

УДК 338.22.021.4

UDC 338.22.021.4

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
КАК СРЕДСТВО РЕАЛИЗАЦИИ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ**

**ACCOUNTING POLICY OF AGRICULTURAL
LEGAL ENTITY AS A TOOL OF
IMPLEMENTING INTERNAL CONTROL OF
INVENTORY**

Афанасенко Анастасия Николаевна
аспирантка первого курса

Afanasenko Anastasia Nikolaevna
postgraduate student of the first course

*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В работе обоснована необходимость составления грамотной учетной политики, в области запасов, для обеспечения внутреннего контроля в организации. Выявлена степень влияния элементов учетной политики по учету и оценки материально-производственных запасов на отчетность и предложены меры по сокращению искажений информации, которая служит основой для принятия управленческих решений

The article substantiates the necessity of drawing up competent accounting policies in the field of inventory, to ensure the internal control in the legal entity. We explore the impact of accounting policies for the recognition and measurement of inventories on the financial reporting and suggest measures to reduce the distortion of information that serves as the basis for management decisions

Ключевые слова: ЗАПАСЫ, ВНУТРЕННИЙ
КОНТРОЛЬ, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА,
ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Keywords: INVENTORY, INTERNAL CONTROL,
ACCOUNTING POLICY, STOCKTAKING

Учетная политика сельскохозяйственных организаций – это основной документ, отражающий формы и способы учетного процесса, способный гарантировать контроль над порядком ведения бухгалтерского и налогового учета. Согласно включенным положениям в Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» о внутреннем контроле, он должен осуществляться экономическими субъектами в обязательном порядке [1].

Регламенты системы внутреннего контроля разрабатываются в рамках учетной политики сельскохозяйственных организаций, которая может стать мощным средством для устранения угроз возникновения несостоятельности (банкротства).

Актуальность выбранной темы заключается в острой необходимости постановки системы учета производственных запасов, сочетающей требования к ведению бухгалтерского учета и механизмы внутреннего контроля и направленной на принятие обоснованных

управленческих решений в отношении величины остатка, структуры, использования запасов и материальных затрат.

Цель научного исследования – заложить инструментарий внутреннего контроля производственных запасов, направленный на повышение достоверности информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в учетную политику организации таким образом, чтобы сохранить соблюдение требований к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности и повысить его рациональность.

В работе было выявлено влияние элементов учетной политики в разделе «запасы» на различные показатели деятельности организации.

Грамотно составленная учетная политика реализует задачи не только достоверного и полного учета и оценки запасов, но и их внутреннего контроля. В свою очередь, внутренний контроль запасов представляет собой определенные меры, составленные руководством и отраженные в учетной политике, благодаря которым в организации осуществляется минимизация потерь запасов в результате краж, хищений, злоупотреблений, порчи и непроизводительного расходования. Также, от системы внутреннего контроля будет зависеть качество учета и достоверность отчетности.

Хозяйственные операции по учету запасов относятся к операциям с повышенным уровнем риска, так как существует риск незаконного списания запасов под несуществующие запасы и объемы выпуска в целях завышения себестоимости продукции и как следствие снижения налога на прибыль; высокий риск хищения; огромный объем операций в течении отчетного периода и соответственно документации, что также влечет к неточностям; искажение фактов списания запасов из-за технических ошибок при подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации информации.

И для того, чтобы оценить уровень указанного риска, в организации должна эффективно работать система внутреннего контроля, которая должна отвечать за:

- наличием мест хранения запасов, а так же их состоянием (как оно защищено от доступа посторонних лиц; имеются ли охрана и пожарная сигнализация; существует ли контроль выдачи и вывоза ценностей);

- проведением инвентаризации материальных ценностей (обязательной, плановой, внезапной), оформление ее результатов соответствующими документами;

- составом материально ответственных лиц отвечающих за сохранность, движение и отпуск, наличием договоров с ними;

- законностью порядка оформления первичных документов, в том числе применение унифицированных форм первичной документации, составление приходных и расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, заполнение всех обязательных реквизитов;

- раскрытием принципов учета запасов с помощью положений учетной политики, способы ведения учета операций, связанных с движением МПЗ, используемые счета, методы оценки и др., применение учетной политики последовательно от периода к периоду;

- проведением регулярной сверки данных первичных документов (ведомостей, журналов-ордеров с Главной книгой (если учет не автоматизирован));

- контролем своевременного оприходования материалов, полученных от ликвидации основных средств, определение стоимости указанных материалов по рыночным ценам;

- наличием нетипичных операций с запасами и их учет.

На сегодняшний день, действующее законодательство строго регламентирует учет запасов. Это объясняется очень просто, завышение

себестоимости запасов влечет снижение налогооблагаемой базы для организаций.

Составляя учетную политику организации, необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», методическими указаниями и МСФО2 «Запасы» [13]. Сравнительная характеристика российских и международных стандартов в области запасов представлена в таблице 1.

Сравнительная характеристика международного и российских стандартов, показала то, что запасы определены как активы:

- используемые в качестве сырья или материалов при производстве продукции для продажи или при оказании услуг (выполнении работ);
- предназначенные для продажи (готовая продукция, товары).

Однако, в отличие от МСФО, данное определение также относится к активам, используемым для управленческих нужд организации.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика международного и российских стандартов в области запасов

Элемент сравнения	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
1. Состав запасов	а) сырье и материалы; б) готовая продукция; в) товары (п. 2)	а) сырье и материалы для продажи; б) готовая продукция и товары для продажи (п.2)	а) сырье и материалы; б) готовая продукция; в) товары; г) незавершенное производство; д) земля и другое имущество для перепродажи (п.б)
2. Активы, исключаемые из состава запасов	а) незавершенное производство (п.4)	а) незавершенное производство (п. 5)	а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство (п.2 пп (а)); б) финансовые инструменты (п.2 пп (b)); в) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (п.2 пп (с));

Помимо этого, согласно МСФО в состав запасов входит незавершенное производство, что исключается из состава запасов в РПБУ.

При этом активы, имеющиеся у застройщика-инвестора и представляющие собой незавершенные объекты строительства, не считаются запасами, что соответствует МСФО.

По МСФО в состав запасов входит земля и другое имущество, что в РПБУ относится к основным средствам, согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

МСФО исключает из состава запасов некоторые биологические активы, например, молодняк животных, а также не предусмотрено никаких исключений в отношении запасов, имеющихся у организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной и лесной продукции или добычей полезных ископаемых [15].

Подобно МСФО, финансовые вложения не подлежат отражению в учёте в качестве запасов, даже если они предназначены для перепродажи (ПБУ 19/02).

В отличие от МСФО, положение по бухгалтерскому учету запасов не предусматривает каких-либо исключений в части оценки запасов, относящихся к сфере его действия.

Подобно МСФО, РПБУ применяется к сельскохозяйственной продукции с момента сбора урожая.

Внедрение международных стандартов диктуется экономической необходимостью, поэтому рано или поздно МСФО будут внедрены в национальную систему бухгалтерского учета.

На основе РПБУ, мы выделили основные элементы методического раздела в области запасов, которые необходимо отражать в учетной политике сельскохозяйственных организаций (таблица 2).

Таблица 2 – Основные элементы методического раздела учетной политике в области запасов

Элементы учетной политики	Ссылка на документ в области регулирования бухгалтерского учета	Варианты
1. Оформление первичных документов наличия и движения материалов	Ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ	<ul style="list-style-type: none"> - Унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России по согласованию с Минфином РФ - Отраслевые формы, разработанные соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти - Формы первичных документов, разработанные организацией самостоятельно с учетом специфики деятельности
2. Отражение процесса приобретения и заготовления материалов	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н Методические указания по бухучету МПЗ п. 80	<ul style="list-style-type: none"> - На счете 10 «Материалы» по стоимости приобретения (заготовления) - На счете 10 «Материалы» с использованием отдельного субсчета к счету 10 для учета ТЗР - На счете 10 «Материалы» по учетной цене с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16«Отклонения в стоимости материальных ценностей» (указать порядок определения учетной цены: договорные, фактическая себестоимость по данным предыдущего отчетного периода, планово-расчетные цены)
3. Выбор единицы учета материально-производственных запасов	п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Номенклатурный номер - Партия -Однородная группа
4. Учет транспортно-заготовительных расходов по товарам	п. 5, п. 13 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Учитываются в составе фактических затрат на приобретение (счет 41 «Товары») - Учитываются на счете 44 «Расходы на продажу»
5. Проведение инвентаризации	п. 21,22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - По приказу руководителя организации - Обязательные случаи

Таблица 2 – Основные элементы методического раздела учетной политике в области запасов

Элементы учетной политики	Ссылка на документ в области регулирования бухгалтерского учета	Варианты
6. Выбор единицы учета неотфактурованных поставок	п. 36 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Номенклатурный номер - Партия - Однородная группа
7. Списание недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов в пределах норм	п. 58 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов - Списываются на счета отклонений в стоимости материальных запасов
8. Оценка МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии	п. 73 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - По себестоимости каждой единицы - По средней себестоимости - По себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО)
9. Выявление отклонений от норм расхода материалов (экономия, перерасход)	п. 102 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Методом документирования отклонений; - Методом учета партионного раскрытия материалов; - Инвентарным методом.
10. Учет материалов на забалансовом счете «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	п. 155 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н	<ul style="list-style-type: none"> - Ошибочно адресованные данной организации; - Готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставленная у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами; - От оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.; - В других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат

Таблица 2 – Основные элементы методического раздела учетной политике в области запасов

Элементы учетной политики	Ссылка на документ в области регулирования бухгалтерского учета	Варианты
11. Способ оценки возвратных отходов	п. 11 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- По цене возможного использования (по сниженной цене исходного материального ресурса) - По цене продажи (по рыночной стоимости)
12. Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей	п. 20 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- Индивидуальный метод - Групповой метод
13. Списание стоимости спецодежды при отпуске в производство, если срок полезного использования спецодежды не превышает 12 месяцев	п.п. 21, 26 Методические указания по бухучету спец. инструмента, спецоборудования и спецодежды, утверждены приказом Минфина РФ от 26.12.02 № 135н	- Линейный способ - Единовременно в момент передачи в производство
14. Порядок исчисления себестоимости единицы запаса	п. 74 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- Себестоимость единицы запаса включает все расходы, связанные с приобретением запаса - Себестоимость единицы запаса включает только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант)
15. Средние оценки фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство (списанных на иные цели)	п. 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- Рассчитываются исходя из среднемесячной фактической себестоимости, в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц - Рассчитываются путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска
16. Учет транспортно-заготовительных расходов по материалам	п. 83 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- На счете 10 «Материалы» - На субсчете «Транспортно-заготовительные расходы», открытом к счету 10 «Материалы» - На счетах (субсчетах к счетам) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Таблица 2 – Основные элементы методического раздела учетной политике в области запасов

Элементы учетной политики	Ссылка на документ в области регулирования бухгалтерского учета	Варианты
17. Порядок списания транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)	п.п. 83, 88 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- Метод прямого включения (ТЗР включаются в фактическую стоимость каждой единицы приобретенного материалов) - Усредненный метод
18. Оценка поступающей тары	п. 166 и п. 182 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	- По фактической себестоимости - В учетных ценах - По рыночной стоимости
19. Порядок определения учетной цены готовой продукции	п. 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	– По себестоимости с учетом затрат, связанных с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и т. д. – По прямым статьям затрат
20. Порядок учета отклонений между фактической себестоимостью и учетной ценой продукции	п. 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	– На счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – На отдельном субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости», открытом к счету 43 «Готовая продукция» (без использования счета 40)

Таблица 2 наиболее полно раскрывает элементы, которые необходимо отражать в каждой учетной политике в области материально-производственных запасов, для того, чтобы составить ее максимально точной и достоверной, тем самым облегчить внутренний контроль в организации.

Каждый элемент учетной политики, из представленной таблице, в той или иной мере оказывает влияние на показатели бухгалтерской – финансовой отчетности и показатели деятельности организации.

Так, например, размер строки 210 «Запасы» в большей степени зависит от положений учетной политики. Это связано с порядком оценки материально-производственных запасов, порядком списания затрат и формирования себестоимости, порядком списания товарно-материальных ценностей в производство.

Влияние элементов учетной политики по учету и оценке материально - производственных запасов на бухгалтерскую - финансовую отчетность организации приведены в таблице 3.

Таблица 3 - Влияние элементов учетной политики по учету и оценке материально - производственных запасов на бухгалтерскую - финансовую отчетность.

Элементы учетной политики	Варианты	Степень влияния
1. Оформление первичных документов наличия и движения материалов	- Унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России по согласованию с Минфином РФ	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Отраслевые формы, разработанные соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти	
	- Формы первичных документов, разработанные организацией самостоятельно с учетом специфики деятельности	
1. Отражение процесса приобретения и заготовления материалов	- На счете 10 «Материалы» по стоимости приобретения (заготовления)	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- На счете 10 «Материалы» с использованием отдельного субсчета к счету 10 для учета ТЗР	
	- На счете 10 «Материалы» по учетной цене с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16«Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
2. Выбор единицы учета материально-производственных запасов	- Номенклатурный номер	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Партия	
	- Однородная группа	
3. Учет транспортно-заготовительных расходов по товарам	- Учитываются в составе фактических затрат на приобретение (счет 41 «Товары»)	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж
	- Учитываются на счете 44 «Расходы на продажу»	
4. Проведение инвентаризации	- По приказу руководителя организации	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж; - запасы
	- Обязательные случаи	
5. Выбор единицы учета неотфактурованных поставок	- Номенклатурный номер	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Партия	
	-Однородная группа	
6. Списание недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов в пределах норм	- Учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Списываются на счета отклонений в стоимости материальных запасов	

Таблица 3 - Влияние элементов учетной политики по учету и оценке материально - производственных запасов на бухгалтерскую - финансовую

отчетность.

Элементы учетной политики	Варианты	Степень влияния
7. Оценка МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии	- По себестоимости каждой единицы	Влияние на статьи: - себестоимость продаж
	- По средней себестоимости	
	- По себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО)	
8. Выявление отклонений от норм расхода материалов (экономия, перерасход)	- Методом документирования отклонений;	Влияние на статьи: - себестоимость продаж
	- Методом учета партионного раскроя материалов;	
	- Инвентарным методом.	
9. Учет материалов на забалансовом счете «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	- Ошибочно адресованные данной организации;	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем на месте у поставщика, но временно оставленная у него покупателем на ответственное хранение;	
	- От оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, условиям договора и т.д.;	
	- В других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат	
10. Способ оценки возвратных отходов	- По цене возможного использования (по сниженной цене исходного материального ресурса)	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж
	- По цене продажи (по рыночной стоимости)	
11. Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей	- Индивидуальный метод	Невозможно дать однозначную оценку влияния на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Групповой метод	
12. Списание стоимости спецодежды при отпуске в производство, если срок полезного использования спецодежды не превышает 12 месяцев	- Линейный способ	Влияние на статьи: - себестоимость продаж; - запасы
	- Единовременно в момент передачи в производство	
13. Порядок исчисления себестоимости единицы запаса	- Себестоимость единицы запаса включает все расходы, связанные с приобретением запаса	Несущественное влияние : - себестоимость продаж; - запасы
	- Себестоимость единицы запаса включает только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант)	

Таблица 3 - Влияние элементов учетной политики по учету и оценке материально - производственных запасов на бухгалтерскую - финансовую отчетность.

Элементы учетной политики	Варианты	Степень влияния
14. Средние оценки фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство (списанных на иные цели)	- Рассчитываются исходя из среднемесячной фактической себестоимости, в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- Рассчитываются путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска	
15. Учет транспортно-заготовительных расходов по материалам	- На счете 10 «Материалы»	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- На субсчете «Транспортно-заготовительные расходы», открытом к счету 10 «Материалы»	
	- На счетах (субсчетах к счетам) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	
16. Порядок списания транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)	- Метод прямого включения (ТЗР включаются в фактическую стоимость каждой единицы приобретенного материалов)	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж; - запасы
	- Усредненный метод	
17. Оценка поступающей тары	- По фактической себестоимости	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж; - запасы
	- В учетных ценах	
18. Порядок определения учетной цены готовой продукции	- По себестоимости с учетом затрат, связанных с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и т. д.	Несущественное влияние на статьи: - себестоимость продаж; - запасы
	- По прямым статьям затрат	
19. Порядок учета отклонений между фактической себестоимостью и учетной ценой продукции	- На счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах
	- На отдельном субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости», открытом к счету 43 «Готовая продукция»	

Важно помнить, что многие аспекты, отраженные в учетной политике, имеют влияние при организации контроля. Должное формирование положений учетной политики, определяющих организацию учета в организации, позволяет сократить до минимума возможность искажения (преднамеренного или непреднамеренного) информации, которая служит основой для принятия управленческих решений.

По данным таблицы 3, можно сгруппировать элементы учетной политики в области запасов на те, которые:

- не оказывают влияния на статьи бухгалтерской отчетности;
- оказывают несущественное влияние;
- по которым невозможно дать однозначную оценку влияния;
- и те, что оказывают непосредственное влияние на отдельные статьи бухгалтерской отчетности.

По тем элементам, которые не оказывают влияние на отчетность, бухгалтер может руководствоваться удобством учета.

Если по выбранным элементам невозможно дать однозначную оценку, то бухгалтеру необходимо уделить пристальное внимание выбору тех или иных вариантов учета, провести экономические расчеты, чтобы улучшить финансовое состояние организации.

Пристальное внимание следует уделить элементам оказывающим влияние и оказывающим несущественное влияние.

Несмотря на то, что оформление первичных документов наличия и движения материалов не оказывает влияние на статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, соблюдение данных правил позволит организации повысить эффективность контроля за сохранностью имущества, определить и адекватно возложить ответственность, на лиц, виновных в несвоевременном, неправильном составлении, несанкционированном подписании первичных документов.

Выбор способа оценки материально-производственных запасов влияет на следующие элементы отчетности:

- запасы компании в балансе как элемент ее оборотных активов (раздел II «Оборотные активы» по строке «Запасы» (код строки 1210));
- показатель отчета о финансовых результатах, а именно себестоимость продаж;
- финансовый результат (прибыль или убыток) в отчете о финансовых результатах, а, в дальнейшем и в балансе (в части нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)).

Следовательно, от оценки запасов зависит то, как будут выглядеть в глазах пользователей отчетности следующие показатели:

- платежеспособность фирмы - определяется соотношением оборотных активов и краткосрочных обязательств, а оценка запасов, соответственно, определяет и величину оценки оборотных активов фирмы в целом;
- ее рентабельность - рассчитывается соотношением прибыли с активами или отраженными в отчете о прибылях и убытках затратами - здесь имеет место влияние оценки запасов на величину финансового результата;
- структура источников финансирования ее деятельности - зависит от доли собственных источников средств в общем объеме пассивов, а на это соотношение влияет величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Выбирая один из способов списания стоит помнить о том, что метод по средней стоимости списываемых сырья и материалов лучше всего использовать, когда цены меняются то в большую, то в меньшую сторону. По стоимости единицы запасов предполагает поштучный учет материально-производственных запасов. Метод ФИФО выгоден при стабильно падающих ценах на материалы.

При выявлении отклонений от норм расхода материалов используют различные методы. Метод документирования является наиболее распространенным, метод партионного учета имеет незначительное применение, а инвентарный метод используется в тех случаях, когда отклонения нельзя выявить документально.

Отклонения от норм расходов материалов может служить индикаторами проблем, связанных с плохим управлением и разнообразными потерями. Накапливающийся эффект от повторяющегося незначительного неблагоприятного отклонения может оказаться крайне разрушительным. Отклонения от норм может повлиять на себестоимость продаж и прибыль от продаж соответственно. При оценке отклонений следует принимать во внимание данные, которые по различным причинам пропускаются в отчетах. Надо оценить: имеются ли в производственном процессе отклонения, которые не нашли отражения в отчетах. Привел ли новый ассортимент товаров к увеличению времени запуска, что требует необходимых изменений в нормативах.

Списание стоимости спецодежды при отпуске в производство, со сроком полезного использования до 12 месяцев влияют на себестоимость продаж, прибыль от продаж, оценку запасов. Это непосредственно оказывает влияние на рентабельность активов, и это приводит к увеличению коэффициента текущей ликвидности, рентабельности продаж и собственного капитала. Списывать спецодежду можно одним из способов:

- способ единовременного списания можно применять в отношении спецодежды, срок использования которой по нормам выдачи не превышает 12 месяцев. При данном способе стоимость спецодежды полностью списывается на затраты в момент отпуска ее в эксплуатацию;

- линейный способ используется для списания стоимости спецодежды со сроком эксплуатации более года. При таком способе стоимость предметов спецодежды погашается равномерно в течение срока

их полезного использования, предусмотренного в типовых отраслевых нормах.

Выбирая способ учета транспортно-заготовительных расходов по товарам, бухгалтер должен учесть то, что при включении ТЗР в первоначальную стоимость товара, всю сумму связанных с приобретением ТЗР необходимо распределить на каждую номенклатурную группу, пропорционально весу, объему, количеству и т.п. Открытие субсчета ТЗР, увеличит в учете количество хозяйственных операций и окажет влияние на структуру оборотов по счету «Себестоимость реализованных товаров». На отчет о финансовых результатах существующие способы влияния не оказывают.

Инвентаризация это один из способов обеспечения достоверности финансовой отчетности. В случаях если проведение инвентаризации обязательно, инвентаризации подлежат также имущество и материальные ценности, которые не принадлежат организации и учет которых ведется на забалансовых счетах.

Это, в частности, товарно-материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении, полученные по договорам аренды, комиссии, поручения, под обеспечение выполнения обязательств и т. п.

Отсутствие инвентаризации по материально - производственным запасам может привести к их хищению, злоупотреблению полномочий со стороны ответственных лиц, к отсутствию достоверности данных бухгалтерского учета, и как следствие искаженное отражение по статьям «запасы» и «себестоимость продукции».

Когда отходы используются для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами или с пониженным выходом готовой продукции, приходовать их следует по цене возможного использования, которая представляет собой пониженную цену исходного

материального ресурса, если же предполагается продавать отходы на сторону, их следует приходить по предполагаемой цене реализации.

Возвратные отходы влияют на себестоимость конкретного вида продукции: исключаются из состава материальных затрат и расходов в целях исчисления налога на прибыль и в этой же оценке свою стоимость могут переносить либо на создание другой партии или вида продукции при повторной передаче их в производство, либо уменьшать доходы в случае их реализации. Но в целом финансовый результат (прибыль или убыток) не изменится, поскольку оцененные любым способом возвратные отходы сначала исключаются из состава себестоимости (расходов для целей налогообложения), а потом при дальнейшем использовании либо в производственном процессе, либо для реализации включаются в затраты (расходы), уменьшающие выручку (доходы).

При исчислении себестоимости каждой единицы запасов могут применяться два варианта исчисления:

- включая все расходы, связанные с приобретением запасов;
- включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов).

Порядок исчисления себестоимости единицы запаса оказывает влияние на себестоимость запасов и на статью отчетности «запасы». От выбранного метода зависит то, как будут выглядеть в глазах пользователей показатели отчетности:

- платежеспособность организации;
- рентабельность;
- структура источников финансирования ее деятельности.

Выбирая порядок списания транспортно-заготовительных расходов, организация имеет право выбрать метод прямого включения только в том случае, когда величина данных расходов не превышает 10% учетной стоимости материалов. В ином случае, организация должна использовать усредненный метод. Следует иметь ввиду, что в двух случаях, точный учет полной производственной себестоимости и себестоимости реализованной продукции затруднен. Упрощенный метод списания ТЗР может оказать несущественное влияние на статью «запасы», а также, на коэффициенты автономии и финансовой устойчивости.

В основном, учет поступающей тары в организации ведется по фактической себестоимости. В случае наличия в организации значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости тары и тарных материалов, разрешается вести синтетический и аналитический учет тары в учетных ценах. Существующие способы оказывают несущественное влияние на себестоимость продаж, рентабельность реализованной продукции, материалоотдачу, коэффициент текущей ликвидности и коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами. А также, на статью бухгалтерского учета «запасы» и в свою очередь на коэффициент автономии и коэффициент финансовой устойчивости.

Выбирая порядок определения учетной цены готовой продукции, как правило используют первый способ. Способ по себестоимости с учетом затрат оказывает несущественное влияние на себестоимость продукции и соответствующие коэффициенты. Порядок определения учетной цены готовой продукции по прямым статьям затрат не распределяет косвенные расходы, отражаемые в течение месяца на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», по объектам калькулирования, а списываются сразу в

уменьшение выручки Дебет счета 90 «Продажи» — Кредит счетов 25 и 26. Данный способ оказывает несущественное влияние на статью «запасы».

Составляя учетную политику по тем элементам, которые оказывают влияние на отчетность, бухгалтеру следует провести предварительный расчет экономических и финансовых последствий применения различных вариантов.

Таким образом, оценив вероятность влияния выбранных способов, российское законодательство позволяет бухгалтеру, руководствуясь профессиональными навыками, самостоятельно сформировать учетную политику организации таким образом, чтобы обеспечить ей эффективный внутренний контроль.

Список литературы:

1. Федеральный Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» 22 ноября 2011 г. (в редакции изменений от 28.06.2013 № 134-ФЗ) // Консультант Плюс: Версия Проф. – 2014.
2. Калинина И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность и особенности и ее формирования сельскохозяйственными организациями. – Краснодар, КубГАУ, 2007 - 130с. С90.
3. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010 № 186н) // Российская газета. – 2002. -№ 36. – 27 февраля.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 25.12.2012 № 271-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – С. 3340.
5. Научный журнал КубГАУ, №99(05), 2014 года <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/38.pdf> Кругляк З.И., Калининская М.В.
6. Экономическая сущность и классификация запасов, как объекта бухгалтерского учета .pdf (218 кБ) .doc (zip, 77 кБ) 08.00.00 Экономические науки. Номер: 99(05), май 2014. Опубликовано: 30.05.2014. IDA [articleID]: 0991405038.
7. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 17.08.2012 № 113н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. - № 35. – 30 августа.
8. Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.
9. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы: монография / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом

Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) // Экономика и жизнь. – 2000. – № 46.

11. Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (в ред. от 30.01.2013 № 67) // Российская газета. – 2011. - № 51. – 11 марта.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) // Экономика и жизнь. – 1999. – № 35.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 25.10.2010 № 132н) // Российская газета. – 2001. – № 140. -25 июля.

14. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010 №186н) // Российская газета. - 1998. - 31 октября.

15. Применение МСФО компаниями пищевой промышленности и производителями товаров широкого потребления / Группа KPMG. – 2012. ноябрь. – Режим доступа: <http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/IFRSfor-FDCG-rus.pdf>.

References:

1. Federal'nyj Zakon № 402-FZ «O buhgalterskom uchete» 22 nojabrja 2011 g. (v redakcii izmenenij ot 28.06.2013 № 134-FZ) // Konsul'tant Pljus: Versija Prof. – 2014.

2. Kalinina I.N. Buhgalterskaja (finansovaja otchetnost' i osobennosti i ee formirovanija sel'skohozjajstvennymi organizacijami. – Krasnodar, KubGAU, 2007 - 130s. S90.

3. Metodicheskie ukazanija po buhgalterskomu uchetu material'no-proizvodstvennyh zasopov: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 28.12.2001 № 119n (v red. ot 24.12.2010 № 186n) // Rossijskaja gazeta. – 2002. -№ 36. – 27 fevralja.

4. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. CHast' vtoraja: Federal'nyj zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v red. ot 25.12.2012 № 271-FZ) // Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. – 2000. – № 32. – S. 3340.

5. Nauchnyj zhurnal KubGAU, №99(05), 2014 goda <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/38.pdf> Krugljak Z.I., Kalinskaja M.V.

6. JEkonomicheskaja sushhnost' i klassifikacija zasopov, kak ob#ekta buhgalterskogo ucheta .pdf (218 kB) .doc (zip, 77 kB) 08.00.00 JEkonomicheskie nauki. Nomer: 99(05), maj 2014. Opublikovano: 30.05.2014. IDA [articleID]: 0991405038.

7. O formah buhgalterskoj otchetnosti organizacij: prikaz Ministerstva finansov RF ot 02.07.2010 № 66n (v red. ot 17.08.2012 № 113n) // Bjul'ten' normativnyh aktov federal'nyh organov ispolnitel'noj vlasti. – 2010. - № 35. – 30 avgusta.

8. Palij, V. F. Sovremennyj buhgalterskij uchet / V. F. Palij. – M.: Buhgalterskij uchet, 2003. – 792 s.

9. Palij, V. F. Teorija buhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy: monografija / V. F. Palij. – M.: Buhgalterskij uchet, 2007. – 88 s.

10. Plan schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacii i Instrukcija po ego primeneniju: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 31.10.2000 № 94n (v red. ot 08.11.2010 № 142n) // JEkonomikai zhizn'. – 2000. – № 46.

11. Polozhenie o priznanii mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti i raz#jasnenij mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti dlja primenenija na territorii Rossijskoj Federacii: utv. postanovleniem Pravitel'stva RF ot 25.02.2011 № 107 (v red. ot 30.01.2013 № 67) // Rossijskaja gazeta. – 2011. - № 51. – 11 marta.

12. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Buhgalterskaja otchetnost' organizacii» PBU 4/99: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 06.07.1999 № 43n (v red. ot 08.11.2010 № 142n) // JEkonomika i zhizn'. – 1999. – № 35.

13. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvennyh zapasov» PBU 5/01: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 09.06.2001 № 44n (v red. ot 25.10.2010 № 132n) // Rossijskaja gazeta. – 2001. – № 140. -25 ijulja.

14. Polozhenie po vedeniju buhgalterskogo ucheta i buhgalterskoj otchetnosti v Rossijskoj Federacii: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 29.07.1998 № 34n (v red. ot 24.12.2010 №186n) // Rossijskaja gazeta. - 1998. - 31 oktjabrja.

15. Primenenie MSFO kompanijami pishhevoj promyshlennosti i proizvoditeljami tovarov shirokogo potreblenija / Gruppa KPMG. – 2012. nojabr'. – Rezhim dostupa: <http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/IFRSfor-FDCG-rus.pdf>.