

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, _____

«__» _____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой, д.э.н., профессор

_____ И.И. Просвирина

«__» _____ 2019 г.

УЧЁТ И АУДИТ ЗАПАСОВ ПО МСФО

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2019.173.ВКР

Руководитель ВКР, зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина

_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-443

_____ Т.М. Асланов

_____ 2019 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

_____ М.И. Лаврова

_____ 2019 г.

РЕФЕРАТ

Асланов Т.М. Учёт и аудит запасов по МСФО. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-443, 2019. – 53с., 13 табл., 0 прил., библиографический список – 28 наим.

Объект исследования – международные стандарты финансовой отчётности в части регулирования учёта запасов.

Предмет исследования – учёт и аудит запасов ЗАО «Русская медная компания» (далее АО «РМК»).

Цель исследования – разработка рекомендаций по совершенствованию организации учёта и аудита запасов в соответствии с МСФО в ЗАО «Русская медная компания»

Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе приведены методические положения по организации бухгалтерского учета запасов по методологии МСФО. Во втором разделе проведён анализ компании ЗАО «РМК», оценены показатели финансовой стабильности, ликвидности, платёжеспособности и эффективности работы предприятия. Предложены рекомендации по совершенствованию учета запасов в соответствии с МСФО.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАПАСОВ	9
1.1 Понятие и состав запасов организации	9
1.2 Учёт, состав и себестоимости запасов	11
1.3 Первичные документы по учету запасов	18
1.4 Сравнение МСФО и РСБУ в части учёта запасов.....	20
1.5 Сравнение проекта ФСБУ и МСФО в части учёта запасов	24
2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА ЗАПАСОВ В АО «РМК» И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ	29
2.1 Горизонтальный и вертикальный анализ баланса и отчёта о финансовом результате АО «РМК»	29
2.2 Коэффициентный анализ финансовой отчётности ЗАО «РМК»	39
2.3 Рекомендации по совершенствованию организации учёта и аудита запасов в соответствии с МСФО в ЗАО «Русская медная компания»	46
Вывод по разделу два	47
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	49
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	51

ВВЕДЕНИЕ

Запасы, являются результатом труда компании, которые вместе со средствами труда и рабочей силой формируют и поддерживают производственный процесс предприятия.

Непрерывность производства требует постоянного поступления в производственную цепь достаточного количества сырья и материалов, для удовлетворения потребностей производства. Кроме того, требуется определённый запас на складах, для использования запасов в любой момент. Следовательно, необходимость бесперебойного поступления материалов в производство, обуславливает создание на предприятии материальных запасов.

Помимо этого, эффективное использование материалов и снижение затрат на их хранение позволяет снизить себестоимости продукции. Тем самым способствует росту прибыли и рентабельности работы предприятия. Незначительное снижение МПЗ при производстве каждой единицы продукции в целом по предприятию, в целом, обеспечивает колоссальную экономию. Поэтому значительное внимание уделяется увеличению выпуска готовой продукции, уменьшению норм расхода материалов на единицу продукции, снижению отходов и выбытию материальных запасов. Актуальность темы выпускной квалификационной работы состоит в том, что недостаток точного и достоверного учёта запасов приводит к бухгалтерским ошибкам, из-за которых принимаются неверные экономические решения, что приводит к отрицательным последствиям, не выполнению планов по производству продукции, завышение себестоимости продукции, что в значительной мере сказывается на прибыли и рентабельность предприятия.

В условиях развития рыночной экономики, отечественные методологии учёта и аудита сближаются с мировыми. Что позволяет использовать для учёта нормы МСФО. Данные методы более эффективны в рыночной системе отношений и позволяет оценить запасы по их рыночной стоимости, а не номинальной. Но

данные методы более сложные и требуют анализа для определения целесообразности их применения.

При введении новых методов необходимо менять методы проверки и аудита. Новые, более сложные способы оценки запасов приводят к необходимости корректировать методы контроля и проверки на предприятии.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию организации учёта и аудита запасов в соответствии с МСФО в ЗАО «Русская медная компания»

Для решения поставленных задач использованы нормативные правовые акты РФ, учебные пособия и научно-практические комментарии специалистов, статьи периодической печати, справочно-правовая система «Гарант», а также практический материал по организации учёта запасов в ЗАО «Русская медная компания».

1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАПАСОВ

1.1 Понятие и состав запасов организации

Запасы – это различные виды материальных ценностей, которые используются для производства работ, услуг или реализации на сторону. В бухгалтерском учете, запасы отражаются в активе баланса организации и представляют собой объекты средней ликвидности. Использование запасов, составляет показатель себестоимости реализации или производства. Чаще всего, особенно для производственных предприятий, запасы занимают наибольшую часть в себестоимости в продукции или услугах, что делает их качественный учет важным вопросом для предприятий.

Нормативный документ, регулирующий учёт запасов в системе МСФО, является IAS 2. В соответствии с МСФО 2 в качестве запасов принимаются активы:

- в форме сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг;
 - находящиеся в процессе создания для последующей продажи (незавершенное производство);
 - предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция, товары для перепродажи).
- Так же к запасам можно отнести и земельные участки, но только при условии, что они используются для перепродажи.

В параграфе 2 МСФО 2 указано, что данный стандарт применяется ко всем видам запасов, за исключением:

- незавершенного производства по договорам строительства, включая связанные с ним договоры на предоставление услуг;
- финансовых инструментов;
- биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

Кроме того, согласно параграфу 3 МСФО 2 данный стандарт не применяется к оценке запасов, находящихся у:

- товарных брокеров и трейдеров, которые оценивают запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- производителей продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых в той степени, до которой они оцениваются по возможной чистой стоимости реализации в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях промышленности.

В российском бухгалтерском учете запасам посвящены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

В соответствии с ПБУ 5/01 запасы - это активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

ПБУ 5/01 не применяется в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство.

В соответствии с методическими указаниями материально-производственные запасы, у которых в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели или полностью либо частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

МСФО 2 содержит указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до возможной чистой цены продажи.

При расчете возможной чистой цены продажи учитываются:

– действующие на момент расчета рыночные цены, по которым можно продать запасы;

– предполагаемые суммы расходов на сбыт материалов или готовой продукции (административные расходы не включаются).

Таким образом, в соответствии как с МСФО, так и РСБУ, запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин себестоимости и возможной чистой стоимости продажи. Отличие заключается в том, что согласно МСФО 2 отражение уценки запасов возможно путем уменьшения цены запаса или создания резерва под обесценение запасов. В соответствии с РСБУ отражение уценки запасов возможно только с помощью создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Заметим, что возможная чистая стоимость продажи необязательно будет равна справедливой стоимости.

1.2 Учёт, состав и себестоимости запасов

На простом примере продемонстрируем учёт запасов и оценку их стоимости:

Себестоимость единицы товара = 1000 руб. На конец года на складе находится 10 единиц товара. Расходы на продажу составляют 5% розничной цены. Розничная цена продажи единицы товара равна 1200 руб. Чистая цена продажи товара составляет 1140 руб. ($1200 \times 95\%$). В финансовой отчетности запасы отражаются исходя из себестоимости, так как она является меньшей величиной, чем возможная чистая цена продажи. Если в следующем отчетном году ожидается снижение розничной цены до 1000 руб., то при сохранении уровня расходов на продажу чистая цена продажи составит 950 руб. ($1000 \times 95\%$). Тогда в финансовой отчетности запасы должны быть отражены исходя из стоимости 950 руб., поскольку она меньше, чем себестоимость. Сумма снижения стоимости составит 500 руб. (обесценение 50 руб. \times 10 единиц товара).

Отражение уценки запасов возможно либо непосредственным уменьшением цены товара:

Дебет «Убытки от обесценения запасов» - 500 руб.;

Кредит «Запасы» - 500 руб.;

Либо созданием резерва на обесценение запасов:

Дебет «Убытки от обесценения запасов» - 500 руб.;

Кредит «Резерв на обесценение запасов» - 500 руб.

В финансовой отчетности сумма резерва уменьшает стоимость запасов.

В зависимости от способа в учётной политике организации, поступление материалов можно отразить двумя методами:

- по фактической себестоимости (счёт 10)
- по учётным ценам (счета 15 и 16)

Таблица 1 – Учёт стоимости запасов с помощью счёта 10

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Приобретены МПЗ у поставщика	10	60
Приобретены МПЗ подотчетными лицами	10	71
Отражены расходы по изготовлению материалов	23	10, 70, 69, 02
Оприходованы МПЗ, изготовленные работниками организации	10	23
Транспортные расходы по доставке материалов	10	60
Внесены материалы учредителями в качестве вклада в уставной капитал	10	75
Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств	10	99
Оприходованы поступившие на склад безвозмездно материалы	10	98

Учетные цены – это цены, по которой ТМЦ (Торговые материальные ценности) отражаются в бухгалтерском учете организации. Списание на затраты и формирование себестоимости продукции происходит исходя из учетных цен. Согласно п. 204 Методических указаний по учету МПЗ организация самостоятельно выбирает вид учетных цен. Применение таких цен, отличных от фактических, целесообразно в случаях, когда поставки материальных ценностей

носят регулярный характер, ассортимент ТМЦ значителен, и стоимость каждой группы товаров сложно или невозможно определить прямо.

В соответствии с параграфом 10 МСФО 2 и п. 6 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость произведённых запасов в обязательно включает все затраты, понесённые во время производства и переработки, а также затраты, произведенные с целью доведения запасов до их текущего состояния, доставки до места хранения, продажи или к следующему этапу производственного цикла, и так далее. В данные затраты входят:

- прямые затраты на оплату труда;
- постоянные накладные производственные расходы, распределение которых на себестоимость единицы выпущенной продукции производится исходя из производственных мощностей компании при работе в нормальных условиях;
- переменные производственные накладные расходы, которые относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей, т.е. на фактический выпуск, так как зависят от изменения объема производства;
- прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния (затраты по разработке продукции для конкретного клиента).

Постоянные накладные производственные расходы – косвенные производственные расходы, которые остаются, как правило, неизменными независимо от объема производства (амортизация, обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы).

Нормальная производственная мощность – плановый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за определённое количество периодов или сезонов работы при нормальном сбыте, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень

производства может использоваться только тогда, когда он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях.

Переменные накладные производственные расходы – не прямые производственные расходы, которые зависят от изменения объема производства (косвенные затраты сырья, вспомогательных материалов и косвенные затраты труда).

Следует отметить то, что производственная мощность при работе в реальных условиях, как правило, ниже максимальных показателей мощности в связи с неполной загрузкой оборудования (работа в одну, а не в три смены и т.д.). Поэтому при определении нормальной производственной мощности имеют значение не технические характеристики производственных мощностей, а нахождение оптимального (нормального) режима работы организации. Другими словами, понятие «нормальная производственная мощность» тесно связано с понятием "плановое задание". Плановый ремонт, время на техническое обслуживание должны учитываться в плане и, как следствие, в этот период плановые задания должны снижаться. В то же время план может отличаться от нормальной производственной мощности.

По этой причине не все расходы, понесённые при производстве, учитываются себестоимости включаются в себестоимость. Вместо этого учитываются в качестве расхода в период их возникновения следующие затраты:

- сверхнормативные потери сырья, трудозатраты и прочие непроизводственные затраты;
- затраты по хранению готовой продукции;
- общие административные расходы;
- расходы на продажу.

Во многих производственных процессах одновременно может производиться несколько видов продуктов. Это связано, например, при совместном производстве продуктов или выпуске основного и побочного продуктов. Если затраты на

переработку каждого продукта не могут быть отделены, то в соответствии с п. 14 МСФО 2 подобные затраты распределяются между продуктами пропорционально и планомерно. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта или на стадии процесса производства, когда продукты можно отдельно идентифицировать, или в конце производства.

Как правило, большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. Они оцениваются по возможной чистой цене продаж. На величину оценки побочного продукта уменьшаются расходы на выпуск основного продукта. Следовательно, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Таким образом, есть два официально разрешённых в России метода расчёта себестоимости запасов и о которых говорится в параграфах 23–27 IAS 2:

– метод точной идентификации индивидуальных затрат. Его используют в отношении запасов, которые не являются взаимозаменяемыми. Этот порядок учета подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были они куплены или произведены. В соответствии с ПБУ 5/01 данный метод называется методом «себестоимости каждой единицы».

– метод ФИФО. Запасы списываются в той же последовательности, в которой закупаются, т.е. проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок. Таким образом, стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

Кроме того, по нормам МСФО разрешено в некоторых случаях включать в себестоимость расходы по займам. Данный вопрос регулирует IAS 23 «затраты по займам». Согласно п. 10 данного документа затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению или созданию актива, отвечающего ряду требований, – это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. Использование данного положения позволяет увеличить точность оценки себестоимости запасов.

В случае приобретения материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом определение фактической себестоимости зависит от способа поступления запасов в организацию.

Реальной себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за определённую плату, признается сумма реальных затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, описанных законодательством РФ). Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут выступать:

- суммы, уплачиваемые по договору поставщику (продавцу);
- суммы, заплаченные организацией за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МЗП;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- проценты по заёмному капиталу, используемому на приобретение МПЗ до момента их оприходования на склад.

Разницы в сумме, возникающие до принятия запасов к учету, когда расчёт производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Стоит отметить, что положительная суммовая разница уменьшает фактическую себестоимость запасов, а отрицательная – увеличивает;

Затраты по подготовке и доставке МЗП до места их использования, включая расходы по страхованию.

Данные расходы включают также и затраты по подготовке и доставке запасов, затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты по услугам транспорта по доставке материально-производственных

запасов до места их использования, если они не включены в цену запасов, установленную договором, затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков и т.п. затраты.

Также организация может получить МПЗ и другими способами. К примеру, как взнос в уставной капитал. Фактическая себестоимость подобных МПЗ, определяется из их денежной оценки, утверждённой учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Организация может получить запасы безвозмездно. Тогда фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату оприходования.

Возможна ситуация бартерного обмена, то есть в обмен на товар или услугу с организацией расплатились различным МПЗ. Реальная себестоимость запасов, приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), определяется исходя из рыночной цены товаров, переданных или подлежащих передаче организацией. Себестоимость данных товаров определяется исходя из цены, по которой в схожих обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

Оценка производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем конвертации иностранной валюты по курсу Центрального Банка РФ, действовавшему на дату принятия к бухгалтерскому учету организацией запасов по договору.

Таким образом, в себестоимость запасов входят все понесённые при их создании или приобретении затраты. Однако, нормативные показатели такие как постоянные накладные производственные расходы и нормальная производственная мощность очень сложно точно оценить, что снижает точность оценки себестоимости запасов. В то же время нормы МСФО позволяют включить в себестоимость запасов расходы на заёмный капитал, что наоборот повышает точность оценки запасов. Производить подсчёт в случае приобретения запаса

проще, так как все понесённые расходы можно точно посчитать. В остальных случаях стоимость полученных МПЗ определяется по рыночной стоимости.

1.3 Первичные документы по учету запасов

Первичные документы по движению материалов тщательно заполняются и ведутся, обязательно содержать все подписи лиц, совершивших операцию, и кодировки соответствующих объектов учета. Следить за соблюдением правил оформления документации о движении материальных ресурсов должен главный бухгалтер и руководители подразделений.

Контроль за выполнением плана материально - технического обеспечения по договорам, своевременность поступления материалов задача службы снабжения. С этой целью ведутся ведомости оперативного учета выполнения договоров поставки, в которых отмечают выполнение условий договора о поставке по ассортименту материалов, их количеству, цене, срокам отгрузки и т. д. Учет МПЗ на предприятии ведется одновременно: на складах в количественном выражении и в бухгалтерии в денежном выражении. В конце отчетного периода оба учета сверяются.

Типовые формы первичной учетной документации содержат последующие формы:

– Формы № М-2 и М-2а «Доверенность» даёт право лицу выступать в качестве доверенного лица организации при принятии материальных ценностей, отпускаемых поставщиком. Форму М-2а используют организации, которые достаточно часто получают материальные ценности по доверенности;

– Форма № М-4 «Приходный ордер» применяется для учета материалов, приходящих от поставщиков либо из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления МПЗ на склад.

В согласовании с приходным ордерам прием и оприходование материалов может оформляться с помощью штампа на документе поставщика, в оттиске которого содержатся такие же реквизиты, что и в приходном ордере. Таковой штамп равняется к приходному ордере. Порядок оформления документов по приему и оприходованию материалов должен быть зафиксирован в учетной политике организации.

Для учета материальных ценностей используются:

- форма № М-7 «Акт о приемке материалов» применяется для оформления прихода МПЗ, имеющих количественные и качественные расхождения, также расхождения по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика; составляется при приемке материалов, поступивших без документов;
- форма № М-8 «Лимитно-заборная карта» применяется при наличии лимитов отпуска материалов для, систематически используемых при изготовлении продукции, также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды;
- форма № М-11 «Требование-накладная» применяется для учета движения запасов внутри организации;
- форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» применяется для учета перехода материальных ценностей отделениям собственной организации, либо посторонним организациям;
- форма № М-17 «Карточка учета материалов» применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру; заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом;
- форма № М-35 «Акт об оприходовании материальных ценностей, приобретенных при разборке и демонтаже построек и сооружений» применяется для оформления и оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже построек и сооружений, подходящих для повторного использования при выполнении различных работ.

Кроме перечисленных документов, для учета материальных ценностей используются:

- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3);
- сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-19);
- сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, высококачественные удостоверения);
- акт о покупке материалов на рынке;
- акт перевода единиц измерения материалов;
- акт заключения о чрезвычайных ситуациях;
- акт на списание материалов.

В расчетах по приобретению организацией материальных ценностей используются:

- товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т);
- счет-фактура;
- банковские расчетно-платежные документы;
- приходный и расходный кассовый ордер и др.

1.4 Сравнение МСФО и РСБУ в части учёта запасов

Несмотря на сближение РСБУ к МСФО, есть ряд различий в правилах учёта. Данные различия необходимо учитывать компаниям, которые ведут финансовую отчётность и по РСБУ и по МСФО. В данном разделе различия двух систем учёта будут рассмотрены подробно.

Порядок отнесения постоянных накладных затрат на себестоимость произведённой продукции по нормам РСБУ и МСФО описан в таблице 2

Таблица 2 – Включение постоянных затрат на себестоимость МПЗ

РСБУ	МСФО
<p>Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрено включение всей суммы общепроизводственных расходов в стоимость запасов.</p>	<p>Постоянные производственные и накладные расходы не полностью включаются в стоимость МЗП, а распределяются на основе нормальной производственной мощности, или ожидаемого объема производства, рассчитанного с помощью усреднённых показателей за несколько периодов при нормальной работе с учетом уменьшения мощности в результате планового технического обслуживания. При этом нераспределенные расходы признаются расходами периода (п. 13 IAS 2 «Запасы»).</p>
<p>КОРРЕКТИРОВКА</p>	
<p>Различия возникают при наличии значительном снижении производства продукции по сравнению с плановыми показателями. Дт Себестоимость продаж Кт Оборотные запасы Увеличиваются расходы отчетного периода</p>	

Стоит обратить внимание на то, что в МСФО широко применяется дисконтирование для оценки стоимости различных активов в том числе и запасов. Это связано с необходимостью учета временной стоимости денег. Поскольку отчетность МСФО предназначена для инвесторов, применение дисконтирования является обязательным для удовлетворения их потребности в качественной финансовой информации. Ведь инвестиционные решения – это решения, которые базируются на концепции временной стоимости денег.

Дисконтирование является важнейшим механизмом, позволяющим представлять финансовое положение организации более достоверно с учётом временных изменений, так как принимает во внимание временные изменения. Это одна из самых сложных технических проблем, с которыми сталкивается российский бухгалтер при подготовке отчетности по МСФО. В российском бухгалтерском учете дисконтирование практически не используется,

единственным исключением выступает ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Дисконтирование здесь предусмотрено для долговых ценных бумаг и займов, предоставленных организацией. Однако при этом оговорено, что никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Виды затрат, входящие в состав себестоимости продукции, существенно отличаются в рассматриваемых системах учёта. В отличие от РСБУ, МСФО больше ограничений в том, какие расходы можно включать в себестоимость продукции, а какие нет. Самое существенное различие МСФО от РСБУ заключается в регулировании сверхнормативных затрат или труда. Более подробное сравнение расходов, включаемые в себестоимость МПЗ, по нормам РСБУ и МСФО представлено в таблице 3.

Таблица 3 – Состав себестоимости продукции (сравнение РСБУ и МСФО)

РСБУ	МСФО
Согласно российской практике затраты, перечисленные в п.16 МСФО (IAS) 2 могут включаться в себестоимость готовой продукции или отражаться в составе незавершенного производства в балансе.	По МСФО есть затраты, которые не включаются в себестоимость запасов и признаются в качестве расходов в периоде возникновения (п.15,16 IAS 2)
КОРРЕКТИРОВКА	
<p>Дт Себестоимость продаж Кт Оборотные запасы Увеличиваются расходы отчетного периода Примеры затрат, не включаемых в себестоимость запасов (по п.16 IAS 2) и признаваемые в качестве расходов в период их возникновения:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. сверхнормативные потери сырья, затраченного труда и т.д.; 2. затраты на хранение, за исключением случаев, когда они не требуются в процессе производства для перехода к следующему этапу производства; 3. административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; 4. затраты на продажу. 	

Значительное различия в сумме резерва обесценения материальных запасов между РСБУ и МСФО заключается в большей ориентацией нормы МСФО на

рыночную систему. В основном данная особенность проявляется в регулировании в МСФО вопросов о возможных затратах и регулярной переоценкой стоимости запасов. Более подробное описание представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Различие резервов МПЗ в РСБУ и МСФО

РСБУ	МСФО
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации под величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости (п. 25 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов").	Производится расчет справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости) и производится подсчёт возможных (ожидаемых) затрат на продажу товаров, сумма которых увеличивает резерв под снижение стоимости МПЗ (п. 6 IAS 2). Оценка на каждую отчетную дату: по наименьшей из себестоимости и чистой цены реализации (ЧЦР = предполагаемая цена продажи - расходы на продажу - расходы на доведение до состояния готовности). Убыток от уценки запасов, признанный в прошлые годы, восстанавливается, если чистая цена реализации выросла.
КОРРЕКТИРОВКА	
Дт Себестоимость продаж Кт Оборотные запасы Доначисляется резерв под снижение стоимости МПЗ	

Ключевое различие в оценке себестоимости запасов, приобретенных на условиях отсрочки между РСБУ и МСФО, заключается в том, что российские системы учёта принимают приобретённые подобным способом запасы по фактической стоимости. В свою очередь МСФО рассматривает данный вопрос скорее, как один из видов финансирования. И во многом способы регулирования данного вопроса в международных стандартах ближе к финансовым инструментам. Так же, вводится такое понятие как торговый кредит. Более подробное сравнение представлено в таблице 5.

Таблица 5 – Отсрочка платежа при покупке МПЗ (Сравнение РСБУ и МСФО)

РСБУ	МСФО
<p>Материальные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости (п. 5, 6 ПБУ 5/01). К фактическим затратам относятся суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику.</p>	<p>Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и оплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования (п. 18 IAS 2). Т.е. содержит элемент финансирования.</p>
<p>КОРРЕКТИРОВКА</p>	
<p>На момент покупки: Дт Запасы Кт Краткосрочная (Долгосрочная) кредиторская задолженность СТОРНО Сторнируется разница между ценой покупки и выплаченной суммой</p> <p>Далее в течение отчетного периода Дт Расходы на финансирование Кт Краткосрочная (Долгосрочная) кредиторская задолженность Признание разницы между справедливой стоимостью и стоимостью запасов по договору в качестве расходов на уплату процентов по кредиту.</p> <p>Кредиторская задолженность на начало отчетного периода: Дт Краткосрочная (Долгосрочная) кредиторская задолженность Кт Нераспределенная прибыль Уменьшается задолженность оставшуюся сумму дисконтирования задолженность на начало отчетного периода Дт Расходы на финансирование Кт Краткосрочная (Долгосрочная) кредиторская задолженность Начисляются расходы по дисконтированию задолженности в течение отчетного периода.</p>	

1.5 Сравнение проекта ФСБУ и МСФО в части учёта запасов

28 февраля 2018 г. на сайте Минфина России была опубликована информация о ходе проведения экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета, согласно которой 5 февраля 2018 г. совет по стандартам бухгалтерского учета рекомендовал Минфину России принять к утверждению проект ФСБУ «Запасы», разработанный Фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»).

В таблице 6 представлены критерии признания запасов как активов и их структура, и сравнение данных показателей между проектом ФСБУ и МСФО

Таблица 6 сравнение структуры запасов в ФСБУ и МСФО

Критерий сравнения	МСФО (IAS) 2	ФСБУ «Запасы»
Критерий признания активов	Запасы для продажи в ходе обычной деятельности; Запасы для продажи; Запасы, в виде сырья или материалов, предназначенные для производства или оказания услуг.	Запасы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации; Запасы, используемые в течение периода не более 12 месяцев.
Структура	Материалы, сырье, готовая продукция, товары для продажи, незавершенное производство	Сырье, материалы, полуфабрикаты, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи,

Как можно заметить новые стандарты максимально сближены с МСФО, и особой разницы в структуре объектов, затрагиваемых данными документами, нет. Однако есть существенные отличия в затратах, которые не включаются в себестоимость продукции.

Примеры затрат, не входящие в себестоимость запасов (по п.16 IAS 2) и признаваемые в качестве расходов в период их возникновения:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда и т.д.;
- затраты на хранение, за исключением случаев, когда они не требуются в процессе производства для перехода к следующему этапу производства;
- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;
- затраты на продажу.

В это же время ФСБУ не позволяет включать в себестоимость продукции следующие затраты:

- Возмещаемые косвенные налоги
- Затраты, связанные с ненадлежащей организацией производства
- Затраты, понесенные в результате чрезвычайных ситуаций
- Управленческие расходы
- Расходы на хранение
- Расходы на продажу. Рекламу и продвижение на рынке
- Расходы на внутреннее перемещение и др.

Данные ограничения приведут к тому, что расходы, которые включаются в себестоимость запасов в МСФО и которые не включаются в ФСБУ, будут идти как отдельные статьи расходов. Это приведёт к тому, что формальная и реальная стоимость МПЗ будет значительную разницу, особенно у предприятий со сложным циклом производства. В основном из-за исключения расходов на транспортировку и хранение запасов из себестоимости МПЗ. Данная структура позволяет лучше контролировать общехозяйственные расходы, но из-за это может пострадать достоверность оценки стоимости запасов.

В тоже время п. 21 ФСБУ включает в себестоимость продукции затраты, понесённые из-за недозагруженности производственных мощностей. В документе сказано:

«В случае если загрузка производственных мощностей в отчетном периоде значительно снизилась по сравнению с нормальным (обычным) уровнем (за исключением случаев прогнозируемых сезонных колебаний объемов производства), организация включает в себестоимость запасов общепроизводственные затраты в следующем порядке. Переменные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов в полной сумме. Условно постоянные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов только в части, пропорциональной отношению объема выпущенной в отчетном периоде продукции к объему выпуска продукции при

нормальной (обычной) загрузке производственных мощностей. Оставшаяся часть условно постоянных общепроизводственных затрат признается расходом отчетного периода.»

Это одно из главных отличий ФСБУ от МСФО, которое не позволяет включать данные расходы в себестоимость МПЗ. Подобный подход к оценке, возможно, связан с тем, что российские компании очень часто сталкиваются с недозагруженностью, и чтобы была возможность окупить понесённые общепроизводственные расходы и продолжить свою деятельность, был введён данный пункт.

Так же отличительной чертой ФСБУ является более подробное и точное описание мер, норм, а также введения учёта запасов. Это облегчает понимание и выполнение норм данного документа. МСФО больше полагается на профессиональное суждение бухгалтера. IAS даёт больше свободы, а ФСБУ более точную формулировку.

МСФО является результатом долгого развития рыночных отношений. В то же время ФСБУ позаимствовал этот опыт и адаптировал их по российские реалии. Есть определённые различия между этими документами. Сильнее всего они проявляются в оценки себестоимости МПЗ, что неудивительно, так как это наиболее важная характеристика запасов. МСФО делает больший акцент на свободе принятия решений и точности оценки активов.

Вывод по разделу один

Учёт запасов по МСФО обеспечивает более точную оценку запасов и их учёт. Согласно IAS 2 в себестоимость запасов включаются все расходы понесённые в процессе производства (продажи) и доведения МПЗ до состояния готовности. В отличии от РСБУ, в котором делается акцент на контроле имущества организации. IAS обеспечивает более точную оценка при использовании заёмных средств при создании и приобретении запасов. В то же время ФСБУ более

близкое к МСФО даёт почти такую же точность оценки, но уступает ей, склоняясь к контролю и подстраиваясь под российские реалии.

Система учёта по МСФО наиболее оптимально для ведения бизнеса, но нехватка в точности в трактовке, которая связана с тем, что стандарт разрабатывался с упором на профессиональное мнение бухгалтера, не позволяет использовать его в полной мере в России. Опыта ведения хозяйства в рыночной экономике недостаточно для полноценного использования данного инструмента. Однако проект ФСБУ доказывает, что эта проблема постепенно решается, и системы учёта в стране поэтапно адаптируются к новым реалиям.

И тем не менее работу по сближению к МСФО и адаптации методов данной системы учёта под бизнес необходимо продолжать. Наиболее важная сторона данного вопроса является достоверность оценки запасов. При дальнейших разработках систем учёта, акцент необходимо концентрировать на данной характеристике.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА ЗАПАСОВ В АО «РМК» И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ

2.1 Горизонтальный и вертикальный анализ баланса и отчёта о финансовом результате АО «РМК»

Проведение горизонтального анализа, позволяет проследить изменения в течение двух или более периодов. Данный анализ позволяет принимать грамотные управленческие решения, что повысит производительность компании.

Цель данного анализа выявить изменение итоговых показателей бухгалтерского баланса во времени, а именно посмотреть изменения по основным средствам.

При горизонтальном анализе используют два подхода:

- сравнение изменения в абсолютных величинах;
- сравнение изменений в относительных величинах.

На примере ЗАО «РМК» проведем горизонтальный и вертикальный анализ финансовой отчетности, представленный в таблице 7.

Таблица 7 – Горизонтальный анализ баланса АО «РМК»

АКТИВ	Значения показателя в млн. руб.		Горизонтальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	Абсолютное изменение	Относительное изменение (%)
I. Внеоборотные активы				
НМА	68	87	-19	-22
Результаты исследований и разработок	-	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	-	-	-	-
Материальные поисковые активы	-	-	-	-
Основные средства	1 862	482	1 380	186
Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-	-
Финансовые вложения	6 155	6 162	-7	-0,11

Продолжение таблицы 7

АКТИВ	Значения показателя		Горизонтальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	Абсолютное изменение	Относительное изменение (%)
Отложенные налоговые активы	1 258	1 994	-736	-37
Прочие внеоборотные активы	494	628	-134	-21
Итого по разделу I	9 837	9 353	484	5
II Оборотные активы				
Запасы	4 579	4 570	9	0,2
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	830	914	-84	-9
Дебиторская задолженность	27 897	12 337	15 560	126
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	30 831	32 374	-1 543	-5
Денежные средства и денежные эквиваленты	816	3 570	-2 754	-77
Прочие оборотные активы	39	20	19	95
Итого по разделу II	64 991	53 786	11 205	21
Баланс	74 828	63 139	11 689	19
III. Капитал и Резервы				
Уставный капитал	15	15	0	0
Собственные акции выкупленные у акционера	-	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	-	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-	-
Резервный капитал	1	1	0	0
Нераспределенная прибыль	2 853	-1 743	4 596	64
Итого по разделу III	2 868	-1 727	4 595	66

ПАССИВ	Значения показателя		Горизонтальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	Абсолютное изменение	Относительное изменение (%)
IV Долгосрчные обязательства				
Заемные средства	18 784	24 263	-5 479	-23
Отложенные налоговые обязательства	109	129	-20	-16
Оценочные обязательства	-	-	-	-
Прочие обязательства	-	-	-	-
Итого по разделу IV	18 893	24 392	-5 499	-23
V Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	29 781	14 505	15 276	105
Кредиторская задолженность	23 243	25 931	-2 688	-10
Доходы будущих периодов	-	-	-	-
Оценочные обязательства	43	38	5	13
Прочие обязательства	-	-	-	-
Итого по разделу V	53 067	40 475	12 592	31
Баланс	74 828	63 139	11 689	19

По данному балансу предприятия видно, что основные средства увеличились на 186% от объёма в прошлом году, что свидетельствует о том, что предприятие обеспечено необходимым для производства и реализации товаров и услуг оборудованием, зданиями, сооружениями и иными активами, которые используются в течение длительного периода времени. Поэтому увеличение показателя говорит о расширении или о модернизации финансово-хозяйственной деятельности. При этом долгосрочные обязательства, состоящие в основном из заёмных средств, уменьшились на 23% от объёма в 2017 г. Это свидетельствует о том, что предприятие расплачивается со своими долгами и стремится меньше зависеть от заёмного капитала.

Таблица 8 – Распределение основных средств по статьям (изменение за период) в млн. руб.

Наименование	На 01.01.2018	На 31.12.2018	Изменение	
			Абсолютное изменение	Темп прироста, %
Здания	146	532	386	264
Земельные участки	144,6	412	267,4	185
Машины и оборудования	47,4	245	197,6	417
Производственный и хозяйственный инвентарь	37	158	121	327
Сооружения	87	371	284	326
Транспортные средства	20	144	124	620
Итого	482	1 862	1 380	286

Как видно из таблицы 8, основную долю основных средств занимает здание и земельные участки 50,7%. Следовательно, предприятие расширяется за счет приобретенных зданий и земель. Это говорит о том, что предприятие наращивает объёмы добычи и переработки руды.

Проведем горизонтальный анализ по отчету о финансовых результатах, на примере АО «РМК»

Таблица 9 – Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах ЗАО «РМК» в млн. руб.

Наименование	За 2018	За 2017	Абсолютное изменение	Темп прироста, в %
Выручка	50 063	53 819	-3 756	-7
Себестоимость продаж	42 869	49 238	-6 369	-13
Валовая прибыль (убыток)	7 194	4 581	2 613	57
Коммерческие расходы	483	411	72	17
Управленческие расходы	1 484	1 769	-285	16
Прибыль (убыток) от продаж	5 014	2 614	2 400	92

Окончание таблицы 9

Наименование	За 2018	За 2017	Абсолютное изменение	Темп прироста, в %
Доходы от участия в других организациях	-	-	-	-
Проценты к получению	3 640	4 034	-394	-10
Проценты к уплате	4 230	4 041	189	5
Прочие доходы	3 183	3 473	-290	-8
Прочие расходы	1 547	1 112	435	39
Прибыль (убыток) до налогообложения	6 060	4 969	1 091	22
Текущий налог на прибыль	741	0	741	-
В т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	245	15	230	1533
Изменение отложенных налоговых обязательств	20	-102	122	-20
Изменение отложенных налоговых активов	-736	-907	171	-19
Прочее	-7	-3	-4	233
Чистая прибыль (убыток)	4 596	3 957	639	16

По данной таблице 9, видно, что себестоимость продаж предприятия уменьшилась на 13% от показателей в 2017 г., в тоже время валовая прибыль выросла на 57% от показателей 2017-го г. Связано это с увеличением эффективности производства меди за счёт улучшенных технологий добычи и переработки. Чистая прибыль тоже увеличилась, на 16% от данных показателей прошлого года, что показывает эффективность предприятия в целом. Проценты к получению уменьшились на 10% от прошлогодних показателей, а проценты к уплате выросли на 5% от прошлогодних показателей. Финансовая деятельность не является основной для компании, однако долгосрочные обязательства

составляют 25,1%, краткосрочные обязательства 39,8%, а финансовые вложения 49,43% от валюты баланса.

На примере роста основных средств можно сделать вывод, что компания расширяется и увеличивает объёмы производства. Кроме экстенсивного роста ЗАО «РМК» демонстрирует и интенсивный рост. Горизонтальный анализ показал увеличение, по сравнению с прошлогодним показателем, валовой прибыли на 57% в то время как себестоимость продаж снизилась на 13%. Падение себестоимости и рост валовой прибыли доказывает, что компания повысила эффективность производства.

Вертикальный анализ показывает структуру конечных данных бухгалтерского баланса в виде относительных величин, которые выявляют влияния каждой позиции отчетности на результат в целом, а также из-за чего произошли изменения платежеспособности в рассматриваемом периоде анализируемой компании. Вертикальный анализ представляет собой расчет доли анализируемой статьи баланса в общем итоге баланса.

Рассмотрим вертикальный анализ баланса ЗАО «РМК».

Таблица 10 – Вертикальный анализ баланса предприятия ЗАО «РМК»

АКТИВ	Значения показателя в млн. руб.		Вертикальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	На 31 декабря 2018 в %	На 31 декабря 2017 в %
I. Внеоборотные активы				
НМА	68	87	0,09	0,13
Результаты исследований и разработок	-	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	-	-	-	-
Материальные поисковые активы	-	-	-	-
Основные средства	1 862	482	2,49	0,76
Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-	-

Продолжение таблицы 10

АКТИВ	Значения показателя		Вертикальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	На 31 декабря 2018 в %	На 31 декабря 2017 в %
Финансовые вложения	6 155	6 162	8,23	9,76
Отложенные налоговые активы	1 258	1 994	1,68	3,16
Прочие внеоборотные активы	494	628	0,66	1
Итого по разделу I	9 837	9 353	13,15	14,8
II Оборотные активы				
Запасы	4 579	4 570	6,12	7,24
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	830	914	1,11	1,45
Дебиторская задолженность	27 897	12 337	37,28	19,54
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	30 831	32 374	41,20	51,27
Денежные средства и денежные эквиваленты	816	3 570	1,09	5,65
Прочие оборотные активы	39	20	0,05	0,03
Итого по разделу II	64 991	53 786	86,86	85,19
Баланс	74 828	63 139	100	100
ПАССИВ	Значения показателя		Вертикальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017
III. Капитал и Резервы				
Уставный капитал	15	15	0,02	0,02
Собственные акции выкупленные у акционера	-	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	-	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-	-
Резервный капитал	1	1	-	-
Нераспределенная прибыль	2 853	-1 743	3,81	-2,76
Итого по разделу III	2 868	-1 727	3,83	-2,79
IV Долгосрочные обязательства				
Заемные средства	18 784	24 263	25,10	38,4
Отложенные налоговые обязательства	109	129	0,15	0,56

Окончание таблицы 10

ПАССИВ	Значения показателя		Вертикальный анализ	
	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017	На 31 декабря 2018	На 31 декабря 2017
Прочие обязательства	-	-	-	-
Итого по разделу IV	18 893	24 392	25,25	38,96
V Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	29 781	14 505	39,80	22,97
Кредиторская задолженность	23 243	25 931	31,06	41
Доходы будущих периодов	-	-	-	-
Оценочные обязательства	43	38	0,06	0,06
Прочие обязательства	-	-	-	-
Итого по разделу V	53 067	40 475	70,92	64,1
Баланс	74 828	63 139	100	100

По данной таблице видно, что основные средства составляют 2,49% на 2018г, на 2017г – 0,76% от валюты баланса. Основные средства увеличились на 1,73% процентных пункта. Данное увеличение связано с расширением предприятия. Большую долю в пассивах занимают заёмные средства (краткосрочные 39,8% и долгосрочные 25,1%, от валюты баланса), что составляет 64,9% от общего объёма пассивов. Это говорит о сильной зависимости от заёмных средств. Во многом причина в том, что 3 года с 2014-2016 компания несла убытки. Так как у компании был отрицательный финансовый результат и ей не хватало собственных средств для проведения модернизации, ЗАО «РМК» прибегло к заёмному капиталу. В результате последующей модернизации, которая длилась с 2014 по 2016 год, а также новому партнёру, которому поставляется продукция компании, предприятие добилось положительного финансового результата.

По итогам раздал можно сделать следующие выводы: Компания провела крупную модернизацию основных средств за счёт привлечения заёмного капитала. Это позволило повысить эффективность компании и начать получать прибыль. И уже в отчётном периоде ЗАО «РМК» уменьшила свою долгосрочную

задолженность на 5 479 млн. руб. Данная ситуация доказывает высокую эффективность управления предприятием.

Несмотря на то, что ЗАО «РМК» металлургическое предприятие, из общего объёма активов 49,43% составляют финансовые вложения, что говорит о очень разнообразной деятельности предприятия.

За отчётный период компания нарастила объём основных средств и увеличила эффективность производства, что говорит об активном развитии и росте предприятия, после 3-х кризисных для неё лет.

Анализ ликвидности баланса представляет собой группировку всех активов и пассивов предприятия. Так активы ранжируются по степени их реализуемости, чем больше ликвидность актива, тем выше его скорость конвертации в денежные средства. Сами денежные средства обладают максимальной степенью ликвидности. Пассивы предприятия ранжируются по степени срочности погашения.

Рассмотрим ликвидность предприятия АО «РМК».

Таблица 11 – Ликвидность баланса АО «РМК» в млн. руб.

АКТИВ	На 31.12.2017	На 31.12.2018	ПАССИВ	На 31.12.2017	На 31.12.2018
A1	35 944	31 647	П1	25 931	23 243
A2	12 337	27 897	П2	14 544	29 824
A3	5 505	5 447	П3	24 392	18 893
A4	9 353	9 837	П4	-1727	2 868
ИТОГО	63 139	74 828	ИТОГО	63 140	74 828

Для оценки ликвидности баланса с учетом фактора времени необходимо провести сопоставление каждой группы актива с соответствующей группой пассива:

1) Если выполнимо неравенство $A1 > П1$, то это свидетельствует о платежеспособности организации в краткосрочном периоде. У организации

достаточно для покрытия наиболее срочных обязательств абсолютно и наиболее ликвидных активов.

2) Если выполнимо неравенство $A2 > П2$, то быстро реализуемые активы превышают краткосрочные пассивы и организация может быть платежеспособной в среднесрочной перспективе.

3) Если выполнимо неравенство $A3 > П3$, то это говорит о ликвидности предприятия в долгосрочном периоде.

Выполнение первых трех условий приводит автоматически к выполнению условия абсолютной ликвидности: $A4 \leq П4$

Выполнение этого условия свидетельствует о соблюдении минимального условия финансовой устойчивости организации, наличия у нее собственных оборотных средств.

По таблице 12 видно, что предприятие достаточно ликвидно в коротком периоде, но не ликвидно в долгосрочном и среднесрочном периоде. В среднесрочном периоде предприятие не ликвидно так как дебиторская задолженность меньше краткосрочных обязательств, что приводит к дефициту оборотных средств.

Такая же ситуация наблюдается и в долгосрочном периоде. Запасов намного меньше долгосрочных обязательств. Предприятию необходимо уменьшать объём долгосрочных обязательств.

Как видно из таблицы 12 компания улучшает показатели среднесрочной и долгосрочной ликвидности, однако разница между $A1$ и $П1$, а также $П2$ и $A2$ всё ещё отрицательна, что говорит о нехватке долгосрочных и среднесрочных активов.

Кризис и волна санкций сильно сказались на предприятии, но несмотря на это компания смогла адаптироваться и продолжить свою деятельность. На сегодняшний день компания планомерно расплачивается по долгам и проводит расширение. Последний год был очень прибыльным, что значит компания пережила кризисный момент и продолжает развиваться.

Таблица 12 – Показатели ликвидности, млн. руб. АО «РМК»

	На 31.12.2017	На 31.12.2018	Вывод на 31.12.2017	Вывод на 31.12.2018
A1-П1	10 013	8 404	A1>П1 предприятие ликвидно в краткосрочно периоде	A1>П1 предприятие ликвидно в краткосрочно периоде
A2-П2	-2 207	-1 927	A2<П2 предприятие не ликвидно в среднесрочном периоде	A2<П2 предприятие не ликвидно в среднесрочном периоде
A3-П3	-18 887	-13 446	A3<П3 предприятие не ликвидно в долгосрочном периоде	A3<П3 предприятие не ликвидно в долгосрочном периоде
A4-П4	11 080	6969	A4>П4 условия абсолютной ликвидности не выполняется	A4>П4 условия абсолютной ликвидности не выполняется

Кроме того, компания улучшает показатели своей среднесрочной и долгосрочной ликвидности, но все ещё не отвечает требованиям абсолютной ликвидности.

2.2 Коэффициентный анализ финансовой отчётности ЗАО «РМК»

Коэффициентный анализ позволяет описать предприятие по нескольким базовым показателям, которые позволяют судить о ее финансовом состоянии.

Основными показателями, характеризующими финансовое состояние предприятия, являются коэффициенты платежеспособности и ликвидности.

Ликвидность предприятия – способность выполнять краткосрочные финансовые обязательства. Анализ ликвидности приводится путем сравнения наиболее ликвидных активов предприятия, которые могут быть легко конвертированы в деньги, с ее краткосрочными обязательствами.

Коэффициенты ликвидности делятся на три вида, рассмотрим каждый из них более подробно на примере предприятия ЗАО «РМК». Далее рассчитываются такие показатели как:

– коэффициент текущей ликвидности – способность предприятия покрывать свои краткосрочные обязательства текущими активами.

– коэффициент быстрой ликвидности характеризует способность компании погашать текущие обязательства за счет оборотных активов.

– коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена за счет имеющейся денежной наличности.

По таблице 13 можно увидеть коэффициенты ликвидности ЗАО «РМК».

Таблица 13 – Коэффициенты ликвидности ЗАО «РМК»

Показатель	На 31.12.2017	На 31.12.2018	Изменение
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,89	0,6	-0,29
Коэффициент быстрой ликвидности	1,19	1,12	-0,07
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия)	1,32	1,22	-0,1

Коэффициент текущей ликвидности больше 1, что говорит о возможности предприятия полностью покрывать свои краткосрочные обязательства текущими активами. Однако данный показатель составляет 1,22 в конце 2018 года и 1,32 в начале. Данный показатель очень высок, что может говорить о низкой эффективности управления текущими активами. Его уменьшение за год может свидетельствовать о повышении эффективности использования текущих активов.

Коэффициент абсолютной к концу 2018 г. составляет 0,6, это говорит о возможности компании покрыть 60% общего объёма краткосрочных за счёт денежных средств. Абсолютная ликвидности в 2017–2018 гг. уменьшился на 0,29, это связано с уменьшением денежных средств.

Значение показателя быстрой ликвидности в 2017 г. составляет 1,19, а в 2018г – 1,12, а это значит, что компания может полностью погасить текущие обязательства за счет оборотных активов.

На протяжении всего исследуемого периода, коэффициенты ликвидности уменьшаются, при этом коэффициенты текущей и быстрой ликвидности больше 1. Таким образом, по коэффициентам ликвидности, можно сказать, что предприятие имеет большой запас ликвидности, который постепенно реализуется. При данном темпе, предприятие может выйти на оптимальный уровень использования ресурсов через несколько лет. Одна из главных вопросов, который организация должна решить, используя этот запас, заключается в достижении финансовой независимости и выход на оптимальный уровень использования заёмных средств. На данный момент запасы и затраты обеспечиваются за счет заёмных средств.

Далее оцениваются коэффициенты рентабельности компании. Рентабельность предприятия комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и др. ресурсов.

Рассмотрим коэффициент рентабельности продаж (ROS). Данный показатель отражает эффективность деятельности предприятия и показывает долю (в процентах) чистой прибыли в общей выручке предприятия. В западных источниках коэффициент рентабельности продаж называют – ROS (return on sales).

Формула рентабельности продаж по российской системе бухгалтерской отчетности выглядит следующим образом (1):

$$ROS = \frac{ЧП}{Выр}, \quad (1)$$

где: ROS – Коэффициент рентабельности продаж;

ЧП – Чистая прибыль;

Выр – Выручка

$$ROS_{2018} = 4\,596 / 50\,063 = 0,09 \text{ руб. (рентабельность продаж в 2018 г.)}$$

$$ROS_{2017} = 3\,957 / 53\,819 = 0,07 \text{ руб. (рентабельность продаж в 2017 г.)}$$

Как видно по данным, в 2018г предприятие сработало более эффективно, чем в прошлом, за год компания увеличила отдачу с одного рубля вложений в производство на 0,02 рубля.

Коэффициент рентабельности (ROA) активов показывает эффективность управления имуществом предприятия, и рассчитывается следующим образом (2):

$$ROA = \text{ЧП} / A \quad (2)$$

где: ROA-Коэффициент рентабельности активов

A-Активы

$$ROA_{2018} = 4\,596 / 74\,828 = 0,06 \text{ руб. (показатель 2018 года)}$$

$$ROA_{2017} = 3\,957 / 63\,139 = 0,06 \text{ руб. (показатель 2017 года)}$$

Так как данная отрасль — это добыча и переработка полезных ископаемых и оно считается капиталоемким производством, поэтому данный показатель будет низким. За прошедший год рентабельность активов не изменилась.

Коэффициент рентабельности собственного капитала, обозначается как ROE – Return On Equity и показывает долю чистой прибыли в собственном капитале предприятия.

Это один из важнейших коэффициентов, используемый инвесторами и собственниками бизнеса, который показывает, как эффективно были использованы вложенные (инвестированные) в предприятие деньги. Отличие рентабельности собственного капитала (ROE) от рентабельности активов (ROA) заключается в том, что ROE показывает эффективность не всех активов (как ROA), а только тех, которые принадлежат собственникам предприятия, и рассчитывается следующим образом (3):

$$ROE = \text{ЧП} / \text{СК} \quad (3)$$

где: ROE-Коэффициент рентабельности собственного капитала

СК-Собственный капитал

$$ROE_{2018} = 4\,596 / 2\,868 = 1,6 \text{ (показатель за 2018 год)}$$

$$ROE_{2017} = 3\,957 / -1\,727 = -2,29 \text{ (показатель за 2017 год)}$$

Из данного показателя следует, что растет чистая прибыль с 1-го рубля собственных средств. В прошлом году показатель был отрицательным, так как собственные средства были отрицательными. Такой высокий показатель в 2018 году связан с тем, что последняя модернизация и расширение основных средств было произведено за счёт заёмного капитала.

Таким образом, по коэффициентам рентабельности можно сделать вывод, что предприятие способно эффективно использовать свои ресурсы. И эффективность выросла за прошедший год.

Далее рассмотрим показатели операционной эффективности. Данные коэффициенты показывают, насколько эффективно предприятие использует свои активы для получения дохода и как использует свои ресурсы для генерации продаж и акционерной стоимости.

Фондоотдача – это финансовый показатель, который указывает на интенсивность и результативность использования основных средств. Коэффициент фондоотдачи используется для анализа финансового состояния предприятия и показывает эффективность управления фондами предприятия при анализе его динамики, и имеет следующую формулу (4):

$$FO = \text{Выр} / \text{ОС} \quad (4)$$

где: FO-Фондоотдача

ОС-Основные средства

$$FO_{2018} = 50\,063 / 1\,862 = 26,89 \text{ руб. (показатель за 2018 год)}$$

$$FO_{2017} = 53\,819 / 482 = 111,66 \text{ руб. (показатель за 2017 год)}$$

Как видно по предоставленным данным, отдача с одного рубля основных средств снизилась в 4 раза, что говорит о снижении эффективности использования оборудования. Это связано с уменьшением выручки и недавним ростом основных средств.

Коэффициент автономии (другое его название коэффициент финансовой независимости), данный коэффициент показывает степень независимости предприятия от кредиторов. Коэффициент показывает отношение собственного капитала к общей сумме активов, тем самым показывая долю собственных средств в общей структуре активов (куда входят и собственные средства и заемные). Если коэффициент автономии имеет низкие значения, это говорит о том, что предприятие финансово неустойчиво (зависимо от кредиторов), и считается следующим способом (5):

$$K_{ав} = CK/A \quad (5)$$

где: $K_{ав}$ - Коэффициент автономии

$$K_{ав2018} = 2\,853 / 74\,828 = 0,04$$

$$K_{ав2017} = -1\,727 / 63\,139 = -0,03$$

Как видно по данным в 2017 году коэффициент автономии был отрицательным из-за отрицательного показателя собственного капитала, в 2018 г. этот показатель стал положительным, но доля собственного капитала в доле активов лишь 4%. Предприятие пока сильно зависимо от заемных источников финансирования и это отрицательно сказывается на финансовую устойчивость предприятия. Так как если компания окажется не в состоянии выплачивать долги, она уже не сможет привлечь достаточно дополнительного заёмного капитала, пока не покроет большую часть имеющихся заёмных средств.

Далее рассмотрим коэффициент финансовой устойчивости, который показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников, то есть долю тех источников финансирования, которые организация использует в

своей деятельности больше года, и рассчитывается данный показатель следующим способом (6):

$$K_{\text{фy}} = (\text{СК} + \text{ДО}) / \text{ВБ} \quad (6)$$

где: $K_{\text{фy}}$ -Коэффициент финансовой устойчивости

ДО-Долгосрочные обязательства

ВБ-Валюта баланса

$$K_{\text{фy}_{2018}} = (2\,853 + 18\,893) / 74\,828 = 0,29 \text{ (результат за 2018 год)}$$

$$K_{\text{фy}_{2017}} = (-1\,727 + 24\,392) / 63\,139 = 0,36 \text{ (результат за 2017 год)}$$

По полученным данным, видно, что на предприятии неустойчивое финансовое положение. Однако, предприятие стремится повысить финансовую устойчивость.

Таким образом, анализ АО «РМК» показал, что предприятие ликвидно, но предприятие сильно зависит от заёмных средств, что делает компанию финансово неустойчивым. Кроме того, есть некоторые проблемы с эффективным использованием некоторых ликвидных активов.

По результатам анализа, установлено, что компании АО «РМК» не хватает ликвидных среднесрочных и долгосрочных активов. У компании высокая зависимость от заёмного капитала, что негативно сказывается на финансовой устойчивости. Связано это с привлечёнными в прошлые годы на модернизацию основных средств заёмного капитала, который занимает значительную долю в пассивах. Эффективность производства выросла, о чём говорит коэффициент рентабельности продаж. У компании значительный запас ликвидности, его уменьшение может говорить о его постепенной реализации.

2.3 Рекомендации по совершенствованию организации учёта и аудита запасов в соответствии с МСФО в ЗАО «Русская медная компания»

Запасы в МСФО регулируются стандартом IAS 2 «Запасы», в котором сказано: «Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.» Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Так как предприятие ведёт отчётность и в РСБУ и в МСФО, она может воспользоваться возможностью включать данные расходы в себестоимость МПЗ.

МСФО (IAS) 23 "Затраты по заимствованиям" определяет те случаи, когда затраты по заимствованиям включаются в себестоимость запасов.

Затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, - это те затраты по заимствованиям, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если организация привлекает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по заимствованиям, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко определены.

Стоимость запасов, согласно учётной политике организации, определяется по средней себестоимости. Понесённые затраты делятся на объём произведённой меди. Для учёта побочных продуктов переработки используются учётные цены. Затраты на производство основного продукта - меди калькулируются на 20 счёте. В них входят амортизация основных средств, участвующих в добыче руды и переплавке её в металл, затраты на оплату труда основных производственных рабочих и т.д. Однако в затраты, понесённые на обслуживание заёмных средств, используемых непосредственно для производства, сюда не входят. Они учитываются в заёмном капитале и рассматриваются как проценты к уплате.

МСФО позволяет рассматривать эти затраты как часть стоимости производимой продукции

Несколько лет компания работала в убыток и существовала за счёт заёмных средств. На сегодняшний день предприятие погашает свою задолженность. Включение расходов на заёмный капитал в себестоимость продукции позволит более точно оценивать запасы предприятия. Данные изменения в учёте повысит достоверность оценки запасов и позволит принимать более эффективные решения.

В проекте ФСБУ «Запасы» предусмотрено, что управленческие расходы нельзя относить на себестоимость продукции [1]. Данный проект ещё не введён в действие, однако крупные компании вводят нормы проектов ФСБУ до их вступления в силу. В связи с этим, компании рекомендуется перейти на данный порядок учета до вступления в силу проекта ФСБУ, чтобы повысить точность учёта запасов и снизить колебания финансового результата. Кроме того, заблаговременный переход на данный норматив, упростит выполнения законодательных требований, когда они вступят в силу. Это позволит снизить административную нагрузку на компанию.

Вывод по разделу два

По итогам анализа можно сделать следующие выводы: Компания провела крупную модернизацию основных средств за счёт привлечения заёмного капитала. Это позволило повысить эффективность компании и начать получать прибыль с 2017 года. Также выход из кризисной для компании ситуации доказывает о высокой эффективности управления в АО «РМК». Однако, по результатам анализа коэффициента ликвидности, установлено, что компании АО «РМК» не хватает ликвидных среднесрочных и долгосрочных активов. Также компания сильно зависимо от заёмного капитала, что негативно сказывается на финансовой устойчивости.

Несмотря на это, компания в отчётном году смогла уменьшить долгосрочные обязательства на 5 479 млн. руб. Также компания улучшила показатели своей среднесрочной и долгосрочной ликвидности, но они все ещё не отвечают требованиям абсолютной ликвидности.

Предприятие имеет запас наиболее ликвидных активов, которые необходимо реализовывать с целью повысить эффективность управления данными ресурсами.

Также для повышения точности оценки запасов предприятию стоит воспользоваться методами учёта МСФО. Исходя из IAS 2 и 23 компании следует включать в стоимость запасов расходы на содержание заёмного капитала, который был непосредственно потрачен на производство основной продукции предприятия. Это позволит более точно оценивать стоимость запасов, особенно учитывая тот факт, что доля заёмного капитала в структуре пассивов значительна.

Компании также рекомендуется перейти на порядок учета запасов до вступления в силу проекта ФСБУ «Запасы» с целью подготовки к изменению методики учета.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В соответствии с данной темой выпускной квалификационной работ были рассмотрены теоретические аспекты учета материально-производственных запасов в системе МСФО. Определили понятия и состав себестоимости запасов в 3-х системах учёта: МСФО, РСБУ и ФСБУ. Материально-производственные запасы являются важными активами организации, оказывающие значительное влияние на производственный процесс. Они напрямую связаны с непрерывным процессом производства. Чтобы избежать простоев, нужно правильно формировать достаточное количество сырья. Тема выпускной квалификационной работы будет актуальна и в будущем. Так как точный и достоверный учет материально-производственных запасов необходимо совершенствовать для достижения большей эффективности управления запасами.

В выпускной квалификационной работе было проанализировано финансовое положение ЗАО «РМК». А именно имущественное состояние предприятия, анализ ликвидности и платежеспособности, а также анализ финансовой устойчивости. После проведения вышеуказанных этапов, была предложена рекомендация по использованию норм МСФО для повышения точности оценки запасов в ЗАО «РМК». В первой главе был рассмотрен теоретический моменты учета и анализа материально-производственных запасов.

Нормативно правовым актом по учету запасов в РСБУ и МСФО являются ПБУ 5/01 и IAS 2 соответственно. Все МПЗ можно разделить на три группы: материалы, готовая продукция и товары. Запасы принимаются по фактической себестоимости. Целью учета МПЗ является обеспечение достоверной информацией о наличии и состоянии производственных и прочих запасов. Порядок отражения МПЗ определяется МСФО-2 «Запасы». Цель международного стандарта заключается в том, чтобы установить порядок учета запасов и определить величину затрат, признаваемых в качестве актива и переносу в следующий период до признания соответствующих доходов. Во второй главе

выпускной квалификационной работы была рассмотрена экономические показатели ЗАО «РМК» и ее финансовое состояние. В целом ЗАО «РМК» работает эффективно, предприятие получает доход. Но компания финансово не устойчиво и имеет большую долю заёмного капитала в структуре пассивов. Но несмотря на это компания получает прибыль и покрывает свои долги. Изучив ликвидность баланса можно говорить, что предприятие не абсолютно ликвидное, и при этом достаточно платёжеспособное.

Разработаны рекомендации по совершенствованию организации учета запасов в соответствии с МСФО. Исходя из IAS 2 и 23, компании следует включать в стоимость запасов расходы на содержание заёмного капитала, а также перейти на порядок учета запасов до вступления в силу проекта ФСБУ «Запасы» с целью заблаговременной подготовки к изменению методики учета.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы»: разработан Некоммерческой организацией Фонд «Национальный Негосударственный Регулятор Бухгалтерского Учета «Бухгалтерский Методологический Центр»//Бухгалтерский методологический центр.

2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

3 Учет материально-производственных запасов: Положение по бухгалтерскому учету. ПБУ 5/01: утв. приказом Минфина Российской Федерации от 09.06.01 № 44н: (ред. от 16.05.2016 г.).

4 Международные стандарты финансовой отчетности – 2010 / Пер. с англ. М.: Аскери-АССА, 2010.Алексеева Н.А. Обоснование показателей ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации на основе анализа денежных потоков / Н.А. Алексеева // Перспективы науки. – 2011. – №16. – С. 98-103

5 Варламов А.В. Организация эффективности управления ликвидностью и платежеспособностью предприятия / А.В. Варламов // Информация и образование: границы коммуникаций. – 2013. – №5 (13). – С. 158-159

6 Стрельников Е.В. Экономическое значение риска ликвидности и его влияние на положение хозяйствующего субъекта / Е.В. Стрельников // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – №5. – С. 219

7 Бухгалтерский (финансовый) учет: Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность. Учебное пособие; Финансы и статистика – М., 2016. – 352 с.

8 Камысовская С. В., Захарова Т. В. Бухгалтерская финансовая отчетность. Формирование и анализ показателей. Учебное пособие; Форум, Инфра-М – М., 2014. – 432 с.

- 9 Жарылгасова, Б. Т. Бухгалтерский финансовый учет / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – М.: Экономистъ, 2017. – 352 с.
- 10 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности 2009/2010. В 2-х частях, 6-е издание / Пер. с англ. М.: Альпина Паблшерз, 2010.
- 11 Применение МСФО 2010. В 3-х частях. 5-е издание, перераб. и доп. М.: Альпина Бизнес Букс, 2010.
- 12 О.В. Соловьева. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. М.: Эксмо, 2010.
- 13 Пошерстник, Н. В. Бухгалтерский учет: учебно - практическое пособие / Н.В. Пошерстник. – Санкт Петербург: Питер, 2007. – 416 с.
- 14 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П Кондраков. – Москва: ИНФРА – М, 2007. – 592 с.
- 15 Гетьман, В. Г. Финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьман. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 816 с.
- 16 Потапова, Е.А. Бухгалтерский учет. Конспект лекций: учебное пособие / Е.А Потапова. – Москва: Проспект, 2015. – 126 с.
- 17 Бородин, В.А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / В.А. Бородин. – Москва: ЮНИТИ – ДАНА, 2015. – 528 с.
- 18 Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – Санкт Петербург: Питер, 2008. – 320 с.
- 19 Соколова, Е.С. Бухгалтерский учет и аудит: учебно – практическое пособие / Е.С. Соколова, З.П. Архарова. – Москва: ЕАСИ, 2011. – 234 с.
- 20 Пчелина, С.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / С.Л. Пчелина, М.Н. Минаева. – Москва: Издательский дом Высшей школы экономики, 2011. – 256 с.
- 21 Шеремет, А.Д. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А. Д. Шеремет, Е. В. Старовойтова. – Москва: ИНФРА – М, 2010. – 618 с.

22 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: учебник / Г. В. Савицкая. – Минск: РИГТО, 2012. – 350 с.

23 Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. 16.05.2016) // Консультант Плюс: справ.-правовая система / Компания «Консультант Плюс».

24 Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Э. Керимов. – Москва: Издательско – торговая корпорация «Дашков и Ко», 2016. – 688 с.

25 Соколова, Е.С. Бухгалтерский учет: учебно - практическое пособие / Е.С Соколова, О.В Соколов. – Москва: Издательский центр ЕАОИ, 2011. – 404 с.

26 Лукьянова, С.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / С.А. Лукьянова. – Омск: Издательство Омский государственный университет, 2011. – 240 с.

27 Астраханцева, Е.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Е.А. Астраханцева. – Москва: Директ – Медиа, 2014. – 220 с.

28 Шадрина, Г.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / Г.В. Шадрина. – Москва: Изд. Центр ЕАОИ, 2008. – 2016 с.