

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, АО «Учалинский ГОК
ведущий бухгалтер»

_____ Дроздова О.М.
«__» _____ 2021 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2021 г.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАПАСОВ В АО «УЧАЛИНСКИЙ ГОК»
ПРИ НАЧАЛЕ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.04.01.2021.772.ВКР

Руководитель ВКР, к.э.н., доцент

_____ Иванов А.Е.
_____ 2021 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-392

_____ Шахмаева Н.Р.
_____ 2021 г.

Нормоконтролер, к.э.н., доцент

_____ Е.А. Шевелева
_____ 2021 г.

Челябинск 2021

РЕФЕРАТ

Шахмаева, Н.Р. Совершенствование учета запасов в АО «Учалинский ГОК» при начале применения ФСБУ 5/2019 «Запасы». – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–392, 2021. – 79 с., 11 табл., библиогр. список – 60 наим.

Объект исследования – предприятие АО «Учалинский ГОК»

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета запасов на предприятии АО «Учалинский ГОК».

Цель выпускной квалификационной работы – разработка мероприятий по совершенствованию учета запасов в АО «Учалинский ГОК» при начале применения ФСБУ 5/2019 «Запасы».

В работе проанализирован порядок учета запасов на предприятии.

Разработаны рекомендации по результатам проведенного исследования. Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации могут быть использованы для дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета материально-производственных запасов в АО «Учалинский ГОК», а также его структурных подразделений, разработанный механизм позволит обеспечить более гармоничный, «безболезненный» и системный переход на использование ФСБУ 5/2019 при организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1 ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	9
1.1 История возникновения и развития российских норм бухгалтерского учета запасов	9
1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета запасов в 2020г.	15
1.3 Новации федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».....	21
Выводы по разделу один	33
2 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ В АО «УЧАЛИНСКИЙ ГОК»	35
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	35
2.2 Классификация и оценка запасов на предприятии	36
2.3 Синтетический и аналитический учет поступления и отпуска запасов на предприятии.....	39
2.4 Инвентаризация запасов на предприятии.....	49
2.5 Раскрытие информации о запасах в бухгалтерской отчетности на предприятии.....	50
Выводы по разделу два.....	51
ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА И ОБОСНОВАНИЕ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ПЕРЕХОДУ АО «УЧАЛИНСКИЙ ГОК» НА ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»....	53
3.1 Формирование учетной политики по учету запасов	53
3.2 Изменения в порядке учета запасов на предприятии.....	55
3.3 Организация перехода на учет запасов по новому стандарту	62
Выводы по разделу три.....	69

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	71
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	73

ВВЕДЕНИЕ

Результатами реформ отечественного бухгалтерского учета, направленные на гармонизацию отечественных и международных бухгалтерских стандартов, стали появления новых федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Согласно приказа №180н от 15 ноября 2019 года Министерство Финансов Российской Федерации утвердило новый ФСБУ 5/2019 «Запасы». ФСБУ 5/2019 «Запасы» заменит действующее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». С применением нового ФСБУ 5/2019 утратит свою силу не только ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», но и методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и методические указания по бухгалтерскому специальному инструменту и специальной одежды.

Основой нового ФСБУ послужило МСФО (IAS) 2 «Запасы», что снижает различия в принципах формирования информации о материально-производственных запасах между РСБУ и МСФО.

На наш взгляд, со вступлением в силу нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» существенно меняется действующий порядок учета запасов. Это проблема весьма актуальна для дальнейшего исследования.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» вступает в силу, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Новый стандарт внес довольно существенные изменения в порядок бухгалтерского учета запасов. Новацией стало определение понятия «запасы»(пункт 3) и критерии признания запасов (пункт 5).А также введены ряд новшеств относительно стоимостной оценки запасов.

Объект исследования – предприятие АО «Учалинский ГОК».

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета запасов на предприятии АО «Учалинский ГОК».

Цель исследования – разработка мероприятий по совершенствованию учета запасов в АО «Учалинский ГОК» при начале применения ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Для достижения целей были поставлены следующие задачи:

-изучить генезис бухгалтерского учета материально-производственных запасов в Российской Федерации;

-выявить особенности бухгалтерского учета запасов в АО «Учалинский ГОК»;

-разработать и обосновать рекомендации по переходу АО «Учалинский ГОК» на ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Теоретической и методологической основой проведенного исследования являются работы ученых, экономистов и специалистов по вопросам реформирования бухгалтерского учета в целом и бухгалтерского учета запасов в частности, таких как Авдоньева Я.Е., Германовой В.С., Донец З.Г., Иванова А.Е., Лупиковой Е.В., Круковской Т.А., Кутер М.И., Соколова Я.В..

Информационной основой исследования являются издания научного характера, а также пособия по бухгалтерскому учету учебно-методического характера, законодательно-правовые источники, информационные ресурсы справочно-правовых систем (Гарант, КонсультантПлюс и др.), Интернет, а также данные АО «Учалинский ГОК», включая учетную политику, план счетов организации, а также другие данные бухгалтерского учета и отчетности АО «Учалинский ГОК».

Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета материально-производственных запасов в АО «Учалинский ГОК», а также его структурных подразделений, разработанный механизм позволит обеспечить более гармоничный, «безболезненный» и системный переход на использование ФСБУ 5/2019 при организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

1 ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 История возникновения и развития российских норм бухгалтерского учета запасов

История российского бухгалтерского учета запасов берет свое начало в период распада СССР, а именно в 1990-х годах. В ходе реформирования бухгалтерского учета в целом, так и учета запасов на территории Российской Федерации возникла необходимость в создании новейших видов контрольных структур. В 1990 г. в целях того, чтобы обеспечить контроль и надзор за своевременным и полным ведением бухгалтерского и налогового учета, в частности перечисления налогов в бюджет РФ как физическими, так и юридическими лицами произошло формирование и утверждение службы под названием «государственная налоговая служба» [10, с 186].

Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» № 445-1, который был принят 25.12.1990 г. своим утверждением провозгласил ориентацию на предприятия в форме акционерных обществ, а бухгалтерская отчетность, введенная с 01.01 1991 г., включала в себя две формы – бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах и их распределении. Отчетность в обязательном порядке публиковалась и не предоставлялась в территориальные органы государственной статистики. Не прошло и года, как произошло еще одно событие, которое внесло и отразило определенные изменения в бухгалтерском учете – утверждение Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению от 01.11.1991 г., согласно приказа № 56 Минфина РФ [12, с 208].

Ввиду того, что на территории Российской Федерации происходило развитие рыночной экономики, произошла необходимость раскрытия финансовой информации (состояние предприятия, активы, пассивы) для широкого круга различных пользователей участниками экономической деятельности [13, с 327].

В этот период была проведена огромная работа в совершенствовании законодательства по бухгалтерскому учету: стандартизации положений, организации внедрения МСФО в практику предприятий. 90 – е годы это время проведения реформ, цель которых привести бухгалтерский учет согласно международным стандартам [14, с 206]. 23 октября 1992 года Верховный Совет РФ принял Постановление №3708-01, в котором утвердил Государственную программу Российской Федерации на международную систему статистики и учета [45, с 116]. В 1994 году Методический совет по бухгалтерскому учету при Минфине России одобрил и утвердил Программу реформирования системы бухгалтерского учета. Согласно программы, перейти на МСФО необходимо до 2000 года [18, с 4]. Выбор МСФО подразумевал утверждение первых основных четырех положений в области бухгалтерского учета и принятие Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [38, с 158].

«Институт профессиональных бухгалтеров России» (ИПБ России) - некоммерческое партнерство бухгалтеров и аудиторов, которое было создано в апреле 1997 года [19, с 237]. Среди учредителей ИПБ России следует выделить ведущие учебные заведения высшего образования, а также организации в области науки и общественных отношений [15, с 447]. Также активное участие при формировании, в дальнейшем, ведении деятельности ИПБ России принимает такой орган как Министерство финансов РФ [41, с 142].

С помощью формирования ИПБ России произошло объединение аттестованных бухгалтеров и аудиторов профессионального уровня [4]. Данные деятели в области бухгалтерского учета и аудита представляют руководящие и ведущие должности разного рода бухгалтерских служб организаций и предприятий, а также служб в области консалтинга, аудита, научных деятелей в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита (профессора и преподаватели) различных высших учебных заведений [16, с 11].

Позже, в ноябре 2001 года ИПБ был объявлен полноценным членом Международной федерации бухгалтеров. Таким образом, став первым и единственным на

территории РФ профессиональным объединением, которое представляет интересы отечественных специалистов в сфере как аудита, так и бухгалтерского учета на уровне не только страны, но и мира в целом, и позволивший объединить около 115 000 бухгалтеров и аудиторов профессионального уровня [17, с 83].

В декабре 1997 г. была утверждена Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а 06.08.1998 г. Постановлением Правительства РФ № 283 утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [9]. С 2001 г. действует новый План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [2].

Основным инструментом реформ бухгалтерского учета и отчетности в 2004 году признаются МСФО вместе с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [57, с 174]. В связи с этим появились первые отсылки к МСФО в российских нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету: в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Интенсивная работа по утверждению положений по бухгалтерскому учету велась с 1994г. по 2011 г. Всего было принято 24 положения [42, с 169].

В 2011–2012 гг. Минфин РФ предложил проекты положений: «Учет аренды», «Учет вознаграждений работникам», «Учет запасов», «Учет основных средств» [9]. Однако, эти проекты не были утверждены, т.к. позже были разработаны другие, которые на сегодняшний день стали стандартами ФСБУ 25/2018, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020.

Новый законодательный статус МСФО получили в России с принятием Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Пункт 3 статьи 3 Закона № 208-ФЗ устанавливает: «на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Рос-

с Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации» [37, с 56]. Данный порядок признания МСФО определен в Постановлении Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 [49, с 206]. Благодаря вступлению Постановления у МСФО появился статус отечественного учетного регулятива. Действия МСФО регулируются Приказами Минфина России [21, с 154].

Для улучшения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, а также системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности приказом Минфина России от 30.11.2011 г. № 440 был утвержден План Министерства финансов РФ на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО [53, с 184]. Первым делом был принят Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 01.01.2013 г. [1]. Принятый закон определил новое видение законодательных и исполнительных органов власти в отношении регулирования бухгалтерского учета. Согласно статье 21 Закона № 402-ФЗ установлена иерархия нормативных документов: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта. Такие нововведения определили регулирование бухгалтерского учета смешанного рода, которое подразумевает государственное регулирование, и негосударственное регулирование со стороны бухгалтерского профессионального сообщества, а также отдельных пользователей информацией. При организации содержания создаваемых и утверждаемых документов в области учета, а также практикой при их использовании произошло внедрение контроля на общественном уровне благодаря формированию Совета по стандартам бухгалтерского учета. Были разграничены полномочия органов, осуществляющих подготовку, утверждение, контроль исполнения стандартов [56, с 148].

Статья 21 закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» до 2016 года не работала в полную силу. В связи с этим законодатель предпринял ряд мер для реализации статьи. 23.05.2016 г. Минфин РФ приказом № 70н утвердил Программу разработ-

ки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг. В свою очередь Совет по стандартам одобрил примерную структуру федерального стандарта протоколом № 3 раздел II от 01.07.2016 г.[47, с 40]. Согласно Программе в течение 2016 г. были разработаны и представлены, а в 2018 году должны были вступить следующие федеральные стандарты бухгалтерского учета: «Запасы» (вступит в силу в 2021 году), «Основные средства» (вступит в силу в 2022 году), «Нематериальные активы» (разработчик Фонд «НРБУ «БМЦ», вступит в силу в 2021 году), «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Минфин России, вступление отложено до 2021-2023 г.), «Бухгалтерская отчетность» (СРО НП МоАП, вступление отложено до 2021-2023 г.)[18, с 5].

Для совершенствования нормативно-правового регулирования Минфином России в 2012 году разработан проект нового ПБУ 5/2012 «Учет запасов».

Согласно проекту было введено понятие «запасы», установлены различные правила их оценки, определен состав расходов, которые не включаются в себестоимость запасов, предъявлены требования к учету обесценения запасов и т.д. ПБУ 5/2012 больше приближено, чем ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к требованиям МСФО [39, с 44].

В марте 2017 года была проведена разработка нового федерального стандарта бухгалтерского учета негосударственного сектора «Запасы», предусмотренная Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 годы, утвержденной Приказом Минфина России от 23.05.2016 № 70н.

От проекта до утвержденного стандарта ФСБУ 5/2019 прошел длинный путь.

Стандарт был разработан в 2017 году, должен был быть введен, начиная с отчетности в 2018г., но вступление его в силу было отложено[33, с 7].

Анализ причин подобной отсрочки был проведен Ивановым А.Е.

Причин у подобной отсрочки, по мнению Иванова А.Е., две. Иванов А.Е. считает, что первая из причин заключается в недостаточной подготовленности большей части разработчиков выдержать определенные сроки, которые ранее были установлены программой разработки ФСБУ на 2016-2018 гг.

Иванов А.Е. в своей работе пишет: «Из трех разработчиков проектов ФСБУ в срок работу выполнил только один — Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», остальные рассмотрение проекта задерживали. Когда подобное происходит в сфере принятия законодательных актов финансового характера Министерству финансов России приходится либо отменить реформу, либо продлить сроки ее реализации. Ввиду этого выбор Минфином второго пути развития событий вполне логичен».

Вторая причина, по мнению Иванова А.Е., по которой произошло перенесение сроков принятия ФСБУ стало разное видение отдельных терминов и положений МСФО, которые внесены в проект как со стороны Советом по стандартам бухгалтерского учета, так и со стороны Фондом «НРБУ «БМЦ». 16.09.2016 г. была завершена процедура публичного обсуждения проекта, с 31.10.2016 г. по 23.12.2016 г. на заседаниях Совета по стандартам бухгалтерского учета было осуществлено предварительное рассмотрение проекта. 28.12.2016 г. проект был возвращен Фонду «НРБУ «БМЦ» на переработку [35, с 61].

Несмотря на вышеописанные сложности при принятии ФСБУ «Запасы» он был все-таки утвержден в соответствии Приказом Минфина России N 180н от 15 ноября 2019 г. Регистрацию в Минюсте России данный ФСБУ прошел уже в марте 2020 года. Применять данный ФСБУ в обязательной порядке станет возможно уже в отчетности за 2021 год, однако законодательством предусмотрен ретро-спективный переход по желанию организации, которая может принять решение о применении упомянутого Стандарта до наступления указанного срока [6].

Таким образом, можно сделать вывод, что реформирование системы бухгалтерского продолжает вестись по настоящее время, причем как учета в целом, так и в части запасов.

Подводя итог изучения истории возникновения и развития российских норм бухгалтерского учета запасов, можно сделать вывод, что в ходе проведения модернизации отечественного системы бухгалтерского учета и системы его регули-

рования заметна их постоянная динамика. В этой связи всемирные инновации привели к кардинальной смене облика системы бухгалтерского учета, что, в свою очередь дало возможность максимально для этого периода ориентироваться на практические реалии [55, с 280].

В заключении стоит отметить, что на современный бухгалтерский учет большое влияние оказывает внедрение норм МСФО при модернизации ПБУ в ФСБУ, которые должны были быть внедрены в 2018 г., но в виду определенных причин, рассмотренных в работе, утверждение и вступление в силу было отложено, на сегодняшний день большинство из разработанных ФСБУ готовятся к внедрению в период с 2021 по 2023 годы.

1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета запасов в 2020г.

Основные документы, которые устанавливают учет запасов в России [51, с 30]:

- ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов»;

- Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов, которые утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н;

- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

В соответствии с ПБУ 5/01 в настоящее время осуществляется порядок отражения сведений о запасах в бухгалтерской отчетности, а также их оценки [7].

Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов предусмотрены вычисление стоимости материально-производственных запасов в зависимости от способа их получения: за плату, в дар, в процессе производства либо в качестве вклада в уставный капитал. Также данными указаниями регламентируется формирование резерва под снижение стоимости запасов.

Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды определяют правила учета операций по поступлению, выбытию и отпуске данных позиций.

Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. п. 64 данного Положения регламентирует и допускает возможность осуществления оценки НЗП по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

В стандарте МСФО (IAS) 2 «Запасы» содержатся все международные нормы, по которым учитываются запасы [5].

Для понимания сходств и различий в регулировании запасов необходимо сравнить ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы» [51, с 32].

При проведении сравнительной характеристики между ПБУ 5/01 и МСФО 2 «Запасы» были выявлены различия в способах оценки, в характеристике состава затрат, классификации по видам активов, которые, в свою очередь, могут либо учитываться или не учитываться в себестоимости [39, с 52].

В Законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ч. 3 ст. 21) установлено, что определения и признаки объектов бухгалтерского учета, в том числе активов, должны быть установлены федеральными стандартами.

В нашей стране проводится серьезная работа по гармонизации ПБУ с международными учетными и отчетными принципами [60]. Переход на новые стандарты осуществляется с целью сближения российской системы бухгалтерского учета с международной [43, с 700]. Россия постоянно развивается, и поэтому должен развиваться бухгалтерский учет.

Национальные и международные стандарты содержат множество принципиальных различий: в подходах и оценках, в применяемой терминологии, устанавливаемой ПБУ жесткой привязке к юридической форме фактов хозяйственной жизни, тогда как в Международной системе финансовой отчетности (МСФО), приоритет отдается их экономическому содержанию и т.д. [60]. Мы стремимся к

Международной системе также и потому, чтобы иностранцы имели примерное понимание о содержании нашей отчетности. Бухгалтерский учет должен был доступен любым заинтересованным лицам [44, с 35].

Сравнение данных стандартов учета приведено в таблице 1.

В российских организациях и зарубежных компаниях материалы – основной актив организации, учет которого в наибольшей мере воздействует на бухгалтерскую отчетность [48, с 14].

Как отмечает А.С. Сидоренко, «основные отличия бухгалтерского учёта в России от способов учёта при применении МСФО в том, что российский учёт в большей мере является учётом административной экономики, где осуществляется функция расчёта налогооблагаемой базы (имущества организации, прибыли)» [51, с 35]. Бухгалтерский учет на сегодняшний день в соответствии с международными стандартами более ориентирован на гарантированное обеспечение информацией полезного характера, в первую очередь, инвесторов и деятелей сферы менеджмента, а также различных других пользователей, которые в этом заинтересованы. В этом видится одна из главных проблем российского бухгалтерского учета в условиях современного экономического развития России и его особенностей [22, с 45].

Таблица 1 – Сравнение ПБУ 5/01 и МСФО 2 (IAS 2)

Признак	ПБУ 5/01	МСФО 2 (IAS 2)
Классификация материалов	Сырье и материалы, товары, готовая продукция	Сырье и материалы, товары для перепродажи, готовая продукция и незавершенное производство
Оценка актива	По стоимости приобретения	По наименьшей из величин: по себестоимости приобретения / возможной чистой стоимости реализации
Обесценение материалов	Механизм не определен	Используются цены на момент учета обесценения и учитываются существенные обстоятельства
Включение в себестоимость материалов затрат по	В форме процентов по кредитам и займам начисляе-	Включение происходит при длительном производственном

Признак	ПБУ 5/01	МСФО 2 (IAS 2)
займам	мых в период заготовки материалов, привлеченных под эти цели	цикле, а также при несерийном производстве
Учет в себестоимости скидок и надбавок	Включение всех сумм, уплачиваемых поставщику независимо от экономической сущности скидок и надбавок	Признание скидок и надбавок доходами и расходами отчетного периода
Способы оценки при выбытии	По себестоимости каждой единицы, по средней стоимости, по ФИФО	По специфической идентификации, по средневзвешенной стоимости, по ФИФО
Отражение в отчетности	Способы оценки материалов; Результаты изменения методов оценки материалов; стоимость запасов, переданных в залог; величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей	Обстоятельства, приводящие к восстановлению списанных материалов, сумма материалов, которые признаны расходами в течение периода

В части ПБУ 5/01 можно отметить следующие недостатки:

-отсутствует общее определение запасов.

-отсутствует учет незавершенного производства, определение незавершенного производства содержится в п. 63 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», а их формирование устанавливается разными отраслевыми актами.

-отсутствуют условия, при обязательном соблюдении которых в одновременном порядке будет осуществляться признания запасов в бухгалтерском учете;

-отсутствует возможность осуществления смены единицы, в которой производится бухгалтерский учет запасов постфактум их принятия в учете;

-не определен (не уточнен) порядок принятия фактической себестоимости в части запасов, которые были ранее приобретены в рассрочку;

-фактическая себестоимость запасов, полученных безвозмездно либо оставшихся от выбытия на дату принятия к учету определяется как текущая рыночная, что не является справедливой стоимостью запасов;

-не отделены от стоимости запасов затраты на их хранение;

-не включены в стоимость долговые затраты при покупке запасов (проценты, долговые расходы).

Вместе с тем, следует отметить недостаточную стандартизацию нормативно-правовой базы, а также ее разобщенность на различные источники, вместо унификации в один.

В Методических указаниях по учету материально-производственных запасов недостаточно точно определены вычисления стоимости материально-производственных запасов в зависимости от способа их получения: за плату, в дар, в процессе производства либо в качестве вклада в уставны капитал[50, с 711].

В этой связи была неизбежна модернизация норм учета запасов. Поэтому, видится необходимым отметить, что одним из главных шагов в части приближения российских стандартов бухгалтерского учёта к положениям МСФО является вступающий в законную силу с отчетности за 2021 год ФСБУ «Запасы». В соответствии с данным проектом в дальнейшем, постфактум его вступления в законную силу, должно быть отменено действующее на сегодняшний день ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов» .

ФСБУ 5/2019 объединяет в себе все нормы, которые ранее были в Методических указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ в части учета незавершенного производства, а также в Методических указаниях по учету материально-производственных запасов. А также реформирует действующие нормы ПБУ 5/01, посредством устранения основных недостатков, перечисленных выше. В реформированный ФСБУ 5/2019 внесены изменения в части учета незавершенного производства, ранее не относившееся к понятию «запасы», оценку запасов, порядок их списания, правила раскрытия информации о запасах в отчетности [23, с 68].

ФСБУ 5/2019 прописано определение и правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства. Согласно нового стандарта

существуют только два способа оценки незавершенного производства и готовой продукции:

- в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;
- в сумме плановых (нормативных) затрат.

С 1 января 2021 года НЗП больше нельзя оценивать по стоимости сырья материалов и полуфабрикатов [54]. Это правило применимо для коммерческих организаций; некоммерческие организации руководствуются данным правилом при учете запасов, используемых в приносящей доход деятельности [8].

Ранее предполагалось, что данный стандарт вступит в силу для дальнейшего применения в обязательном порядке – 1 января 2019 г., однако ввиду недостаточности готовности органов, ответственных за принятие данного ФСБУ утверждение было перенесено на 2019 год, а вступление в силу закона на 01.01.2022 год. ФСБУ 5/2019 максимальным образом ориентирован на основополагающие требования стандарта МСФО 2 «Запасы», ввиду того, что подготовка проекта п ФСБУ 5/2019 производилась на основании и в соответствии с МСФО [24, с 106].

Вместе с тем, видится необходимым понимать, что утвержденный ФСБУ 5/2019 имеет определенные отличия от МСФО, так как предполагается, отсутствие в нём такого фактора как критерий признания запасов какого-то определенного вида среди активов, а будут всего лишь списки имущества закрытого характера, в соответствии с которыми имущество либо признается, либо не признается запасами [26, с 207].

Несмотря на это ФСБУ 5/2019 подразумевает увеличение сферы использования проектируемого документа, посредством внесения в состав всех запасов, вместе с традиционными сырьём и материалами, готовой продукцией, товарами, незавершенное производство и объекты недвижимого имущества для продажи [25, с 75]. Данный подход максимально приближен и точным образом соответствует сфере применения МСФО.

Таким образом, становится понятно, что в целом МСФО и ФСБУ 5/2019 более четким образом должен регулировать такой вопрос, как формирование себестоимости готовой продукции, в сравнении с ПБУ. Также, следует отметить, что в стандарте «Запасы» находится более полный и широкий перечень видов активов, которые могут быть признаны в качестве запасов.

Законодательное регулирование в Российской Федерации и за рубежом имеет как сходства, так и различия. Российский учет запасов в отличие от зарубежного не ориентируется на иностранных инвесторов [28, с 142].

Применение ФСБУ 5/2019 позволит подстроить бухгалтерский учет под специфику деятельности определенного предприятия, создаст и достоверность учета на предприятии [29, с 207]. Российское законодательство стремится к сближению ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к требованиям стандарта МСФО 2 «Запасы». С этой целью разработан проект ФСБУ 5/2019 «Запасы». Данный стандарт имеет достаточно большее точек соприкосновения с международными стандартами, чем имеющееся ПБУ. То является шагом к приближению российских стандартов учета к МСФО [51, с 38].

1.3 Новации федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»

С 6 апреля 2020 г. вступил в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы», целью которого является определение требований к отражению информации о запасах в бухгалтерском учете экономических субъектов. ФСБУ 5/2019 разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы», введенного в действие приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н и заменит ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [20, с 146]. Стандарт должен вступить в силу с 1 января 2021 года, но компании имеют право применять его и до этого срока, что необходимо отразить в учетной политике организации.

Данный стандарт является реформой в области бухгалтерского учета запасов компаний, в этой связи видится логичным рассмотреть его отличия от предыду-

щего ПБУ 5/01. Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области понятия и перечня запасов представлен в таблице 2.

Конкретизируя данные таблицы поясним, что в соответствии с ФСБУ 5/2019 дано следующее понятие запасам – «запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев».

Запасы, предназначенные для управленческих нужд, учитывались в общем порядке могут учитываться как согласно ФСБУ 5/2019, так и по нормам ПБУ 5/01 на усмотрение организации.

Теперь действие ФСБУ 5/2019 распространено на область незавершенного производства, что отсутствовало в ПБУ 5/01.

В реформированное ФСБУ внедрены условия признания запасов, которые заключаются в следующем:

-денежные средства предприятия затрачены в целях создания-покупки запасов с условием получения экономических выгод в дальнейшем;

-выявлена величина затраченной суммы в связи с покупкой-созданием запасов.

Таблица 2– Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области понятия и перечня запасов

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.3	Впервые дано определение запасов для целей бухгалтерского учета	Ранее общее определение запасов не формулировалось
п.3 (е)	Действие стандарта распространяется на незавершенное производство	На незавершенное производство действие положения не распространялось (п.4)
п. 5	Установлены условия, одновременно соблюдения которых необходимо для признания запасов в бухгалтерском учете	Условия не установлены

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.6	После признания запасов в бухгалтерском учете допускается изменение единиц их учета	Изменения не предусмотрены
п.18 (б)	Организация может принять решение не включать в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов управленческие расходы, за исключением управленческих расходов, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов	Управленческие расходы включаются в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов

Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области учета себестоимости запасов представлена в таблице 3.

Следует отметить, что в соответствии с ФСБУ 5/2019 затратами, которые должны в обязательном порядке быть включены в фактическую себестоимость запасов считаются уменьшение активов либо рост обязательств ввиду покупки-создания запасов. Но только после факта поставки таких запасов (т.е. предоплаты не в счет).

Таблица 3 – Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области учета себестоимости запасов.

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.10	Установлен общий подход к определению затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов: Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (уве-	-	Ранее общий подход не формулировался

Продолжение таблицы 3

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
	личение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. При этом не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.		
п.12	Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, премий, и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, вне зависимости от формы их предоставления.	-	Ранее включение скидок в фактическую себестоимость запасов не описывалось
п.13	Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок. Сумма, которую организация	п.6	В ПБУ 5/01 фактическая себестоимость таких запасов равнялась сумме, фактически уплаченной поставщику по договору

Продолжение таблицы 3

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
	должна уплатить за такие запасы, рассчитывается путем дисконтирования		
п.14	Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов приобретенных по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты не денежными средствами), считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг (ранее -стоимость переданных или подлежащих передаче активов). При этом справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"	п.10	Согласно ПБУ 5/01 "Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов".
п.15	Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов полученных безвозмездно. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость этих запасов	п.9	Ранее –исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету

Продолжение таблицы 3

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.16	Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов остающихся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов. Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин: стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла, либо сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов	п.9	Ранее -исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету

Продолжение таблицы 3

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.18	В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются расходы на их хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов	п.7	Ранее подобные расходы включались в себестоимость
п.18 пп г)	В себестоимость запасов включается: величина возникшего при приобретении или создании запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке	-	Ранее подобные расходы не учитывались при формировании фактической себестоимости
п.18 пп д)	В себестоимость запасов включаются связанные с запасами проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива.	-	Раньше проценты включались в прочие расходы

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	№ пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Описание пункта в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.23	Установлены общие правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства	-	Ранее -такие правила устанавливались разными актами
п.26	В фактическую себестоимость НЗП (и соответственно готовой продукции) не включается сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины, иные затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса.	-	Ранее такие расходы подлежали включению в фактическую себестоимость НЗП

Также внедрен расчет путем дисконтирования фактической себестоимости запасов, приобретенных в рассрочку.

Фактической себестоимостью запасов, купленных за «неденежные средства» и полученных безвозмездно будет признана по ФСБУ 5/2019 справедливая стоимость имущества, в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Фактической себестоимостью запасов при выбытии теперь считается наименьшая величина средизатрат на аналогичные запасы за тот же операционный цикл; величина затрат на балансе предприятия ввиду демонтажа- разборки активов предприятия.

Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области учета незавершенного производства представлена в таблице 4.

Данные таблицы свидетельствуют, что теперь незавершенное производство теперь будет учитываться посредством ФСБУ 5/2019, здесь установлены принципы формирования себестоимости (фактической), чего не было в ПБУ 5/01.

Таблица 4– Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области учета незавершенного производства

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	ПБУ 5/01
п.23	Установлены общие правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства	Ранее такие правила не устанавливались данным ПБУ
п.26	В фактическую себестоимость НЗП (и соответственно готовой продукции) не включается сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потерь от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины, иные затраты возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса	Ранее такие расходы подлежали включению в фактическую себестоимость НЗП

Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области формирования резерва под запасы представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области формирования резерва под запасы

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
п.28	Запасы необходимо будет оценивать, как при признании в бухгалтерском учете (п.9 Раздела II), так и на отчетную дату (п.28 Раздела III). На отчетную дату запасы необходимо оценивать по наименьшей из двух величин: -по фактической себестоимости; -по чистой стоимости продажи	Ранее в установленных случаях по текущей рыночной стоимости (фактическая стоимость за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей), а в остальных случаях – по фактической себестоимости
п.30	Изменен порядок восстановления резерва под обесценения запасов: величина восстановления относится на уменьшение суммы расходов, признанных в том же периоде в связи с продажей запасов	Ранее восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом

В новом Стандарте оценка стоимости запасов теперь производится либо по фактической стоимости, либо по продажной. Вычитать резерв под обесценивание запасов больше не нужно, как это было в ПБУ 5/01.

В случае продажи таких запасов, необходимо будет уменьшать стоимость расходов на продажу, вместо отнесения суммы резерва на прочие доходы, что упрощает процедуру учета.

Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области выбытия запасов и сверке о них информации представлена в таблице 6.

В новом ФСБУ списание запасов необходимо не только при выбытии, но и при отсутствии экономической выгоды с них в обозримом будущем. Внедрена сверка остатков запасов на начало и конец периодов.

В себестоимость запасов включается сумма возникшего оценочного обязательства по утилизации изащите окружающей среды. Например, если предприятие приобрело емкостей с краской, а после ее использования необходимопровести мероприятия по восстановлению окружающей среды, то такиезатраты включаются в себестоимость запасов при их принятии к учету [11, с 268].

Таблица 6– Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в области выбытия запасов и сверке о них информации

№ пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Описание пункта в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	ПБУ 5/01
п.41	Запасы подлежат списанию при выбытии и при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов.	Запасы списывались только при выбытии
п.45	В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается информация о сверке остатков запасов на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период (в разрезе фактической себестоимости, обесценения и вида запасов)	Информация о сверке не раскрывалась

С целью определения даты принятия к учету запасов, приобретенных организацией, необходимо ориентироваться на момент перехода экономических рисков

и выгод, связанных с использованием запасов для извлечения дохода независимо от момента перехода права собственности.

С переходом на новый стандарт изменится порядок как первоначальной, так и последующей оценки запасов. В себестоимость запасов потребуется включать фактические затраты на приобретение или создание активов, их перемещение и приведение в состояние, необходимое для потребления, продажи или использования. Например, расходы на заготовку, сортировку, доставку, демонтаж, меры по восстановлению окружающей среды, оплата поставщику, проценты, связанные с приобретением (созданием) запасов, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива. Суммы, уплаченные и подлежащие уплате за товары, нужно включать в себестоимость запасов с учетом всех скидок и премий независимо от того, в какой форме их предоставил поставщик [46, с 176].

При частичной или полной оплате неденежными средствами запасы оцениваются по справедливой, а не по рыночной стоимости (п. 14 ФСБУ 5/2019). Справедливую стоимость необходимо определять по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (утв. приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н).

При приобретении запасов на условиях отсрочки или рассрочки платежа на период, превышающий 12 месяцев, или меньший срок, установленный в учетной политике, в себестоимость запасов должна включаться сумма, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки или рассрочки. В таком случае нужно будет либо узнать рыночную стоимость материалов без отсрочки платежа и пересчитать сумму с учетом процентов, либо провести дисконтирование.

Запасы, которые компания получила в результате демонтажа или ремонта, необходимо будет оценивать по наименьшей из двух величин: стоимость аналогичных запасов или стоимость демонтируемого актива плюс расходы на извлечение этих запасов.

С переходом на новый стандарт изменится список затрат, которые включаются в стоимость запасов, изготавливаемых самой организацией, что приведет к изме-

нению системы калькулирования себестоимости. Если организация сама производит запасы, согласно новому стандарту в себестоимость необходимо включать стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам и страховые взносы, амортизации внеоборотных активов и др.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются прямые и косвенные затраты. Организация должна будет самостоятельно разделить их и выбрать способ распределения косвенных расходов по видам продукции, работ, услуг. При массовом и серийном производстве незавершенное производство и готовую продукцию можно будет оценивать в сумме прямых затрат без учета косвенных [47, с 52]. Как уже было отмечено, компании не должны включать в себестоимость запасов сверхнормативные расходы, потери, в том числе это касается последствий чрезвычайных ситуаций и аварий, расходы на продажу, рекламу, управленческие расходы (кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с производством (п. 26 ФСБУ 5/2019)).

Как следует из п. 19 ФСБУ 5/2019 продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости [33, с 8].

Каждый отчетный период запасы нужно переоценивать по наименьшей стоимости:

1. Себестоимости, определяемой как первоначальная стоимость при поступлении;
2. Чистой стоимости продажи, под которой понимается предполагаемая цена продажи за вычетом предполагаемых затрат на производство и продажу (п. 29 ФСБУ 5/2019). Если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их чистую стоимость продажи, запасы уцениваются до чистой стоимости продажи.

К признакам превышения текущей стоимости относятся: моральное устаревание, потеря первоначальных качеств, снижение текущей рыночной стоимости,

уменьшение рынков сбыта запасов. Величина уценки запасов до их чистой стоимости продажи, а также потери запасов признаются в составе расходов по обычной деятельности в том периоде, когда произошло снижение их стоимости или имели место потери. Величина дооценки запасов до их чистой стоимости продажи в пределах ранее признанной их уценки относится на уменьшение суммы расходов по обычной деятельности.

Превышение фактической стоимости над чистой можно будет учесть за счет ранее созданного резерва под обесценение. Сейчас резерв под обесценение запасов тоже создают, но только в конце года и в результате сравнения фактической стоимости с рыночной (п. 25 ПБУ 5/01). Способы оценки запасов при списании остались те же: по стоимости единицы, по средней стоимости и ФИФО (п. 36 ФСБУ 5/2019). При этом отпуск материалов в производство считается не выбытием запаса, а лишь изменением вида запасов (п. 42 ФСБУ 5/2019).

Новый стандарт расширяет перечень информации подлежащей раскрытию в отчетности. Так, в бухгалтерской отчетности нужно будет осуществлять сверку остатков запасов в разрезе фактической себестоимости и обесценения на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период, а также в соответствующей строке указанного вида запасов отражать авансы под приобретение и создание запасов (п. 45, 46 ФСБУ 5/2019).

Выводы по разделу один

Проведенные исследования позволили сделать вывод, что изученный стандарт разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы» и во многих аспектах его копирует. С вступлением в силу ФСБУ 5/2019 существенно изменятся методологические подходы к учету запасов. Соответственно изменится схема регистрации операций с запасами на счетах бухгалтерского учета, методика оценки при первоначальном признании запасов и их последующей переоценки, порядок раскрытия информации о запасах. Также нельзя не отметить, что увеличатся различия между налоговым и бухгалтерским учетом, т.к. налоговый учет Минфин не планирует сближать с МСФО.

Таким образом, в настоящее время наблюдается устойчивая тенденция приближения российского бухгалтерского учета к требованиям МСФО, но с учетом особенностей ведения бухгалтерского учета в России за счет утверждения нового ФСБУ 05/2019, что позволит сформировать более достоверную информацию о запасах, и, соответственно, отразится на качестве финансовой отчетности. ФСБУ 5/2019 «Запасы» заменит следующие нормативные акты: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 9.06.2001 г. № 44н, Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 г. № 119н, Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 г. № 135н. ФСБУ 5/2019 по сравнению с ПБУ 5/01 устанавливает иные критерии признания объектов бухгалтерского наблюдения в качестве запасов. Согласно анализируемому ФСБУ запасами считаются не только материалы, товары и готовая продукция, но также незавершенное производство, недвижимость и объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для продажи (п. 3 ФСБУ 5/2019).

Задачу по введению нового стандарта в учетную работу хозяйствующих субъектов облегчает то обстоятельство, что организации смогут самостоятельно решить, как перейти на новый порядок: с проведением ретроспективного пересчета всех оставшихся запасов или без такого пересчета (п. 47 ФСБУ 5/2019). Для этого необходимо будет указать в учетной политике для целей бухучета на 2021 год условия перехода. В связи, с чем работникам бухгалтерских служб рекомендуется заблаговременно изучить положения стандарта и начать планомерную работу по переходу на новые правила учета запасов.

2 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ В АО «УЧАЛИНСКИЙ ГОК»

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

АО «Учалинский Горно-Обогатительный Комбинат» - это крупное предприятие Российской Федерации. Основной вид деятельности предприятия - добыча и обогащение медно-цинковой руды. Среднесписочная численность предприятия составила - 7071 человек в 2019 году.

Предприятием «АО Учалинский ГОК» были выполнены все организационно-технические мероприятия за 2019 год.

По результатам деятельности за 2019 год были достигнут следующий производственный показатель: было добыто медной и медно-цинковой руды в количестве 7 362 тыс. тонн.

Основными направлениями в капитальном строительстве в 2019 году были:

- строительство объектов по развитию рудной базы Учалинского подземного рудника и рудника «Узельгинский»;

- проведение горно-капитальных работ на Западно-Озерном, Озерном, Ново-Учалинском месторождениях;

- проведение работ по комплексу пастового сгущения отвальных хвостов;

- реконструкция хвостохранилища;

- строительство объектов социально-культурного назначения.

Предприятием в 2019 году было реализовано продукции на сумму 22 062 млн. Прибыль от продаж составила 1 140 млн. руб.

Рентабельность реализованной продукции составила 5,2 процента, что на 3,8 процента выше показателя 2018 года.

Затраты на 1 рубль реализованной продукции, работ и услуг к уровню 2018 года снизились на 4 копейки и составили 95 копеек.

Основными причинами снижения себестоимости является: рост затрат в незавершенном производстве, а также снижение затрат по Филиалу, в связи со значительным сокращением объемов работ по добыче и переработке руды.

За 2019 год объем инвестиций составил 4 335 млн.рублей.

На 31 декабря 2019 года дебиторская задолженность составила 3 217 млн. рублей, по сравнению с задолженностью на 31 декабря 2018 года рост составил 86% (1483млн. рублей). Увеличение дебиторской задолженности связано с увеличением задолженности покупателей и заказчиков на сумму 1761 млн.рублей.

2.2 Классификация и оценка запасов на предприятии

«Запасы представляют собой оборотные активы, предназначенные для использования в производственной деятельности или в процессе управления организацией, то есть это совокупность материального имущества, принадлежащего к оборотным активам» [8, с 231].

К запасам относятся товары, материалы, готовая продукция и незавершенное производство [9, с 64].

Основными видами товарной продукции АО «Учалинский ГОК» являются медный и цинковый концентраты.

Медный концентрат получают при обогащении медьсодержащих руд. Используется для производства металлической меди.

В зависимости от массовой доли меди медный концентрат подразделяется на марки КМ 5, КМ 6, КМ 7. Основные характеристики марок концентратов представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Основные характеристики марок медных концентратов

Марка	Содержание,%		
	Меди, не менее	Примесей, не более	
		цинка	свинца
КМ 5	20	7	4,5
КМ 6	18	8	4,5
КМ 7	15	8,5	5

Медный концентрат хранится насыпью в крытых складских помещениях. Транспортируют железнодорожным транспортом насыпью в специализированных вагонах. Качество продукции соответствует ГОСТ Р 52998-2008 «Концентрат медный. Технические условия»

Цинковый концентрат получают при обогащении цинксодержащих руд и предназначен для извлечения цинка. Цинковый концентрат используется для производства металлического цинка. В зависимости от массовой доли цинка цинковый концентрат подразделяется на марки КЦ-3, КЦ-4. Основные характеристики марок цинковых концентратов представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Основные характеристики цинковых концентратов

Марка	Массовая доля, %				
	Цинка, не менее	Примесей, не более			
		железа	кремнезема	меди	мышьяк
КЦ-3	50	9	4	2	0,3
КЦ-4	45	12	5	3	0,5

Цинковый концентрат хранят отдельно по маркам и партиям насыпью в складских помещениях или на специально отведенных площадках, приспособленных для проведения погрузочно-разгрузочных работ. Цинковый концентрат транспортируют железнодорожным транспортом насыпью в специализированных вагонах. Качество концентратов соответствуют ТУ 1721-007-00201402-2006 «Концентраты цинковые. Технические условия», ГОСТ Р 54922-2012 «Концентраты цинковые. Технические условия»

Товары отгруженные учитываются по фактической производственной себестоимости.

На предприятии АО «Учалинский ГОК» в составе материалов учитываются:

- инвентарь, хозяйственные принадлежности;
- специальная одежда в эксплуатации;
- продукты;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- материалы собственного изготовления;
- строительные материалы;
- сырье и отходы покупные (металл);
- сырье и отходы собственные (металл);

-сырье и отходы покупные (прочие).

Материалы на предприятии АО «Учалинский ГОК» принимаются к учету по фактической себестоимости.

Единицей учета материалов является номенклатурный номер.

Материалы учитываются по учетным ценам.

Для покупных материалов, кроме сырья, используются средние скользящие цены в рамках одного завода (склада), для материалов собственного производства и сырья применяются расчетно-периодические (стандартные) цены в рамках завода (склада) на уровне вида оценки.

В системе бухгалтерского учета предприятия определяется стоимость остатков незавершенного производства:

Незавершенное производство обогатительной фабрики оценивается в соответствии с приложением № 8 к Учетной политике.

Согласно инструкции по составлению товарного баланса на обогатительной фабрике АО «Учалинский ГОК» от 30.12.2013 г., остатками незавершенного производства обогатительной фабрики называются металлосодержащие продукты, поступившие на обогащение или на обезвоживание, не выданные в товарную (готовую) продукцию или отвальные хвосты, и находящиеся в сгустителях, подлежащие дальнейшей переработке или доводке на обогатительной фабрике.

В сгустителях готовой продукции главного корпуса обогатительной фабрики аккумулируется определенное количество металла, которое при составлении товарного баланса необходимо учитывать.

Замер остатков незавершенного производства в сгустителях готовой продукции обогатительной фабрики производится в соответствии со стандартом предприятия СТ УГОК 18-16 «Аналитический и технологический контроль технологических процессов на обогатительной фабрике и рудниках»

Согласно инструкции по составлению товарного баланса на обогатительной фабрике АО «Учалинский ГОК», готовой продукцией (товарным концентратом) называется концентрат, выданный на склад и принятый службой техническо-

го контроля и не подлежащий дальнейшей доводке или доработке на обогатительной фабрике, как отгруженный потребителям, так и оставшийся на складах обогатительной фабрики. Количество металлов в остатках руды, незавершенного производства и готовой продукции на начало, и конец отчетного периода определяется постоянно действующей комиссией, созданной приказом по АО «Учалинский ГОК» для составления товарного баланса. Все решения комиссии фиксируются протоколом, утвержденным председателем комиссии и прилагаются к товарному балансу металлов.

В соответствии с товарным балансом (балансом металлов по рудам) отделом экономики и труда составляется «Справка о движении готовой продукции», в которой отражаются количество основных металлов в руде и продуктах обогащения по всей переработанной руде, и количество выпущенной готовой продукции. «Справка о движении готовой продукции» является первичным документом для учета движения продуктов обогащения, незавершенного производства, готовой продукции и представляется в бухгалтерию.

Незавершенное производство вспомогательных подразделений ремонтно-механического цеха, ремонтно-монтажного управления оценивается по сумме фактических затрат по каждому незаконченному заказу. Оценка стоимости материалов осуществляется по каждой детали (узлу, оборудованию) из плановых нормативов расхода материалов на каждую операцию[59].

2.3 Синтетический и аналитический учет поступления и отпуска запасов на предприятии

Счета, используемые для учета материалов на предприятии АО «Учалинский ГОК» представлены в таблице 9.

Таблица 9- Счета, используемые для учета запасов на предприятии АО

«Учалинский ГОК»

Номер счета	Наименование счета	Использование для расчета процента ТЗР	Пояснения
10.0900000	Инвентарь хозяйст-	Участвует в расчете	

Продолжение таблицы 9

Номер счета	Наименование счета	Использование для расчета процента ТЗР	Пояснения
	венные принадлежности	процента ТЗР	
10.0900099	Инвентарь хозяйственные принадлежности (карточка)	Не участвует в расчете процента ТЗР	Возникает из внутреннего оборота с 10-ми счетами
10.1000000	Материалы	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.1200000	Специальная одежда в эксплуатации	Не участвует в расчете процента ТЗР	Возникает из внутреннего оборота с 10-ми счетами
10.1500000	Продукты	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.3000000	Топливо	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.4000000	Тара и тарные материалы	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.5000000	Запасные части	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.6900000	Материалы собственного изготовления	Не участвует в расчете процента ТЗР	Изготавливается собственными силами, поэтому ТЗР не рассчитывается
10.6900099	Отклонения в стоимости Материалы собственного изготовления	Не участвует в расчете процента ТЗР	Изготавливается собственными силами, поэтому ТЗР не рассчитывается
10.7000000	Материалы, переданные в переработку на сторону	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.7000099	Отклонение стоимости материалов, переданных в переработку	Участвует в расчете процента ТЗР	Возникает из внутреннего оборота с 10-ми счетами
10.7100000	Сырье и отходы в переработке	Не участвует в расчете процента ТЗР	
10.7800000	Материалы, переданные подрядчикам	Участвует в расчете процента ТЗР	Возникает из внутреннего оборота с 10-ми счетами
10.7800099	Отклонение стоимости материалов, переданных подрядчикам	Участвует в расчете процента ТЗР	Возникает из внутреннего оборота с 10-ми счетами

Номер счета	Наименование счета	Использование для расчета процента ТЗР	Пояснения
10.8000000	Строительные материалы	Участвует в расчете процента ТЗР	
10.9000000	Сырье и отходы покупные(металл)	Не участвует в расчете процента ТЗР	Все расходы по транспортировке включаются в стоимость сырья
10.9100000	Сырье и отходы собственные (металл)	Не участвует в расчете процента ТЗР	
10.9100099	Отклонения стоимости сырья и отходы собственные (металл)	Не участвует в расчете процента ТЗР	
10.9200000	Сырье и отходы покупные (прочие)	Не участвует в расчете процента ТЗР	

Учет приобретенных материалов на предприятии производится с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Материалы, не принадлежащие предприятию, но находящиеся в его пользовании, распоряжении или полученные на переработку, учитываются на забалансовом счете 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение» в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные материалы в договоре или цены, согласованной с собственником, они учитываются по условной оценке, установленной самостоятельно.

Проценты по кредитам и займам, использованным на приобретение запасов, признаются прочими расходами Общества и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, право собственности и/или риски утраты, порчи на которые по условиям заключенных договоров перешло Обществу, но фактически не поступившие на склад и не принятые материально-ответственным лицом на хранение являются материалами в пути.

Учет материалов, право собственности и/или риски утраты, порчи на которые перешло Обществу, но фактически не поступившие осуществляется на счете 15

«Заготовление и приобретение материальных ценностей» по стоимости, определенной в товарно-сопроводительных документах поставщика с указанием аналитического признака поставщика, но без аналитических признаков склада и материально-ответственного лица.

После поступления материалов осуществляется приемка материалов на склад. В бухгалтерском учете стоимость материалов отражается в соответствии с требованиями, определенными учетной политикой с переносом стоимости со счета 15 на соответствующие счета бухгалтерского учета.

Сырье, право собственности на которое перешло Обществу, но фактически не полученное, отражается в бухгалтерском учете по стоимости, определенной в товарно-сопроводительных документах без выделения стоимости компонентов сырья. После фактического получения сырья в бухгалтерском учете на основании данных проведенных анализов отражается фактическое количество компонентов, определяется стоимость сырья. Возникшие разницы подлежат дальнейшему урегулированию с поставщиком (продавцом).

Запасы, поступившие в Общество без товарно-сопроводительных документов, либо с неполным комплектом товарно-сопроводительных документов считаются неотфактурованными поставками. Под полным комплектом товарно-сопроводительных документов понимается набор документов, который является основанием для принятия к учету запасов, в соответствии с действующим законодательством. Неотфактурованные поставки отражаются на счетах учета запасов. При этом запасы приходуются и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в Обществе учетным ценам.

Под отклонением в стоимости запасов понимается разница между стоимостью количества поступающих или списываемых запасов, исчисленной в учетных ценах перед выполнением операции, меняющей стоимостную оценку запасов, и фактической стоимостью того же количества поступающих или списываемых запасов, исчисленной в фактических ценах.

Аналитический учет отклонений в стоимости запасов осуществляется по группам однородных запасов на счетах 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», отклонение стоимости материалов, переданных в переработку и переданных подрядчикам на счетах 10.7000099 и 10.78000099 соответственно.

Сумма отклонений, накопленных за учетный период, распределяется между израсходованными и оставшимися в запасе материалами пропорционально учетной стоимости материалов. Отклонения, относящиеся к запасам, отпущенным в производство и на иные цели, подлежат списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих запасов. Сальдо по счетам отклонений на конец периода должно равняться нулю.

Транспортно-заготовительные расходы (далее ТЗР) Общества принимаются к учету путем отнесения ТЗР на отдельный субсчет 16.1000000 «Транспортно-заготовительные расходы». К транспортно-заготовительным расходам относятся: затраты по транспортировке порожних цистерн, затраты участка выгрузки вагонов цеха складского хозяйства (ЦСХ); участка погрузочно-разгрузочных работ на Межозерной площадке ЦСХ, затраты по доставке запасов (или материалов и товаров) с центрального склада до цехов, командировочные расходы сотрудников (за исключением размера средней заработной платы, сохраняемой за время нахождения в командировке), которые отправлялись в командировку с целью приобретения запасов, услуги по организации экспедиции.

ТЗР, выполненные собственными силами Общества, участвуют в расчете процента ТЗР в периоде, следующим за отчетным.

Расходы по доставке запасов от поставщика до центрального склада ЦСХ включаются непосредственно в фактическую себестоимость материала.

В расчете процента ТЗР не участвуют материалы собственного изготовления.

При расчете процента ТЗР не учитываются внутренние обороты по счету 10.* (Дт 10.* Кт 10.*) и отклонения в стоимости МПЗ (Дт 10* Кт 16.01*), связанные с внутренним перемещением материалов, за исключением отклонений пришедших по запасам, которых уже нет в остатке на центральном складе.

Формула расчета процента ТЗР:

$$\text{Процент ТЗР} = \frac{\begin{array}{c} \text{сальдо на начало периода на счете} \\ 16.1000000 \\ + \\ \text{дебетовый оборот за период по счету} \\ 16.1000000 \end{array}}{\begin{array}{c} \text{сальдо на начало периода на счете } 10^* \\ + \\ \text{дебетовый оборот за период по счету } 10^* \end{array}} * 100(1),$$

*Счета, используемые для учета МПЗ:

ТЗР, относящиеся к запасам, отпущенным в производство и на иные цели, подлежат списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих запасов, путем списания ТЗР пропорционально учетной стоимости материалов.

Формула расчета суммы списания ТЗР:

$$\text{Списание ТЗР} = \text{Сумма расхода материала} \times \text{Процент ТЗР}$$

Тара учитывается по учетным ценам.

Специальная одежда, специальное оборудование, специальный инструмент учитываются в составе запасов.

Учет и документирование специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работников АО «Учалинский ГОК» осуществляется в соответствии с положением «Об обеспечении специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты работников АО «Учалинский ГОК», утвержденным приказом № 655 от 02.05.2017г.

Погашение стоимости специальной одежды, специального оборудования, специального инструмента сроком службы свыше 12 месяцев, производится линейным способом. Стоимость специальной одежды, оснастки, специальных приспособлений и инструмента, учитываемых в составе запасов и сроком службы менее 12 месяцев списывается единовременно по мере ввода в эксплуатацию с обеспечением аналитического учета по материально-ответственным лицам до окончания срока службы и фактического выбытия.

Запасы, изготовленные Обществом, учитывать на счете 10-69 «Материалы собственного изготовления» по фактической себестоимости.

Оценка возвратных отходов (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции (работ, услуг), утративших полностью или частично потребительские качества исходного ресурса) производится по текущей рыночной стоимости, определенной на дату принятия к бухгалтерскому учету возвратных отходов. Принятие к учету возвратных отходов отражается по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетом учета расходов производства (счет 20, 23, 25, 29), откуда были получены отходы.

Отходы производства, которые могут быть в дальнейшем использованы в процессе производства, либо повторно переработаны (возвратные отходы), принимаются к бухгалтерскому учету в условной оценке, определяемой ежемесячно.

Отходы производства, которые могут быть, как проданы, так и повторно переработаны, принимаются к бухгалтерскому учету по цене возможной продажи, уменьшенной на величину транспортных и иных аналогичных расходов.

Отходы, использование которых в дальнейшем невозможно (безвозвратные отходы), к бухгалтерскому учету не принимаются, учитываются в случае необходимости за балансом.

Расходы, связанные с утилизацией или складированием отходов основного и вспомогательного производств учитываются в составе общехозяйственных расходов на охрану окружающей среды.

При возможном использовании отходы учитываются как прочие материалы по учетной цене, определяемой калькуляцией. Стоимость учтенных отходов относится на уменьшение стоимости сырья (известняка) отпущенного в производство.

Для оценки всех запасов при их передаче в производство или на иные цели используется один способ.

Все запасы, отпускаемые в производство или на иные цели, оцениваются по учетным ценам.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности учитываются на счете 10 субсчет 09.

Списание стоимости инвентаря, хозяйственных принадлежностей производится единовременно при передаче в производство (эксплуатацию).

Учет и документирование драгоценных металлов, содержащихся в деталях, изделиях, приборах, инструментах, оборудовании и материалах, а также образовавшихся в результате пробирного анализа руд и концентратов осуществляется в соответствии и инструкцией «О порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении в АО «Учалинский ГОК» (И УГОК-45-06-01-18).

Полученные товары на предприятии АО «Учалинский ГОК» учитываются по учетной стоимости. Учет приобретенных товаров производится с использованием счета 15 субсчета 15.41 «Приобретение и заготовление товаров», счета 16 субсчет 16.41 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Для оценки всех товаров при их передаче на продажу или иные цели используется один способ, по среднескользящей себестоимости.

Товары, и готовая продукция, переданные покупателю по договору с особым порядком перехода права собственности, учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» до момента перехода права собственности на них к покупателю. Счета, используемые для учета товаров и готовой продукции на предприятии АО «Учалинский ГОК» представлены в таблице 10.

Таблица 10- Счета, используемые для учета товаров на предприятии АО «Учалинский ГОК»

Счет	Название
41.1000000	Товары на складах
41.4000000	Покупные изделия
41.7000000	Товары для перепродажи

Счет	Название
43.1000000	Готовая продукция - прочая
43.1000099	Отклонение по прочей готовой продукции при формировании фактической себестоимости
43.1010000	Готовая продукция -прочая кв
43.2000000	Готовая продукция (основная) по стоимости переработки
43.2000099	Отклонения по основной готовой продукции при формировании фактической себестоимости
44.2000000	Расходы на продажу
45.1100000	Продукция, отгруженная на внутренний рынок
45.1100099	Отклонения по продукции, отгруженной на внутренний рынок
45.1110000	Отходы, отгруженные на внутренний рынок
45.1110099	Отклонения по отходам, отгруженным на внутренний рынок
45.1200000	Продукция, отгруженная на экспорт
45.1200099	Отклонения по продукции, отгруженной на экспорт
45.1300000	Продукция, отгруженная по договорам комиссии
45.1300099	Отклонения по продукции, отгруженной по договорам комиссии
45.2100000	Товары, отгруженные на внутренний рынок
45.2100099	Отклонения по товарам, отгруженным на внутренний рынок
45.2110000	Товары, отгруженные на внутренний рынок (недвижимость)
45.2110001	Товары, отгруженные на внутренний рынок(движимое имущество)
45.2110011	Товары отгруженные (выбытие)
45.2111000	Основные средства, отгруженные на внутренний рынок (недвижимость)
45.2120000	ТМЦ, отгруженные на внутренний рынок
45.2120099	Отклонения по ТМЦ, отгруженным на внутренний рынок

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которых в отчетном периоде не может быть признана в бухгалтерском учете. На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной себестоимости.

Дебетуется счет 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» в соответствии с оформленными документами

(накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых товаров или передаче их для продажи на комиссионных началах.

Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Для учета готовой продукции применяется счет 43 «Готовая продукция». В качестве учетных цен на готовую продукцию применяется фактическая производственная себестоимость.

Прямые расходы, потери от брака, расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением основного производства отражаются по дебету счета 20. Прямые расходы приходят в дебет счета 20 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные с кредита счетов 25 и 26 «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» соответственно. Потери от брака с кредита счета 28 «Брак в производстве». Суммы фактической себестоимости учитываются по кредиту счета 20, которая затем списывается в дебет счета 90 «Продажи». Сальдо конечное по 20 счету показывает затраты незавершенного производства.

По счету 20 "Основное производство" на предприятии открывают субсчета. Субсчета счета 20 представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Субсчета счета предприятия АО «Учалинский ГОК»

Счет	Название
20.1000000	Стоимость сырья
20.1000099	Отклонения по НЗП при формировании фактической себестоимости компонентов сырья
20.2000000	Затраты на производство
20.2000099	Отклонения по незавершенному производству при формировании фактической себестоимости услуг переработки
20.5000000	Затраты по прочим видам деятельности
20.7500000	Затраты по переработке сырья заказчика
20.7500099	Отклонения - затраты по переработке сырья заказчика

2.4 Инвентаризация запасов на предприятии

«Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение наличия имущества и обязательств, проверка их состояния и оценка» [9].

Инвентаризация материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров проводится в соответствии с Порядком, утвержденным приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49. [3].

На предприятии АО «Учалинский ГОК» перед составлением годовой бухгалтерской отчетности директором утверждается приказ «О проведении годовой инвентаризации имущества и финансовых обязательств», в приложении которого указаны сроки и порядок проведения инвентаризации. Назначается председатель и члены инвентаризационной комиссии. В состав инвентаризационной комиссии включаются, как правило, технические специалисты и сотрудники администрации. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными[2]

До начала проведения инвентаризации материально-ответственный сдает в бухгалтерию все приходные и расходные документы по запасам своего склада и дает расписку, что все запасы оприходованы, а выбывшие списаны.

Фактическое наличие заносится в инвентаризационную опись по форме ИНВ-3. Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах. Фактическое наличие запасов определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Инвентаризационная опись на данном предприятии заполняется при помощи вычислительной техники. При расхождении фактического количества запасов с данными бухгалтерского учета составляется сличительная ведомость по форме ИНВ-19.

Согласно утвержденного приказа, в обязанность руководителя входит создание всех условий для обеспечения точной проверки. Для этого необходимо наличие весов, рабочей силы, мерной тары и других приспособлений для измерения и

определения фактического наличия. Акты замеров, расчеты, протоколы проведения прилагают к инвентаризационной описи.

Вес материалов и товаров, которые находятся в неповрежденной упаковке определяется на основании документации при обязательной проверке части на выбор.

2.5 Раскрытие информации о запасах в бухгалтерской отчетности на предприятии

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года общая стоимость запасов отражается по строке 1210. Информация о запасах представляется в балансе без расшифровки по видам. Для заполнения строки 1210 необходимы данные о стоимости материальных ценностей, которые используются для производства продукции, учтенных по дебету счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В отношении материалов по строке 1210 значение вычисляется как дебетовое сальдо по счетам 10,15 ± сальдо по дебету (кредиту) счета 16.

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года информация по готовой продукции определяется как сальдо по дебету счета 43, информация по товарам определяется как сальдо по дебету счета 41, информация по незавершенному производству определяется как сальдо по дебету счета 20.

В отчете о финансовых результатах за отчетный год формируются результаты от продажи готовой продукции. Выручка от продажи продукции отражается по строке 2110. Выручка будет рассчитываться: из кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» счета 90 «Продажи» вычитаются дебетовый оборот субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость».

Информация о себестоимости продаж содержится в строке 2120. Значение по строке 2120: дебетовый оборот по субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Строка 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» показывает финансовый результат от прода-

жи продукции. Сумма по данной строке определяется разницей у строк 2110 и 2120 с учетом коммерческих расходов.

Выводы по разделу два

Основная деятельность предприятия АО «Учалинский ГОК»-производство медного и цинкового концентратов. Отраслевыми рисками для данного предприятия являются: снижение уровня потребления меди, цинка и ухудшение положения в отрасли цветной металлургии. Медная отрасль Российской Федерации тесно интегрирована в международную медную промышленность, что предполагает ее зависимость от конъюнктуры на мировом рынке меди. Финансовые показатели для данного предприятия определяются ценами на медный, цинковый концентрат, а также на драгоценные металлы. Реализация концентратов производится по договорам в зависимости от котировок на Лондонской бирже металлов, курса доллара. Общество подвержено финансовым рискам, связанным с курсом обмена иностранных валют. Так как АО «Учалинский ГОК» имеет дочерние общества, то есть риск, связанный с возможной ответственностью по долгам третьих лиц. В составе запасов на предприятии учитываются материалы, готовая продукция, товары и незавершенное производство.

На предприятии учет запасов ведется в разрезе субсчетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные». Информация о запасах предприятия содержится в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах. Сверка фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета осуществляется в процессе проведения инвентаризации согласно утвержденного Министерством Финансов приказа. Порядок учета запасов в АО «Учалинский ГОК» в части материально – производственных запасов соответствует требованиям ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов», в части учета незавершенного производства соответствует требованиям ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

На сегодняшний день задачей перед Главной бухгалтерией АО «Учалинский ГОК» является осуществление перехода на учет запасов по ФСБУ 5/2019 «Запасы».

ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА И ОБОСНОВАНИЕ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ПЕРЕХОДУ АО «УЧАЛИНСКИЙ ГОК» НА ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

3.1 Формирование учетной политики по учету запасов

Одним из основных документов, определяющим правила ведения бухгалтерского учета на предприятии является учетная политика [30, с 206]. Ее роль в организации бухгалтерского учета на предприятии крайне велика. От качественно разработанной и своевременно внедренной учетной политики во многом зависит правильность учета имущества, обязательств, корректное определение налоговой базы [31, с 148].

Изменение учетной политики должно быть обоснованно и оформляться организационно-распорядительной документацией. В связи с этим изменения целесообразно оформить приказом руководителя организации, содержащим либо полный текст учетной политики (включая изменения), либо только текст изменений. В приказе об изменении учетной политики должно быть обоснование, по какой причине внесены те или иные изменения [58, с 304].

В российском бухгалтерском учете в настоящее время происходит определенного рода трансформация, которая направлена на осуществление сближения со стандартами финансовой отчетности международного формата [52, с 237].

ФСБУ 5/2019 «Запасы» отличается от ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», поэтому необходимо обозначить такие отличия, определить, каким образом необходимо скорректировать учетную политику с целью подготовки к вступлению в действие нового стандарта [32, с 155].

С 01.01.2021 произойдет существенное изменение в части порядка учета запасов. Ввиду того, что произойдет не только обновление состава и наименований имущества, признаваемого законодательством запасами, но также правил оценки такого имущества при осуществлении признания в учете таких запасов, а также в части последующей оценки подобного рода запасов.

Все изменения по учету должны быть уточнены и усвоены при подготовке обновлений в учетной политике на начало 2021 года.

Со вступлением в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы» учетная политика на предприятии АО «Учалинский ГОК» в части учета запасов будет изменена [34, с 33].

Во-первых, из учетной политики нужно исключить упоминания:

-о ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина от 09.06.2001 № 44н);

-о методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ (утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н);

-о методических указаниях по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» (утв. приказом Минфина от 26.12.2002 № 135н).

Все эти документы заменит ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Во-вторых, ввиду смены состава запасов в новом ФСБУ необходимо произвести корректировку состава запасов с учетом новых правил проведения их оценки в учетной политике АО «Учалинский ГОК». При этом следует учитывать, что:

-в статью «Запасы» в соответствии с новым ФСБУ включено незавершенное производство;

-из статьи «Запасы» в соответствии с новым ФСБУ исключить малоценные ОС, т.е. те запасы, которые по новым правилам не проходят критерий в части срока использования (используются свыше 12 месяцев), в этой связи необходимо будет отразить в учетной политике АО «Учалинский ГОК» их дальнейшее отнесение сразу в расходы.

-запасы АО «Учалинский ГОК», которые предназначены для обеспечения нужд управленческой службы, можно списывать в расходы АО «Учалинский ГОК», избегая счета 10. В таком случае, данный способ необходимо также отразить в учетной политике АО «Учалинский ГОК».

В- третьих необходимо принять решение о том, каким образом АО «Учалинский ГОК» планирует осуществлять переход:

- начать использование нового ФСБУ перспективно – данные правила будут применяться только в отношении операций АО «Учалинский ГОК», реализован-

ных после 01.01.2021 года, в таком случае нет необходимости пересчитывать показатели под новый стандарт;

- использовать новое ФСБУ ретроспективно – начать применение нового стандарта заранее, с момента начала учета затрагиваемых им операций [36, с 123].

Вступление в силу нового стандарта приблизит российский бухгалтерский учет в отношении учета запасов к международным стандартам.

3.2 Изменения в порядке учета запасов на предприятии

На предприятии АО «Учалинский ГОК» учетная политика сформирована главным бухгалтером в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В целях поддержания актуальности по отношению к законодательству учетная политика требует постоянных уточнений [40, с 74].

В первую очередь, необходимо отразить изменения в порядке признания запасов в АО «Учалинский ГОК». Согласно ФСБУ 5/2019 для того, чтобы принять запасы к бухгалтерскому учету необходимо соблюдать условия:

- необходимо учитывать затраты, которые возникли в ходе приобретения или создания запасов, обеспечивающих экономическую выгоду для предприятия;

- определить сумму затрат, которые были понесены для приобретения или создания запасов или приравненная к ним величина.

В действующей учетной политике условия для признания запасов в бухгалтерском учете не формулировались.

С 01.01.2021 года незавершенное производство регулируется новым стандартом, а не положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.97 №34н., как это было ранее и входит в состав запасов.

Согласно принятой на предприятии учетной политики, в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включается сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины и

другие затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса. Со вступлением в силу нового стандарта в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, которые напрямую относятся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг, и затраты, которые не могут быть напрямую отнесены к производству конкретного вида.

В настоящей учетной политике нет формулировки в части затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов кроме незавершенного производства и готовой продукции. В новую учетную политику необходимо внести изменения и установить, что относится к затратам включаемым в фактическую себестоимость запасов кроме незавершенного производства и готовой продукции. Необходимо включить выдержку из ФСБУ 5/2019 «В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, проведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования».

В себестоимость запасов включаются связанные с запасами проценты и другие долговые затраты, которые связаны с приобретением инвестиционного актива (запас является инвестиционным активом только в качестве незавершенного производства, переход которого в готовую продукцию осуществляется более 1 года). Ранее проценты включались в прочие расходы и отражались на счете 91. Со вступлением нового стандарта в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов больше не включаются расходы на их хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения.

В действующей учетной политике на предприятии единицей учета запасов является номенклатурный номер. Согласно нового стандарта, определена возможность изменения единицы учета запаса после принятия запасов к бухгалтерскому учету, что необходимо отразить в новой учетной политике.

По новому ФСБУ затраты на приобретение запасов, предназначенных для управленческих нужд, необходимо признавать расходами периода, в котором они были понесены (абз. 3 п.2 ФСБУ 5/2019).

Для этого в учете необходимо делать проводки:

Д26К60 – учтены расходы на материалы;

Д60К51-перечислена оплата поставщику;

Д90К26- списаны расходы по обычным видам деятельности в месяце покупки.

Также на предприятии существуют управленческие расходы непосредственно связанные с приобретением и производством запасов: командировки инженерно-технических работников с целью совершенствования опыта в производстве продукции. В таком случае расходы будут относиться на себестоимость и отражаться проводкой Д20К26.

Спецодежда со сроком использования более 12 месяцев в учете отражается на счете 10, как запасы. Новый стандарт меняет порядок учета спецодежды со сроком использования более 12 месяцев. Если стоимость спецодежды выше 40 000 рублей, то спецодежду необходимо перевести на счет 01 по первоначальной стоимости и учитывать как основное средство и отразить проводкой Д01К10 – поставили на учет спецодежду по первоначальной стоимости.

Если стоимость приобретения спецодежды менее 40000 рублей, то необходимо списать стоимость использованной спецодежды в расходы проводкой Д20К10.

Спецодежда (срок использования более 12 месяцев), которая осталась к моменту вступления в силу ФСБУ 5/2019, цена которой менее 40000 рублей необходимо списать на нераспределенную прибыль. Если цена более 40000 рублей, то стоимость оставшейся спецодежды необходимо перенести со счета учета запасов на счет учета основных средств по первоначальной стоимости.

Проводки следующие:

Д84К10- отразили стоимость спецодежды в составе нераспределенной прибыли срок использования которой более 12 месяцев, цена которой менее 40000 рублей;

Д01К10 – отразили стоимость спецодежды в составе основных средств, срок использования которой более 12 месяцев, цена которой более 40000 рублей;

ФСБУ 5/2019 «Запасы» предписывает включать в себестоимость запасов «величину оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке»

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки. В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины.

Применяемая организацией ставка дисконтирования:

а) должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом предприятия. То есть величина таких оценочных обязательств будет увеличиваться с каждым годом, а себестоимость запасов, в которую была включена приведенная стоимость оценочного обязательства при признании не изменится.

Пример учета оценочного обязательства на предприятии.

Предприятие 31.12.2020 приобрело 40 000 л и 20 000 л дизельного по 44,25 руб. за л., которое используется для работы котлов на бетонно-растворных установках №1 и №2 соответственно. Для хранения приобретенного дизельного топлива был арендованы емкости РГС №1 и РГС №2 с оборудованием.

По условиям договора аренды, емкость необходимо вернуть арендодателю в исходном состоянии по окончании срока действия договора (31.12.2022). Если предприятие не выполнит требование, то обязано будет заплатить неустойку 300 000 руб.

Сумма затрат на зачистку емкости РГС №1 составляет 50 000-70 000 руб.

Ставка дисконтирования – 15%.

Величина оценочного обязательства - 60 000 руб.

Отражаем в учете Д10К60-1 770 000 руб. - отражено приобретение дизельного топлива для бетонно-растворной установки №1.

Д10К96-45 368,62 - признано оценочное обязательство в момент признания запасов.

$60000 \text{ руб.} / (1+0,15)^2 = 45 368,62 \text{ руб.}$ – величина оценочного обязательства

31.12.2021 величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения: $60000 \text{ руб.} / (1+0,15)^1 = 52 173,91 \text{ руб.}$

Д91К96-6 805,29 руб. - признано увеличение оценочного обязательства.

31.12.2022 величина оценочного обязательства доведена до номинальной в связи с наступлением срока его исполнения.

Д91К96-7 826,09 руб. - признано увеличение оценочного обязательства.

31.12.2022 проведена зачистка емкости. Стоимость работ по её зачистке силами подрядчика составила 75 000 руб.

В бухгалтерском учете необходимо отразить проводки:

Д96К60-60 000 руб. - затраты на зачистку емкости РГС №1;

Д91К60-15 000 руб. – превышение фактических затрат на зачистку резервуара над суммой признанного оценочного обязательства (прочие расходы).

Сумма затрат на зачистку РГС№2 составляет 30 000-50 000 руб.

Ставка дисконтирования – 15%.

Величина оценочного обязательства 40 000 руб.

В учете Д10К60 - 885 000 руб.- отражено приобретение дизельного топлива для бетонно-растворной установки №2.

Д10К96 – 30 245,75 руб.

40 000 руб./ $(1+0,15)^2=30 245,75$ руб.- величина оценочного обязательства.

31.12.2021 величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения : 40 000 руб./ $(1+0,15)^1=34 782,61$ руб.

Д91К96 - 4 536,86 руб. - признано увеличение оценочного обязательства.

31.12.2022 величина оценочного обязательства доведена до номинальной в связи с наступлением срока его исполнения.

Д91К96 – 5 217,39 руб. - признано увеличение оценочного обязательства.

31.12.2022 проведена зачистка емкости. Стоимость работ по её зачистке силами подрядчика составила 35 000 руб.

В бухгалтерском учете необходимо отразить проводки:

Д96К60-40 000 руб.-затраты на зачистку емкости РГС №2.

Д96К91-5 000 руб.–неиспользованная сумма оценочного обязательства.

Оценка запасов в соответствии с действующей учетной политикой происходит в момент приобретения или создания запасов. В утвержденной учетной политике создается резерв под снижением стоимости материальных ценностей «по МПЗ, частично утратившим свои первоначальные качества, или по которым снизилась

чистая стоимость продажи, формируется резерв под снижение стоимости материальных ценностей».

Резерв под снижением стоимости материальных ценностей создается постоянно на 31 декабря отчетного года в соответствии с порядком, являющимся приложением к настоящей учетной политике. Восстановление резерва под снижением стоимости материальных ценностей признается прочим доходом. При составлении бухгалтерской отчетности необходимо смотреть не изменилась ли рыночная стоимость относительно фактической себестоимости приобретения.

Методика создания резерва со вступлением в силу нового ФСБУ 5/2019 не изменилась. Резерв создается путем включения в прочие расходы на счете 14 (Д91К14). Изменен порядок восстановления резерва под обесценение запасов: величина восстановления относится на уменьшение суммы расходов, признанных в том же периоде в связи с продажей запасов.

Если стоимость продажи обесценившихся запасов выросла - резерв восстанавливается Д14К91.

В соответствии с новым стандартом запасы необходимо оценивать и после на отчетную дату. Необходимо отражать по наименьшей из двух оценок:

- по фактической себестоимости;
- по чистой стоимости продаж.

Если фактическая себестоимость оказывается на отчетную дату выше чистой стоимости продажи, то запасы обесценились и необходимо создавать резерв. При этом балансовой стоимостью считается фактическая себестоимость за вычетом данного резерва. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, балансовая стоимость таких запасов уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости).

Пример учета резерва под обесценение запасов на предприятии.

31.12.2020 предприятием был приобретен кирпич в количестве 130 000 шт. по 10 руб. за шт. для строительства крытого склада для хранения инертных материалов. Для строительства было использовано 125 645 шт. Оставшиеся кирпичи были проданы по 7 руб. за шт. Доставка кирпичей покупателю была осуществлена транспортом поставщика. Расходы на продажу составили 1 500 руб.

Чистая цена продажи кирпичей = $7 \cdot (130\,000 - 125\,645) - 1\,500 = 28\,985$ руб.

Резерв под обесценение = $(10 - 7) \cdot (130\,000 - 125\,645) = 13\,065$ руб.

Резерв в бухгалтерском учете будет отражен проводкой Д91К14 – 13 065 руб.

3.3 Организация перехода на учет запасов по новому стандарту

ФСБУ 5/2019 дает два варианта перехода на новый стандарт:

- перспективный – требования стандарта применяются только в отношении фактов хозяйственной деятельности, возникших после даты начала его применения. Показатели бухгалтерской отчетности до 01.01.2021 пересчитывать не нужно.

- ретроспективный пересчет – на дату перехода на новый стандарт необходимо пересчитать сальдо счетов и показатели бухгалтерской отчетности по новым правилам до вступления в силу нового стандарта.

Для АО «Учалинский ГОК» был выбран перспективный вариант перехода на новый стандарт, что позволяют пункт 47 ФСБУ 5/2019 и регулируется пунктом 14 ПБУ 1/2008. Таким образом, АО «Учалинский ГОК» будет применять новые правила только к фактам хозяйственной жизни, происходящим после 1 января 2021 года, и не пересчитывать показатели за предшествующие года. Информацию о выбранном способе перехода на ФСБУ 5/2019 нужно будет раскрыть в первой после перехода бухгалтерской отчетности (приказ Минфина от 15 ноября 2019 г. № 180н).

Вопросы признания, оценки, классификации, раскрытия информации запасов в бухгалтерской отчетности требуют от бухгалтера на предприятии профессио-

нального суждения. Предприятие должно сформировать профессиональные суждения перед началом применения новых правил ФСБУ 5/2019.

К профессиональным суждениям, которые должны вырабатываться руководством с применением новой учетной политики относятся:

-оценка справедливой стоимости запасов АО «Учалинский ГОК», получаемых безвозмездно (п. 15 ФСБУ 5/2019);

-оценка справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг с целью определения фактической себестоимости запасов, приобретаемых по договорам АО «Учалинский ГОК», не предполагающим уплату денежных средств, а в случае невозможности ее определения – установление справедливой стоимости полученных по таким сделкам запасов (п. 14 ФСБУ 5/2019);

В указанных случаях применение справедливой стоимости для оценки при признании запасов требуется в обязательном порядке. Оценкой при признании запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, считается (в части оплаты неденежными средствами) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Если такую стоимость невозможно определить, то для указанных целей используется справедливая стоимость запасов. Если и последнюю определить невозможно, то для названных целей применяется балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

Пример 1.

Предприятие получило материалы в обмен на другие материалы. Справедливая стоимость переданных материалов 30 000 руб., полученных 32 000 руб., балансовая стоимость переданных материалов 31 000 руб. Предприятие должно использовать для оценки при признании полученных материалов справедливую стоимость переданных материалов, т.е. 30 000 руб.

Пример 2.

Предприятием получены товары в обмен на нематериальный актив. Справедливая стоимость товаров 20 000 руб., балансовая стоимость нематериального актива 25 000 руб., его справедливую стоимость определить невозможно. Оценка при признании названных товаров должна быть определена на основе их справедливой стоимости, т.е. 30 000 руб.

Пример 3.

Предприятие приобрело объект незавершенного производства в обмен на нематериальный актив. Первоначальная стоимость последнего составляет 679 000 руб., накопленная амортизация 234 000 руб. Справедливую стоимость указанных активов определить невозможно. Предприятие должно определить оценку при признании объекта незавершенного производства на основе балансовой стоимости переданного в обмен нематериального актива, т.е. $679\,000 \text{ руб.} - 234\,000 \text{ руб.} = 445\,000 \text{ руб.}$

- определение оценки при признании запасов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Если период платежа более 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, то в оценку при признании запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена предприятием при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разницей между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается по правилам, аналогичным порядку установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Пример 4.

Предприятие приобрело материалы на условиях отсрочки платежа на три года за 90 000 руб. Если не было бы отсрочки оно бы заплатило 73 000 руб. Следовательно, в оценку при признании материалов необходимо включить 73 000 руб. (а не 90 000 руб.). Разница между суммой, включенной в оценку при признании материалов, и суммой, которая должна быть перечислена в условиях

отсрочки платежа, равная 17 000 руб. (90 000 руб. – 73 000 руб.), в течение трех будет отражаться в составе прочих расходов.

Допущения, используемые для расчета чистой стоимости продажи запасов, в том числе порядок расчета предполагаемой цены продажи и затрат, необходимых для производства, подготовки к продаже и ее осуществления (п. 29 ФСБУ 5/2019);

Стандарт устанавливает требование оценки на отчетную дату запасов коммерческой организации, а также запасов, используемых в приносящей доход деятельности организации по наименьшей из чистой стоимости продажи и фактической себестоимости. Названная чистая стоимость продажи запасов в соответствии со стандартом определяется как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и ее осуществления

Пример 5.

Предполагаемая цена, по которой предприятие может продать готовую продукцию 260 000 руб., расходы на продажу 12 000 руб. Чистая стоимость продажи готовой продукции составит 248 000 руб. (260 000 руб. - 12 000 (руб.).

При переходе предприятия на новый стандарт необходимо установить регламентацию формирования себестоимости запасов, в качестве которых признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов. Затратами, включаемыми в себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные или созданные предприятием в рамках обычного операционного цикла;

- сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем или разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Пример 6.

На предприятии было демонтировано оборудование. В результате, образовались материалы. Аналогичные материалы, которые организация приобретает в ходе обычного операционного цикла, учитываются по стоимости 45 000 руб. Первоначальная стоимость оборудования составляла 850 000 руб. накопленная амортизация 830 000 руб. Затраты на демонтаж оборудования составили 23 000 руб. Материалы должны быть оценены при их признании на основе наименьшей из:

- стоимости аналогичных приобретенных материалов, а именно 45 000 руб.;
- балансовой стоимости разбираемого оборудования, увеличенной на сумму затрат на его разборку, т.е. 43 000 руб. ($850\,000 - 830\,000 + 23\,000$).

Наименьшей из данных величин является балансовая стоимость оборудования, увеличенная на сумму затрат на его разборку, т.е. 43 000 руб., которая и должна быть использована для определения оценки при признании материалов.

Пример 7

Предприятие разобрало сооружение и получило материалы от разборки. Стоимость, по которой учитываются аналогичные материалы, приобретенные организацией при обычной деятельности составляет 32 000 руб. Первоначальная стоимость сооружения составляла 980 000 руб., сумма накопленной амортизации 840 000 руб. Затраты на разборку оборудования составили 20 000 руб. Затраты на приведение материалов от разборки в состояние, необходимое для использования 7 000 руб.

Материалы должны быть оценены при их признании на основе наименьшей из: стоимости аналогичных приобретенных материалов (32 000 руб.) и балансовой стоимости разбираемого сооружения, увеличенной на сумму затрат на его разборку, и затрат на приведение материалов в состояние, необходимое для использования, т.е. 167 000 руб. ($980\,000 - 840\,000 + 20\,000 + 7\,000$). В итоге оценка материалов будет определена на основе стоимости аналогичных приобретенных материалов, т.е. 32 000 руб.

Необходимо расширить перечень расходов, которые не должны признаваться в оценке запасов: расходы, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями, расходы на хранение запасов, за исключением, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения или создания запасов, управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением или созданием запасов, иные расходы, которые не связаны с приобретением или созданием запасов.

Пример 8

На складе предприятия хранится полностью готовая продукция. Расходы на хранение составляют 51 550 руб. В данном случае расходы не являются частью технологии подготовки названной продукции к продаже и в себестоимость они не включаются.

Пример 9

Применяемая организацией технология производства продукции предполагает выдержку продукции в течение двух месяцев в специальных помещениях для хранения. Затраты на хранение составляют 28 300 руб. Данные затраты являются частью технологии подготовки продукции к потреблению, их следует включить в себестоимость

ФСБУ 5/2019 установил требование включение в себестоимость запасов величины возникшего в связи с их приобретением или созданием оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. При этом в ФСБУ 5/2019 не содержится регламентации в отношении определения указанной величины оценочного обязательства. В связи с этим на предприятии необходимо установить порядок в отношении определения величины оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. Данную величину необходимо определять на основе предусмотренных ПБУ 8/2010 правил формирования оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный органи-

зацией в учетной политике, то такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины.

На предприятии необходимо обозначить признаки обесценения запасов. В случае обесценения запасов на предприятии необходимо создать резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Величина обесценения запасов признается расходом периода, а величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов.

Пример 10

На отчетную дату фактическая себестоимость запасов составляет 60 000 руб., а чистая стоимость их продажи – 40 000 руб., т.е. имеет место снижение их реальной стоимости. Необходимо создавать резерв под обесценение запасов на сумму, равную 20 000 руб. (60 000-40 000). В бухгалтерском балансе оценка данных запасов составит 40 000 руб. (60 000-20 000) и будет равна чистой стоимости их продажи. В следующем отчетном периоде названные запасы еще не проданы, а их чистая стоимость продажи составила 30 000 руб. Следовательно, необходимо увеличивать резерв под обесценение запасов на сумму, равную 10 000 руб. (40 000-30 000). В бухгалтерском балансе указанные запасы будут отражены в оценке 30 000 руб. (60 000-20 000-10 000), что будет соответствовать новой чистой стоимости их продажи.

Пример 11

Фактическая себестоимость запасов на отчетную дату составила 70 000 руб., а их чистая стоимость продажи - 62 000 руб. Создан резерв под обесценение запасов на сумму 8 000 руб. (70 000-62 000). В балансе запасы будут оценены в 62 000 руб. (70 000-8 000), т.е. по чистой стоимости продажи.

Запасы еще не проданы в следующем отчетном периоде, их чистая стоимость продажи 63 000 руб. Организации необходимо увеличить балансовую стоимость данных запасов до их чистой стоимости продажи посредством восстановления ранее созданного резерва на сумму 1 000 руб. (63 000-62 000). В бухгалтерском

балансе запасы будут отражены в оценке 63 000 руб. ($70\,000 - 8\,000 + 1\,000$), т.е. по чистой стоимости продажи.

Пример 12

На отчетную дату фактическая себестоимость запасов 50 000 руб., их чистая стоимость продажи 44 000 руб. Необходимо создать резерв под обесценение запасов на сумму 6 000 руб. ($50\,000 - 44\,000$). В бухгалтерском балансе запасы будут отражены в оценке 44 000 руб. ($50\,000 - 6\,000$), что будет соответствовать чистой стоимости продажи. В следующем отчетном периоде указанные запасы еще не проданы, их чистая стоимость продажи 53 000 руб. Необходимо увеличить балансовую стоимость запасов до их чистой стоимости продажи посредством восстановления ранее созданного резерва, но не выше их фактической себестоимости, т.е. довести балансовую стоимость до 50 000 руб. Сумма восстановления резерва под обесценение запасов составит 6 000 руб. В бухгалтерском балансе запасы будут отражены в оценке 50 000 руб. ($50\,000 - 6\,000 + 6\,000$), т.е. по их фактической себестоимости.

Выводы по разделу три

Существуют ряд проблем, с которыми столкнется предприятие АО «Учалинский ГОК» с переходом на новый стандарт:

1) необходимо отразить в учетной политике изменения, которые произошли в структуре запасов.

2) предприятию необходимо пересмотреть систему калькулирования себестоимости продукции.

3) появится необходимость пересмотра подходов к долгосрочному прогнозированию последствий приобретения запасов.

4) рост себестоимости продукции, а, следовательно, снижение ее рентабельности.

Переход на ФСБУ 5/2019 перспективно предполагает применение новых правил учета только в отношении операций, возникающих после 1 января 2021 года. Однако есть активы, имеющиеся на балансе предприятия по состоянию на 31 де-

кабря 2020 года, которые необходимо классифицировать по новым правилам в январе 2021-го. Перспективный подход при организации перехода на новый ФСБУ для АО «Учалинский ГОК» является оптимальной мерой, так как данный способ более простой и удобный для применения нового ФСБУ 5/2019.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, в результате выполнения выпускной квалификационной работы была достигнута цель: разработаны мероприятия по совершенствованию учета запасов в АО «Учалинский ГОК» при начале применения ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Для достижения были выполнены следующие задачи:

1) изучен генезис бухгалтерского учета материально-производственных запасов в Российской Федерации, в результате чего было выявлено, что со вступлением в силу ФСБУ 5/2019 существенно изменятся методологические подходы к учету запасов. Соответственно изменится схема регистрации операций с запасами на счетах бухгалтерского учета, методика оценки при первоначальном признании запасов и их последующей переоценки, порядок раскрытия информации о запасах. Наблюдается устойчивая тенденция приближения российского бухгалтерского учета к требованиям МСФО, но с учетом особенностей ведения бухгалтерского учета в России за счет утверждения нового ФСБУ 5/2019, что позволит сформировать более достоверную информацию о запасах, и, соответственно, отразится на качестве финансовой отчетности.

2) выявлены особенности бухгалтерского учета запасов в АО «Учалинский ГОК», в результате исследования было выявлено, что в составе запасов на предприятии учитываются материалы, готовая продукция, товары и незавершенное производство. На предприятии учет запасов ведется в разрезе субсчетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные». Информация о запасах предприятия содержится в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах. На сегодняшний день задачей перед Главной бухгалтерией АО «Учалинский ГОК» является осуществление перехода на учет запасов по ФСБУ 5/2019 «Запасы».

3) разработаны и обоснованы рекомендации по переходу АО «Учалинский ГОК» на ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета материально-

производственных запасов в АО «Учалинский ГОК», а также его структурных подразделений, разработанный механизм позволит обеспечить более гармоничный, «безболезненный» и системный переход на использование ФСБУ 5/2019 при организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402–ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете» / [Электронный ресурс] – [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс Плюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 30.10.2020)

2 Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н (ред. От 08.11.2010) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» [Электронный ресурс]: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 07.10.2020).

3 Приказ Минфина России от 13.06.95 г. №49н «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».[Электронный ресурс]// СПС КонсультантПлюсПлюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855

4 Федеральный закон от 30.12.2008 № 307–ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс Плюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 30.10.2020)

5 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) // СПС Консультант Плюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 30.10.2020)

6 Приказ Минфина России от 5 июня 2019 г. № 83н «Об утверждении программы разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 – 2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства Финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83Н. [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс Плюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 30.10.2020)

7 Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.11.2006 N 156н (в ред. от 16.05.2016). [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс Плюс – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 30.10.2020)

8 Информационное сообщение Минфина России от 10 апреля 2020 г. N ИС-учет-27 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии»-Интернет - ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/1345146/#ixzz6it2gGmMj>.

9 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997// СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 01.10.2020).

10 Авдоньев, Я.Е. Актуальные изменения в учете материально-производственных запасов в связи с планируемым введением федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Текст] / Я.Е. Авдоньев // ИЭиУ, КФУ им. Вернадского. – 2019. — №1. – С. 185-187

11 Алавердова, Т.П. Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения // Бизнес. Образование. Право.- 2019. №1.- с 308.

12 Анисимов, А.П. Экономика, планирование и анализ деятельности предприятий: учебник / А.П. Анисимов. – М.: Транспорт, 2015. – 245 с.

13 Антонов, А.Н. Основы современной организации производства: учебник / Л.С. Морозова. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 432 с.

14 Антонов, Г.Д. Стратегическое управление организацией: учебное пособие / Г.Д. Антонов, В.М. Тумин, О.П. Иванова. – М.: Инфра-М, 2018. – 239 с.

15 Багиев Г.Л. Маркетинг / Г.Л. Багиев, В.М. Тарасевич, Х. Анн. – М.: Экономика, 2017. – 694 с.

- 16Борисова, И.С. Разработка модели эффективности использования производственных ресурсов хозяйственных обществ // Агромир. – 2015. – № 19. – С. 10-12
- 17Бородин, Н.Н. Современные технологии и система управления ресурсами предприятия / Н.Н. Бородин, А.А. Машков. В.Г. Куперман, А.В. Пастухов. – Тула: Издательство ТГПУ, 2018. – 113 с.
- 18Буйвис, Т.А. Новации в системе нормативного регулирования //Вектор экономики.-2018. №7.- 7 с.
- 19Бухгалтерское дело / под ред. Н.Н. Бондиной. Изд. 3-е перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2015. – 337 с.
- 20 Бухгалтерский учет/ под ред. Л.А.Мельниковой. Изд. 5-е перераб. и доп. - Инфра-М, 2014.-520 с.
- 21 Бухгалтерский и финансовый учет /под ред. О.А. Давыдовой. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2016.- 276 с.
- 22Бычкова С.М. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп.- Питер,2018. – 528 с.
- 23Восканян Р.О. Международный финансовый менеджмент: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп.- Проспект,2019.-128 с.
- 24Германова, В. С. Учебно-методический комплекс по дисциплине «История бухгалтерского учета» [электронный полный текст] : по направлению 38.03.01 «Экономика» / В. С. Германова ; СтГАУ. - Ставрополь, 2016.-145 с.
- 25Гиляровская, Л.Т. Экономический анализ: учебник / Л.Т. Гиляровская. – М.: Юнити-Дана, 2018. – 527 с.
- 26Гинзбург, А.И. Экономический анализ / А.И. Гинзбург. – СПб.: Питер, 2015. – 480 с.
- 27Грузинов, В.П. Экономика предприятия: учебное пособие / В.П. Грузинов, В.Д. Грибов. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 307 с.
- 28Германова, В. С. Учебно-методический комплекс по дисциплине «История бухгалтерского учета» [электронный полный текст] : по направлению 38.03.01 «Экономика» / В. С. Германова ; СтГАУ. - Ставрополь, 2016.-178

- 29Гиляровская, Л.Т. Экономический анализ: учебник / Л.Т. Гиляровская. – М.: Юнити-Дана, 2018. – 527 с.
- 30Гинзбург, А.И. Экономический анализ / А.И. Гинзбург. – СПб.: Питер, 2015. – 480 с.
- 31Грузинов, В.П. Экономика предприятия: учебное пособие / В.П. Грузинов, В.Д. Грибов. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 307 с.
- 32Донец, З.Г. Модели управления запасами / З.Н. Донец, Э.З. Бабаева, В.Ю. Шумская // Современные наукоемкие технологии. – 2016. – № 5 (2). – С. 155-156.
- 33Дружилковская Э.С. Оценка запасов коммерческих и некоммерческих организаций в новом федеральном бухгалтерском стандарте // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.-2017. №2. – с 2-11.
- 34Евса, Я.М. Оптимизация методов управления складскими запасами / Я.М. Евса // Дискуссия. – 2015. – № 7 (37). – С. 30-35.
- 35Иванов, А.Е. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» / А.Е. Иванов, О.Г. Никитина // Учёт. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – с 58–67.
- 36Коновалова В.Н. Организация учёта затрат по системе «директ-ко-стинг» в условиях рыночной экономики / В.Н. Коновалова. – Текст :непосред-ственный // Перспективы развития науки в современном мире : сборник статей по материалам IV Международной научно-практической конференции (14 де-кабря 2017г.) : в 5 ч. – Уфа : Изд-во Дендра, 2017. – Ч. 4. – С. 120–124.
- 37 Краснова, Г.А. Трансформация бухгалтерского учета и отчетности в России // Вестник Российского университета кооперации. – 2016. №3.- с 55-57.
- 38Кривко А.В., Трошина М.А. Общие положения федерального стан-дарта бухгалтерского учета ФСБУ «Запасы»/ А.В. Кривко, М.А. Трошина. – Текст : не-посредственный // Потенциал российской экономики и инновацион-ные пути его реализации : материалы Международной научно-практической конференции сту-

дентов и аспирантов : в 2 т. / ред. В.А. Ковалева и А.И. Ковалева. – Омск, 2019. – Ч. 2. – С. 155–160. – ISBN 978-5-6042662-1-2.

39 Куликова, Л.И. Развитие бухгалтерского учета запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности // Проблемы науки.-2017. №9. – с 41-47.

40Лазурин Е.А. Современное ценообразование: учебное пособие / Лазурин Е.А., Неклюдов В.А., Сироткин С.А. – Ярославль: ООО «ПКФ «СОЮЗ-ПРЕСС», 2020. – 76 с.

41Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2018. – 277 с.

42Леонова, А.С. Учет материально-производственных запасов в производственной деятельности / А.С. Леонова, Е.В. Кудинова // В сборнике: Современная экономическая наука: теория и практика Сборник научных статей по итогам IV Международной молодежной научно-практической конференции. – 2018. – С. 168-172.

43 Линдерс, М.Р. Управление снабжением и запасами. Логистика / М.Р. Линдерс, Х.Е. Фирон; пер. с англ. – СПб.: Виктория плюс, 2017. – 758 с.

44Литвин, М.И. Управление оборотным капиталом хозяйственной организации / М.И. Литвин. – Липецк: ЛГУ, 2015. – 82 с.

45Матвеева, Т.Ю. Методы оценки эффективности управления материальными запасами / Т.Ю. Матвеева // Вестн. Поволжского гос. ун-та сервиса. Сер.: Экономика. – 2011. – № 17. – С. 114-118

46Мирошниченко, Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: учебное пособие для вузов / Т.А. Мирошниченко, О.А. Зубарева, И.М. Бортникова //Донской государственный аграрный университет – Юрайт, 2015. – 257 с.

47Михайлова, К.О. ФСБУ «Запасы» и особенности его применения // Статья в сборнике трудов конференции «Структурные преобразования экономики территорий: в поиске социального и экономического равновесия».- 2020 –с 50-53.

- 48Павлович, А. Эффективное управление закупками и запасами / А. Павлович // Наука и инновации. – 2014. – № 9. – С. 12-16.
- 49Прыкин, Б.В. Экономический анализ предприятия: учебник / Б.В. Прыкин. – М.: Юнити-Дана, 2017. – 360 с.
- 50Принципы бухгалтерского и управленческого учета/ под ред. М.В.Василевой. Изд. 4-е перераб. и доп.- М.: Юрайт, 2012.- 1711 с.
- 51Сидорчук, К.А. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета материалов// Наука и образование сегодня .-2018.-№11.-с 30-32.
- 52Теряева В.П. Анализ проекта Федерального стандарта по учету запасов / В.П. Теряева. – Текст : непосредственный // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2019. – № 22. – С. 234–239
- 53Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в строительстве/ под ред. А.Е. Ходорова. Изд. 3-е перераб. и доп. – Инфра-М, 2015.-245 с.
- 54ФСБУ 5/2019: что нового в правилах учета материально - производственных запасов?-Интернет – ресурс для бухгалтеров. URL: <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/fsbu-5-2019-chto-novogo-v-pravilakh-ucheta-materialno-proizvodstvennykh-zapasov/> (дата обращения 25.10.2020)
- 55Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997.-307
- 56Шрайбфедер, Дж. Эффективное управление запасами / Дж. Шрайбфедер; пер. с англ. Ю. Орлова. – М.: Альпина Пабlishер, 2019. – 304 с.
- 57Яковлева, Е.А. Оценка экономической эффективности деятельности предприятия: вопросы управления стоимостью: учебное пособие / Е.А. Яковлева, Э.А. Козловская. – СПб.: Изд-во СПбГПУ, 2013. – 215 с.
- 58Языкова С.В., Алавердова Т.П. Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения / С.В. Языкова, Т.П. Алавердова. – Текст : непосредственный // Бизнес. Образование. Право. – 2019. – № 1 (46). – С. 303–308

59 Учетная политика для целей бухгалтерского учета на 2020 год в АО «Учалинский ГОК»

60 Отличия ПБУ от МСФО.- Интернет – ресурс для бухгалтеров.- URL: https://nalog-nalog.ru/msfo/v_chem_osnovnye_otlichiya_pbu_ot_msfo/ (дата обращения 20.10.2020)