

УДК 657.6

UDC 657.6

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

АУДИТ РЕЗЕРВА ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

AUDIT OF PROVISION FOR DECLINE IN VALUE OF MATERIAL ASSETS

Афанасенко Анастасия Николаевна
аспирантка второго курса

Afanasenko Anastasia Nikolaevna
postgraduate student of the second course

Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В работе раскрыта и подтверждена необходимость в создании резервов под обесценение материальных ценностей. Неадекватная оценка резервов под снижение материальных ценностей или вовсе их не отражение в учете приводит к искажению, пожалуй, всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, кроме отчета о движении денежных средств, вследствие чего происходит искажение предоставляемой информации пользователям отчетности. Также, в статье рассмотрены основные нормативно-правовые и теоретические положения о создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей в организации; проведен сравнительный анализ отечественной и зарубежной практики создания резервов под снижение материальных ценностей. Разработана более совершенная и практическая методика создания резервов; определена степень влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность создание резервов под снижение материальных ценностей в организации; раскрыта основная значимость аудита при создании и использовании резервов под снижение материальных ценностей

The article reveals and confirms the necessity for provision for impairment of tangible assets. Inadequate valuation of provision for impairment of tangible assets or its non-reflection in accounting leads to the distortion of all forms of accounting (financial) statements, except for cash flow statement. Because of it, there is a distortion of the information provided to reporting users. Also, the article describes the main legal and theoretical ideas about provision for impairment of tangible assets in the organization; a comparative analysis of domestic and foreign practice of creating reserves for impairment of tangible assets. More advanced and practical methods of creating reserves are developed; degree of impact on the financial (accounting) reports the creation of reserves for impairment of tangible assets in the organization; summary of the importance of the audit with the creation and use of provisions for impairment of tangible assets

Ключевые слова: АУДИТ, РИСКИ, РЕЗЕРВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ, МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ, БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

Keywords: AUDIT, RISK, PROVISION FOR IMPAIRMENT IN VALUE, VALUES, ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS

В современных условиях особое значение приобретает риск-ориентированный подход в бухгалтерском учете. Для исследования систем учета и внутреннего контроля аудируемого лица аудиторю необходимо определение видов рисков, которые влияют на деятельность организации, а, следовательно, и на ее финансовое положение.

В ходе аудита необходимо учитывать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность подвержена влиянию различных рисков: отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов (существенных условий, событий, обстоятельств, действий и пр.). Риски способны существенно

влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. Большинство рисков с большей вероятностью имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на бухгалтерскую отчетность организации.

По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как: подверженность организации рискам и причинах их возникновения; концентрация риска; механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т. п.); изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

Одним из инструментов риск-ориентированного учета является создание резервов: под снижение стоимости материальных ценностей; под снижение финансовых вложений; по сомнительным долгам, а также резервов предстоящих расходов и платежей.

Актуальность выбранной темы заключается в ее мало изученности, и в то же время в необходимости. Неадекватная оценка резервов под снижение материальных ценностей или вовсе их не отражение в учете приводит к искажению, пожалуй, всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, кроме отчета о движении денежных средств, вследствие чего происходит искажение предоставляемой информации пользователям отчетности.

При рассмотрении аудитором резервирования под снижение стоимости материальных ценностей, он должен проверить соблюдение принципа осмотрительности (консерватизма, осторожности). Данный принцип оказывает значительное влияние на оценку статей бухгалтерского баланса и определение величины доходов и расходов. Этому принципу необходимо придерживаться для того, чтобы чистые активы и чистая прибыль не были завышены.

Основные задачи данной работы:

1) изучить основные нормативно-правовые и теоретические положения о создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей в организации;

2) провести сравнительный анализ отечественной и зарубежной практики создания резервов под снижение материальных ценностей;

3) разработать более совершенную и практичную методику создания резервов;

4) определить, степень влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность создания резервов под снижение материальных ценностей в организации;

5) раскрыть основную значимость аудита при создании и использовании резервов под снижение материальных ценностей.

Аудит резервов под снижение материальных ценностей существует только для целей бухгалтерского учета. Налоговый же учет создание таких резервов не предусматривает. Правила образования резервов под снижение стоимости материальных ценностей подробно рассматриваются в п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (МПЗ), утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

В этом нормативном акте указывается, что организация должна обеспечить подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материальных ценностей, по которым создается резерв, однако как это сделать в нем не говорится. На практике разработка внутрифирменной методики часто оказывается весьма проблематичной, что ограничивает возможности организации по созданию резервов и уточнению оценки материально-производственных запасов в бухгалтерском балансе.

Фактически резерв – это сумма потенциального убытка, который мог бы появиться в организации в случае продажи или списания МПЗ в данный момент времени.

Своевременное выявление причин обесценения должно входить в общую систему задач управления материальными ценностями. Их снижение, в системе бухгалтерского учета свидетельствует, с одной стороны, о способности организации эффективно управлять запасами, рисками, связанными с материальным обеспечением, и, с другой стороны, о возможных будущих убытках организации, связанных с потерей стоимости товарно-материальных ценностей. В связи с этим, актуальной проблемой является совершенствование методологии учета обесценения материальных ценностей и своевременное создание по ним резервов.

Наибольший риск для аудитора при проверке связан с необходимостью изучения состава и воздействия факторов, оказывающих влияние на снижение стоимости активов.

В таблице 1 представлена форма проверки необходимых документов, наличие которых в организации, позволит аудитору сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и избежать некоторых рисков.

Аналитический обзор таблицы 1 свидетельствует о необходимости сплошного контроля большинства документов. Так, при помощи организационно-распорядительных документов можно регулировать и координировать деятельность в области создания резервов. Это одни из первых документов, которые будет запрашивать аудитор при проверке. В приказе об учетной политике аудитор проверит правильность создания резервов под снижение материальных ценностей, на каких счетах он создается, в каких случаях, как часто и т.п. Должностные инструкции и договоры с материально ответственными лицами, помогут аудитору выявить ответственных за сохранность и ведение учета за материальными ценностями. Приказ по

инвентаризации необходим для того, чтобы проследить, как часто в организации проходят проверки за материальными ценностями.

Таблица 1 – Источники информации аудита резервов под снижение материальных ценностей

Документация, необходимая при проверке резервов под снижение материальных ценностей		Форма проверки
Организационно-распорядительная документация	Приказ об учетной политике	Сплошная проверка (инспектирование)
	Должностные инструкции	
	Договоры с МОЛ	
	Приказ об инвентаризационной комиссии	
	Протоколы заседаний органов управления	
Планово-договорная информация	Договоры с контрагентами	Выборочная проверка (элементов с наибольшей стоимостью, «ключевых» контрагентов)
	Плановые расчеты величины резервов	Сплошная проверка (инспектирование, запрос, пересчет)
Первично-учетные документы	О поступлении и наличии материальных ценностей	Выборочная проверка (элементов с наибольшей стоимостью, «ключевых» контрагентов) + репрезентативная выборка из остальных элементов (инспектирование)
	О выбытии материальных ценностей и погашении обязательств	
	Документы инвентаризации	
	Платежные документы	
Регистры аналитического учета	Ведомости и бухгалтерские справки	Сплошная проверка (инспектирование, пересчет)
	Акты сверок расчетов	Выборочная проверка (элементов с наибольшей стоимостью, «ключевых» контрагентов)
	Ведомость наличия и движения резервов	Сплошная проверка (инспектирование, пересчет)
Регистры синтетического и сводного учета	Оборотно - сальдовые ведомости	Сплошная проверка
	Журналы - ордера	
	Главная книга	
Бухгалтерская финансовая отчетность	Бухгалтерский баланс	Сплошная проверка (инспектирование, пересчет, повторное проведение)
	Отчет о финансовых результатах	
	Отчет об изменении капитала	
	Пояснительная записка	
	Корректировки при трансформации бухгалтерской отчетности	

Протоколы заседания органов управления фиксируют ход заседания и порядок принятия решений органов управления, в том числе связанное с созданием резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Также, аудитору при проверке резервов под снижение стоимости материальных ценностей при помощи сплошной проверки рассмотрит планово-договорную информацию, первично-учетные документы и регистры аналитического учета. В этих документах отражается первичный учет материальных ценностей, а также информация, о резервах создаваемая по ним. Выборочной проверки подлежат акты сверок расчетов, т.к. эти документы регулируют только состояние взаимных расчетов между двумя контрагентами, информации о резервах в них нет.

Сплошной проверке также подлежат регистры синтетического и сводного учета, в том числе оборотно-сальдовые ведомости, журналы-ордера и главная книга.

Из бухгалтерско-финансовой отчетности, информацию по резервам можно проследить только в отчете о финансовых результатах, по строкам 2340 «Прочие доходы» и 2350 «Прочие расходы»; в отчете об изменении капитала, в разделе II «Резервы»; в пояснительной записке, где отражается информация о созданных резервах и корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности. В бухгалтерском балансе же остатки по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» обособленно не отражаются.

Налоговые декларации аудитору при проверке данного участка не требуются, так как резервы по снижению стоимости материальных ценностей в налоговом учете не формируются.

К параметрам учета резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей, подлежащим отражению в учете организации, следует относить виды товарно-материальных ценностей, под которые создаются резервы; периодичность выявления факторов обесценения МПЗ,

создания и корректировки резервов; определение уровня существенности обесценения для принятия решения о создании резервов; определение уровней аналитической детализации учета резервов; порядок признания факторов обесценения МПЗ и методика расчета величины резерва, его корректировки и использования; первичные документы, регистры аналитического учета для ведения учета резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей. Итак, тестирование на предмет обесценения целесообразно проводить по материалам (счет 10), готовой продукции (счет 43) и товарам (счет 41) действующего Плана счетов. Также, это связано с особенностью российского бухгалтерского учета, в соответствии с которым фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Поэтому, изменение стоимости запасов в данных условиях не должно отражаться на счетах учета запасов, к которым относятся счета 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, материалы – это часть материально-производственных запасов (сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, запчасти и др.), которые используются в производственном процессе однократно. Себестоимость их полностью передается на вновь созданный продукт. Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для последующей перепродажи без какой-либо обработки. Готовая продукция - это часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, но в отличие от товаров, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов.

Что же касается незавершенного производства, то здесь мы присоединяемся к мнению кандидата экономических наук, доцента, заведующей кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета З. С. Туяковой, которая считает, что корректировка стоимости незавершенного производства путем создания резервов под снижение является нецелесообразной, трудно реализуемой в практической деятельности организаций [12].

Объективными факторами для создания в организации резерва под снижение материальных ценностей являются:

1) снижение их текущей рыночной стоимости. Подтверждением снижения текущей рыночной стоимости МПЗ может стать факт приобретения аналогичных материальных ценностей по более низкой стоимости в период с момента окончания отчетного года до момента подписания бухгалтерской отчетности;

2) моральное устаревание. Для этого, должно иметься распоряжение руководителя организации о признании МПЗ морально устаревшими и/или полностью или частично потерявшими свое первоначальное качество. Подтверждением этого факта должны быть служебные записки технических специалистов;

3) полная или частичная потеря первоначальных качеств ввиду несоблюдения условий хранения, истечения срока годности. Данный факт будет обозначать то, что товар стал «неконкурентоспособным» и в подтверждение этому, в организации должны иметься служебные записки специалистов отдела продаж с приложением прайс-листов поставщиков, на основе которых уже будет составлено распоряжение руководителя о необходимости создания и величине резерва.

Образование резерва в учете отражается следующим образом:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;

Кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» [2].

К счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» сельскохозяйственная организация может создать и отразить в учетной политике субсчета представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Возможные субсчета к счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

№ сче-та	Название	Счета, под которые создается резерв
14.10	Резерв под снижение стоимости сырья и материалов	10 «Материалы»
14.20	Резерв под снижение стоимости незавершенного производства	20 «Основное производство»
14.41	Резерв под снижение стоимости товаров	41 «Товары»
14.43	Резерв под снижение стоимости готовой продукции	43 «Готовая продукция»
14.45	Резерв под снижение стоимости товаров отгруженных	45 «Товары отгруженные»

На практике счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» используется достаточно редко. Чаще всего организации начинают его использовать под влиянием аудиторов, когда нужно подтвердить бухгалтерскую отчетность. Аудиторы определяют, что уже не один год на счетах 10 «Материалы», 41 «Товары» «висят» ценности, которые не продаются и не используются в производстве. Эти ценности завышают валюту баланса и создают неправильное представление об отчетности в целом.

По таким объектам необходимо оценить возможность реализации, то есть их рыночную стоимость. Как ее определить – вопрос достаточно непростой. Четкой процедуры определения рыночной стоимости нормативные акты не дают. Ориентироваться надо на так называемую справедливую стоимость. Это стоимость, по которой организация сама решилась бы приобрести аналогичную ценность. Если ценность находится без движения

один год, то логичнее резервировать 50 процентов стоимости. А если два-три года и более, то резерв надо создавать под 100 процентов.

Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей в сельскохозяйственной организации отразим в примере.

Рассмотрим пример.

В сельскохозяйственной организации на конец 2015 года фактическая себестоимость остатков нереализованных товаров на складе равна 500 000 руб. В то же время их рыночная цена – 460 000 руб. Те же показатели для семян и посадочного материала составляют 400 000 руб. и 430 000 руб.

По окончании первого квартала следующего года себестоимость остатков товаров не изменилась, но их рыночная цена составила – 480 000 руб. Аналогичный показатель для остатков материалов оказался на 10 000 руб. ниже, чем их себестоимость.

Требуется отразить факты хозяйственной жизни организации по март 2016 года, принимая во внимание, что, согласно учетной политике сельхоз. организации, корректировка резерва по товарно-материальным ценностям признается прочим доходом.

Проводимые расчеты для создания резервов:

В конце 2015 года разница между себестоимостью нереализованных товаров и их рыночной ценой составляет 40 000 руб. (500 000 – 460 000). Она и зачисляется в резерв. По окончании первого квартала следующего года аналогичный показатель – 20 000 руб. (500 000 – 480 000). Поэтому величина резерва уменьшается на 20 000 руб. (40 000 – 20 000).

Резервирование проводится только в бухучете. Поэтому при начислении резерва отражается постоянное налоговое обязательство в размере 8 000 руб. (40 000 руб. × 20%), а при уменьшении – постоянный налоговый актив в сумме 4 000 руб. (20 000 руб. × 20%). По материалам рыночная стоимость оказалась ниже себестоимости только в конце первого квартала.

По ним резерв в размере 10 000 руб. создается только на 31 марта 2016 года.

Далее составим журнал хозяйственных операций по резерву под снижение стоимости материальных ценностей.

Таблица 3 – Журнал фактов хозяйственной жизни по созданию резервов под снижение стоимости материальных ценностей

№ п/п	Дата	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	31. 12. 2015 г.	Создан резерв под снижение стоимости нереализованных товаров на складе	Счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», субсчет 14.41 «Резервы под снижение стоимости товаров»	40 000
2.	31. 12. 2015 г.	Признано возникновение постоянного налогового обязательства	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	8 000
3.	31. 03. 2016 г.	Уменьшена сумма резерва по нереализованным товарам	Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», субсчет 14.41 «Резервы под снижение стоимости товаров»	Счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	20 000
4.	31. 03. 2016 г.	Отражен постоянный налоговый актив	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	Счет 99 «Прибыли и убытки»	4 000
5.	31. 03. 2016 г.	Создан резерв под снижение стоимости семян и посадочного материала	Счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», субсчет 14.10 «Резерв под снижение стоимости сырья и материалов»	10 000
6.	31. 03. 2016 г.	Признано возникновение ПНО	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	2 000

Для разделения в учете сумм резервов по различным видам материальных ценностей введем к счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» субсчета 14.10 «Резерв под снижение стоимости сырья и материалов» и субсчет 14.41 «Резерв под снижение стоимости товаров».

В журнале фактов хозяйственной жизни отражено создание резервов под снижение стоимости нереализованных товаров, семян и посадочного материала. Резерв по обесценению товаров в 2015 году составил 40 000 руб., это разница между фактической и рыночной ценой нереализованных товаров, вследствие чего возникло постоянное налоговое обязательство в размере 8 000 руб. ($40\,000 \text{ руб.} \times 20\%$). По окончании первого квартала 2016 года рыночная цена товаров выросла на 20 000 рублей и составила 480 000 руб., поэтому величина резерва уменьшилась на 20 000 руб., а при уменьшении резерва в налоговом учете сельскохозяйственной организации образовался постоянный налоговый актив в размере 4 000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Изначально, стоимость семян и посадочного материала составляла 400 000 рублей, их рыночная цена 430 000 руб., и только в первом квартале 2016 года, рыночная стоимость материалов оказалась на 10 000 руб. ниже чем их себестоимость и сумма резерва поэтому составила 10 000 руб. В результате чего, образовалось постоянное налоговое обязательство в размере 2 000 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей, является оценочным значением, изменения которого отражаются в бухгалтерском учете перспективно (путем включения в доходы или расходы организации) [9].

Проверяющий аудитор должен дать рекомендации руководству организации о том, чтобы постоянно следить за состоянием рыночных цен на активы, под которые был создан резерв, и, если рыночная цена на них по-

высилась, сумма резерва должна быть скорректирована. Ведь если созданный резерв в отчетном периоде увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующим за отчетным.

По нашему мнению, периодичность анализа состояния рыночных цен на активы, под которые был создан резерв, необходимо установить в учетной политике организации. Например, это может быть конец или начало каждого отчетного квартала.

Периодичность выявления факторов обесценения должна зависеть от организации, ее общей системы управления материальными ценностями. При надлежащей системе учета и контроля за их состоянием, такая периодичность может быть и ежемесячной. Однако, как нам представляется, оптимальной периодичностью является квартал, так как необходимую информацию можно будет отразить как в промежуточной финансовой отчетности, так и в управленческих отчетах.

В связи с тем, что российские положения по бухгалтерскому учету быстрыми темпами приближаются к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) возникают проблемы как методологического, так и методического характера. В таблице №4 более подробно рассмотрим российский и международный учет в области создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

По данным таблицы 4 следует, что процесс формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в российском учете максимально приближен к аналогичному процессу предусмотренному международными стандартами по финансовой отчетности.

Основное отличие создания резерва по обесценению материальных ценностей по МСФО от российской практики, в том, что помимо расчета справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости), производится исчисление возможных (ожидаемых) затрат на продажу материальных

ценностей, сумма которых увеличивает резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов.

Также, по данным таблицы 4 видно, что процесс формирования резерва по МСФО является более детальным и сложным, поскольку необходимо не только провести обоснованный расчет подтверждающий величину чистой цены продажи МПЗ, но и обеспечить оценку и соответствующий учет возможных затрат на их продажу.

Мы предлагаем следующую модель создания резервов под снижение материальных ценностей в организациях. На конец года в организации необходимо провести инвентаризацию МПЗ, для определения той части материальных ценностей, балансовая стоимость которых превышает пять процентов валюты баланса. После того, как будут определены материальные ценности, на которые необходимо создать резерв, его необходимо разделить для отдельных видов запасов. По нашему мнению, по тем запасам, которые уже не пригодны для использования или реализации на сторону ни в каком виде (например, те, у которых истек срок годности), формирование резерва под снижение стоимости не имеет смысла. Это будет более затратно для организации, нежели списать их в пределах норм естественной убыли за счет издержек производства или обращения, сверх норм – за счет виновных лиц или на финансовый результат.

Для материалов (счет 10), полуфабрикатов собственного производства (счет 21) и МПЗ в незавершенном производстве (счет 20), стоит создавать резервы под снижение стоимости МПЗ из-за морального устаревания или потери своих первоначальных качеств (неликвидные запасы). Это именно те материальные ценности, которые могут морально устаревать или терять свои первоначальные качества, могут быть невостребованными для нужд собственного производства.

№ п/п	Критерии сравнения	Российский учет	Международный учет
1	2	3	4
1.	Оценка МПЗ	По фактической себестоимости (ПБУ 5/01)	По себестоимости, по чистой цене продажи (МСФО (IAS 2))
2.	Формирование оценочных резервов	В бухгалтерском учете формирование оценочных резервов осуществляется за счет расходов отчетного периода (п.4 ПБУ 10/99), оценочные резервы являются именно прочими расходами (п.11 ПБУ 10/99)	Формирование оценочных резервов осуществляется за счет финансовых результатов на сумму разницы между текущей рыночной стоимостью и себестоимостью запасов (МСФО (IAS37))
3.	Информация, принимаемая во внимание при создании резерва	1. Изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты. 2. Назначение МПЗ. 3. Текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие МПЗ (Метод. указания по БУ)	1. Колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода. 2. Назначение запаса. 3. Чистая цена продажи готовой продукции, при производстве которой используются запасы (МСФО (IAS2))
4.	Формирование резерва	По каждой единице МПЗ принятой в бухгалтерском учете (п. 20 Методических указаний)	По группам, объектам и сериям запасов или по каждому контракту в отдельности (МСФО(IAS2))
5.	Причины формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей	1. Текущая рыночная стоимость, стоимость продажи запасов снизилась. 2. Запасы частично потеряли свои первоначальные качества. 3. Запасы полностью потеряли свои первоначальные качества. 4. Запасы морально устарели (п.25 ПБУ 5/01)	1. Падение рыночной стоимости запасов. 2. Изменение процентной ставки, влияющей на расчет ценности использования. 3. Повышение балансовой стоимости над ее рыночной капитализацией. 4. Устаревание или физическое повреждение. 5. Существенные изменения в процессе эксплуатации актива. 6. Факторы, свидетельствующие что текущие и будущие экономические результаты от использования актива хуже чем предполагалось. 7. Прочие свидетельства об уменьшении стоимости актива (МСФО (IAS36))

Продолжение таблицы 4 - Российский и международный учет в области создания резервов под снижение материальных ценностей.

1	2	3	4
6.	Восстановление (сторнирование) резерва	Резерв восстанавливается при повышении текущей рыночной стоимости МПЗ (Методические указания по БУ)	Резерв сторнируется при повышении чистой цены продажи запасов (МСФО (IAS2))
7.	Осуществление предварительных расчетов	Величина текущей рыночной стоимости подтверждается расчетом с указанием источников информации (ПБУ 5/01)	Величина чистой цены продажи подтверждается расчетом. Также производится оценка возможных затрат на продажу МПЗ (МСФО (IAS2))
8.	Материальные ценности, по которым не допускается создание резерва под снижение	Основные и вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического места и т.п. (Методические указания по БУ)	Не допускается создание резерва под снижение по целой отрасли или географическому сегменту запасов (МСФО (IAS2))
9.	Снижение материально-производственных запасов	При обесценении МПЗ организации обязаны формировать резерв под снижение их стоимости (п. 25 ПБУ 5/01 и п. 2 ПБУ 21/2008)	Международные стандарты рассматривают активы как обесцененные в случае, если балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость, т.е. стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или продажи актива (МСФО (IAS36))
10.	Технология отражения в учете обесценения запасов	Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, а признание снижения стоимости запасов возможно только путем формирования оценочного резерва (п.12 ПБУ 5/01)	На счетах учета запасов или посредством формирования резервов – не установлена (МСФО (IAS 2))
11.	Отражение в бухгалтерской отчетности	За вычетом резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов (ПБУ 5/01, п. 25)	По наименьшей из двух величин: себестоимости; возможной чистой стоимости реализации (МСФО (IAS 2), п. 31)

Таблица 4 – Российский и международный учет в области создания резервов под снижение материальных ценностей

Второй вид резерва под снижение стоимости материальных ценностей, предназначен для реализации, в связи со снижением их рыночной стоимости. В состав таких запасов, как правило, входят товары на складе (счет 41), готовая продукция (счет 43), товары отгруженные (счет 45) и металлолом, учтенный на счете 10 «Материалы», предназначенный для реализации. Если металлолом является сырьем на производство продукции, тогда следует провести процедуры его оценки согласно планам использования лома в производстве нерентабельных видов продукции, а также обоснованности его запасов. Если металлолом предназначен к реализации, тогда резервы создаются с учетом анализа его рыночной стоимости. Такой резерв целесообразно создать, если текущая рыночная стоимость ниже балансовой стоимости запасов. Здесь стоит руководствоваться периодом пребывания их на складе (например, более года), а именно их оборачиваемость. Ведь именно коэффициент оборачиваемости свидетельствует о наличии проблем с использованием материальных ценностей, в связи с чем, существует риск потери ими своей стоимости.

Бухгалтерской службе необходимо рассчитывать коэффициент оборачиваемости по каждой номенклатуре материальных ценностей на конец отчетного периода (**Коб. тмц**). Для этого стоит воспользоваться следующей формулой:

$$\text{Коб. тмц} = \frac{\text{Остаток на начало периода} + \text{остаток на конец периода}}{2 \times \text{расход материалов в периоде}} \times 12 \text{ месяцев}$$

(1)

Чтобы рассчитать коэффициент оборачиваемости по состоянию на первый, второй и третий кварталы, необходимо использовать данные за предыдущие 12 месяцев.

Далее, руководство организации принимает решение о создании резерва под снижение материальных ценностей, для тех, чья оборачиваемость более 12 месяцев.

Для неповторяющихся позиций имеющихся материалов или групп однородных материалов, стоимость которых не превышает 5 % среднегодового остатка запасов и оборачиваемость более года, резерв должен быть организован в размере 100%, так как они являются более ликвидными. А также, по тем материальным ценностям, по которым невозможно определить рыночную стоимость, резерв также необходимо создать в размере 100%, предполагая что их рыночная стоимость равна нулю.

Для готовой продукции и для товаров предназначенных для перепродажи (превышающим уровень существенности, например, 10 % среднегодовой стоимости запасов.), проводится анализ на соотнесение балансовой стоимости и текущих рыночных цен. Если их балансовая стоимость превышает рыночную, то по ним рассчитывается размер обесценения и они включаются в формируемые перечни для создания резервов. Если в номенклатуре этих ценностей не хватает достаточного объема выборки чтобы создать резерв, тогда стоимостной параметр отбора должен быть снижен до достижения объема выборки не менее 80% от общей стоимости в разрезе видов МПЗ.

Резерв же по инвентарю и хозяйственным принадлежностям лучше не создавать, если их использование планируется в управленческом процессе.

Если процент использования на производство нерентабельных видов продукции менее 20% - резерв можно не создавать; более 80% - резерв создается исходя из всей стоимости номенклатуры. Если процент использования на производство нерентабельных видов продукции от 20% до 80%, следует создать резерв, умножив остаток сырья в количественном выражении на дату анализа на процент использования в периоде на производство

нерентабельных видов продукции и на разницу учетной и рыночной цены за единицу.

Если в организации существуют статистические данные за прошлые периоды, то мы предлагаем, на основе этих данных определять сумму резерва от обесценения в целом по запасам, с учетом среднего процента обесценения. А также, для этих целей можно предложить использование более функциональной модели. Например, в виде модели линейной множественной регрессии:

$$Y = a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n + b, \quad (2)$$

где y - величина резерва;

a - параметр уравнения регрессии, определенные эмпирическим путем;

b — параметр уравнения регрессии, определенные эмпирическим путем;

x — факторы, оказывающие влияние на величину резерва.

Что касается отражения резерва на счетах бухгалтерского учета, то по мнению авторов Г. Г. Печенниковой и Т. Г. Арбатской, по обесценившимся материальным запасам, которые формируют себестоимость готовой продукции (работ, услуг) от обычных видов деятельности, резервы целесообразно будет признавать расходами по обычным видам деятельности и отражать на счете 90 «Продажи», вместо принятого счета 91 «Прочие доходы и расходы». На счете 90 «Продажи» резерв стоит создавать если он является существенным. К счету 90 «Продажи» можно предусмотреть отдельный субсчет, например 90.5 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», и аналитические счета 90.5.1 «Отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 90.5.2 «Восстанов-

ление неиспользованных сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей»[7].

По нашему мнению, резерв как условный факт, свидетельствует не о регистрации производственного факта хозяйственной жизни, а о риске наступления события. Поэтому, при отражении на счете 90 «Продажи», будет нарушено ПБУ 10/99 «Расходы организации» в части признания расходов по обычным видам деятельности.

Для расчета и отражения резерва под снижение стоимости материальных ценностей на конец отчетного периода в сельскохозяйственных организациях должны быть подготовлены рабочие таблицы.

Для выявления обесценения материальных ценностей мы рекомендуем в организации создавать комиссию, в состав которой входили бы специалисты бухгалтерии, реализации, снабжения, производственного отдела, а также завскладами. Результаты рекомендуется оформлять в виде «Отчета по выявленным фактам обесценения МПЗ». По результатам отчета должен быть составлен «Акт на создание резервов», в котором должны отражаться суммы образуемых резервов, подлежащие утверждению руководителем организации. Для отражения использования резерва мы рекомендуем использовать «Акт на списание убытков за счет резервов под снижение стоимости материальных ценностей». Также, в качестве отчетного документа для формирования показателей финансовой отчетности можно использовать «Ведомость движения резервов под снижение стоимости материальных ценностей».

Как уже отмечалось в статье, резервы под снижение стоимости материальных ценностей могут создаваться только для целей бухгалтерского учета, в налоговом законодательстве такой возможности не предусмотрено.

Применение оценочного резерва в бухгалтерском учете обусловлено также п. 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в соответ-

ствии с которым бухгалтерский баланс предприятия должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. То есть в бухгалтерском балансе организации материально-производственные запасы должны быть отражены в оценке по фактической себестоимости за минусом величины созданного резерва под снижение стоимости МПЗ. Это ни что иное, как текущая рыночная стоимость (чистая цена продажи) данных материальных ценностей.

Остатки по счету 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» в балансе организации обособленно не отражаются, а корректируются соответствующие показатели учета МПЗ. Вместе с тем в других отчетах бухгалтерской отчетности необходимо приводить сведения, связанные с формированием и восстановлением сумм резерва.

В отчете о финансовых результатах суммы отчислений в резерв и его списания (отраженные, соответственно, по дебету и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы») участвуют в формировании показателей по строке 2340 «Прочие доходы» и по строке 2350 «Прочие расходы».

В отчете об изменениях капитала в разд. II «Резервы» имеются отдельные строки для отражения информации о каждом оценочном резерве, в том числе о резервах под снижение материальных ценностей.

В соответствии с п. 6 ПБУ 21/2008 в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за год должна быть раскрыта информация о созданном резерве.

Глава 25 НК РФ вообще не предусматривает понятия «Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов» и, соответственно, не позволяет учитывать расходы на его формирование при расчете налога на прибыль организации.

Расход, связанный с созданием резерва под снижение стоимости МПЗ, уменьшающий бухгалтерскую прибыль отчетного периода, но не

учитываемый при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации», признается постоянной разницей. Существующая постоянная разница влечет за собой возникновение постоянного налогового обязательства, это обязательство согласно п. 7 ПБУ 18/02 равно «величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату».

Вследствие чего, происходит увеличение налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде и отражается это на счетах бухгалтерского учета следующей записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Далее, в следующем отчетном периоде материальные ценности списываются в производство, а сумма резерва – восстанавливается.

Организация должна будет признать постоянную разницу, которая приводит к возникновению постоянного налогового актива, уменьшающего налоговые платежи по налогу на прибыль. Постоянный налоговый актив при этом отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Из выше сказанного следует, что создание резерва под снижение стоимости МПЗ не только не нарушает требований налогового и бухгалтерского законодательства РФ, но и имеет существенные положительные стороны среди которых:

- предотвращение отвлечения денежных средств из хозяйственного оборота предприятия в связи со снижением стоимости материальных ценностей, учитываемых по фактической себестоимости;

- улучшение показателей, характеризующих хозяйственную деятельность организации, а также ее имущественное и финансовое состояние и повышение качества информации, отражаемой в финансовой отчетности.

Вопрос о создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей достаточно сложный и мало изученный. Роль аудита в нем достаточно велика. В настоящее время, в специальной литературе по аудиту практически не представлены систематизированные методики аудита оценочных резервов, имеющиеся разработки в этой области не являются комплексными.

Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Поэтому, информационно - методическое обеспечение аудита резервов под снижение материальных ценностей должно быть основано на: определении цели, объектов и содержания аудита; систематизации информационной базы аудиторской деятельности в составе нормативных актов и информации аудируемого лица; обобщении методов аудиторской деятельности, позволяющих достичь целей аудита при реализации аудиторских процедур; установлении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; формировании плана аудита, охватывающего аудиторские работы (задачи); разработке аудиторских процедур с учетом детального перечня аудиторских работ (задач), методов аудиторской деятельности, предпосылок подготовки финансовой отчетности и источников информации.

Обязанность аудитора проверять резерв определена на нормативном уровне. В Письме Минфина РФ от 29.01.2009 г. № 07-02-18/01 отмечено, что при оценке соблюдения аудируемым лицом при подготовке бухгалтерской отчетности требования осмотрительности аудиторю необходимо рас-

смотреть резервирование под снижение стоимости материальных ценностей [10].

Аналогично, в Письме Минфина РФ от 28.01.2010 г. № 07-02-18/01 указано, что аудиторам при проведении аудиторских проверок необходимо обратить особое внимание на признание и изменение оценочных резервов [11].

Основные критерии, которые аудитор должен рассмотреть при проверке, таковы:

1) при аудите оценочных резервов под снижение материальных ценностей аудитору следует определить, существуют ли в организации методические рекомендации по расчету величины отчислений в формируемые оценочные резервы;

2) проверить, достоверно ли были выявлены запасы с признаками обесценения, по которым необходимо формирование резерва под снижение стоимости;

3) выявить, была ли проведена инвентаризация запасов;

4) определить, существуют ли в организации должностные лица отвечающие за материальные ценности;

5) определить на балансе наличие запасов, которые потенциально могли морально устареть и (или) текущая рыночная стоимость которых снизилась. Анализ предлагается проводить не в сплошном порядке, а путем анализа средней величины запасов без движения в отчетном периоде, с привлечением для этого частных показателей оборачиваемости запасов. При составлении годового отчета анализируемый период для расчета коэффициента оборачиваемости должен быть продолжительным;

б) существует ли в организации информация о текущей рыночной стоимости данного вида материальных ценностей. Так как, при длительном хранении запасов возникает риск того, что запасы уже не будут вос-

требуемыми и их придётся либо списать, либо уценить. Хотя, возможна и обратная ситуация (в условиях инфляции);

7) существует ли приказ о создании резервов. Проверить, отражено ли создание резерва под снижение материальных ценностей в учетной политике организации. А именно: способы создания резерва; уровень существенного снижения рыночной цены по сравнению с фактической себестоимостью запасов; порядок или способ определения текущей (рыночной) стоимости запасов материальных ценностей и расчета их чистой продажной стоимости; порядок документального оформления расчета резервов; признаки обесценения;

8) проверить регистры бухгалтерского учета, оборотно - сальдовые ведомости по счетам учета запасов;

9) правильность составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам аудита резервов под снижение материальных ценностей, аудитор должен выразить мнение не только в отношении правильности отражения рассматриваемых объектов в учете и в отчетности, но и дать заключение о соблюдении аудируемым лицом требований нормативных актов при формировании резервов, осуществлении хозяйственных операций с ними, установить целесообразность создания резервов под снижение материальных ценностей, их влияние не только на оценку активов, но и на финансовое состояние организации, сформулировать руководству аудируемой организации рекомендации по рациональной системе резервирования. Если аудитор считает, что значение резерва определено хозяйствующим субъектом некорректно и может привести к искажению информации о состоянии активов, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с предложением пересмотреть значения резервов под снижение материальных ценностей.

При формировании процедур аудита оценочных резервов по суще-

ству следует воспользоваться основными положениями федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД): 5 «Аудиторские доказательства», 20 «Аналитические процедуры», 21 «Особенности аудита оценочных значений», 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации», стандартом первого поколения «Проверка прогнозной финансовой информации», «Заключения по специальным аудиторским заданиям» и других.

При расхождении между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, отраженным в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности в связи с наличием такого расхождения. Если аудитор посчитает, что существующая разница не имеет разумного характера, он должен обратиться к руководству аудируемого лица с предложением пересмотреть величину резерва под снижение стоимости материальных ценностей. В случае отказа разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В случаях, если организация не формирует оценочные резервы (предусмотренные законодательством и при наличии оснований для их формирования), то бухгалтерскую (финансовую) отчетность нельзя признать достоверной и дающей полное представление о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

В научной статье рассмотрены и определены принципы создания резервов под снижение материальных ценностей; выявлено что тестирование на предмет обесценения следует проводить по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция», корректировка стоимости незавершенного производства путем создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей является нецелесообразной, трудно реализуемой

в практической деятельности организаций; изучены нормативно-правовые и теоретические положения о создании резервов; проведен сравнительный анализ отечественной и зарубежной практики создания резервов под снижение материальных ценностей. Определена степень влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность создание резервов. Раскрыта основная значимость аудита при создании и использовании резервов под снижение материальных ценностей.

Предложена более совершенная и рациональная методика создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей, при которой резерв необходимо формировать по-разному для отдельных видов запасов:

1) формирование резерва не имеет смысла по тем запасам, которые уже не пригодны для использования или реализации на сторону ни в каком виде (например те, у которых истек срок годности);

2) для материалов (счет 10), полуфабрикатов собственного производства (счет 21) и МПЗ в незавершенном производстве (счет 20), стоит создавать резервы под снижение стоимости МПЗ из-за морального устаревания или потери своих первоначальных качеств (неликвидные запасы);

3) резерв под снижение стоимости материальных ценностей для товаров на складе (счет 41), готовой продукции (счет 43), товарам отгруженным (счет 45) и металлолому целесообразно создавать, если текущая рыночная стоимость ниже балансовой стоимости запасов;

4) для неповторяющихся позиций имеющихся материалов или групп однородных материалов, стоимость которых не превышает 5 % среднегодового остатка запасов и оборачиваемость более года, резерв должен быть организован в размере 100%, так как они являются более ликвидными;

5) по тем материальным ценностям, по которым невозможно определить рыночную стоимость, резерв также необходимо создать в размере 100%, предполагая что их рыночная стоимость равна нулю;

б) резерв по инвентарю и хозяйственным принадлежностям лучше не создавать, если их использование планируется в управленческом процессе.

Если же в организации существуют статистические данные за прошлые периоды, то мы предложили, на основе этих данных определять сумму резерва по обесценению стоимости в целом по запасам, с учетом среднего процента обесценения.

Для выявления обесценения материальных ценностей мы рекомендовали в организации создать комиссию, в состав которой входили бы специалисты бухгалтерии, реализации, снабжения, производственного отдела, а также завскладами. Результаты рекомендуем оформлять в виде «Отчета по выявленным фактам обесценения МПЗ».

Разработаны возможные субсчета к счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», определена степень влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Предложена возможная периодичность выявления факторов обесценения. Если резерв под снижение стоимости материальных ценностей является существенным, то его можно создавать на счете 90 «Продажи», вместо счета 91 «Прочие доходы и расходы. Резерв как условный факт, свидетельствует не о регистрации производственного факта хозяйственной жизни, а о риске наступления события, поэтому, при отражении на счете 90 «Продажи», будет нарушено ПБУ 10/99 «Расходы организации» в части признания расходов по обычным видам деятельности.

Все предложенные меры позволят отразить в организации реальные доходы и расходы организации, облегчат учетные процедуры, дадут возможность более эффективно управлять существующими рисками обесценения активов, сделают бухгалтерскую (финансовую) отчетность более прозрачной и точной.

Список литературы:

1. Анищенко А. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей: вопросы учета// Финансовая газета. 2011. № 3. С. 10—11.
2. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» // приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (в ред. от 02.04.2013). URL: <http://www.garant.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). - М. ЮрайтИздат, 2006. - 584 с. - (Правовая библиотека).
5. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010). URL: <http://www.garant.ru>.
6. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010). URL: <http://www.garant.ru>.
7. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты / Г.Г. Печеникова, Т.Г. Арбатская. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. 145 с.
8. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».
9. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»(ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» (п. п. 3, 4)) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522).
10. Письмо Минфина РФ от 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2008 год»
11. Письмо Минфина РФ от 28.01.2010 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2009 год».
12. Туякова З.С. Развитие методологии учета обесценения материально-производственных запасов в современном бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2008. - № 2 (110) февраль.

References:

1. Anishhenko A. Rezerv pod snizhenie stoimosti material'nyh cennostej: vo-prosy ucheta// Finansovaja gazeta. 2011. № 3. S. 10—11.
2. Instrukcija po primeneniju Plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovohozjajstvennoj dejatel'nosti organizacij, utverzhdenaja Prikazom Minfina Rossii ot 31.10.2000 № 94n, p. 20 Metodicheskikh ukazanij po buhgalterskomu uchetu material'no-proizvodstvennyh zasopov, p. 11 Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» PBU 10/99, utverzhdenного Prikazom Minfina Rossii ot 06.05.1999 № 33n.
3. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 2 «Zapasy» // prikaz Minfina Rossii ot 25.11.2011 № 160n (v red. ot 02.04.2013). URL: <http://www.garant.ru>.

4. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chasti pervaja i vtoraja). - M. JurajtIzdat, 2006. - 584 s. - (Pravovaja biblioteka).
5. Ob utverzhdenii Metodicheskikh ukazanij po buhgalterskomu uchetu material'no-proizvodstvennyh zapasov: prikaz Minfina Rossii ot 28.12.2001 № 119n (v red. ot 24.12.2010). URL: <http://www.garant.ru>.
6. Ob utverzhdenii Metodicheskikh ukazanij po buhgalterskomu uchetu material'no-proizvodstvennyh zapasov: prikaz Minfina Rossii ot 28.12.2001 № 119n (v red. ot 24.12.2010). URL: <http://www.garant.ru>.
7. Ocenochnye rezervy organizacii: teoreticheskie i metodicheskie aspekty / G.G. Pechennikova, T.G. Arbatskaja. Irkutsk: Izd-vo BGUJeP, 2011. 145 s.
8. Prikaz Minfina RF ot 09.06.2001 g. № 44n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvennyh zapasov» PBU 5/01».
9. Prikaz Minfina Rossii ot 06.10.2008 № 106n (red. ot 06.04.2015) «Ob utverzhdenii polozhenij po buhgalterskomu uchetu» (vmeste s «Polozheniem po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaja politika organizacii»(PBU 1/2008)», «Polozheniem po buhgalterskomu uchetu «Izmenenija ocenочnyh znachenij» (PBU 21/2008)» (p. p. 3, 4)) (Zaregi-strirovano v Minjuste Rossii 27.10.2008 № 12522).
10. Pis'mo Minfina RF ot 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Rekomendacii auditor-skim organizacijam, individual'nym auditoram, auditoram po provedeniju audita go-dovoj buhgalterskoj otchetnosti organizacij za 2008 god»
11. Pis'mo Minfina RF ot 28.01.2010 № 07-02-18/01 «Rekomendacii auditor-skim organizacijam, individual'nym auditoram, auditoram po provedeniju audita go-dovoj buhgalterskoj otchetnosti organizacij za 2009 god».
12. Tujakova Z.S. Razvitie metodologii ucheta obescenenija material'no-proizvodstvennyh zapasov v sovremennom buhgalterskom uchete // Buhgalterskij uchet v izdatel'stve i poligrafii. - 2008. - № 2 (110) fevral'.