственных запасов до состояния, пригодного к использованию.

При оценке отпускаемых материально-производственных запасов ПБУ 5/01 больше склоняется к первоначальному определению группы активов, а не на их вид как ПБУ 5/98. Также в ПБУ 5/01 появляется еще одна причина корректировки оценки материально-производственных запасов, а именно – потеря первоначального качества не только частично, но и полностью. К тому же в ПБУ 5/01 становится предусмотрена корректировка оценки оборудования к установке.

Эти изменения положительно повлияли на становление бухгалтерского учета запасов. Появилась ясность в некоторых определениях и методах учета. Однако путь в сторону международных стандартов финансовой отчетности продолжался.

Следующим шагом стало появление проекта ПБУ 5/2012, разработанного Минфином РФ и утвержденного приказом «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012)». Это произошло в апреле 2012 года, когда Министерство Финансов Российской Федерации выложило на своем сайте данный проект. Основной целью такого изменения являлось совершенствование нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и отчетности [22]. ПБУ 5/2012 «Учет запасов» по своей структуре был приближен к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО (IAS) 2 «Запасы»), к чему и стремилась российская система бухгалтерского учета, но не отражал его до конца, так как был скорректирован с учетом особенностей национальной экономики.

Основные изменения, планировавшиеся к вступлению в силу, отражены на рисунке 1 (приложение А). Расширение сферы применения документа отразилось в нескольких разделах. Главным отличием стало то, что в пункте 2 Раздела I ПБУ

5/2012 помимо активов, в качестве сырья, материалов, активов для продажи и активов для управленческих нужд (п. 2 ПБУ 5/01) к запасам стали относиться такие активы, как инструменты, инвентарь срок полезного использования которого меньше 12 месяцев; товары, полученные от других лиц; готовая продукция; незавершенное производство и так далее. Хотя товары и готовая продукция по ПБУ 5/01 являются только частью МПЗ, а активы, относящиеся к незавершенному производству, не являлись запасами. Наглядно разницу в пунктах 2 ПБУ 5/01 и ПБУ 5/2012 можно увидеть в таблице П.Б.1 (приложение Б).

Также в отличие от ПБУ 5/01 в ПБУ 5/2012 в пункте 3 перечислены активы, которые не признаются запасами. Например, такие как финансовые вложения организации (включая те, что предназначены для перепродажи).

Одним из изменений также стало определение момента признания запасов в бухгалтерском учете организации. В ПБУ 5/2012 в Раздел I, в отличие от ПБУ 5/01, добавляется пункт 6, в котором указывается, что запасы будут признаваться к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с использованием запасами. То есть в тот момент, когда организации переходит право собственности или при передаче активов (отсрочка оплаты, где право собственности переходит после оплаты).

Момент признания запасов не рассмотрен в ПБУ 5/01 или в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Однако в последних говорится об учете материальных ценностей на забалансовых счетах при наличии права собственности у организации на данные ценности.

Изменения коснулись состава затрат, включаемых в себестоимость запасов. На рисунке 3 (приложение В) можно увидеть сравнение ПБУ 5/01 и ПБУ 5/2012 по данному пункту. Как видно из рисунка 3, помимо затрат, полученных у других лиц, также затрат, полученных на условиях отсрочки и прочего, ПБУ 5/2012 приобретает дополнительную статью затрат (пункт 14 п.п. в)), которая включает величину оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстанов-

лению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшую при приобретении или создании запасов.

Еще одним нововведением является изменение подхода к определению фактической стоимости запасов торговых организаций.

В ПБУ 5/01 в пункте 13 для торговых организаций предусмотрено включение затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов в состав расходов на продажу. В то время как в ПБУ 5/2012, как уже говорилось ранее, затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования относят в себестоимость запасов. Единственное, что предусмотрено торговым (розничным) организациям в этом случае, то, что они «вправе определять себестоимость запасов исходя из цен их продажи» (пункт 18 ПБУ 5/2012). То есть именно торговые организации могут использовать такой метод первоначальной оценки запасов как по цене продаж. В то время как организации со сложным производственным процессом или большим количеством готовой продукции могут использовать метод первоначальной оценки по плановым (нормативным) затратам (п. 17 ПБУ 5/2012), а производители сельского, лесного и рыбного хозяйства и организации-брокеры – метод оценки по текущей рыночной стоимости (п.19 ПБУ 5/2012).

Таким образом, нововведения, связанные с эволюцией бухгалтерского учета запасов, уточняют применение нормативно-правовых документов по отношении запасов, расширяют состав запасов и в целом приближают российский бухгалтерский учет запасов к МСФО.

2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета запасов

На сегодняшний день Россия как никогда претерпевает необходимость в изменении системы бухгалтерского учета запасов. Это связано с тем, что сотрудничество с другими странами уже полноценно происходит, а переход на международные стандарты все еще не окончен, финансовая отчетность до сих пор не до конца

прозрачна и потому не до конца ясна иностранным организациям и инвесторам. К тому же запасы являются одним из основных показателей, на которые опираются руководители организаций при принятии экономически важных решений. Запасы показывают наличие активов или обязательств на определенный момент времени, то есть то, сколько сырья, материалов организация использовала в процессе производства или для продажи.

Действующий сегодня в России ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не является безукоризненным вариантом норматива для ведения бухгалтерского учета запасов. Это связано не только с тем, что само положение практически за двадцать лет его использования, немного устарело и имеет пункты, противоречащие другим ПБУ и не понятные работникам экономической сферы предприятия. Как, например, включение в себестоимость запасов процентов и других долговых затрат, связанных с их приобретением (в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (пункт 6) такие затраты включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов, а в ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» (пункт 7) – в прочие расходы организации). Но и с тем, что ПБУ 5/01 имеет расхождения с международными стандартами финансовой отчетности, к переходу на которые российский бухгалтерский учет стремится.

Как уже было сказано ранее, МСФО во многом отличается от российской системы бухгалтерского учета: присутствие консолидации в МСФО, свобода установления отчетного периода, использование функциональной валюты, метода дисконтирования – все эти отличия указывают на приспособленность МСФО к отражению реальной ситуации внутри организации, чем и был обоснован выбор этого направления развития. Рассмотрев ряд отличий нормативных документов МСФО (IAS) 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», можно сделать выводы и усовершенствовать ведение бухгалтерского учета запасов в стране. Для этого в таблице 2 приведены основные характеристики двух нормативно-правовых документов, в которых могут прослеживаться несоответствия.

Таблица 2 – Сравнительные характеристики нормативно-правовых документов
МСФО (IAS) 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-
производственных запасов»

Предмет	ПБУ 5/01	МСФО (IAS) 2	Примечание
Состав материально-производственных запасов	Активы в качестве материалов, сырья, предназначенные для производства и продажи; готовая продукция, товары для перепродажи являются частью материально-производственных запасов (п. 2 Раздел I)	Активы в виде материалов, сырья, предназначенные для продажи и находящиеся в процессе производства для продажи; незавершенное производство; готовая продукция, товары для перепродажи (п. 6 Раздела «Определения»)	В ПБУ 5/01 незавершенное производство не относится к МПЗ
Включение в себестоимость МПЗ затрат по займам	Включаются начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов (п. 6 Раздел II)	Согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» затраты по займам относятся на первоначальную стоимость запасов только в том случае, если подготовка этих запасов к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени.	В обеих нормах присутствуют ограничения
Оценка актива	Оценка запасов по фактической стоимости (п. 5 Раздел I)	Оценка запасов по наименьшей из двух величин: себестоимость приобретения и возможность чистой стоимости реализации (п. 9 Раздела «Оценка запасов»)	В МСФО предоставлен более широкий выбор величины оценки запасов, что делает стандарты ориентированным на более качественное ведение бухгалтерского учета запасов
Учет в себестоимости МПЗ скидок и надбавок	К фактическим затратам относятся все суммы, уплачиваемые по договору с поставщиком (продавцом) (п.6 Раздел II)	Торговые скидки и уступки вычитаются из затрат, входящих в запасы (п.11 Раздела «Оценка запасов»)	Наличие скидок в себестоимости запасов по ПБУ 5/01 может привести к увеличению балансовой стоимости запасов, что некорректно отразит информацию в балансе

Предмет	ПБУ 5/01	МСФО (IAS) 2	Примечание
Способы оценки МПЗ при выбытии	Допускается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО (п. 16 Раздел III)	Допускается оценка с использованием специфической идентификации затрат, по средневзвешанной стоимости и по методу ФИФО (Раздел «Способы расчета себестоимости»)	Способы оценки приблизительно одинаковы
Раскрытие информации в финансовой отчетности	Должна присутствовать информация: о способах оценки и о последствиях изменения оценки МПЗ; о стоимости переданных в залог МПЗ; о величине и движении резервов под снижение стоимости МПЗ (п. 27 Раздел IV)	Отчетность должна содержать: величину запасов, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода; сумму любого списания стоимости запасов, признанную в качестве расхода в отчетном периоде и так далее (п.36 Раздел «Раскрытие информации»)	В МСФО дан более широкий и конкретизированный перечень того, что должно отражаться в отчетности

Начнем с того, что ключевым, но не единственным, отличием МСФО (IAS) 2 «Запасы» от ПБУ 5/01 является то, что первый регламентирует учет всех запасов, а не только материально-производственных как ПБУ 5/01. То есть, к примеру, по МСФО (IAS) 2 поставщик услуг, оценивая запасы по затратам на их производство, может включать в себестоимость запасов затраты на оплату труда и персонал.

В то время как по ПБУ 5/01 он не может так сделать, так как данное положение предусматривает учет только материалов и прочих подобных активов, относящихся к запасам. Это видно из состава запасов в таблице 2. Также из неё можно заметить, что незавершенное производство в МСФО сразу включается в состав запасов и отражается в балансе. В РСБУ оно не входит в состав материально-производственных запасов, однако учитывается на бухгалтерском балансе в качестве запасов (строка 1210 бухгалтерского баланса) [23]. Это говорит о том, что российский учет запасов уже стремится придерживаться международных стандартов, однако имеет свой подход к включению НЗП в МПЗ.

В пункте включения процентов по займам в стоимость материально-производственных запасов, ПБУ 5/01 даёт ответ в пункте 6 Раздела II, – проценты

включаются фактическую себестоимость МПЗ. Рассматривая МСФО (IAS) 2 «Запасы», нельзя найти четкий ответ, поэтому следует обратиться к другому документу – МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям». В нём в пункте 7 говорится, что запасы относятся к квалифицируемым активам (актив, требующий значительного времени для подготовки и продажи), а затраты по займам включаются в первоначальную стоимость квалифицируемого актива [24].

В таблице 2 в пункте оценки запасов видно, что в соответствии с двумя нормативными документами она (оценка) производится по-разному. В ПБУ 5/01 оценка материально-производственных запасов, приобретенных за плату, производится по фактической себестоимости. При этом при снижении текущей рыночной стоимости в течение года, либо при моральном износе и потере качества запасов (когда фактическая себестоимость ниже цены возможной реализации) производится их переоценка. Тогда в бухгалтерском балансе запасы отражаются по цене возможной реализации, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты, которые образуют резерв под снижение стоимости материальных ценностей (если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости). Однако, при последующем росте рыночной цены и ситуации, когда она фактической выше себестоимости, дооценка не происходит.

В то время как МСФО (IAS) 2 «Запасы» в данном вопросе предоставляет два варианта оценки запасов: по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой цене продаж [25]. Данный способ помогает, как уценить, так и дооценить поступившие запасы.

Различия в данном пункте толкают к таким изменениям в ПБУ 5/01, чтобы была возможность дооценки материально-производственных запасов до рыночной стоимости для предоставления пользователям в бухгалтерском балансе более достоверных данных.

Что касается включения в себестоимость скидок, то в ПБУ 5/01 конкретно не говорится об этом вопросе. Единственное, от чего можно оттолкнуться при нахождении ответа, это пункт 6 Раздела II, где сказано, что к фактическим затратам

относятся все суммы, уплаченные по договору с поставщиками. Также в ПБУ 5/01 в пункте 13 есть информация о том, что организации розничной торговли разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости. При этом скидки будут учитываться отдельно и при составлении бухгалтерской отчетности вычитаться из себестоимости. В МСФО (IAS) 2 торговые скидки и уступки вычитаются из затрат, входящих в запасы (п.11 Раздела «Оценка запасов»). И, как уже было сказано в примечании в таблице 2, наличие скидок в себестоимости запасов по ПБУ 5/01 может привести к увеличению балансовой стоимости запасов, что некорректно отразит информацию в балансе.

При выбытии способы оценки МПЗ приблизительно одинаковы в обоих нормативных документах.

По данным двух документов о раскрытии информации в финансовой отчетности заметно, что в МСФО (IAS) 2 «Запасы» включены более конкретные пункты, такие как сумма любого восстановления списания, признанная как уменьшение величины запасов в составе расходов в отчетном периоде; балансовая стоимость запасов в качестве залога для обеспечения обязательств и так далее. К тому же количество пунктов, которые необходимо соблюсти при составлении финансовой отчетности, больше. А в ПБУ 5/01 указаны только четыре таких пункта.

Для того, чтобы оценить необходимость реформирования существующего бухгалтерского учета запасов, следует рассмотреть сходства и различия действующего нормативного документа и федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы».

Для этого проведем сравнение нормативных документов ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы» (таблица 3).

В таблице три были рассмотрены основные предметы сравнения: применение стандарта организацией, состав материально-производственных запасов, момент признания актива, оценка актива, состав себестоимости актива, способы оценки материально-производственных запасов при выбытии, раскрытие информации в финансовой отчетности.

Таблица 3 – Сравнение нормативных документов ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы»

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ «Запасы»	Примечание
Применение стандарта организации-организациями	Организации – юридические лица по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)	Применяется всеми организациями кроме государственного сектора и может не применяться организациями с упрощенными способами ведения бухгалтерского учета (п.2 Раздел I)	ФСБУ «Запасы» предусматривает применение стандарта организациями с упрощенными способами ведения бухгалтерского учета
Состав материально-производственных запасов	Активы в качестве материалов, сырья, предназначенные для производства и продажи; готовая продукция, товары для перепродажи являются частью материально-производственных запасов (п. 2 Раздел I)	Сырье, топливо, запасные части, инвентарь, оборудование, тара для производства и продажи и так далее; готовая продукция; товары для перепродажи в основной деятельности; переданные покупателю товары, выручка по которым еще не признана; затраты на незавершенное производство и на выполнение работ и услуг, выручка по которым еще не признана; объекты интеллектуальной собственности и недвижимого имущества (п.4 Раздел I)	В составе материально-производственных запасов в ФСБУ «Запасы» в отличие от ПБУ 5/01 входят затраты на незавершенное производство и на выполнение работ и услуг, выручка по которым еще не признана; объекты интеллектуальной собственности и недвижимого имущества
Момент признания актива	Нет информации	Актив признается в момент возникновения затрат, связанных с этими запасами (п. 7 Раздел II)	В ФСБУ «Запасы» присутствует момент признания актива
Оценка актива	Оценка запасов по фактической стоимости (п. 5 Раздел I)	При признании запасы оцениваются по себестоимости (п.10 Раздела III) После признания запасы оцениваются на отчетную дату по наименьшей из величин: а) себестоимость по Разделу III; б) чистая стоимость продажи	В ФСБУ «Запасы» оценка происходит как при признании актива, так и после
Состав себестоимости актива	Суммы по договору с поставщиком; консультационные и информационные услуги; тамо-	Фактические затраты на приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их ис-	В себестоимость запасов по ФСБУ «Запасы» будут включаться оценочные

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ «Запасы»	Примечание
	<p>женные пошлины; невозмещаемые налоги; вознаграждения; затраты по заготовке и доставке; расходы по страхованию; проценты по кредиту; затраты по доведению до состояния, пригодного к использованию</p> <p>Не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы (п.6 Раздел II)</p>	<p>пользования или продажи, доведение до состояния, необходимого для их использования или продажи, затраты на консультационные и информационные услуги и величина оценочного обязательства при утилизации запасов, проценты (Раздел III)</p> <p>Не включаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) возмещаемые косвенные налоги (НДС, акцизы); 2) затраты, понесенные из-за ненадлежащей организации производственного процесса (сверхнормативные расходы, потери); 3) затраты вследствие аварий и чрезвычайных ситуаций; 4) обесценение других активов (независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов); 5) управленческие расходы; 6) расходы на хранение запасов, если оно не является частью технологии производства или условием закупки; 7) расходы на продажу; 8) рекламные расходы; 9) расходы на внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства 	<p>обязательства по демонтажу и утилизации запасов.</p> <p>Не включаются в себестоимость по ФСБУ «Затраты» в отличие от ПБУ 5/01 затраты в результате аварий и чрезвычайных ситуаций; обесценение других активов; управленческие расходы; рекламные расходы; расходы на внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства</p>
Способы оценки МПЗ при выбытии	Допускается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО (п. 16 Раздел III)	<p>Запасы, не способные заменять друг друга, оцениваются по стоимости каждой единицы</p> <p>Однородные запасы (единицы) оцениваются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) по средневзвешанной стоимости; 2) ФИФО (п.31 Раздел IV) 	Схожи

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ «Запасы»	Примечание
Раскрытие информации в финансовой отчетности	Должна присутствовать информация: о способах оценки и о последствиях изменения оценки МПЗ; о стоимости переданных в залог МПЗ; о величине и движении резервов под снижение стоимости МПЗ (п. 27 Раздел IV)	1) себестоимость и накопленную сумму уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по видам запасов; 2) себестоимость запасов, которые были признаны за отчетный период по видам запасов; 3) балансовую стоимость проданных запасов, признанных в расходах за отчетный период по видам запасов; 4) сумму уценки запасов до чистой стоимости продажи за отчетный период и т.д.	Раскрытие информации в финансовой отчетности по ФСБУ «Запасы» более подробно, чем в ПБУ 5/01

Данный проект должен заменить действующий ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и приблизить его к МСФО (IAS) 2 «Запасы». Порядок учета, представленный в ФСБУ «Запасы» отличается от ПБУ 5/01. Данный стандарт не применяется организациями госсектора и может не применяться организациями с упрощенной системой бухгалтерского учета, которые являются микро-предприятием и деятельность которых не предполагает наличие существенных остатков запасов. Также, рассматривая пункт 2 ФСБУ «Запасы», можно заметить, что данный стандарт может не действовать на запасы, которые применяются для достижения управленческих целей, при соответствии двум условиям. Во-первых, затраты должны быть признаны в том периоде, в котором они были понесены. Во-вторых, данный факт должен быть раскрыт в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следующим отличием является то, что расширяется сфера применения стандарта, а именно к материально-производственным запасам теперь будет относиться незавершенное производство и объекты недвижимости и интеллектуальной собственности для продажи (п.3 ФСБУ «Запасы»). Следует отметить, что пере-

чень активов, относящихся к запасам в ФСБУ «Запасы» раскрыт более полно, чем в ПБУ 5/01.

К тому же идет уточнение, что стандарт ФСБУ «Запасы» применяется для учета долгосрочных активов к продаже. А именно, к тем внеоборотным активам (кроме финансовых активов), которые не используются и планируют продать, и к материальным ценностям, оставшимся после выбытия внеоборотных активов, либо полученных во время их содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, предназначенных для продажи в связи с неиспользованием. Такие долгосрочные активы должны учитываться в качестве оборотных активов отдельно от запасов.

Существенным отличием является момент признания запасов, который не указан в ПБУ 5/01. В проекте ФСБУ «Запасы» признание запасов происходит в момент, когда организация понесла затраты, связанные с этими запасами. При этом важно выполнение двух условий: имеется высокая вероятность, что затраты принесут экономические выгоды организации; сумма затрат может быть определена.

Также, важно учесть, что при этом право собственности не является обязательным условием для признания запасов. В то время, как в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 декабря 2001 года № 119н в пункте 10 говорится о том, что при отсутствии у организации права собственности на поступившие материальные ценности, они учитываются на забалансовых счетах [27].

Оценка запасов в двух нормативных документах тоже имеет свои отличия. Например, в ФСБУ «Запасы» оценка производится как при поступлении запасов, так и после их признания. В ПБУ 5/01 указано, что оценка производится фактической себестоимости.

Из перечня затрат, включаемых в стоимость материально-производственных запасов, в ФСБУ «Запасы» уйдут некоторые пункты, например, такие как управленческие расходы. А, значит, необходимо будет изменить систему калькулирования производственной себестоимости.

Способы оценки при выбытии в двух нормативно-правовых документах схожи, а раскрытие информации шире представлено в ФСБУ «Запасы».

Из сравнения ПБУ 5/01 с ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) «Запасы» можно сделать вывод, что данный нормативно-правовой документ необходимо менять, так как он значительно отличается от международных стандартов, на которые направлена реформа. Отличаются состав МПЗ, оценка запасов и переоценка запасов, раскрытие информации. МСФО (IAS) «Запасы» более подробно раскрывает эти пункты, что обеспечивает достоверность информации в бухгалтерской финансовой отчетности. В то же время при вступлении ФСБУ «Запасы» в силу будут изменены состав запасов, состав себестоимости запасов, будет определен момент признания запасов, раскрытие информации в стандарте будет более полным. Эти изменения помогут приблизить действующий порядок ведения бухгалтерского учета к международным стандартам.

2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» разработан некоммерческой организацией Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд НРБУ «БМЦ»). В проекте затронуты вопросы формирования, оценки и списания запасов, а также отражения информации о них в бухгалтерской финансовой отчетности предприятия. Вступление его в силу было запланировано на 2019 год, однако дата была перенесена на 2020 год. До тех пор, пока проект не вступил в силу, необходимо оценить, насколько он приближен к стандартам, на которые направлена реформа бухгалтерского учета, в чем сходства и в чем различия данных стандартов.

Для этого следует рассмотреть таблицу 4, в которой представлены основные критерии, по которым происходило сравнение двух стандартов бухгалтерского учета запасов ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Таблица 4 – Сравнение ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Предмет	ФСБУ «Запасы»	МСФО (IAS) 2	Примечание
Применение стандарта организациями	Применяется всеми организациями кроме государственного сектора и может не применяться организациями с упрощенными способами ведения бухгалтерского учета (п.2 Раздел I)	Не сказано об ограничениях в применении	ФСБУ «Запасы» имеют ограничения в применении организациями данного стандарта
Сфера применения в отношении запасов	Может не применяться в отношении запасов для управленческих нужд и не применяется в отношении активов, не являющихся запасами (п.2, 4 Раздел I) Применяется для учета долгосрочных активов к продаже (п.5 Раздел	Применяется ко всем запасам, за исключением финансовых инструментов, биологических активов сельскохозяйственной деятельности и продукции сельского хозяйства в момент её сбора (п.3 Раздела Сфера применения)	Схожи
Состав запасов	Сырье, топливо, запасные части, инвентарь, оборудование, тара для производства и продажи и так далее; готовая продукция; товары для перепродажи в основной деятельности; переданные покупателю товары, выручка по которым еще не признана; затраты на незавершенное производство и на выполнение работ и услуг, выручка по которым еще не признана; объекты интеллектуальной собственности и недвижимого имущества (п.4 Раздел I)	Активы в виде материалов, сырья, предназначенные для продажи и находящиеся в процессе производства для продажи; незавершенное производство; готовая продукция, товары для перепродажи (п. 6 Раздела «Определения»)	ФСБУ «Запасы» имеет более широкий и точный перечень состава запасов

Предмет	ФСБУ «Запасы»	МСФО (IAS) 2	Примечание
Момент признания актива	Актив признается в момент возникновения затрат, связанных с этими запасами (п. 7 Раздел II)	Нет информации	ФСБУ «Запасы» в отличие от МСФО (IAS) 2 «Запасы» определяет момент признания запасов
Оценка актива	При признании запасы оцениваются по себестоимости (п.10 Раздела III) После признания запасы оцениваются на отчетную дату по наименьшей из величин: а) себестоимость по Разделу III; б) чистая стоимость продажи	Оценка запасов по наименьшей из двух величин: себестоимость приобретения и чистая возможная цена продажи (п. 9 Раздела «Оценка запасов»)	Оценка актива по ФСБУ «Запасы» происходит при признании и после признания запасов
Включается в себестоимость запасов	Фактические затраты на приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, доведение до состояния, необходимого для их использования или продажи, затраты на консультационные и информационные услуги и величина оценочного обязательства при утилизации запасов, проценты (Раздел III)	Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты (п.10 Раздел «Себестоимость запасов»)	В себестоимость запасов по ФСБУ «Запасы» будут включатся оценочные обязательства по демонтажу и утилизации запасов.
Не включается в себестоимость запасов	1) возмещаемые косвенные налоги (НДС, акцизы); 2) затраты, понесенные из-за ненадлежащей организации производственного процесса (сверхнормативные расходы, потери); 3) затраты вследствие аварий и чрезвычайных ситуаций; 4) обесценение других активов (независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов); 5) управленческие расходы;	1) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; 2) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства; 3) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;	Не включаются в себестоимость по ФСБУ «Затраты» в отличие от МСФО «Запасы» затраты в результате аварий и чрезвычайных ситуаций; обесценение других активов; управленческие расходы; рекламные расходы; расходы на

Предмет	ФСБУ «Запасы»	МСФО (IAS) 2	примечание
	6) расходы на хранение запасов, если оно не является частью технологии производства или условием закупки; 7) расходы на продажу; 8) рекламные расходы; 9) расходы на внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства; 10) иные затраты, которые не являются необходимыми	4) затраты на продажу	внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства
Учет в себестоимости запасов скидок и надбавок	Скидки, уступки, премии и поощрения включаются в себестоимость запасов (п.12 Раздел III)	Торговые скидки и уступки вычитаются из затрат, входящих в запасы (п.11 Раздела «Оценка запасов»)	Отличаются друг от друга
Способы расчета себестоимости запасов	Запасы, не способные заменять друг друга, оцениваются по стоимости каждой единицы Однородные запасы (единицы) оцениваются: 1) по средневзвешанной стоимости; 2) ФИФО (п.31 Раздел IV)	Допускается оценка с использованием специфической идентификации затрат, по средневзвешанной стоимости и по методу ФИФО (Раздел «Способы расчета себестоимости»)	Способы расчета себестоимости приблизительно одинаковы
Раскрытие информации в финансовой отчетности	1) себестоимость и накопленную сумму уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по видам запасов; 2) себестоимость запасов, которые были признаны за отчетный период по видам запасов; 3) балансовую стоимость проданных запасов, признанных в расходах за отчетный период по видам запасов; 4) сумму уценки запасов до	1) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости; 2) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной организацией; 3) балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу; 4) величину запасов, признанную в качестве рас-	В ФСБУ «Запасы» представлен более широкий и конкретизированный перечень того, что должно отражаться в отчетности

Предмет	ФСБУ «Запасы»	МСФО (IAS) 2	Примечание
	чистой стоимости продажи за отчетный период и т.д.	хода в течение отчетного периода и т.д. (п.36 Раздел «Раскрытие информации»)	

Из таблицы видно, что отличия ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» имеют в применении стандартов организациями. А именно в том, что ФСБУ «Запасы» не предусматривает применение его в государственном секторе и организациями, которые используют упрощенную систему ведения бухгалтерского учета (при этом организация должна быть микропредприятием и её деятельность не должна предусматривать наличие существенных остатков запасов). В МСФО (IAS) 2 «Запасы» не говорится об исключениях в области применения стандарта.

Что касается сферы применения стандартов относительно самих запасов, то различия невелики. ФСБУ «Запасы» может не применяться в отношении запасов для управленческих нужд с условием, если затраты на их приобретение признаются в виде расходов в периоде, когда они были понесены, и при раскрытии этого условия в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Такого условия нет в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Также федеральный стандарт «Запасы» не применяется в отношении: сырья, материалов и прочей продукции, используемой при создании внеоборотных активов; животных и растений, с помощью которых производится сельскохозяйственная продукция; финансовых активов, в том числе для перепродажи; материальных ценностей других лиц, которым были оказаны услуги по закупке, хранению и так далее.

В отношении вышеперечисленных активов стандарт ФСБУ «Запасы» не применяется, так как они не относятся к запасам, о чем говорится в пункте 4 Раздела I ФСБУ «Запасы».

Однако применение данного стандарта необходимо для учета долгосрочных активов к продаже. Долгосрочными активами к продаже называют внеоборотные активы, которые не используются и не будут использоваться в производстве в связи с их продажей (п.5 Раздел I ФСБУ «Запасы»). К данным активами также

можно отнести материальные ценности, оставшиеся после выбытия внеоборотных активов, и те активы, которые извлекают в процессе содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Долгосрочные активы к продаже учитываются в качестве оборотных активов отдельно от запасов [29].

МСФО (IAS) 2 «Запасы» не применяются в отношении финансовых инструментов, биологических активов сельскохозяйственной деятельности и продукции сельского хозяйства в момент её сбора (п.3 Раздела Сфера применения). Также стандарт не стоит применять к оценке запасов, владельцы которых – производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства и полезных ископаемых, либо товарные брокеры-трейдеры – лица, которые производят покупку или продажу товаров от имени других лиц или за свой собственный счет.

Рассматривая состав запасов, можно заметить, что ФСБУ «Запасы» конкретнее раскрывает этот вопрос. К запасам в федеральном стандарте относятся активы, используемые менее 12 месяцев в операционном цикле, такие как материалы, сырье, топливо, тара, товары, готовая продукция, так и объекты интеллектуальной собственности, недвижимость, незавершенное производство и так далее. МСФО (IAS) 2 «Запасы» кратко обозначает, что к запасам относятся активы в виде материалов, сырья, предназначенные для продажи при обычной деятельности организации и находящиеся в процессе производства для продажи; незавершенное производство; готовая продукция, товары для перепродажи.

В отличие от международных стандартов, в которых не сказано о моменте признания запасов, в проекте ФСБУ «Запасы» признание происходит в момент, когда организация понесла затраты, связанные с этими запасами. При этом важно выполнение двух условий: имеется высокая вероятность, что затраты принесут экономические выгоды организации; сумма затрат может быть определена.

При этом затратами называют выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. Важно учесть, что при этом право собственности не является обязательным условием для признания запасов.

Важным отличием ФСБУ «Запасы» от МСФО (IAS) 2 «Запасы» является то, что в первом оценка запасов происходит как при их поступлении (по себестоимости), так и после признания (на отчетную дату по наименьшей из двух величин: себестоимости по разделу III или по чистой стоимости продаж). В МСФО (IAS) 2 «Запасы» оценка происходит по наименьшей из двух величин: себестоимость приобретения и возможная чистая стоимость реализации.

При этом значения чистой возможной цены продажи по МСФО и чистой стоимости продажи запасов приблизительно схожи. К тому же как в федеральном, так и в международном стандарте происходит оценка (если фактическая стоимость выше чистой) или дооценка (если фактическая стоимость ниже чистой) запасов до чистой стоимости продажи.

При признании запасы по ФСБУ «Запасы» учитываются по себестоимости, в которую входят фактические затраты на приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, доведение до состояния, необходимого для их использования или продажи, затраты на консультационные и информационные услуги и величина оценочного обязательства при утилизации запасов, проценты. При этом себестоимость запасов формируют на всех стадиях операционного цикла организации по мере того как осуществляются затраты.

Здесь ключевым моментом является то, что в себестоимость включается величина оценочного обязательства при утилизации запасов (эта величина не учитывается в себестоимости запасов по МСФО (IAS) 2 «Запасы»). То есть бухгалтера при учете себестоимости должны будут предусмотреть, сколько организация потратит в будущем на утилизацию приобретаемого запаса, и включить эту сумму.

Скидки, уступки, поощрения также включаются в себестоимость запасов (за исключением организаций с упрощенными способами ведения бухгалтерского учета), что отличает ФСБУ «Запасы» от международных стандартов, в которых они не включаются в себестоимость.

При самостоятельном производстве запасов на предприятии в себестоимость включаются: стоимость сырья и материалов; вознаграждения работникам и социальные выплаты; оплату услуг третьих лиц; амортизацию внеоборотных активов; затраты на содержание и обслуживание внеоборотных активов и прочее.

Себестоимость запасов по МСФО (IAS) 2 «Запасы» включает все затраты на приобретение (цена покупки, импортные пошлины, налоги (кроме возмещаемых), транспортировка и так далее), затраты на переработку (прямые затраты на оплату труда, постоянные и переменные производственные накладные расходы) и прочие затраты, что схоже с составом себестоимости запасов по федеральному стандарту.

Большой интерес представляет перечень затрат, не включаемый в себестоимость запасов, представленный в таблице 1. По нему видно, что в ФСБУ «Запасы» таких пунктов больше и отличными от МСФО (IAS) 2 «Запасы» являются затраты в результате аварий и чрезвычайных ситуаций; обесценение других активов; управленческие расходы; рекламные расходы; расходы на внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства.

Способы расчета себестоимости по двум нормативным документам схожи. А вот раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности слегка отличается. В ФСБУ «Запасы» больше пунктов, которые необходимо отразить, как например сумму и причины уценки или дооценки запасов до чистой стоимости продаж. К тому же сами пункты в стандарте затрагивают помимо цифр объяснения, причины, почему та или иная величина изменилась.

Таким образом, можно сказать, что новый стандарт ФСБУ «Запасы» максимально приближен к международным стандартам, за исключением некоторых пунктов. Основные сходства – это сфера применения стандарта в отношении активов, способы расчета себестоимости и раскрытие информации в отчетности. Основными отличиями являются: оценка запасов; включение в себестоимость скидок; состав себестоимости запасов. При этом отличия выражаются лишь в некоторых деталях, таких как отсутствие управленческих расходов в составе запаса-

сов или оценка при признании, но именно они в свою очередь и повлияют на ведение бухгалтерского учета запасов в России. Эти отличия должны присутствовать, так как система бухгалтерского учета в нашей стране имеет свои особенности. И новый стандарт бухгалтерского учета учел их. Следовательно, можно сделать вывод, что вступление в силу федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» должно улучшить ведение учета запасов и приблизить его к международным стандартам, что и является целью реформы бухгалтерского учета в целом.

Выводы по разделу два

Нововведения, связанные с эволюцией бухгалтерского учета запасов, уточняют применение нормативно-правовых документов по отношению к ним, расширяют состав запасов и в целом приближают российский бухгалтерский учет запасов к МСФО. Стандарты ПБУ 5/01 и МСФО (IAS) 2 «Запасы» имеют такие отличия, такие как состав МПЗ, оценка запасов и переоценка запасов. Также заметно, что учет материально-производственных запасов по МСФО более точный и правильный, что и обеспечивает достоверность информации в бухгалтерской финансовой отчетности. Проект ФСБУ «Запасы» максимально приближен к международным стандартам, за исключением некоторых пунктов. Основные сходства – это сфера применения стандарта в отношении активов, способы расчета себестоимости и раскрытие информации в отчетности. Основными отличиями являются: оценка запасов; включение в себестоимость скидок; состав себестоимости запасов. При этом отличия выражаются лишь в некоторых деталях, таких как отсутствие управленческих расходов в составе запасов или оценка при признании, но именно они в свою очередь и повлияют на ведение бухгалтерского учета запасов в России.

3 РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ЗАПАСЫ» НА ПРИМЕРЕ ОРГАНИЗАЦИИ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

3.1 Характеристика предприятия

В дальнейшей работе будут использоваться данные организации клиента общества с ограниченной ответственностью «Аудиторская фирма «Авуар» (далее по тексту ООО «АФ «Авуар»).

ООО «АФ «Авуар» было создано и действует в соответствии с Гражданский кодексом РФ, Федеральным Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998г. №14-ФЗ. Оно является юридическим лицом, коммерческой аудиторской организацией, предоставляющей услуги, связанные с бухгалтерским учетом, налоговыми консультациями, также проводит аудиторские проверки и оказывает соответствующие аудиту услуги, предусмотренные законодательством об аудиторской деятельности. Выручка предприятия за 2018 год составила 36 867 тыс. руб.. Целью деятельности ООО «АФ «Авуар» ставит получение прибыли. ООО «АФ «Авуар» расположено в Челябинской области в городе Челябинск, улица Тернопольская, дом № 6, офис-центр «Полет», 4 этаж.

В настоящее время постоянными клиентами компании в области аудита, бухгалтерского, налогового и правового консультирования являются более 200 организаций, расположенных в Челябинской, Свердловской, Самарской областях, города Москва. По данным на 2018 год число клиентов компании превысило тысячу и составило 1108 организаций. В число таких компаний вошла организация, занимающаяся розничной торговлей алкогольных напитков (включая пиво), продуктов питания и сигарет, а также рекламных услуг. Учетная политика этой компании будет использоваться в сравнительном анализе, поэтому в целях конфиденциальности название фирмы будет звучать ООО «XXX».

Бухгалтерский учет на предприятии ООО «XXX» осуществляется в соответствии с законодательными и нормативными актами РФ, Положением об учетной

политике предприятия по бухгалтерскому учету, а также распоряжением главного бухгалтера предприятия, касающиеся вопросов учета и отчетности, носящими методологический характер (приложение Г).

Синтетический бухгалтерский учет осуществляется на оборотных, сводных и аналитических ведомостях, используемых бухгалтерской программой 1С:Предприятие.

В соответствии с учетной политикой разделом IV «Учет материально производственных запасов» запасы в бухгалтерском учете ООО «XXX» учитываются на счете 10 «Материалы» с их оценкой по учетным ценам (без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

На поступление материалов предприятие оформляет документы: товарная накладная и счет-фактура и оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов, утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 г. №71а, форма М-4 «Приходный ордер».

Расходы по доставке материалов учитываются путем прямого включения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) в фактическую себестоимость материала согласно п.83 Приказа Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» от 28.12.2001 г. №119н.

Организация ООО «XXX» осуществляет оценку товаров по покупной стоимости без НДС (раздел V Учетной политики ООО «XXX»). При отпуске в производство и ином выбытии ООО «XXX» оценивает материалы по средней себестоимости. На расход материалов предприятие оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов, утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997г. №71а, форма № М-11 «Требование-накладная», №МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов». При отгрузке товаров на предприятии применяется метод оценки по средней

стоимости. Оценка производственных запасов на конец отчетного периода осуществляется по средней себестоимости.

В последующих подглавах будет произведен бухгалтерский учет запасов в двух вариантах: в соответствии с ПБУ 5/01, как предусмотрено в организации ООО «XXX» сейчас, и в соответствии с ФСБУ «Запасы», то есть так, как было бы, если бы организация ООО «XXX» вела бухгалтерский учет по федеральному стандарту.

По рассмотренным примерам и двум вариантам решения будет проведен сравнительный анализ бухгалтерского учета запасов при первоначальном признании, при оценке и дооценке, а также при списании запасов по двум нормативным документам ПБУ 5/01 и ФСБУ «Запасы».

3.2 Бухгалтерский учет при первоначальном признании запасов

В соответствии с учетной политикой разделом IV «Учет материально производственных запасов» запасы в бухгалтерском учете ООО «XXX» учитываются на счете 10 «Материалы» с их оценкой по учетным ценам (без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

На поступление материалов предприятие оформляет документы: товарная накладная и счет-фактура и оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов, утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 г. №71а, форма М-4 «Приходный ордер».

Расходы по доставке материалов учитываются путем прямого включения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) в фактическую себестоимость материала согласно п.83 Приказа Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» от 28.12.2001 г. №119н. То есть при первоначальном признании запасов проводка на

предприятию выглядит следующим образом: Дт 10 (41) Кт 60 (66, 71, 76) – поступление материально-производственных запасов на предприятие.

При этом материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету непосредственно по фактической себестоимости (п.5 ПБУ 5/01), под которой понимается «сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов» (п.6 ПБУ 5/01).

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов в свою очередь являются:

а) суммы, которые уплачиваются в соответствии с договором поставщику (продавцу);

б) суммы, которые уплачиваются организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

в) таможенные пошлины;

г) невозмещаемые налоги, которые уплачиваются в связи с приобретением единицы МПЗ;

д) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;

е) затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов, транспортные расходы, затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты и др.;

ж) затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях. Они включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке запасов и т.д.;

з) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не являются фактическими запасами на приобретение МПЗ «общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов».

Теперь рассмотрим, как будут учитываться запасы по федеральному стандарту бухгалтерского учета «Запасы».

Во-первых, в отличие от ПБУ 5/01, в котором ничего не сказано о моменте признания запасов, по ФСБУ «Запасы» они будут признаваться в момент понесения организацией затрат, связанных с этими запасами (п. 7 ФСБУ «Запасы»).

Во-вторых, запасы в качестве актива будут признаваться при соблюдении двух условий: существование высокой вероятности того, что затраты, связанные с приобретением запасов, принесут организации экономические выгоды; сумма затрат может быть определена. Так определяется момент признания запасов.

В-третьих, оценка запасов при признании происходит по себестоимости, в которую включаются фактические затраты. К ним относятся затраты на приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи; доведение до состояния, необходимого для их использования или продажи; затраты на консультационные и информационные услуги; величина оценочного обязательства при утилизации запасов; проценты, связанные с приобретением запасов (п. 11, 18 ФСБУ «Запасы»).

Так же есть перечень того, что не включается в себестоимость запасов, как например, управленческие расходы, расходы на продажу, рекламные расходы и прочее, что отличает ФСБУ «Запасы» от ПБУ 5/01.

Из вышеперечисленного видно, что состав себестоимости по ФСБУ «Запасы» отличается от ПБУ 5/01. Чтобы показать наглядно, рассмотрим пример №1.

Пример №1.

В январе 2019 года ООО «ХХХ» заключает договор с поставщиком ООО «Строй» о покупке материалов на стоимость 960 000 рублей (в том числе НДС). При этом при покупке от 800 000 рублей, ООО «Строй» делает скидку 6% от суммы покупки.

Для покупки материалов организация взяла кредит на сумму 1,5 млн.руб.. на срок 2 года. Процентная ставка равна 13% годовых. Погашение происходит аннуитетными (равными) платежами в размере 71 313 рублей. В первый месяц банк определил сумму процентов в месяц, равную 16 250 рублей.

Во время заключения договора на территорию ООО «Строй» от ООО «XXX» был отправлен представитель И.В.Воронин. Из кассы ему были выданы 20 000 рублей. Командировочные расходы составили: стоимость проезда 12 000 руб. (в том числе НДС), стоимость проживания в гостинице 3 000 руб. (в том числе НДС), суточные – 700 руб.. Остаток И.В. Воронин вернул в кассу.

Также были учтены услуги транспортной организации по доставке материалов 48 000 руб. (в том числе НДС).

В конце месяца ООО «XXX» было закуплено пиво «Невское» (на розлив) по стоимости 600 000 рублей и для его розлива были арендованы пивные кеги у ООО «Кег», срок хранения которых 2 года. Арендная плата 15 000 в месяц. По истечению времени ООО «XXX» обязан будет отмыть кеги и вернуть арендодателю. Прогнозная стоимость работ по мытью кег, учитывая прошлый опыт организации, составит от 12 000 до 34 000 рублей. Поправочный коэффициент равен 1,5.

Рассчитать фактическую себестоимость запасов двумя вариантами: в соответствии с ПБУ 5/01 и ФСБУ «Запасы».

Решение примера №1:

В соответствии с ПБУ 5/01 (вариант А).

Методика расчета себестоимости будет выглядеть следующим образом.

1. Отражение операций, произведенные на январь 2019 года:

Дт 51 Кт 67 = 1 500 000 рублей – взят кредит на покупку материалов;

Дт 71 Кт 50 = 20 000 руб. – выдана сумма на командировочные расходы;

Дт 60 Кт 51 = 960 000 – 960 000 * 0,06 = 902 400 руб. – материалы оплачены и приняты к учету с учетом предоставленной скидки;

Дт 10 Кт 60 = 902 400 – 902 400 * 20 / 120 = 752 000 руб. – поступили материалы по фактической себестоимости от поставщика с учетом скидки;

Дт 19 Кт 60 = $902\,400 \cdot 20 / 120 = 150\,400$ руб. – учтен НДС с суммы поступивших материалов с учетом скидки;

Дт 50 Кт 71 = $20\,000 - (10\,000 + 2\,400 + 700) = 6\,900$ руб. – И.В.Воронин возвратил остаток денег в кассу;

Дт 19 Кт 71 = $2\,000 + 600 = 2\,600$ руб. – выделен НДС по командировочным;

Дт 10 Кт 71 = $13\,100$ – сумма командировочных расходов отнесена к фактической себестоимости материалов;

В соответствии с п.п. д) п.18 ФСБУ «Запасы» проценты по кредиту включаются в стоимость актива.

Дт 91-2 Кт 67.2 «Проценты по кредиту» = $16\,250$ руб. – проценты по кредиту за январь 2019 года включены в стоимость актива;

Дт 67.2 «Проценты по кредиту» Кт 51 = $16\,250$ руб. – оплачены проценты по кредиту за январь 2019 года;

Дт 67 Кт 51 = $71\,313 - 16\,250 = 55\,063$ руб. – оплачено тело кредита за январь 2019 г.

Дт 60 Кт 51 = $48\,000$ руб. – оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дт 19 Кт 60 = $8\,000$ руб. – начислен НДС на транспортные услуги;

Дт 10 Кт 60 = $40\,000$ руб. – расходы на услуги доставки включены в фактическую себестоимость материалов.

2. Расчет величины оценочного обязательства.

Чтобы определить точное значение расходов, связанных с чисткой тары, необходимо найти «среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала» [26]. Поэтому величина прогнозной стоимости работы составит:

$$(12\,000 + 34\,000) / 2 = 23\,000 \text{ рублей}$$

Величина оценочного обязательства определяется по формуле 1:

$$\text{—}, \quad (1)$$

где ПрСт – прогнозная стоимость;

r – ставка дисконтирования;

t – период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

Ставка дисконтирования рассчитывается из безрисковой ставки и поправочного коэффициента. В качестве безрисковой ставки была взята ключевая ставка ЦБ РФ, которая до 16 июня 2019 года равна 7,75% [50]. Поправочный коэффициент выбирается самостоятельно, в данной задаче 1,5. Следовательно, ставка дисконтирования равна 11,625%.

Тогда оценочное обязательство равно:

$$OO_2 = 23\,000 / (1 + 0,11625)^2 = 18\,458,8 \text{ рублей} - \text{на } 31.12.2019;$$

Расходы по увеличению оценочного обязательства на 2020 год составят:

$$\text{Расходы} = 18\,458,8 * 0,11625 = 2\,145,9 \text{ рублей}$$

$$OO_1 = 18\,458,8 + 2\,145,9 = 20\,604,7 \text{ рублей} - \text{на } 31.12.2020;$$

Расходы по увеличению оценочного обязательства на 2021 год составят:

$$\text{Расходы} = 20\,604,7 * 0,11625 = 2\,395,3 \text{ рублей}$$

$$OO_0 = 20\,604,7 + 2\,395,3 = 23\,000 \text{ рублей} - \text{на } 31.12.2020;$$

Таким образом, опираясь на выполненные расчеты, величина оценочного обязательства в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31.12.2019 г. будет равна 18 458,8 рублей. На 31.12.2020 г. будет отражено увеличение величины оценочного обязательства на 2 145,9 рублей, а по состоянию на 31.12.2021 г. увеличение на 2395,3 рублей.

3. Отражение проводок по покупке пива.

Проводки по отражению закупки пива будут следующие:

Дт 41.02 «Товары в розничной торговле» Кт 60 = 500 000 рублей – приобретено пиво организацией;

Дт 19 Кт 60 = 100 000 рублей – отражен НДС;

Дт 60 Кт 51 = 600 000 рублей – оплачен товар пиво «Невское»;

Дт 001 на сумму 500 000 рублей – принята к учету арендованная кега;

Дт 44 Кт 76 = 12 500 рублей – списана сумма арендных платежей без НДС;

Дт 19 Кт 76 = 2 500 рублей – выделен НДС;

Дт 68.НДС Кт 19 = 2 500 рублей – НДС к вычету;

Дт 76 Кт 51 = 15 000 – оплачена аренда кеги;

Дт 91 Кт 96 = 18 458,8 рублей – величина оценочного обязательства отнесена на прочие расходы организации.

4. Расчет фактической себестоимости материалов и товаров.

Таким образом, фактическая себестоимость материалов составляет:

$$752\,000 + 13\,100 + 40\,000 + 15\,000 = 820\,100 \text{ рублей}$$

Фактическая себестоимость товаров равна 500 000 рублей.

В соответствии с ФСБУ «Запасы» (вариант Б).

Методика расчета себестоимости в соответствии с ФСБУ «Запасы» будет выглядеть следующим образом.

1. Определение момента признания запасов.

Организация понесла затраты, связанные с приобретением запасов, Эти затраты принесут экономические выгоды организации и их сумма определена (п. 7 ФСБУ «Запасы»), поэтому моментом признания считается момент оплаты поставщику запасов.

2. Отражение операций, произведенные на январь 2019 года:

Дт 51 Кт 67 = 1 500 000 рублей – взят кредит на покупку материалов;

Дт 71 Кт 50 = 20 000 руб. – выдана сумма на командировочные расходы подотчетному лицу И.В. Воронину;

Дт 60 Кт 51 = 960 000 – 960 000 * 0,06 = 902 400 руб. – материалы оплачены и приняты к учету с учетом предоставленной скидки;

Дт 10 Кт 60 = 902 400 – 902 400 * 20 / 120 = 752 000 руб. – поступили материалы по фактической себестоимости от поставщика с учетом скидки;

Дт 19 Кт 60 = 902 400 * 20 / 120 = 150 400 руб. – учтен НДС с суммы поступивших материалов с учетом скидки;

Дт 50 Кт 71 = 20 000 – (10 000 + 2 400 + 700) = 6 900 руб. – И.В.Воронин возвратил остаток денег в кассу;

Дт 19 Кт 71 = 2 000 + 600 = 2 600 руб. – выделен НДС по командировочным;

Дт 10 Кт 71 = 13 100 – сумма командировочных расходов отнесена к фактической себестоимости материалов;

В соответствии с п.п. д) п.18 ФСБУ «Запасы» проценты по кредиту включаются в стоимость актива.

Дт 10 Кт 67.2 «Проценты по кредиту» = 16 250 руб. – проценты по кредиту за январь 2019 года включены в стоимость актива;

Дт 67.2 «Проценты по кредиту» Кт 51 = 16 250 руб. – оплачены проценты по кредиту за январь 2019 года;

Дт 67 Кт 51 = 71 313 – 16 250 = 55 063 руб. – оплачено тело кредита за январь 2019 г.

Дт 60 Кт 51 = 48 000 руб. – оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дт 19 Кт 60 = 8 000 руб. – начислен НДС на транспортные услуги;

Дт 10 Кт 60 = 40 000 руб. – расходы на услуги доставки включены в фактическую себестоимость материалов.

3. Расчет величины оценочного обязательства.

Величина оценочного обязательства определяется так же, как и в первом варианте расчета (формула 1). Величина оценочного обязательства в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31.12.2019 г. будет равна сумме 18 458,8 рублей. На 31.12.2020 г. будет отражено увеличение величины оценочного обязательства на 2 145,9 рублей, а по состоянию на 31.12.2021 г. увеличение на 2395,3 рублей.

4. Отражение проводок по покупке пива.

Проводки по отражению закупки пива будут следующие:

Дт 41.02 «Товары в розничной торговле» Кт 60 = 500 000 рублей – приобретено пиво организацией;

Дт 19 Кт 60 = 100 000 рублей – отражен НДС;

Дт 60 Кт 51 = 600 000 рублей – оплачен товар пиво «Невское»;

Дт 44 Кт 76 = 12 500 рублей – списана сумма арендных платежей без НДС;

Дт 19 Кт 76 = 2 500 рублей – выделен НДС;

Дт 68.НДС Кт 19 = 2 500 рублей – НДС к вычету;

Дт 76 Кт 51 = 15 000 – оплачена аренда кеги;

Дт 41.02 Кт 96 = 18 458,8 рублей – величина оценочного обязательства включена в себестоимость товаров.

Аренда так же может производиться по ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на 01 счете. При этом должна будет начисляться амортизация.

4. Расчет фактической себестоимости материалов и товаров.

Фактическая стоимость материалов составляет:

$$752\,000 + 13\,100 + 16\,250 + 40\,000 + 15\,000 = 836\,350 \text{ рублей}$$

Фактическая себестоимость товаров равна:

$$500\,000 + 18\,458,8 = 518\,458,8 \text{ рублей.}$$

Итоги расчетов себестоимости представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Итоги бухгалтерского учета признания запасов

Наименование	ПБУ 5/01	ФСБУ «Запасы»	В руб.
			Разница
Фактическая себестоимость материалов	820 100	836 350	16 250
Фактическая себестоимость товаров	500 000	518 458,8	18 458,8

Таким образом, рассмотрев бухгалтерский учет при первоначальном признании запасов с использованием ФСБУ «Запасы», основной акцент был направлен на состав себестоимости запасов. Главным отличием от ПБУ 5/01 стало присутствие в фактической себестоимости материалов процентов от кредита, а в себестоимости товаров оценочных обязательств, что повлияло на итоговые величины. Себестоимость материалов по ФСБУ «Запасы» получилась больше, чем по ПБУ 5/01 на сумму процентов 16 250 рублей. Себестоимость товаров так же оказалась больше на величину оценочного обязательства 18 458,8 рублей. Это говорит о том, что бухгалтерский учет запасов по ФСБУ «Запасы» увеличивает фактическую себестоимость запасов, что приведет за собой изменение калькуляции себестоимости в организации. При увеличении себестоимости цена товара может возрасти, что отрицательно скажется на продажах организации. Это также может повлиять на валовую прибыль, а, следовательно, и на чистую прибыль, отражаемую в отчете о финансовых результатах организации.

Что касается управленческих расходов, которые теперь не будут включаться в себестоимость запасов, то они будут отражаться отдельной строкой в отчете о финансовых результатах, что сделает учет управленческих расходов более прозрачным.

Методика при первоначальном признании запасов по ФСБУ «Запасы» выглядит следующим образом:

1. Определение момента признания запасов.
2. Отражение произведенных за месяц операций (обращаем внимание на состав себестоимости запасов в Разделе III ФСБУ «Запасы»)
3. Расчет оценочного обязательства.
4. Расчет фактической себестоимости запасов.

В целом можно сделать вывод, что изменения, коснувшиеся признания запасов могут как положительно, так и отрицательно повлиять на деятельность организации.

3.3 Уценка и дооценка запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов при существенном снижении текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов организация обязана создавать резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Величина резерва определяется по формуле 2:

$$P = K_{мпз} \cdot (C_p - C_f) \quad (2)$$

где P – резерв под снижение стоимости материальных ценностей;

C_p – текущая рыночная цена;

C_f – фактическая себестоимость;

$K_{мпз}$ – количество запасов, которые обесценены.

Тогда в бухгалтерском учете делается проводка: Дт 91 Кт 14 – рыночная стоимость ниже фактической себестоимости.

Создание резерва должно соблюдаться требованием осмотрительности. Если рыночная цена запасов, по которым создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей, увеличилась, то соответствующая сумма резерва подлежит восстановлению.

Восстановительный резерв рассчитывается по формуле 3:

$$, \quad (3)$$

где $P_{\text{восст}}$ – резерв восстановленный;

$PЦ_2$ – новая рыночная цена, которая увеличилась;

$PЦ_1$ – предшествующая рыночная цена;

$K_{\text{мпз}}$ – количество запасов, которые обесценены.

Проводка будет выглядеть следующим образом:

Дт 14 Кт 91 – восстановлен резерв под снижение стоимости материальных ценностей, если рыночная цена возросла.

Дт 91 Кт 14 (сторно) – если запасы выбыли.

Важно учесть, что резерв не создается в отношении материалов, которые используются для производства продукции, рыночная цена которых не уменьшалась.

Переоценка товара в организации производится в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (далее – Положение). В п. 62 данного Положения ценности, цена на которые понизилась (в течение отчетного года), либо которые частично потеряли свое первоначальное качество (морально устарели), отражаются в бухгалтерском балансе по цене возможной реализации. Если цена возможной реализации ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения) на конец отчетного года, то разница в ценах относится

на финансовый результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации [9].

В соответствии с п.13 ПБУ 5/01 организации, которая осуществляет розничную торговлю, разрешается оценивать товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Разница между стоимостью товаров по старым и новым продажным ценам в организациях, занимающихся розничной торговлей, бухгалтер отражает на счетах бухгалтерского учета 41 «Товары» и 42 «Торговая наценка». То есть, увеличивая величину торговой наценки принятого на учет в продажных ценах товара, производится дооценка. Уценка производится сторнированием торговой наценки. В случае изменения торговой наценки проводится составление и утверждение инвентаризационных описей-актов.

Проводки будут следующие:

Дт 41 Кт 42 – начисление торговой наценки (дооценка);

Дт 41 Кт 42 (сторно) – уценка товара, принятого по продажным ценам.

Организация ООО «XXX» осуществляет оценку товаров по покупной стоимости без НДС (раздел V Учетной политики), что не противоречит законодательству Российской Федерации, так как в п.13 ПБУ 5/01 не исключается ведение оценки товаров по иным ценам помимо продажных.

Тогда в бухгалтерском учете отражается лишь уценка ниже покупной стоимости товара:

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 41-2 «Товары в розничной торговле» – сумма уценки сверх торговой наценки.

Что касается ФСБУ «Запасы», то в п.27 и 28 предусмотрены уценка и дооценка запасов до их чистой стоимости продажи. При этом под чистой стоимостью продаж понимается возможная цена, по которой предприятие способно продать запасы в виде, в котором оно их обычно продает, за вычетом предполагаемых затрат для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи.

В соответствии с п. 27 ФСБУ «Запасы» уценка производится при превышении учтенной в организации стоимости актива над чистой стоимостью продаж. Дооценка происходит при повышении чистой стоимости продаж запасов (ранее учтенных) над стоимостью актива. При этом дооценка не должна превышать себестоимость, то есть должна быть в пределах ранее признанной уценки.

Величина уценки по ФСБУ «Запасы» признается расходом периода, в котором произошло снижение стоимости запасов. Величина дооценки запасов будет отнесена на уменьшение суммы расходов (п. 29 ФСБУ «Запасы»).

Рассмотрим на примере №2.

Пример №2.

Организация имеет следующие запасы (таблица 6).

Таблица 6 – Запасы организации (исходные данные)

В тыс.руб.

Запасы	Себестоимость	Возможная цена продажи	Затраты на продажу
Коньяк	1 000	1 300	100
Вино	2 100	2 500	500
Бананы	60	70	20
Апельсины	70	85	15

Из запасов в таблице 5 ранее был уценен коньяк на сумму 150 тыс.рублей. Уровень существенности организация определила в 6 тыс.рублей.

Спустя месяц необходимо сделать переоценку имеющихся запасов и определить величину уценки и дооценки.

Решение примера №2:

В соответствии с ПБУ 5/01 (вариант А).

Методика переоценки запасов в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» выглядит следующим образом.

1. Расчет текущей рыночной стоимости продукции.

Для решения задачи необходимо найти текущую рыночную стоимость продукции. При расчете необходимо обратить внимание на:

1) изменение цены или фактической себестоимости после отчетной даты;

- 2) назначение материально-производственных запасов;
 3) стоимость изготавливаемой продукции на рынке в настоящее время [38].
 Используя замечания, представленные выше, составляется формула 4:

$$TPC = ЦР - ЗР - ПП, \quad (4)$$

где ТРС – текущая рыночная стоимость;

ЦР – цена реализации (возможная цена продажи);

ЗР – затраты на реализацию;

ПП – возможная прибыль при перепродаже.

За возможную прибыль для перепродажи возьмем 20% от себестоимости.

Таким образом, возможная прибыль для коньяка 200 тыс.рублей, для вина 420 тыс.рублей, для бананов 12 тыс.рублей, для апельсинов 14 тыс.руб.. Тогда текущая рыночная стоимость для коньяка 1000 тыс.руб., для вина 1 580 тыс.руб., для бананов 38 тыс.руб. и для апельсинов 56 тыс. руб..

2. Сравнение текущей рыночной стоимости с себестоимостью и нахождение величины переоценки.

Сравнение текущей рыночной цены и себестоимости представлено в таблице 7.

Таблица 7 – Сравнение себестоимости запасов и текущей рыночной стоимости запасов

В тыс.руб.

Запасы	Себестоимость	Текущая рыночная стоимость	Разница
Коньяк	1 000	1 000	0
Вино	2 100	1 580	520
Бананы	60	38	22
Апельсины	70	56	14

Как видно из таблицы 7, текущая рыночная стоимость вина, бананов и апельсинов ниже себестоимости на 520 рублей, 22 рубля и 14 рублей соответственно. При этом полученная разница выше уровня существенности, определенной орга-

низацией (6 тыс. руб.). Следовательно, необходимо, создать резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

3. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Проводки под снижение стоимости материальных ценностей будут следующие: Дт 91 Кт 14 = 520 + 22 + 14 = 556 тыс.руб. – создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с ФСБУ «Запасы» (вариант Б).

Методика расчета будет следующей:

1. Определение возможной чистой цены продаж.

Для определения возможной чистой стоимости продаж воспользуемся формулой 5, выведенной из определения чистой стоимости продаж:

$$\text{ЧСП} = \text{ВЦП} - \text{ЗЗП} - \text{ЗПР}, \quad (5)$$

где ЧСП – чистая стоимость продаж;

ВЦП – возможная цена продаж;

ЗЗП – затраты на завершение производства;

ЗПР – затраты на продажу.

Результаты расчетов возможной чистой стоимости продаж представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Результаты расчетов возможной чистой стоимости продаж

В тыс.руб.

Запасы	Чистая стоимость продаж
Коньяк	1 200
Вино	2 000
Бананы	50
Апельсины	70

2. Сравнение возможной чистой стоимости продаж с себестоимостью.

Определив возможную чистую цену продаж каждого запаса, сравнивается его величина с себестоимостью и определяется разница между ними. Результаты сравнения представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Определение разницы между возможной чистой стоимостью продаж и себестоимостью

В тыс.руб.

Запасы	Себестоимость	Чистая стоимость продаж	Разница
Коньяк	1 000	1 200	200
Вино	2 100	2 000	100
Бананы	60	50	10
Апельсины	70	70	0

Сравнивая себестоимость и чистую стоимость продаж, находим разницу, которая и будет величиной уценки, либо дооценки. В случае, если себестоимость будет выше чистой стоимости продаж, следует уценка, если наоборот, то дооценка на сумму получившейся разницы.

3. Переоценка (уценка или дооценка) запасов.

Таким образом, по коньяку производится дооценка по проводкам:

Дт 41 Кт 90 (91) = 150 тыс.руб. – увеличение суммы доходов периода в пределах ранней уценки.

Так как в п. 29 ФСБУ «Запасы» сказано, что величина дооценки относится на уменьшение суммы расходов, то, теоретически, может быть применена проводка Дт 90 (91) Кт 41 (сторно) на сумму 150 тыс. руб..

По вину и бананам будет произведена уценка по проводкам:

Дт 90 (91) Кт 41 = 100 тыс.руб. – отнесение на расходы периода по вину;

Дт 90 (91) Кт 41 = 10 тыс.руб. – отнесение на расходы периода по бананам.

Однако, в соответствии с инструкцией по применению плана счетов, счет 14 также может быть использован для переоценки запасов. То есть могут быть применены следующие проводки:

Дт 91 Кт 14 = 100 + 10 = 110 тысяч рублей – создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Таким образом, методика бухгалтерского учета уценки, либо дооценки запасов по ФСБУ «Запасы» выглядит следующим образом:

1. Определение возможной чистой цены продаж.

2. Сравнение возможной чистой стоимости продаж с себестоимостью.

3. Переоценка (уценка или дооценка) запасов.

Рассмотрев применение ФСБУ «Запасов» в части уценки и дооценки запасов было выяснено, что применение федерального стандарта изменит переоценку запасов. Величина дооценки будет относиться в доходы организации по основной деятельности, либо прочие доходы. Величина уценки станет расходом по основной деятельности, либо прочим расходом. Также останется допустимым создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей с использованием счета 14.

3.4 Бухгалтерский учет списания запасов

Списание запасов в производство или ином выбытии в соответствии с ПБУ 5/01 производится одним из трех способов: по себестоимости каждой единицы продукции; по средней себестоимости; методом ФИФО (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

В ФСБУ «Запасы» так же предусмотрены три метода оценки запасов при списании: по стоимости каждой единицы продукции; по средневзвешанной стоимости; методом ФИФО (п. 31 ФСБУ «Запасы»). При этом запасы, имеющие сходные свойства, должны списываться по одному методу.

Организация ООО «XXX» в соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске в производство и ином выбытии оценивает материалы по средней себестоимости. На расход материалов предприятие оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов, утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997г. №71а, форма № М-11 «Требование-накладная», №МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

При отгрузке товаров на предприятии применяется метод оценки по средней стоимости. Оценка производственных запасов на конец отчетного периода осуществляется по средней себестоимости.

Рассмотрим пример №3.

Пример №3.

У организации ООО «XXX» на начало месяца на складе имелось 150 тысяч бутылок кока-колы для розничной продажи. Фактическая стоимость 40 рублей за бутылку. В течение месяца ООО «XXX» приобрела еще 300 тысяч бутылок по 45 рублей за бутылку, включая НДС. Оплата произведена безналичным расчетом. Доставка была произведена сторонней организацией по стоимости 48 тысяч рублей, включая НДС. Товары были проданы по средневзвешанной (средней) себестоимости в количестве 400 тыс. бутылок.

Решение примера №3:

В соответствии с ПБУ 5/01 (вариант А).

Методика бухгалтерского учета списания запасов выглядит следующим образом.

1. Отражаем проводки по приобретению товаров.

Дт 60 Кт 51 = 45 * 300 000 = 13 500 тыс. руб. – оплата поставщику за поставленный товар;

Дт 41.02 «Товары в розничной торговле» Кт 60 = 11 250 тыс. рублей – оприходованы товары по фактической себестоимости.

Дт 19 Кт 60 = 2 250 тыс. рублей – начислен НДС по приобретенным товарам;

Дт 60 Кт 51 = 48 тыс.руб. – оплата доставки товаров;

Дт 41.02 Кт 60 = 40 тыс. рублей – доставка товаров включена в себестоимость товаров;

Дт 19 Кт 60 = 8 тыс. рублей – начислен НДС по доставке.

2. Расчет списания запасов по средней себестоимости.

а) Расчет стоимости поступивших за период запасов.

Для начала необходимо рассчитать стоимость поступивших запасов.

$11\,250 + 40\,000 = 51\,250$ рублей

б) Определение общего количества поступивших запасов.

В условии указано 300 тыс.бутылок.

в) Расчет списания запасов по средней себестоимости.

Так как расчет по средней себестоимости учитывает запасы на начало периода и стоимость поступивших за период запасов (п. 18 ПБУ 5/01), оценка запасов будет происходить по формуле 6.

$$\frac{\text{ФС}_\text{н} + \text{ФС}_\text{п}}{\text{q}_\text{н} + \text{q}_\text{п}}, \quad (6)$$

где СС – средневзвешанная (средняя) себестоимость;

ФС_н – фактическая стоимость запасов на начало периода;

q_н – количество запасов на начало периода;

ФС_п – фактическая стоимость поступивших в периоде запасов;

q_п – количество поступивших запасов в периоде.

Решение по формуле 6 будет следующим:

$$\frac{38,42 \cdot 400\,000 + 15\,368\,889}{400\,000 + 400\,000} = 38,42 \text{ рубля за бутылку.}$$

Дт 90.02 Кт 41.02 = 38,42 * 400 000 = 15 368 889 рублей – отгружены товары по средней себестоимости.

В соответствии с ФСБУ «Запасы» (вариант Б)

Методика бухгалтерского учета списания запасов выглядит следующим образом.

1. Отражение проводок по приобретению товаров.

Дт 60 Кт 51 = 45 * 300 000 = 13 500 тыс. руб. – денежные средства перечислены поставщику товаров;

Дт 41.02 Кт 60 = 11 250 тыс. рублей – оприходованы товары по фактической себестоимости

Дт 19 Кт 60 = 2 250 тыс. рублей – начислен НДС на товары;

Дт 60 Кт 51 = 48 тыс.руб. – оплачена доставка товаров до места, назначенного организацией ООО «XXX»;

Дт 41.02 Кт 60 = 40 тыс. рублей – сумма доставки включена в себестоимость товаров

Дт 19 Кт 60 = 8 тыс. рублей – начислен НДС с суммы доставки товаров:

2. Расчет списания запасов по средневзвешанной стоимости.

а) Расчет стоимости поступивших за период запасов.

Для начала необходимо рассчитать стоимость поступивших запасов.

$$11\ 250 + 40\ 000 = 51\ 250 \text{ рублей}$$

б) Определение общего количества поступивших запасов.

В условии указано 300 тыс. бутылок.

в) Расчет списания запасов по средневзвешанной стоимости.

Так как расчет по средневзвешанной стоимости учитывает запасы на начало периода и стоимость поступивших за период запасов (п. 32 ФСБУ «Запасы»), то оценка запасов будет происходить по формуле 6.

Расчет по формуле 6 будет совпадать с предыдущим вариантом А.

Таким образом, проводка по продаже товаров по средневзвешанной стоимости будет следующей:

$$\text{Дт } 90.02 \text{ Кт } 41.02 = 38,42 * 400\ 000 = 15\ 368\ 889 \text{ рублей}$$

Рассмотрев бухгалтерский учет списания запасов по ФСБУ «Запасы», было определено, что он схож с бухгалтерским учетом материально-производственных запасов по ПБУ 5/01. Был произведен расчет оценки запасов по средневзвешанной (средней) стоимости. Результат получился тем же самым, что был при расчете по ПБУ 5/01. Методика бухгалтерского учета списания запасов по средневзвешанной стоимости по ФСБУ «Запасы» выглядит следующим образом:

1. Определение стоимости поступивших за период запасов.
2. Определение общего количества поступивших материалов.
3. Расчет списания запасов по средневзвешанной себестоимости.

Выводы по разделу три

Бухгалтерский учет запасов по ФСБУ «Запасы» достаточно схож с действующим учетом запасов по ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», однако имеет некоторые отличия. При первоначальном признании фактическая

себестоимость запасов по ФСБУ «Запасы» получилась больше, чем по ПБУ 5/01. Это говорит о том, что бухгалтерский учет запасов по ФСБУ «Запасы» увеличивает фактическую себестоимость запасов, что приведет за собой изменение калькуляции себестоимости в организации. При увеличении себестоимости цена товара может возрасти, что отрицательно скажется на продажах организации. Это также может повлиять на валовую прибыль, а, следовательно, и на чистую прибыль, отражаемую в отчете о финансовых результатах организации. Управленческие расходы теперь не будут включаться в себестоимость запасов. Они будут отражаться отдельной строкой в отчете о финансовых результатах, что сделает бухгалтерский учет управленческих расходов более прозрачным.

Рассмотрев применение ФСБУ «Запасов» в части уценки и дооценки запасов было выяснено, что применение федерального стандарта изменит переоценку запасов. Величина дооценки будет относиться в доходы организации по основной деятельности, либо прочие доходы. Величина уценки станет расходом по основной деятельности, либо прочим расходом. Останется допустимым создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей с использованием счета 14.

Бухгалтерский учет списания запасов по ФСБУ «Запасы» схож с бухгалтерским учетом материально-производственных запасов по ПБУ 5/01.

В связи с выявленными отличиями бухгалтерам необходимо будет пересмотреть калькулирование себестоимости продукции в соответствии со стандартом.

При расчете фактической себестоимости запасов придется учитывать величину оценочного обязательства. Для этого бухгалтерам необходимо будет применять знания по дисконтированию, что может оказаться проблематично, так как многие бухгалтера с этим редко сталкивались. Поэтому, с одной стороны, это лишняя нагрузка на уже ответственных лиц организации, но с другой – расширение кругозора бухгалтера. Также отнесение оценочных обязательств в фактическую себестоимость увеличит себестоимость продукции, но при этом сэкономит организации деньги, которые она могла бы потратить на услуги другой организации по демонтажу, утилизацию запасов и восстановление окружающей среды.

Отражение управленческих расходов не в себестоимости запасов, а отдельной строкой в отчете о финансовых результатах поможет внешним и внутренним пользователям отчетности оценить величину данного расхода при расчете валовой прибыли, таким образом, бухгалтерский учет станет более прозрачным.

Величину уценки, либо дооценки теперь можно будет отнести в доходы и расходы по обычным видам деятельности, что может увеличить, либо уменьшить финансовый результат по данному виду деятельности. Это так же отразится в отчете о финансовых результатах.

В ходе сравнительного анализа были выработаны методики практического применения ФСБУ «Запасы».

Методика при первоначальном признании запасов по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение момента признания запасов.
2. Отражение произведенных за месяц операций (обращаем внимание на состав себестоимости запасов в Разделе III ФСБУ «Запасы»)
3. Расчет оценочного обязательства.
4. Расчет фактической себестоимости запасов.

Методика бухгалтерского учета уценки, либо дооценки запасов по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение возможной чистой цены продаж.
2. Сравнение возможной чистой стоимости продаж с себестоимостью.
3. Переоценка (уценка или дооценка) запасов.

Методика бухгалтерского учета списания запасов по средневзвешанной стоимости по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение стоимости поступивших за период запасов.
2. Определение общего количества поступивших материалов.
3. Расчет списания запасов по средневзвешанной себестоимости.

В целом, выявленные изменения могут оказать положительное влияние на ведение бухгалтерского учета запасов и систему бухгалтерского учета в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Реформа бухгалтерского учета в России связана с глобализацией экономик всех стран мира и переходом государства на рыночную экономику. Последние несколько лет количество нововведений, связанных с этой реформой, увеличивается, что ускоряет переход России на выбранные международные стандарты финансовой отчетности. В законодательство постоянно вводятся новые проекты, совершенствующие систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Эти изменения, хоть и вводятся постепенно, однако оказывают существенное влияние на бухгалтерский учет в целом. Говоря о современном порядке разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета, то можно заметить, что он является достаточно трудоемким, занимающим длительное количество времени. Но такой детальный анализ и рассмотрение проектов перед их принятием помогает бухгалтерскому учету совершенствоваться и приближаться к международным стандартам, не допуская ошибок.

Нововведения, связанные с эволюцией бухгалтерского учета запасов, уточняют применение нормативно-правовых документов по отношению к ним, расширяют состав запасов и в целом приближают российский бухгалтерский учет запасов к МСФО. Из сравнения ПБУ 5/01 с ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) «Запасы» можно сделать вывод, что данный нормативно-правовой документ необходимо менять, так как он значительно отличается от международных стандартов, на которые направлена реформа. Отличаются состав МПЗ, оценка запасов и переоценка запасов, раскрытие информации. МСФО (IAS) «Запасы» более подробно раскрывает эти пункты, что обеспечивает достоверность информации в бухгалтерской финансовой отчетности. В то же время при вступлении ФСБУ «Запасы» в силу будут изменены состав запасов, состав себестоимости запасов, будет определен момент признания запасов, раскрытие информации в стандарте будет более полным. Эти изменения помогут приблизить действующий порядок ведения бухгалтерского учета к международным стандартам.

Новый стандарт ФСБУ «Запасы» максимально приближен к международным стандартам, за исключением некоторых пунктов. Основные сходства – это сфера применения стандарта в отношении активов, способы расчета себестоимости и раскрытие информации в отчетности. Основными отличиями являются: оценка запасов; включение в себестоимость скидок; состав себестоимости запасов. При этом отличия выражаются лишь в некоторых деталях, таких как отсутствие управленческих расходов в составе запасов или оценка при признании, но именно они в свою очередь и повлияют на ведение бухгалтерского учета запасов в России.

По итогам проведения сравнительного анализа можно сделать вывод, что бухгалтерский учет запасов по ФСБУ «Запасы» достаточно схож с действующим учетом запасов по ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», однако имеет некоторые отличия. При первоначальном признании фактическая себестоимость запасов по ФСБУ «Запасы» получилась больше, чем по ПБУ 5/01. Это говорит о том, что бухгалтерский учет запасов по ФСБУ «Запасы» увеличивает фактическую себестоимость запасов, что приведет за собой изменение калькуляции себестоимости в организации. При увеличении себестоимости цена товара может возрасти, что отрицательно скажется на продажах организации. Это также может повлиять на валовую прибыль, а, следовательно, и на чистую прибыль, отражаемую в отчете о финансовых результатах организации. Управленческие расходы теперь не будут включаться в себестоимость запасов. Они будут отражаться отдельной строкой в отчете о финансовых результатах, что сделает бухгалтерский учет управленческих расходов более прозрачным.

Рассмотрев применение ФСБУ «Запасов» в части уценки и дооценки запасов было выяснено, что применение федерального стандарта изменит переоценку запасов. Величина дооценки будет относиться в доходы организации по основной деятельности, либо прочие доходы. Величина уценки станет расходом по основной деятельности, либо прочим расходом. Останется допустимым создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей с использованием счета 14.

Бухгалтерский учет списания запасов по ФСБУ «Запасы» схож с бухгалтерским учетом материально-производственных запасов по ПБУ 5/01.

В связи с выявленными отличиями бухгалтерам необходимо будет пересмотреть калькулирование себестоимости продукции в соответствии со стандартом.

При расчете фактической себестоимости запасов придется учитывать величину оценочного обязательства. Для этого бухгалтерам необходимо будет применять знания по дисконтированию, что может оказаться проблематично, так как многие бухгалтера с этим редко сталкивались. Поэтому, с одной стороны, это лишняя нагрузка на уже ответственных лиц организации, но с другой – расширение кругозора бухгалтера. Также отнесение оценочных обязательств в фактическую себестоимость увеличит себестоимость продукции, но при этом сэкономит организации деньги, которые она могла бы потратить на услуги другой организации по демонтажу, утилизацию запасов и восстановление окружающей среды.

Отражение управленческих расходов не в себестоимости запасов, а отдельной строкой в отчете о финансовых результатах поможет внешним и внутренним пользователям отчетности оценить величину данного расхода при расчете валовой прибыли, таким образом, бухгалтерский учет станет более прозрачным.

Величину уценки, либо дооценки теперь можно будет отнести в доходы и расходы по обычным видам деятельности, что может увеличить, либо уменьшить финансовый результат по данному виду деятельности. Это так же отразится в отчете о финансовых результатах.

В ходе сравнительного анализа были выработаны методики практического применения ФСБУ «Запасы».

Методика при первоначальном признании запасов по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение момента признания запасов.
2. Отражение произведенных за месяц операций (обращаем внимание на состав себестоимости запасов в Разделе III ФСБУ «Запасы»)
3. Расчет оценочного обязательства.
4. Расчет фактической себестоимости запасов.

Методика бухгалтерского учета уценки, либо дооценки запасов по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение возможной чистой цены продаж.
2. Сравнение возможной чистой стоимости продаж с себестоимостью.
3. Переоценка (уценка или дооценка) запасов.

Методика бухгалтерского учета списания запасов по средневзвешанной стоимости по ФСБУ «Запасы»:

1. Определение стоимости поступивших за период запасов.
2. Определение общего количества поступивших материалов.
3. Расчет списания запасов по средневзвешанной себестоимости.

Делая общий вывод по всему вышесказанному можно сказать, что разработка методики практического применения федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» после его вступления в силу была выполнена. Для этого в работе был рассмотрен генезис реформирования бухгалтерского учета запасов в Российской Федерации и выявлены предпосылки, этапы и современное состояние реформы; определены сходства и различия бухгалтерского учета запасов в соответствии с действующими нормативными документами, проектом ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»; произведен сравнительный анализ методик бухгалтерского учета запасов в соответствии с действующими нормативными документами и проектом ФСБУ «Запасы» на примере организации розничной торговли и в конечном итоге разработана сама методика практического применения федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» в отношении первоначального признания запасов, уценки и дооценки и списания запасов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 31.12.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 26.02.2019)

2 О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Федер. закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. 27.12.2018): принят Гос. Думой 07.07.2010 г.: одобр. Советом Федерации 14.07.2010 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.03.2019 г.)

3 О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики [Электронный ресурс]: утв. постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.1992 N 3708-1 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2019 г.)

4 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрено Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.01.2019 г.)

5 Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.03.2019 г.)

6 Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: утв. постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.01.2019 г.)

7 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г.

№ 94н (ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.01.2019 г.)

8 Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н (ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.01.2019 г.)

9 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2019 г.)

10 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.01.2019 г.)

11 Формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.03.2018) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»: зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.01.2019 г.)

12 Об определении официального печатного издания для опубликования документов международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 22.11.2011 г. № 156н// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.03.2019 г.)

13 План Министерства финансов РФ на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 30.11.2011 г. № 440 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

14 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора [Электронный ресурс]: приложение к при-

казу Минфина России от 10.04.2015 № 64н (ред. от 25.11.2016) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

15 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017 - 2019 гг. [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 31.10.2017 № 170н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

16 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2019 - 2021 гг. [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 31.10.2018 № 223н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

17 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 – 2018 гг. [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 23.05.2016 № 70н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

18 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 07.06.2017 N 85н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

19 Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг. [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 18.04.2018 № 83н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.03.2019 г.)

20 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 г. №44н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 27.01.2019 г.)

21 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/98) [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 15.06.1998 № 25н (ред. от 24.03.2000) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.03.2019 г.)

22 Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс]: проект утв. приказом Минфина РФ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 26.02.2019 г.)

23 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2019 г.)

24 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [Электронный ресурс]: приложение № 14 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.03.2019 г.)

25 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: приложение № 2 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.03.2019 г.)

26 Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2019 г.)

27 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 27.02.2019 г.)

28 Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды») [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2018 г. № 208н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2019 г.)

29 Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс]: проект разработан некоммерческой организацией ФОНДОМ «НРБУ «БМЦ» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2019 г.)

30 Акатьева, М.Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник/ М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 252 с.

31 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. – 352 с.

32 Бескоровайна, С.А. Стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие / С.А. Бескоровайна. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 277 с.

33 Дяченко, Д.В. Международные модели бухгалтерского учета / Д.В. Дяченко. – Молодой ученый. – 2017. № 40. – С. 108 – 110.

34 Иванов, А.Е. Современное состояние реформы бухгалтерского учета в России: итоги 2017 года / А.Е. Иванов // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 2 – С. 14–24.

35 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник / Н.П. Кондраков, – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с.

36 Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 477 с.

37 Мизиковский, Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России: учебник для вузов / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2017. – 560 с.

38 Нечаев, А.С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник / А.С. Нечаев, А.В. Прокопьева. – 3-е изд. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 368 с.

39 Пласкова, Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО: Учебник / Н.С. Пласкова. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 331 с.

40 Попов, А.Ю. Проблемы и перспективы бухгалтерского учета переоценки запасов / А.Ю. Попов, С.А. Бороненкова, Н.А. Надольская // Теоретическая и прикладная экономика. – 2017. – № 4. – С. 151 – 156.

41 Сигидов, Ю.И. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: Монография / Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 175 с.

42 Сигидов, Ю.И. История бухгалтерского учета: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 160 с.

43 Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник. / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2006. – 272 с.

44 Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2015. – 248 с.

45 Шубина, О.В. Причины возникновения и основные аспекты международных моделей бухгалтерского учета / О.В. Шубина // Международный бухгалтерский учет. – 2016 – № 11 – С. 51 – 62.

46 Шуклов, Л. В. Постановка международного учета МСФО. Алгоритм действий / Л.В. Шуклов. – М.: Либроком, 2015. – 304 с.

47 Явлинский, Г.А. Плановая экономика СССР: особенности, эволюция, причины краха / Г.А. Явлинский. – Экономическая наука современной России. – 2005. – № 1. – С. 25 – 38.

48 Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России). – URL:<https://www.ipbr.org> (дата обращения 10.04.2019).

49 Министерство финансов Российской Федерации. – URL: <https://www.minfin.ru> (дата обращения 10.04.2019).

50 Центральный Банк Российской Федерации. – URL: <https://www.cbr.ru> (дата обращения 16.04.2019).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А ОБЗОР ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТЕ ЗАПАСОВ, ВСТУПАЮЩИХ В СИЛУ С ПРИМЕНЕНИЕМ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ ЗАПАСОВ» (ПБУ 5/2012)

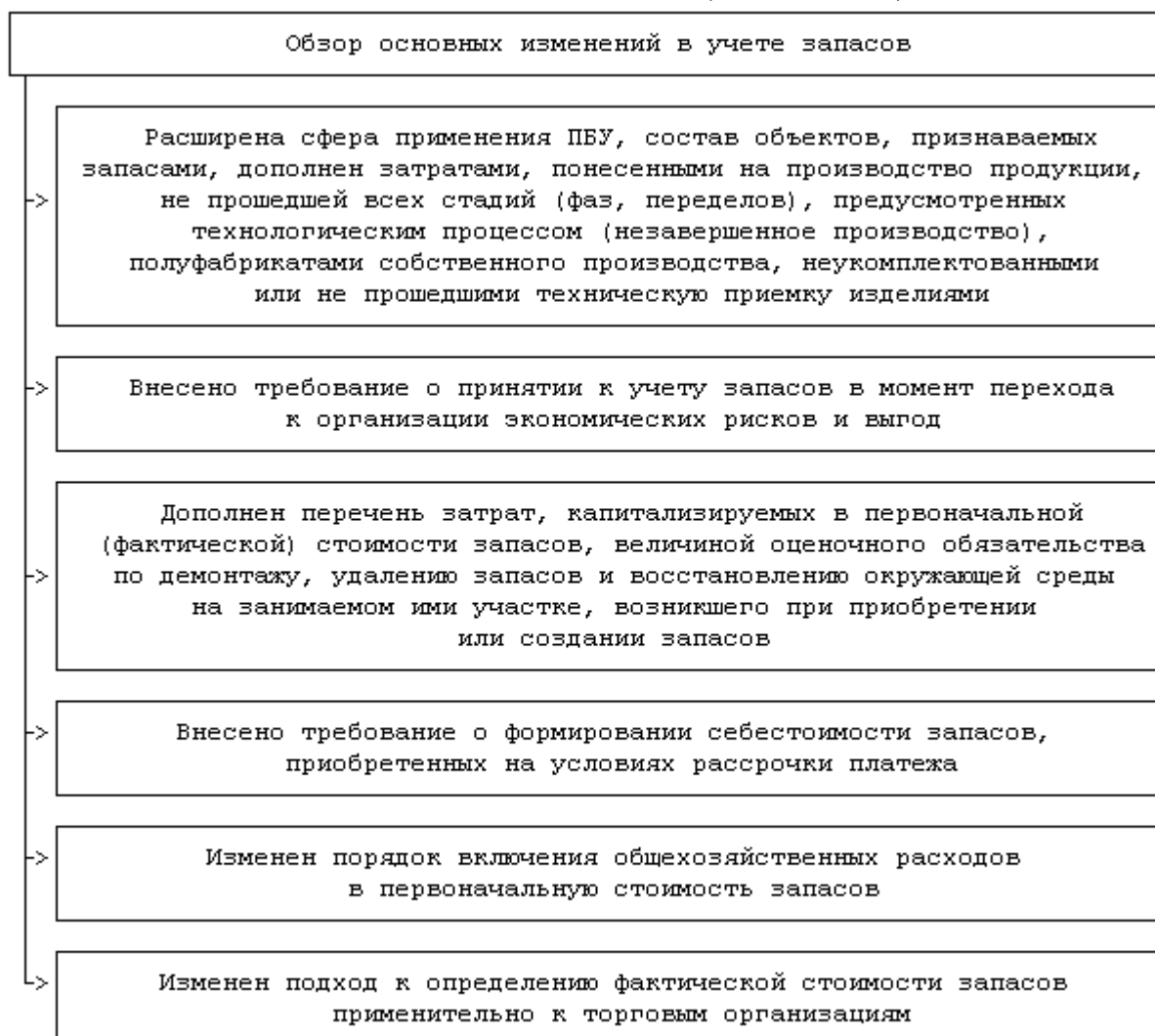


Рисунок 1 – Обзор основных изменений в учете запасов, вступающих в силу с принятием Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012)

ПРИЛОЖЕНИЕ Б
ОТЛИЧИЯ СОСТАВА ЗАПАСОВ В ПБУ 5/01 И ПБУ 5/2012

Таблица П.Б.1 – Отличия состава запасов в ПБУ 5/01 и ПБУ 5/2012

Объекты, признаваемые запасами в ПБУ 5/01 (пункт 2)	Объекты, признаваемые запасами в ПБУ 5/2012 (пункт 2)
<p>Активы:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); 2) предназначенные для продажи; 3) используемые для управленческих нужд организации 	<p>Объекты:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сырье, материалы, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг; 2) инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг; 3) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации; 4) товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации; 5) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (далее - незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, неукomплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия; б) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку; 7) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации; 8) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации; 9) объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешается признавать в составе запасов.

ПРИЛОЖЕНИЕ В
СРАВНЕНИЕ ПБУ 5/01 И ПБУ 5/2012 В ЧАСТИ СОСТАВА ЗАТРАТ,
ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ЗАПАСОВ

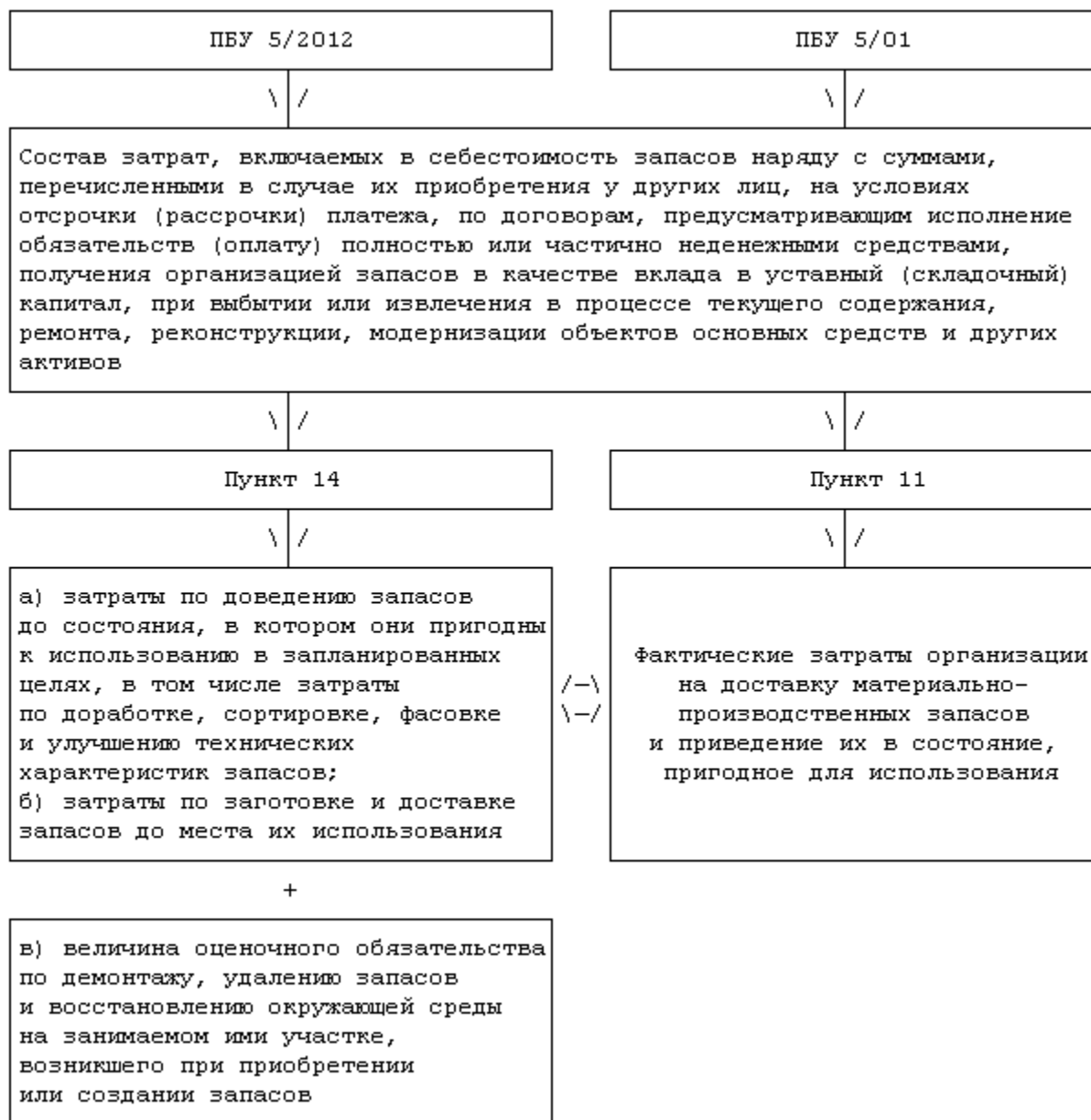


Рисунок 3 – Сравнение ПБУ 5/01 и ПБУ 5/2012 в части состава затрат, включаемых в себестоимость запасов

ПРИЛОЖЕНИЕ Г УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ООО «XXX»

Утверждено приказом
директора
№ 1/1 от 01.01.2018 г.

Положение об учетной политике предприятия по бухгалтерскому учету на 2018г.

I. Общие положения

1. Положение вводится в действие в целях выбора способов ведения и организации бухгалтерского учета, допускаемых законодательными актами, входящими в систему нормального регулирования бухгалтерского учета в РФ, а также в целях разработки соответствующего способа по конкретным вопросам, в случаях, когда указанная система не устанавливает этого.
 2. Ведение бухгалтерского учета на предприятии организуется в соответствии со структурой предприятия. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется аутсорсинговой организацией, на основании договора об оказании бухгалтерских услуг №85 от 01.03.15г. Ведение кассовых операций и учет оприходованных товаров возложен на бухгалтерию в г. Москве.
 3. Обязательными объектами бухгалтерского учета являются:
 - имущество, собственные и привлеченные средства предприятия, расчеты и другие объекты, предусмотренные рабочим планом счетов бухучета разработанным на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета, рекомендуемого организациям к использованию Приказом Минфина России от 31.10.2000г № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению» Рабочий план счетов приведен в приложение №1 к настоящему положению об учетной политике.
 - виды деятельности предприятия, установленные Уставом предприятия, не запрещены законодательством, как лицензируемые, так и не лицензируемые.
 4. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется в соответствии с законодательными и нормативными актами РФ, настоящим Положением, а также распоряжением главного бухгалтера предприятия, касающиеся вопросов учета и отчетности, носящими методологический характер.
 5. Синтетический бухгалтерский учет осуществляется на оборотных, сводных и аналитических ведомостях, используемых бухгалтерской программой 1С: Предприятие
 6. На предприятии предусмотрена выдача наличных денег работникам предприятия на командировочные, операционные и хозяйственные расходы, включая расчеты за товар. Денежные средства выдаются работникам предприятия по расходному кассовому ордеру с указанием паспортных данных работника в размерах, согласованных с директором предприятия, и на срок не более 12 месяцев. Незрасходованные наличные деньги, выданные под отчет, должны быть возвращены в кассу предприятия не позднее 12 месяцев со дня выдачи денежных средств. С каждым работником, которому выдаются денежные средства под отчет, заключается договор о материальной ответственности.
 7. Первичный бухучет осуществляется на бланках типовых межведомственных форм, утвержденных постановлением Госкомстата РФ, а также на бланках, используемых в бухгалтерской программе 1С: Предприятие
- Настоящим положением утверждается перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов:

Перечень первичных документов	Лица, имеющие право подписи
По учету кассовых операций	1. Директор 2. Гл. Бухгалтер 3. Кассир
По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	1. Директор 2. Гл. Бухгалтер
По учету основных средств и нематериальных активов	Комиссия в составе, см. п. III «Оценка имущества, учет нематериальных активов и основных средств»
По учету МПЗ	1. Директор 2. Гл. Бухгалтер
По учету торговых операций	Накладная: 1. Директор 2. Гл. Бухгалтер Счет-фактура: 1. Директор 2. Гл. Бухгалтер

8. Согласно п. 2 ПБУ 22/2010 ошибкой признается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации.

8.1. В целях применения ПБУ 22/2010 существенной считать ошибку которая:

– приводит к изменению общей величины активов (пассивов) более чем на 5%.

II. Вид деятельности

Основной Вид деятельности предприятия - розничная торговля:

- алкогольной продукцией (исключая пиво),
 - продуктами питания и сигаретами
- предусматривает реализацию товаров, за наличный и безналичный расчет по счету: 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения»
- Услуги по выкладке товара, услуги по продвижению товара ведется на счете 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения»
 - Учет товара на складе ведется в штучных неделимых единицах измерения.
 - Рекламные услуги.

III. Оценка имущества, учет нематериальных активов и основных средств

Установить, что предприятие осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей. Возникающие при этом суммовые разницы относятся на результаты хозяйственной деятельности.

Установить, что отражение в бухгалтерском учете операций с имуществом и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в рублевом эквиваленте.

Установить, что основные средства принимаются к учету:

а) приобретенные за плату – в сумме фактических затрат предприятия, согласно перечня затрат приведенных в п. 8 ПБУ 6/01 за исключением возмещаемых налогов,

б/ внесенные в качестве вклада в уставной капитал – в оценке согласованной учредителями (участниками),

в/ полученные безвозмездно – по рыночной стоимости,

г/ в обмен на другое имущество – стоимость ценностей переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

основных средств.

Расходы на ремонт ОС относятся на себестоимость того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы.

Установить, что начисление амортизации на основные производственные фонды производится линейным способом исходя из срока полезного использования.

Для учета основных средств в эксплуатации на предприятии используются балансовый счет 01. Амортизационные отчисления отражаются на балансовом сч.02.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету (п.20 ПБУ 6/01). При этом, определение срока полезного использования объекта основных средств производится, исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью согласно установленного для амортизационной группы диапазона (п.18 ПБУ 6/01), к которой объект основных средств относится согласно Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1.

Активы стоимостью не более 40 000,00 рублей за единицу, отражаются в составе материально – производственных запасов (п.5 ПБУ 6/01).

Переоценка основных средств не производится, за исключением случаев, установленных законодательством.

П.23, 25, 26 (ПБУ 14/2007) по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого предполагается получать экономические выгоды. Амортизационные отчисления по НМА (за исключением организационных расходов) подлежат отражению в бухгалтерском учете путем накопления начисленных сумм на отдельном счете (сч.05 «Амортизация НМА»).

Для определения срока полезного использования амортизируемых основных средств и нематериальных активов и ввода их в эксплуатацию создается комиссия в составе:

Председатель комиссии: Директор

Члены комиссии:

Гл.бухгалтер

IV. Учет материально-производственных запасов.

Порядок принятия к учету МПЗ

Материально-производственные запасы в бухгалтерском учете учитываются на счете 10 «Материалы» с их оценкой по учетным ценам (без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

На поступление материалов, предприятие оформляет первичные документы: товарная накладная и счет-фактура и оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997г.№71а, форма М-4 «Приходный ордер»

Расходы по доставке материалов учитываются путем непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала согласно п.83 Приказа Минфина РФ « Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» от 28.12.2001 № 119н

Проводки, применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т-10 К-т 60.01 поступление материалов (оприходованы приобретенные материалы)

Способы оценки МПЗ при выбытии.

В бухгалтерском учете оценка МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии производится по средней себестоимости (п.16 ПБУ 5/01).

На расход материалов, предприятие оформляет унифицированную форму учетной документации по учету материалов утвержденную Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997г.№71а, форма № М-11 «Требование-накладная»; №МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Проводки, применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т 44.01 К-т 10 отпуск материалов (списание материалов)

Учет и списание стоимости спецодежды

Специальная одежда может приобретаться организацией у других лиц, в т.ч. путем покупки, передачи безвозмездно, поступления в счет вклада в уставный (складочный) капитал, иным предусмотренным законодательством путем, или изготавливаться организацией самостоятельно и применяется к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление, исчисленных в порядке, предусмотренном для учета материально-производственных запасов, изложенном в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. N 119н).

Стоимость специальной одежды погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 18 декабря 1998 г.

Проводки применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т 10.10 К-т 60.01 – поступление спецодежды (ф М-4)

Д-т 10.11 К-т 10.10 – передача спецодежды в эксплуатацию (ф М-11)

Д-т 44.01 К-т 10.11.1 – погашение стоимости спецодежд

V. Оценка товаров, закупленных для продажи. Учет расходов по заготовке и доставке товаров на склад.

Товары для розничной продажи, оцениваются по покупной стоимости без НДС, учитываются на счете 41.02 «Товары в розничной торговле»

При отгрузке товаров на предприятии применяется метод оценки по средней себестоимости.

Оценка производственных запасов на предприятии на конец отчетного периода осуществляется по средней себестоимости (п.18 ПБУ 5/01).

Проводки, применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т 41.02 К-т 60.01 поступление товаров (оприходованы приобретенные товары)

Д-т 90.02.1 К-т 41.02 отгружены товары (списание себестоимости по деятельности с основной системой налогообложения реализованных товаров).

VI. Документальное оформление товарных операций, отчетность материально-ответственных лиц.

1. Движение товаров от поставщиков оформляется товарно-сопроводительными документами (накладная, счет-фактура). В накладной должны быть указаны номер и дата выписки, наименование поставщика и покупателя, наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом НДС) отпуска товара.

Накладная подписывается материально-ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организацией поставщика и получателя.

Счет-фактура, выписанная поставщиком на поставленную партию товара, является основанием для оплаты и возмещения суммы НДС.

Приемка товаров по количеству предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в сопроводительных документах, а при приемке по качеству и комплектности – требованиям к качеству товаров, предусмотренных в договоре.

Если количество и качество товара соответствует указанному в товаросопроводительных документах, то на сопроводительные документы (накладная) накладывается круглая печать организации, что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводительных документах. Материально-ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товарно-сопроводительных документах и заверяет её круглой печатью.

В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах, составляется акт (вод по ОКУД 0903001), который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику. В сопроводительном документе делается отметка об актировании. Акт составляется комиссией, в состав которой входят материально-ответственные лица торговой организации.

Возврат товара оформляется расходной накладной. Условия возврата товара поставщику могут быть различны и оговариваются в договоре поставки.

При учете первичных документов и приходе товара материально-ответственное лицо использует программу 1С: Предприятие. Регистрация предусматривает название приходного документа, его дату и номер, название поставщика. Поступающие товары приходятся в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

После регистрации, оформленные надлежащим образом, приходные документы в обязательном порядке передются в конце дня в бухгалтерию торговой организации.

2. Оформление и учет реализации товаров на предприятии зависит от способа расчета за приобретенный товар между покупателем и продавцом. Товары реализуются как за наличный расчет, так и по безналичному расчету:

Товары реализуются за наличный и безналичный расчет. Для аналитики расчетов используется счет 50 «Касса» с субсчетами: 50.01. «Касса организации в руб.» ; счет 62Р «Расчеты с розничными покупателями»

Ведется раздельный учет поступлений наличной и безналичной выручки. Это достигается путем раздельного учета наличности по секциям.

- 1) 1 секция - Наличная выручка по товару 18%;
- 2) 2 секция – Наличная выручка по товару 10%;
- 3) 4 секция – Безналичная выручка по товару 18%;
- 4) 5 секция – Безналичная выручка по товару 10%.

Наличный расчет с применением кассового аппарата, и с оформлением приходных кассовых ордеров.

Безналичный расчет с применением электронного терминала.

Выручка, полученная в процессе осуществления деятельности, сдается в учреждения банка, посредством инкассации - на основании договора инкассации. Информация о суммах выручки подразделений поступает на предприятие посредством электронной связи. Учет денежных средств в пути осуществляется на счете 57 «Переводы в пути»

Проводки применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т 50.01 К-т 90.01.1-поступление выручки за реализованный товар

Д-т 90.03 К-т 68.02-начислен НДС за реализованный товар.

Д-т 57.01 К-т 50.01- инкассирована торговая выручка.

Д-т 51 К-т 57.1-зачисление инкассированной выручки на расчетный счет предприятия.

Д-т 62Р К-т 90.01.1- Отражена выручка от реализации услуги по пластиковым картам.

Д-т 90.03 К-т 68.02-начислен НДС за реализованный товар.

Безналичный расчет включает оплату за товар денежными средствами на расчетные счета предприятия, либо по письмам на расчетные счета третьих лиц; расчеты за товар векселями, а также товарообменные операции с оформлением акта взаиморасчетов. Для аналитики расчетов используется счет 62. «Расчеты с покупателями и заказчиками» с субсчетами:

62.01 «Расчеты с покупателями в руб.» 62.02 «Расчеты по авансам полученным».

VII. Расходы будущих периодов

Установить, что на счете 97 "Расходы будущих периодов", предназначенном для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, отражаются затраты на страхование имущества и т.п.

Списание со сч. 97 в бухгалтерском учете осуществляется равномерно в течение периода, к которому эти расходы относятся.

VIII. Учет займов и кредитов и процентов по ним.

Основная сумма долга по полученному от заемщика займу или кредиту учитывается организацией в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором.

Организация принимает к бухгалтерскому учету указанную задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности на балансовом счете 66 (субсчет краткосрочные кредиты, краткосрочные займы). Предприятие осуществляет перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную, или учитывает, находящиеся в его распоряжении, заемные средства, срок погашения которых по договору займа, или кредита превышает 12 месяцев до истечения указанного срока, в составе долгосрочной задолженности.

Перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочные производится организацией в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Перевод срочной, краткосрочной и (или) долгосрочной задолженности, по полученным займам и кредитам, в просроченную производится организацией в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и (или) кредита, заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам ведется по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заемщикам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам.

Возврат организацией полученного от заемщика кредита, займа отражается в бухгалтерском учете предприятия как погашение указанной кредиторской задолженности, т.е. операция отражается проводкой:

Д-т 66 К-т 51 погашение задолженности по кредиту (займу).

Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают проценты, причитающиеся к оплате заемщикам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;

Затраты по полученным займам и кредитам являются расходами того периода, в котором они произведены, относятся на сч. 66 (субсчет проценты по краткосрочным кредитам, проценты по краткосрочным займам), сч.67 (субсчет проценты по долгосрочным кредитам, проценты по долгосрочным займам).

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и (или) кредитном договоре.

В бухгалтерском учете сумма процентов включается в операционные расходы:

Д-т (91.02) К-т 66 (67) начислены проценты по кредиту.

Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода и уплаты процентов.

Безвозмездные поступления денежных средств от учредителя отражаются проводкой

Д-т 50 К.98.02.2

Д-т 98.02.2 К91.01

IX. Учет финансовых вложений.

При расчете векселями в оплату за отгруженный товар на предприятии применяется счет 58.2 «Долговые ценные бумаги».

Ведение книги учета ценных бумаг осуществляется с применением программы 1-С.

Расчет векселем осуществляется по акту приема-передачи векселя.

При выбытии векселей предусмотрен способ оценки финансовых вложений по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета.

Проводки, применяемые в бухгалтерском учете:

Д-т 76.05 К-т 51 оплачен вексель (выписка банка)
 Д-т 58.02 К-т 76.05 отразена стоимость векселя (акт приема-передачи)
 Д-т 60.01 К-т 91.01 передан вексель в счет оплаты за товар
 Д-т 91.02 К-т 58.02 отражена балансовая стоимость векселя

X. Учет выручки в целях исчисления НДС.

Периодичность начисления налога и сдачи декларации в налоговые органы – ежеквартально.

XI. Учет суммовой разницы

Суммовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов и расходов на балансовом счете 91 «Прочие доходы и расходы».

XII. Учет заработной платы

Расчет заработной платы производится согласно принятым в организации следующих положений:

1. «Положения об оплате труда персонала»
2. «Положения о премировании работников»

Начисление заработной платы производится на основании таблицы утвержденного директором предприятия по каждому основному и обособленному подразделению. Учет данных операций ведется на балансовом счете 70 «Расчеты по оплате труда».

Удержание и перечисление подоходного налога осуществляется в Налоговые Инспекции согласно основам и обособленных подразделений.

Проводки в бухгалтерском учете:

Д-44.01.1 К-70(73) - начисления заработной плата (компенсация за вредные условия) сотрудникам предприятия
 Д-70(73) К-68.01 - удержан НДФЛ
 Д-68.01 К-51 - перечислен НДФЛ.

XIII. Инвентаризация

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в ООО «Альфа-М» инвентаризацию имущества и обязательств организации проводить в следующие сроки комиссией в составе:

Комиссия в составе:

Председатель комиссии: Администратор
 Члены комиссии: Администратор
 Администратор

1. Инвентаризация объектов основных средств – по состоянию на 31 декабря 2018г.

Результаты инвентаризации оформлять инвентаризационной отчетом основных средств по форме №ИНВ-1.

2. Инвентаризация материалов – по состоянию на 31 декабря 2018г.

Результаты инвентаризации оформлять инвентаризационной описью товарно-материальных ценностей по форме №ИИВ-3.

3. Инвентаризация товара на складе производится не реже 1 (одного) раза в квартал на основании приказа руководителя. Результаты инвентаризации оформлять сличительной ведомостью контрольно-реализационной проверки по количеству и качеству.

4. Инвентаризация денежных средств в кассе – ежемесячно

Результаты инвентаризации оформлять актом инвентаризации наличных денежных средств по форме №ИИВ-15.

5. Инвентаризация финансовых обязательств - по состоянию на 31 декабря 2018г.

XIV. Период уплаты авансовых платежей

Производить уплату авансовых платежей по налогу на прибыль равными долями в размере 1/3 фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал.

XV. Распределение прибыли.

Чистая прибыль от финансово-хозяйственной деятельности накапливается в течение года, как неиспользованная до решения собрания учредителей до окончания отчетного года.

Главный бухгалтер



Котельникова Е.А.