РОСЖЕЛДОР

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

СИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ (СГУПС)

К защите:
Заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит на ж.д. транспорте»

подпись — к.э.н., доц. Е.А. Сурикова (инициалы, фамилия)

10.06.2020 г.
дата

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

Тема: Бухгалтерский учет материально-производственных запасов и его особенности в транспортной компании

МД. МБАН 06.20
шифр документа

Выполнил			**Руководитель**
подпись	С.В. Кириллова	*подпись*	И.В. Дрожжина
10.06.20г	*инициалы, фамилия*	10.06.20г	*инициалы, фамилия*
дата		*дата*	

Консультанты по разделам

1		
2		
3		
Нормоконтролер работы	10.06.20г	И.Н. Раздерищенко

2020 г.

СИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ (СГУПС)

Факультет Инженерно- экономический

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит на ж.д. транспорте»

Направление подготовки: 38.04.01 «Экономика» программа «Финансовый, управленческий учет и налогообложение»

*УТВЕРЖДАЮ: зав.кафедрой*_____

«13» марта 2020 г.

З А Д А Н И Е

на выполнение выпускной квалификационной работы

студенту Кирилловой Светлане Викторовне
(Фамилия, Имя, Отчество)

1. Т е м а Бухгалтерский учет материально-производственных запасов и его особенности в транспортной компании

утверждена приказом № 170/С от « 28 » мая 2020 г.

2. Задание выдано « 13 » марта 2020 г.

3. Срок сдачи законченного проекта (работы) на кафедру « 10 » июня 2020 г.

4. Исходные данные: Отчетные данные о финансово-хозяйственной деятельности Акционерного общества «Вагонная ремонтная компания - 2»; законодательная, нормативная документация ОАО «РЖД»

5.Содержание работы

Наименования раздела	Примерное количество страниц	График (сроки) выполнения
Теоретические основы ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов	36	
Организационно-техническая характеристика организации	26	
Бухгалтерский учет материально-производственных запасов	17	
Заключение		

6.Перечень иллюстрационных материалов

Наименование графического документа (схемы, графики)	Количество листов	График (сроки) выполнения

7.Консультанты по разделам работы

Наименование раздела	Фамилия И. О. консультанта	Подпись консультанта, дата выдачи задания

Научный руководитель _____/ *И. В. Дрожжина* /

(подпись)

Задание к исполнению принял _____

(подпись)

УДК 657.6

Ключевые слова: бухгалтерский учет, материально-производственные запасы, международные стандарты финансовой отчетности, положения по бухгалтерскому учету, федеральные стандарты бухгалтерского учета, электронный документооборот.

Аннотация

В магистерской работе рассмотрены теоретические аспекты бухгалтерского учета материально-производственных запасов, изучены понятие, состав, структура и классификация запасов.

Рассмотрены особенности ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов в условиях сближения отечественной практики с международной.

Изучена нормативно-правовая база регулирующая ведения бухгалтерского учета МПЗ, дана характеристика изучаемой организации, предложены рекомендации по ведению бухгалтерского учета номерных запасных частей.

Работа содержит 97 страниц, 12 таблиц, 16 рисунков, 38 источников.

Abstract

The master's thesis theoretical aspects of accounting for inventories, studied the concept, composition, structure and classification of reserves.

The peculiarities of accounting of inventories in terms of convergence of domestic practices with international ones.

Studied the regulatory framework governing the accounting for inventories, the characteristic of the studied organizations, recommendations on accounting of number of spare parts.

Содержание

Введение……..….6
1 Теоретические основы ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов……..…….....9
1.1 Нормативно-правовое регулирование учета материально-производственных запасов…….……9
1.2 Понятие, классификация материально-производственных запасов по РСБУ, МСФО и ФСБУ 5/2019…….....15
1.3 Стоимостная оценка материально-производственных запасов согласно РСБУ, МСФО и ФСБУ 5/2019 ……22
1.4 Сравнение РСБУ, МСФО и ФСБУ по учету материально-производственных запасов……...39
2 Организационно-техническая характеристика организации.……44
2.1 Организационно-техническая характеристика организации АО «ВРК-2»……...…...44
2.2 Внедрение электронного документооборота по движению материально-производственных запасов…….……...51
3 Бухгалтерский учет материально-производственных запасов ……..….....70
3.1 Организация ведения учета материально-производственных запасов в АО «ВРК-2»…….……70
3.2 Учет номерных запасных частей в Вагонном ремонтном депо Московка структурного подразделения АО «ВРК-2»……..….....76
3.3 Разработка предложений по совершенствованию учета номерных запасных частей……..……. 85
Заключение…….....87
Список использованных источников …….93

Введение

Современный железнодорожный транспорт России является единым хозяйствующим субъектом, где осуществляются различные экономические процессы, требующие управления.

Одним из важных факторов обеспечения бесперебойной и эффективной деятельности предприятия является правильное определение потребности в материально-производственных запасах (МПЗ) и их учете. Грамотное ведение учета материально-производственных запасов относится к наиболее сложным и трудоемким участкам учетной деятельности, рациональная организация учета возможна на основе всесторонней характеристики, запасов и группировки данного объекта бухгалтерского учета.

Главными задачами учета материально-производственных запасов являются: контроль за сохранностью материальных ресурсов, соответствие складским запасов нормативов, за реализацией планов снабжения материалами и сырьем; раскрытие реальных издержек, которые связаны с заготовкой материалов и запасных частей; контроль за выполнением требований производственного потребления; правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материалов по объектам калькуляции; рациональная оценка запасов.

В связи с новой политикой государства, направленной на слияние отечественной учетной практики с международной, аудиторские компании подготавливаются к преобразованиям и подготовке новых внутрифирменных стандартов в области проведения проверки по учету материально-производственных запасов. Тем самым в настоящей научной области необходимо совершенствование имеющихся теоретических и методических оснований, а также разработка новых актуальных методик осуществления

аудита материально- производственных запасов. Перечисленные обстоятельства доказывают потребность расширения исследований, предназначенных развитию методики бухгалтерского учета и аудита материально- производственных запасов в организации.

Актуальность темы исследования обусловлена возрастанием роли бухгалтерского учета в контроле за наличием и использованием материально-производственных запасов. Исследование и сравнительный анализ ключевых положений следующих документов: действующее Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» и Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Анализ применения электронного документооборота по движению материально-производственных запасов.

Целью магистерской работы является научное подтверждение и совершенствование теоретических и методологических подходов к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов вагонного ремонтного депо Московка структурного подразделения акционерного общества «Вагонная ремонтная компания – 2», которые призваны позволить произвести квалифицированную проверку материальных ценностей.

Для реализации цели поставлены следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты материальных ценностей, операции с ними и раскрыть их особенности;

- произвести предельно рассмотренную оценку трансформации принципов бухгалтерского учета в плане преобразования законодательно-нормативной базы;

- проанализировать сходства и различия бухгалтерского учета в отечественной и международной практике;

- изучить применения электронного документооборота по движению материально-производственных запасов;

- разработать рекомендации по совершенствованию ведения номерных запасных частей.

Предметом исследования явились теоретические, методические и практические вопросы учета материально-производственных запасов.

Объектом исследования является ведение бухгалтерского учета материально-производственных запасов ВЧДр Московка.

Теоретической и методологической основой исследования стали научные труды российских авторов и специалистов, направленные на раскрытие методических аспектов ведения бухгалтерского учета запасов, а также отечественные и международные нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский учет материально-производственных запасов. Выпускная квалификационная работа опирается на работы таких ученых как: Астахов В.П., Никандрова Л.К., Красова А.П., Полковский А.Л. и др.

По теме квалифицированной работы опубликована статья в международном научном журнале «Экономика и бизнес»: теория и практика.

Полное освоение и верное восприятие сущности материально-производственных запасов, их функции и значения в экономике организаций, находится в ряду первостепенных проблем по сбережению и рациональному использованию материальных запасов и задач по улучшению материально-технического снабжения всех организаций страны.

В связи с новой политикой государства, направленной на слияние отечественной учетной практики с международной, с 2021 года на смену ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ приходит новый федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».

1 Теоретические основы ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов

1.1 Нормативно-правовое регулирование учета материально-производственных запасов

Эффективность деятельности любого предприятия во многом зависит от правильного и точного ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов. Поэтому для осуществления грамотного и полного отражения в системе бухгалтерского учета всех фактов хозяйственной жизни по операциям с МПЗ следует руководствоваться законодательными документами РФ, постановлениями Президента России и правительства, нормативными актами.

Система нормативных документов регламентирующих правила ведения бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации имеет четыре уровня. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета МПЗ представлено в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Нормативно-законодательное регулирование учета материально-производственных запасов

Документы	Область регулирования	Примечание
Первый уровень (законодательный)		
1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». 2. Гражданский кодекс РФ. 3. Налоговый кодекс РФ, часть 1, 2.	Устанавливают единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в РФ	Обязательны к применению, если иное не установлено законом

Окончание табл. 1.1

Документы	Область регулирования	Примечание
Второй уровень (нормативный)		
1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. 2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н. 3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н. 4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.	Устанавливают основные принципы бухгалтерского учета, методологические основы организации учета различных видов объектов и областей деятельности, требования к составу и содержанию бухгалтерской отчетности и др.	Обязательны к применению всеми хозяйствующими субъектами, в то же время они предоставляют им вариантность для отражения фактов хозяйственной деятельности
Третий уровень (методический)		
1. Приказ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению». 2. Методические указания по учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н. 3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1195 № 49	Раскрывают подробно способы и правила ведения учета применительно к соответствующим ПБУ, учету затрат, составлению отчетности и другим аналогичным документам, которые утверждает Министерство финансов РФ и другие компетентные и заинтересованные органы	
Четвертый уровень (организационный)		
1. Документы по учетной политике предприятия. 2. Утвержденные руководителем формы первичных учетных документов. 3. Утвержденный руководителем рабочий план счетов. 4. Утвержденные руководителем формы внутренней отчетности. 5. Инструкции по проведению инвентаризации. 6. График документооборота.	Раскрывают подробно способы и правила ведения учета в конкретной организации	Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Федеральный закон № 402-ФЗ является основным нормативным документом, который в свою очередь раскрывает главные понятия,

законодательные базы, принципы бухгалтерского учета, координирует организацию бухгалтерского учета и ведения финансовой отчетности всеми субъектами, а также требования к учетной политике организации, первичным документам, регистрам, описывает порядок инвентаризации.

Гражданский кодекс РФ регулирует отношения между покупателями и продавцами, также предпринимательские отношения между субъектами экономики, в том числе и по приобретению и реализации материально-производственных запасов.

Налоговый кодекс РФ регулирует порядок расчетов по налогу на добавленную стоимость за приобретенные материально-производственные запасы.

Поименованный список нормативно-правовых документов по регулированию учета материально-производственных запасов изложен во многих статьях, например таких авторов как Г.М. Мурзагалина, Ш.Г. Вахидов, А.В. Рогова, Н.В. Бобкова, Н.А. Яковлев.

В свою очередь помимо выше перечисленных нормативно-правовых документов по регулированию учета МПЗ в ОАО «РЖД» применяются следующие нормативно-правовые документы:

Второго (нормативного) уровня:

1) Постановление Правительства РФ «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» от 12 ноября 2002 г. №814. На основании данного порядка нормы естественной убыли, применяемые для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи товарно-материальных ценностей, разрабатываются с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру не реже одного раза в 5 лет.

Документы третьего (методологического) уровня:

1) Методические указания по инвентаризации активов, обязательств и капитала ОАО «РЖД», утвержденные распоряжением ОАО «РЖД» от 5 февраля 2019 г. № 192/р. Целью Методических указаний является определение последовательности действий: при проверке и документальном подтверждении фактического наличия, состояния и оценки активов, обязательств и капитала ОАО «РЖД»; при оформлении результатов проведенной инвентаризации активов и обязательств ОАО «РЖД», направленных на обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) Корпоративный учетный принцип «Учет материально-производственных запасов» (КУП 6/2013), утвержденный Приказом главного бухгалтера ОАО «РЖД» от 30.12.2016 № ЦБС-78 (в последней редакции от 31.12.2019 № ЦБС-60) разработан в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету с учетом особенностей, осуществляемых ОАО «РЖД» видов деятельности и совершаемых фактов хозяйственной жизни. Целью КУП 6/2016 является обеспечение единых принципов и методов сбора, обработки и группировки учетной информации по учету материально-производственных запасов, включая животных на выращивании и откорме.

На организационном уровне в ОАО «РЖД» используются следующие документы, регламентирующие ведения бухгалтерского учета МПЗ:

1) Учетная политика ОАО «ВРК-2», утвержденная решением совета директоров ОАО «ВРК-2» от 29.07.2011 № 3. Документ представляет собой принятую Обществом совокупность способов ведения бухгалтерского учета первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика формируется предприятием самостоятельно, исходя из законодательства в сфере бухгалтерского учета, в том числе с учетом отраслевых и федеральных стандартов.

2) Альбом форм первичной учетной документации, утвержденный распоряжение ОАО «РЖД» от 15.12.2008 № 2688р.

3) Распоряжение ОАО «РЖД» от 02 февраля 2018 г. № 186р «О порядке сбора и реализации отработанных нефтепродуктов в ОАО «РЖД».

4) Распоряжение ОАО «РЖД» от 04 октября 2017 г. № 2023р «Об учете дизельного топлива и дизельных масел на топливных складах, оборудованных автоматизированными средствами измерений».

5) Распоряжение ОАО «РЖД» от 17 марта 2017 г. № 484р «Об утверждении Порядка проведения сверки остатков дизельного топлива в баках локомотивов Дирекции тяги».

6) Распоряжение ОАО «РЖД» от 11 марта 2010 г. № 489р «Об утверждении регламента учета и хранения материально-производственных запасов в структурных подразделениях Центральной дирекции по ремонту пути».

7) Распоряжение ОАО «РЖД» от 17 июня 2014 г. № 1449р «Об утверждении порядка определения стоимости материалов верхнего строения пути повторного использования, образующихся в процессе производственно-хозяйственной деятельности ОАО «РЖД», для принятия к учету».

8) Распоряжение ОАО «РЖД» от 9 августа 2010 г. № 1715р «Об утверждении регламента оперативного учета, определения ремонтопригодности запасных частей, снятых с грузового вагона».

На основании данной нормативной базы можно выделить следующие основные задачи учета МПЗ:

- контроль, за выполнением планов снабжения материалов, своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов;

- правильное и своевременное документальное оформления фактов хозяйственной жизни по движению материалов, расчет фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков, выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением;

- контроль за сохранность материальных ценностей в местах хранения и на стадиях переработки.

Порядок учета и оценки запасов в международной учетной практике закреплен МСФО (IAS)-2 «Запасы». Данный порядок организации бухгалтерского учета запасов отличен по сравнению с требованиями и положениями действующего национального законодательства.

В целях улучшения нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и сближения ПБУ с МСФО вступил в силу Приказ Минфина России от 5 июня 2019 г. № 83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 – 2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. N 83Н.

В настоящее время Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», целью которого является установление требований к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организации. Согласно данному приказу Стандарт необходимо применять, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Организация может принять решение о его применении с 2020 года.

Новый Стандарт разработан на основе МСФО (IAS)-2 «Запасы» (далее – МСФО), введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. Применение нового ФСБУ 5/2019 по учету материально-производственных запасов приведет к сближению российского бухгалтерского учета и учета по международным стандартам.

1.2 Понятие, классификация материально-производственных запасов по РСБУ, МСФО и ФСБУ 5/2019.

Одним из важнейших элементом производственного цикла являются материально-производственные запасы, которые выступают важной составляющей в деятельности каждой организации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 №44н (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н) в качестве материально-производственных запасов (далее МПЗ) принимаются активы:

а) используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

б) предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;

в) используемые для управленческих нужд организации.

В экономической литературе существуют разные подходы и определения сущности понятия «материально-производственные запасы», рассмотрим мнения различных авторов.

По мнению В.П. Астахова «материально-производственные запасы это предметы труда, которые вещественно составляют основу изготовляемого продукта и включаются в себестоимость продукции, работ и услуг полностью после предварительной обработки в одном производственном цикле» [12].

Т.В. Хвостик считает, что «материально-производственные запасы – это предметы труда, употребляемые в производственном цикле или для управленческих нужд, которые целиком употребляют в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на вновь созданный продукт» [13].

В словаре предпринимателя под редакцией профессора Н.Н. Пилипенко дается следующее пояснение понятию материально-

производственные запасы - «запасы различных материалов, не завершенной и готовой продукции, находящиеся в распоряжении фирмы, необходимые ей для обеспечения производства и его расширения в случае повышения спроса. В их состав входит: сырье, полуфабрикаты, незавершенная, а также готовая, но не реализованная продукция» [15].

Как отмечает Л.К. Никандрова «материально-производственные запасы - это активы, которые используются в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг) либо приобретаемые непосредственно для продажи, а также используемые для управленческих нужд организации» [19].

А.В. Сметанко утверждает, что «материально-производственные запасы выступают одной из ключевых составляющих производственного цикла, требующих правильного учета и всестороннего анализа по их использованию в деятельности организации» [24].

По мнению Г.В. Крафт, Е.З. Макеевой, Т.Н. Кузьминовой, Д.П. Устич и др. «материально-производственные запасы» – это часть имущества, используемая в качестве сырья и материалов, при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. К ним относят активы, которые служат менее одного года. В свою очередь МПЗ – это разнообразные вещественные элементы производства, используемые главным образом в качестве предметов труда. Также материально-производственные запасы полностью потребляются в производственном цикле и, следовательно, полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции или оказания услуг [21].

Анализируя перечисленные определения, используемые в экономической литературе и нормативно-правовых актах, можно отметить два подхода к раскрытию понятия «материально-производственные запасы».

Первый подход основан на особенностях характеристик присущим материальным запасам. К ним относятся единовременное участие в производственном процессе, однократное перенесение стоимости на вновь

созданный продукт, а также формирование материальной (вещественной) основы продукта.

Второй подход основан на раскрытии содержания МПЗ в аспекте их структуры и роли в хозяйственной деятельности организации. При формулировании определения понятия «материально-производственные запасы» данный подход используется не только в российских стандартах бухгалтерского учета и международных стандартах финансовой отчетности, но и широко распространен в экономической литературе, и используется большинством авторов современных учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету, среди которых В.П. Астахов, Л.К. Никандрова, Г.В. Крафт, Г.А. Степанова, Т.В. и др.

На наш взгляд, наиболее развернутое и полное определение дает Л.К. Никандрова, но понятие « материально-производственные запасы» близкое к международным стандартам дано в словаре предпринимателя под редакцией профессора Н.Н. Пилипенко.

В свою очередь готовая продукция – активы, являющиеся частью материально-производственных запасов, предназначенные для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары – активы, являющиеся частью материально-производственных запасов, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц с целью последующей продажи.

Правильная классификация производственных запасов – важнейшее условие рациональной организации их аналитического и синтетического учета.

В зависимости от роли, которую играют производственные запасы в процессе производства, их разделяют на группы, которые представленные на рисунке 1.1.

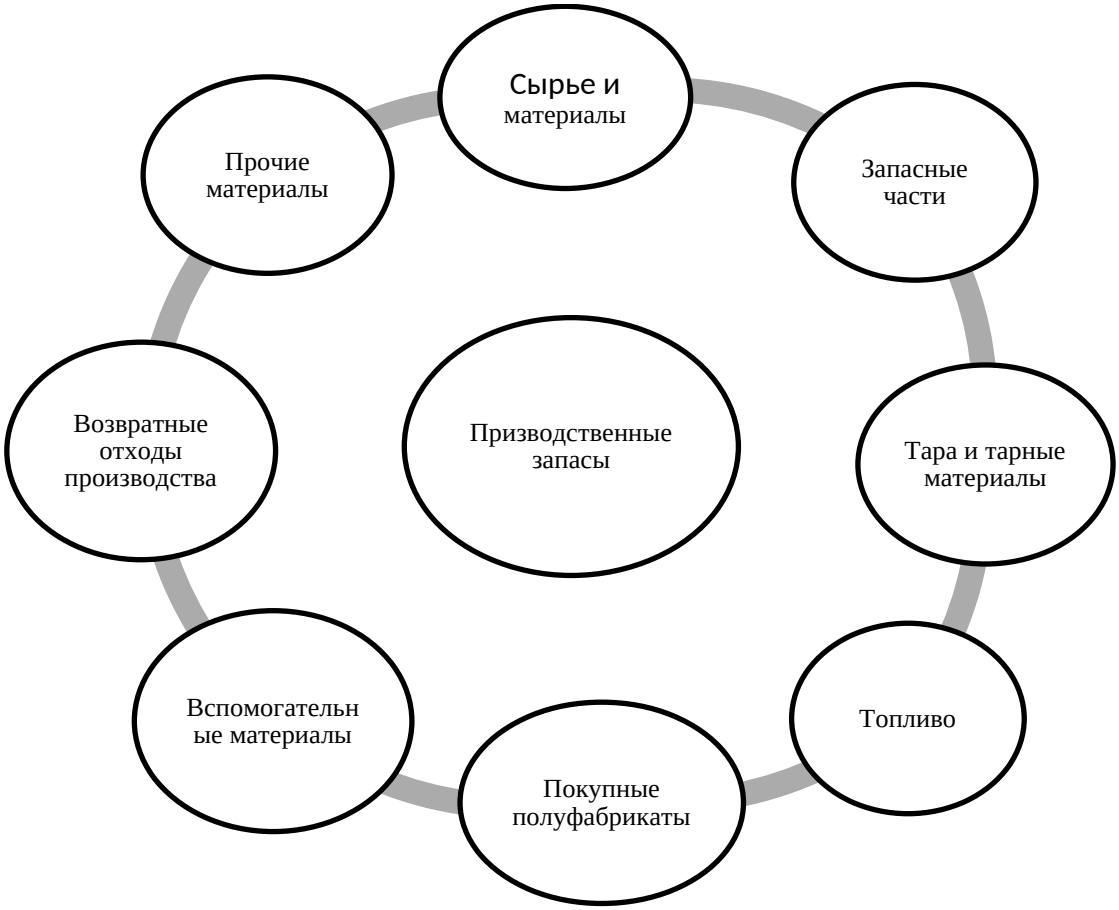

Рисунок 1.1 – Классификация производственных запасов

Представленная на рисунке 2 группировка производственных запасов является универсальной, и именно данная группировка предложена большинством авторов учебных пособий по бухгалтерскому учету. Но можно встретить и другие классификации материальных ценностей. Так, например, Р.А. Шибзухова в своей статье «Экономические, юридические и технические признаки классификации материалов» предлагает следующую классификацию, представленную на рисунке 1.2 [17].

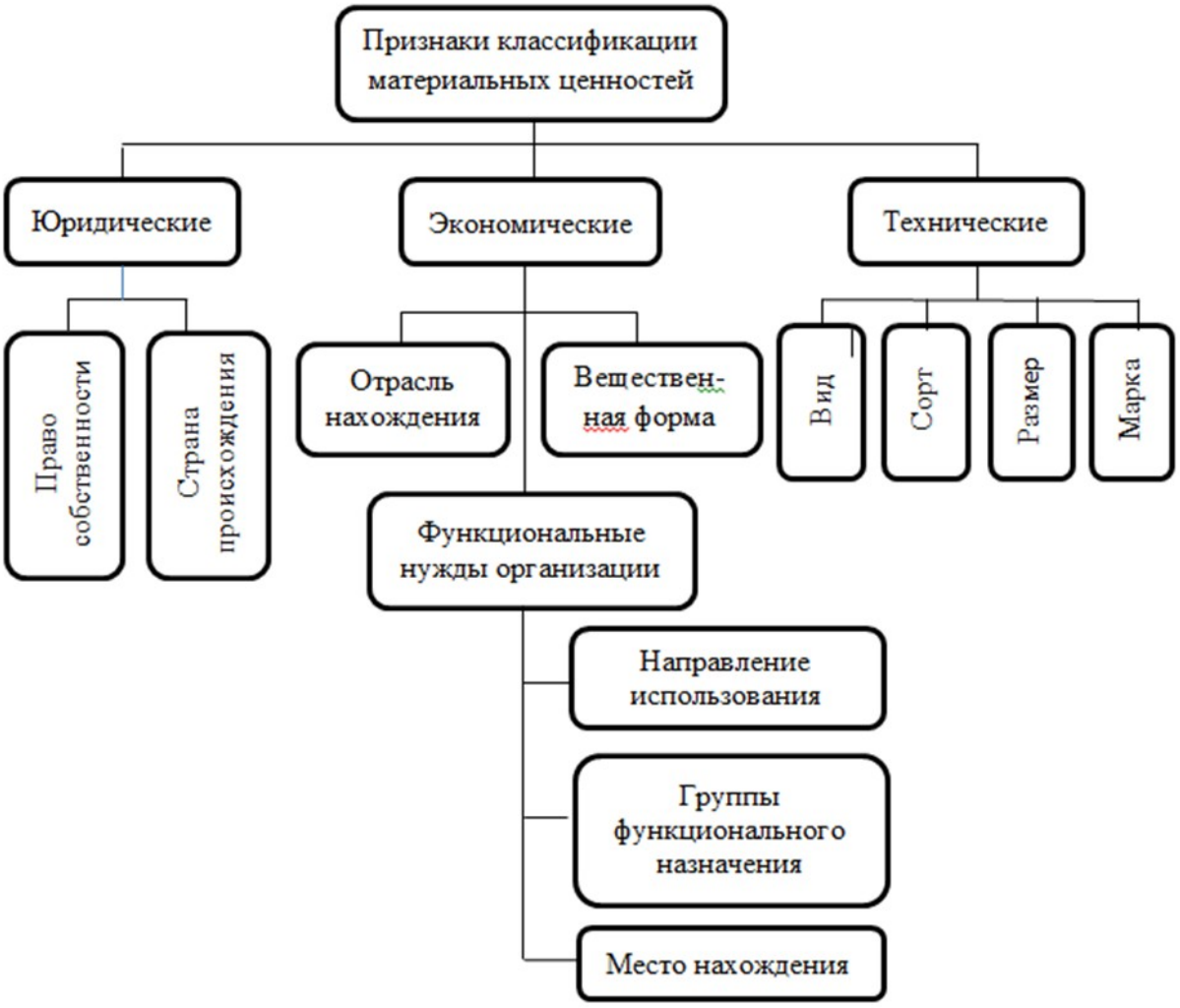

Рисунок 1.2 – Юридические, экономические и технические признаки классификации материальных ценностей

Также можно отметить, что материально-производственные запасы классифицируются: по характеру владения; по порядку использования; в зависимости от роли в процессах производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

В МСФО дается следующее определение запасам. «Запасы» - это активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи; или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг [7].

В соответствии с МСФО классификация запасов представлена на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Классификация запасов по МСФО

Согласно ФСБУ 5/2019 для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев [8]. На рисунке 1.4 представлен примерный перечень запасов, согласно новому Стандарту.

В новом Стандарте, также как и в МСФО к запасам относят незавершенное производство.

Согласно ФСБУ 5/2019 к незавершенному производству относят:

а) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом;

б) изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку;

в) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи [8].

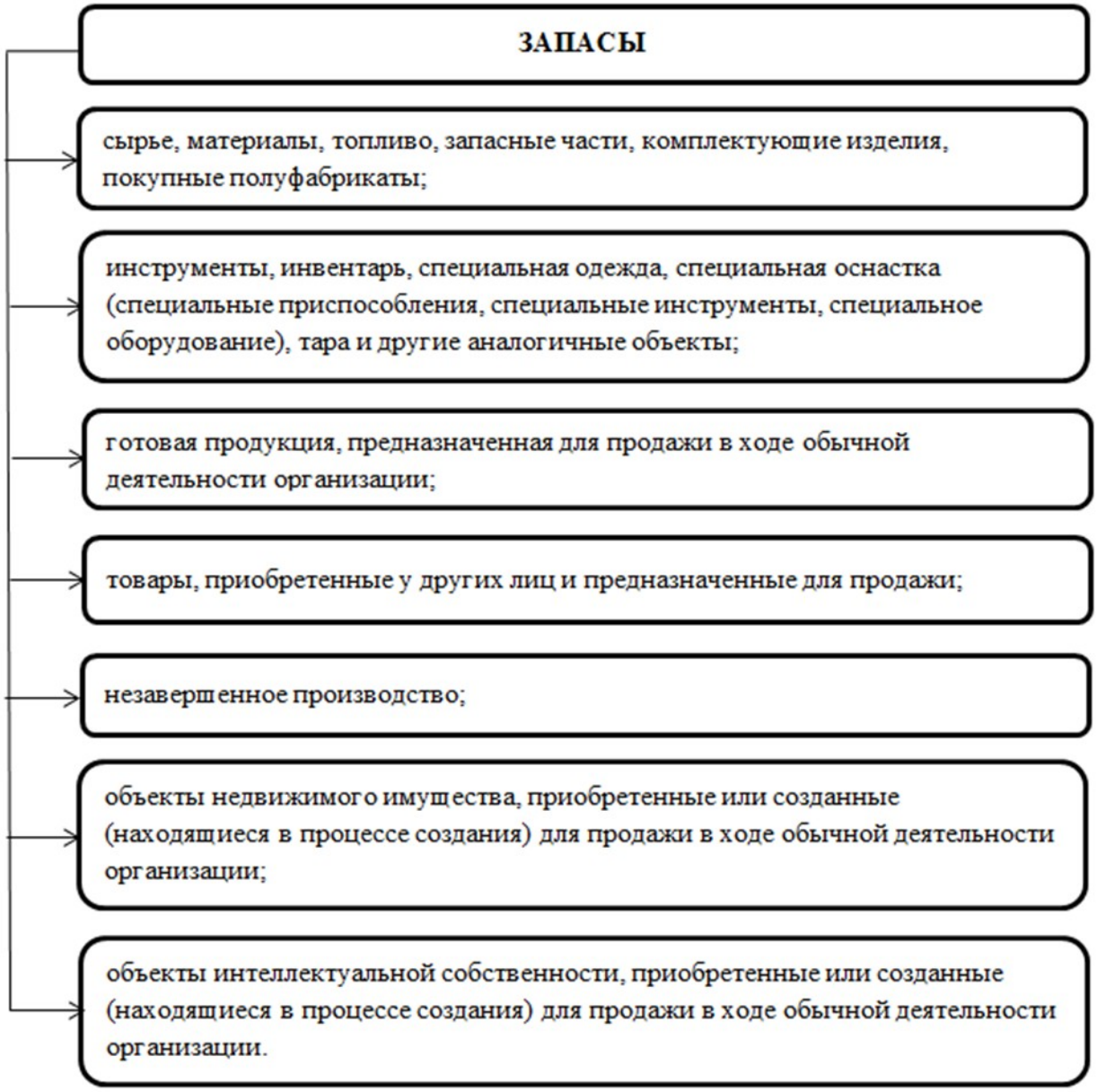

Рисунок 1.4 – Классификация запасов по ФСБУ 5/2019

Исследовав сущность понятия и классификацию материально-производственных запасов можно сделать вывод, что в большинстве случаев авторы придерживаются традиционной формулировки экономической сущности производственных запасов, представленной в ПБУ 5/01. Однако, при применении в бухгалтерском учете ФСБУ 5/2019 возникнет необходимость в пересмотре вышеизложенных определений МПЗ.

1.3 Стоимостная оценка материально-производственных запасов согласно РСБУ, МСФО и ФСБУ 5/2019

В бухгалтерском учете, в общем и целом отражение состояния и движения имущества ведется в денежном измерении, которое достигается путем использования такого элемента метода бухгалтерского учета, как оценка.

Согласно статье 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте Российской Федерации. Стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту РФ, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

В РФ к оценке предъявляются два основных требования:

- реальность оценки, когда все имущество организации изначально оценивается и отражается в бухгалтерском учете по реальной себестоимости его приобретения или изготовления;

- единство оценки, когда все предприятия в обязательном порядке оценивает свое имущество на основе единых правил, установленных нормативными документами.

Правила и порядок оценки имущества регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также различными положениями по бухгалтерскому учету [22].

В рыночной экономике одним из важных и значимых вопросов организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов является их стоимостная оценка. Методы оценки регулированы нормативными документами Министерства финансов Российской Федерации. Выбор способов денежной оценки материально-производственных запасов, а конкретно материалов, запасных частей и т.п.

ресурсов – главный методологический вопрос их учета. От способов оценки зависит надежность и трудозатратность учета вещественных ресурсов, а также показатели издержек производства и финансовые результаты.

При оприходовании на склад организации, а также при списании на издержки производства материально-производственные запасы подвергаются стоимостной оценки. Они могут приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Согласно ПБУ 5/01 под фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) [ПБУ 5/01].

Расходы по внутрихозяйственным перевозкам, а также иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ не включаются в фактические затраты на их приобретение.

Состав фактических затрат на приобретение материально-производственных запасов, в соответствии с ПБУ 5/01, представлен на рисунке 1.5.

Под учетной ценой понимают стоимость, по которой осуществляется учет материалов на счетах бухгалтерского учета. Учетная цена рассчитывается предприятием самостоятельно и не меняется в течение установленного срока (месяц, квартал, год). Применение учетной цены ведет к упрощению учета затрат на производство продукции.

За учетную цену может быть принята любая из следующих цен:

а) договорная цена, указанная в договоре на поставку МПЗ;

б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего периода (месяца, квартала, года);

в) планово-расчетная цена;

г) средняя цена группы (применима к однородным материалом, поступившим на предприятие в большом количестве).

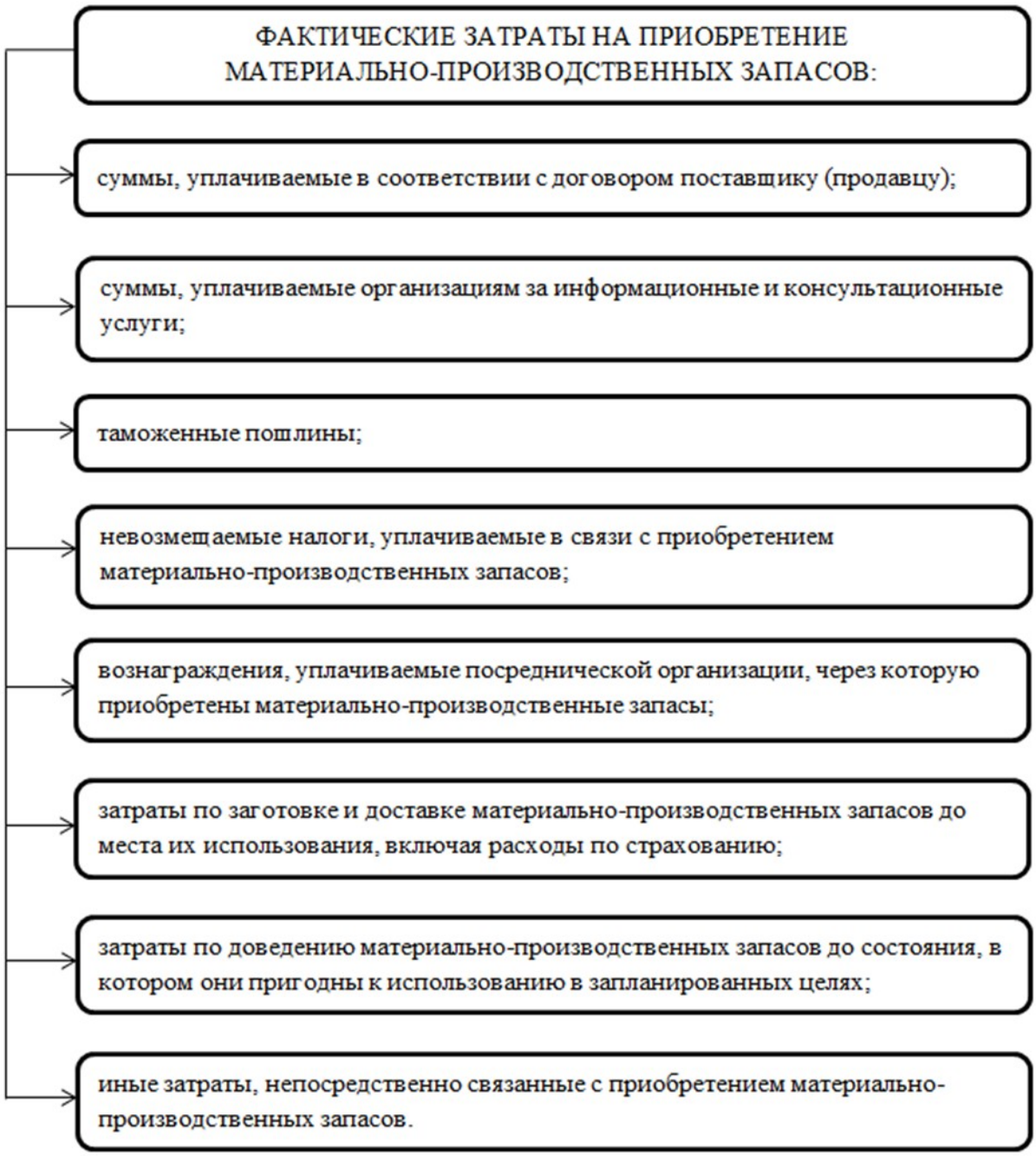

Рисунок 1.5 – Фактические затраты на приобретение материально-производственные запасы

Учетные цены делятся на постоянные либо обычные и переменные. С точки зрения управления запасами, а также для внедрения более

оптимальных способов учета материалов используют стандартные цены, которые постоянны в течение 1-го либо нескольких отчетных периодов. Переменные учетные цены подвержены преобразованием в наименьшую либо наибольшую сторону в зависимости от географии поставщиков, времени (года, месяца) поставки и других причин.

Стандартные учетные цены устанавливаются хозяйствующим субъектом расчетным путем на основе соответствующих данных, к которым относятся: плановая себестоимость приобретения; средневзвешенная фактическая себестоимость приобретения; цены последней поставки материалов, сырья; средневзвешенные покупные цены.

На предприятиях работниками финансовых служб плановую себестоимость приобретения исчисляют на предстоящий отчетный год, отталкиваясь от предположительных издержек (стоимость, тариф, ставка оплаты труда и т.д.) на единицу измерения (тонна, штука, кг и т.п.) материалов, сырья, горючего, смазки. В итоге, для расчета плановой себестоимости в планируемый период следует знать стоимость на вещественные ресурсы и плановые расходы, которые включаются в себестоимость приобретения согласно ПБУ-5/01.

Применение плановой себестоимости приобретения в качестве учетной цены на теоретическом уровне дозволяет сравнить ее с реальной себестоимостью, рассчитываемой не по каждому наименованию материалов, а по субсчетам первого порядка синтетического счета 10 «Материалы». В результате чего предполагается создание возможности контроля над себестоимостью материалов и поиска резервов ее понижения. Однако в тоже время в критериях повышения общего уровня цен определение плановой себестоимости приобретения трудно. Разница между реальными и плановыми расходами включаются в эти отклонения, также в свою очередь включается разница между ценой поставщика по предъявленному счету и ценой, которая заложена в расчет плановой себестоимости приобретения материальных ресурсов.

При сопоставлении неизменной (обычной) учетной цены с фактической себестоимостью определяется разница, на основании которой корректируется учетная стоимость расхода и остатка материалов.

В качестве учетной цены принимается средневзвешенная (усредненная) стоимость, рассчитываемая делением общей цены остатка материала на начало расчетного периода и цены материала, который поступил за расчетный период, на общее количество материала.

В итоге, при поступлении материала по учетной цене в то же время определяется разница между стоимостью материала и стоимостью усредненной учетной цене, которая учитывается как отклонение в стоимости материалов.

Для упрощения разработки учетных цен при повышении общего уровня цен можно оприходовать материалы по последней покупной цене, что уменьшает разницу между учетными ценами и реальными ценами поставщиков на вещественные ценности. В связи с этим при наличии тенденции повышения цен и предложении ее сохранения в следующем году обозначенную цену поставщика можно прирастить напротив если на рынке появляется обратное положение дел учетную цену можно уменьшить.

В расчете фактической себестоимости материалов, учета затрат на их доставку и заготовления могут использоваться счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В учетной политики предприятия в бухгалтерском учете закрепляется один из способов определения фактической себестоимости и учета поступивших материалов:

- учет материалов по фактической себестоимости - цена приобретения плюс заготовительные расходы по их приобретению. Учет материалов и расходы по их приобретению учитывается на счете 10 «Материалы» или с использованием для учета затрат на приобретение материалов счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

- учет материалов по учетным ценам предприятия. Поступление МПЗ отражается с использованием счетов учетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Разницу между фактической себестоимостью МПЗ и учетной ценой в бухгалтерском учете отражают с применением счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Согласно международному стандарту финансовой отчетности оценка материально-производственных запасов несколько отличается и регулируется Международным стандартом финансовой отчетности (IAS)2 «Запасы».

В соответствии с МСФО запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

В свою очередь себестоимость включает в себя все затраты на приобретение, на переработку и прочие затраты, понесенные для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

К затратам на приобретение запасов относят покупную цену, импортные пошлины и прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также транспортные, экспедиторские и прочие затраты и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению материалов, готовой продукции. При определении затрат на приобретение подлежат вычету торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи.

Затраты на переработку запасов включают в себя:

а) прямые затраты, которые непосредственно связанные с производством продукции (оплата труда);

б) постоянные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые остаются неизменными, например амортизация и обслуживание производственных зданий, оборудования и активов в форме права пользования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты;

в) переменные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые в зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

К прочим затратам включаемые в себестоимость относят затраты которые непосредственно связаны с переработкой данного актива.

Примеры затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемые в качестве расходов в период возникновения, представлены на рисунке 1.6.



Рисунок 1.6 – Затраты, не включаемые в себестоимость запасов на основании МСФО

К методам оценки себестоимости для удобства могут использоваться такие методы как:

- метод учета по нормативным затратам, при котором нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Такие затраты регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий;

- метод розничных цен, который часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, и для которых практически невозможно применять другие методы определения себестоимости. При данном методе себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. В определении величины используемого процента учитываются только те запасы, цена которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной стоимости продажи. Для каждого отдела розничной торговли неоднократно используется среднее значение процента.

Также запасы оцениваются по чистой возможной стоимостью реализации под которой предполагается продажная цена, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

В некоторых случаях себестоимость запасов может стать невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их стоимости реализации, а также при увеличении расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. На практике списание запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи предусматривает, что активы не могут учитываться по стоимости, превышающей ожидаемой суммы, которая может быть получена от их продажи или использования.

К методам оценки себестоимости запасов относятся такие методы как:

а) метод себестоимости единица запасов – применяется для запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов;

б) метод средней фактической себестоимости – когда понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Метод не удобен в тех случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые являются взаимозаменяемыми. На практике средняя фактическая себестоимость определяется как средне взвешенная.

в) метод покупных цен – это когда предприятие оценивает материальные оборотные средства по покупным ценам, т.е. отражение на счетах бухгалтерского учета отражаются по фактическим фактурным ценам, а все возникающие дополнительные транспортно-заготовительные расходы относят к накладным расходам.

г) метод ФИФО – определяется по формуле “первое поступление – первый отпуск” или по средневзвешенной стоимости. Правило ФИФО в том, что запасы, купленные или произведенные первыми, будут проданы первыми. Данный метод в обязательном порядке применятся для запасов, которые являются взаимозаменяемыми, а также не относятся к группе запасов, которые произведены и предназначены для специальных проектов.

Как и в ПБУ 5/01 при применении ФСБУ 5/2019 запасы будут признаваться по фактической себестоимости. Согласно нового Стандарта порядок формирования себестоимости зависит от вида запасов.

Перечень затрат, формирующих себестоимость запасов, приведенный в п.11, 12 ФСБУ 5/2019 частично повторяет перечень, содержащийся в п.6 ПБУ 5/01. Например, в него также включены суммы, уплаченные поставщику (продавцу) за вычетом возмещаемых налогов. Но есть уточнения, что учитываются не только уплаченные, но и подлежащие уплате суммы. Данные суммы отражаются с учетом всех уступок, скидок, премий, вычетов, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

К новым затратам, включаемым в себестоимость, согласно нового Стандарта относятся:

- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;

- связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива [8].

При применении нового Стандарта в себестоимость запасов не будут включаться следующие затраты:

а) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

б) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;

в) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;

г) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов [8].

Для отдельных случаев в новом Стандарте порядок формирования себестоимости запасов прописан отдельно, который представлен в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Формирование себестоимости запасов в зависимости от способа их приобретения и местонахождения согласно ФСБУ 5/2019

Способ приобретения/местонахождения запасов	Порядок формирования себестоимости запасов
Приобретение запасов денежными средствами	На основе справедливой стоимости передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг) (п.14).
Безвозмездное поступление запасов	Исходя из справедливой стоимости (п.15).
Приобретение запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев, либо установленный организацией меньший срок	Сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в ПБУ 15/2008»Учет расходов по займам и кредитам» (п. 13).

Окончание табл. 1.2

Способ приобретения/местонахождения запасов	Порядок формирования себестоимости запасов
Получения материалов повторного использования, остающихся от выбытия (или частичного) внеоборотных активов, а также получаемых в процессе текущего содержания, ремонта, реконструкции и модернизации внеоборотных активов	На основе из наименьшей из следующих величин: - стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы созданные (приобретенные) организацией; - суммы балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с разборкой и демонтажем объектов, извлечением материальных ценностей для повторного использования (продажи, потребления) в качестве запасов (п. 16) .
Запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути или переданные покупателю в залог	Исходя из суммы, предусмотренной в договоре, с последующим определением их фактической себестоимости (п.22)
Приобретение товаров организациями розничной торговли	Разрешается оценка по продажной стоимости с отдельным учетом наценок. Но в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров величина наценок подлежит регулярному пересмотру (п.20)

Справедливая стоимость для целей ФСБУ 5/2019 определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действия на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. В тех случая когда невозможно определить справедливую стоимость затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов берется балансовая стоимость активов или фактические затраты, понесенные на выполнения работ, оказания услуг.

После поступления на предприятие материально-производственные запасы подвергаются дальнейшему распределению: списываются в производство, продаются, отпускаются для управленческих нужд. В критериях рыночных отношений происходит постоянное изменение цен МПЗ, в связи, с чем отпуск материалов, товара и оценка их остатка в организации производится не всегда по тем ценам, по которым они были приняты к учету. В итоге, денежная оценка МПЗ при списании их в производство подразумевает решение следующих задач:

а) определить, какие запасы, с какой ценой приобретения находятся на остатке, а также какова их общая стоимость;

б) уточнить, какие запасы, и по какой цене приобретения необходимо списать для определения себестоимости продаж;

в) определить порядок списания товаров со складов.

Для решения поставленных задач могут использоваться различные методы оценки материально-производственных запасов.

В соответствии с ПБУ 5/01 при списании материально-производственных запасов в производство или реализации и ином выбытии в целях упорядочения учета МПЗ допускается применение нескольких способов оценки материалов представленные на рисунке 1.7.



Рисунок 1.7 – Методы оценки себестоимости при отпуске МПЗ в РСБУ

Организация может применять предусмотренные законодательством способы в любом сочетании, соблюдая правило «один вид материала – один способ».

Применение одного из методов оценки материалов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики организации. В соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. В бухгалтерском учете экономический субъект может использовать различные методы списания для разных групп МПЗ, но для каждой из групп (виду) в течении одного года применяется один из способов оценки материально-производственных запасов. В зависимости от выбора метода оценки сумма материальных затрат будет различной: себестоимость продукции, сумма налога на добавленную стоимость, сумма налога на прибыль и финансовый результат. Целью каждого предприятия является минимизация затрат и максимизация прибыли.

Рассмотрим по подробней каждый из представленных методов.

По себестоимости каждой единицы могут оцениваться материально-производственные запасы, используемые в особом порядке (например: драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Метод подходит предприятиям, у которых имеется возможность отследить движение материалов, товаров по партиям поступления.

Этот способ обширно используют организации, у которых осуществляется единичное производство. Учетная цена, по которой материалы учитываются на балансе предприятия, совпадает с фактической ценой приобретения. В свою очередь отслеживается каждая поступившая партия, отмечают цены поступления и при списании материалов со склада видно с какой партии и по какой себестоимости они списываются. То есть, возможно, отследить себестоимость каждой единицы поступивших материалов.

В соответствии с пунктом 74 Методических указаний по учету материально-производственных запасов при списании (отпуске) материалов могут применяться два способа исчисления себестоимости единицы запаса, это:

- при включении всех расходов, связанных с приобретением запаса;

- при включении только стоимости запаса по договорной цене, данный способ считается упрощенным.

Применение упрощенного способа исчисления себестоимости возможно при отсутствии в полной мере непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость. В данном случае это можно применить при централизованной поставке материалов. В данном случае разница между фактическими расходами по приобретению МПЗ и их договорной ценой распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

При использовании метода средней себестоимости формируется средняя себестоимость по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, общая себестоимость складывается из стоимости остатка материалов на начало отчетного периода и стоимости поступивших материалов в отчетном периоде.

Метод средней себестоимости применяется тогда, когда в течение отчетного месяца материально–производственные запасы списываются по учетным ценам, а в конце месяца производится списание соответствующей доли отклонений фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости.

Достоинства рассматриваемого метода заключается в том, что он позволяет сгладить колебания цен, в результате этого стоимость списанных материалов сохраняется достаточно стабильном уровне. Исходя из этого, можно сказать, что метод средней себестоимости дает наиболее объективную оценку наличия и движения материально-производственных запасов.

В России данный способ оценки является традиционным.

В соответствии с Методическими указаниями по учету МПЗ «списание (отпуск) материалов по способу ФИФО производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступившие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца» [6].

В случае применении этого способа оценки материалов, числящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени закупленных материалов, а в себестоимости проданных товаров учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

В условиях инфляции наиболее преимущественно применение способа оценки материальных ценностей методом ФИФО, поскольку себестоимость материалов максимально близка к реальной себестоимости. Также применение данного метода в бухгалтерском учете эффективен при растущих ценах на материалы, в результате чего запасы будут оцениваться по наименьшей стоимости, что приведет к максимальным значениям бухгалтерской прибыли.

Недостатком метода является необходимость ведения суммового учета по каждой партии материально-производственных запасов, а также отслеживать время прихода и списания материалов.

Однако многие авторы считают, что метод ФИФО более точен, чем метод средней себестоимости.

Метод используется реже двух других (по себестоимости каждой единицы и по средней себестоимости), хотя он справедлив и логичен в условиях низкой инфляции.

В научной литературе предложено два способа определения стоимости материалов, отпущенных в производство по методу ФИФО:

- в первую очередь списываются запасы по стоимости первой приобретенной партии, если количество отпущенных материалов больше этой партии, списывается вторая и т.д. Остаток материалов на конец месяца определяется как разница между общей стоимости материалов и поступивших за месяц (с учетом остатка на начало месяца;

- на конец месяца стоимость остатка материалов определяется по цене последних по времени приобретения. Стоимость материалов, списанных в производство, определяется вычитанием полученной величины из общей стоимости материалов, поступивших за месяц (с учетом стоимости остатка на начало месяца).

Анализ методов оценки, согласно которым списываются (отпускаются) материалы в производство с указанием преимуществ, недостатков и особенностей использования в производственной отрасли, представлен в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Анализ методов оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство

Метод	Преимущества	Недостатки	Особенности применения в производстве
По себестоимости каждой единицы	Используется в бухгалтерском, налоговом управленческом учете. Наиболее реально отражает стоимость МПЗ.	Ограниченная сфера и трудоемкость использования.	Применяется на производственных предприятиях, на которых используют штучные, дорогостоящие, уникальные запасы.
По средней себестоимости	Используется в бухгалтерском, налоговом управленческом учете. Уравнивает относительные колебания цен.	Может быть расхождения с текущими ценами.	Применяется на производственных предприятиях, на которых используют широкую номенклатуру типичных МПЗ. В данном случае используют средне скользящую оценку (т.е. стоимость МПЗ определяется в момент их списания в производство).

Окончание табл. 1.3

Метод	Преимущества	Недостатки	Особенности применения в производстве
По себестоимости первых по времени закупок (способ ФИФО)	Используется в бухгалтерском, налоговом управленческом учете. Позволяет организовать динамичную систему движения материалов.	В условиях инфляции приводит к занижению стоимости материалов, а также к увеличению финансового результата.	Применяется на производственных предприятиях, на которых используется не большой перечень номенклатуры материалов, малое количество цехов, а также списание материалов в производство осуществляется в небольших количествах и часто.

Из таблицы видно, что каждый из рассматриваемых методов оценки материально-производственных запасов имеет свои достоинства и недостатки.

Выбор метода оценки при списании материалов в производство определяется: во-первых влиянием на валюту баланса (т.е. исходя из принципа его реальности), во-вторых на отчет о финансовых результатах (т.е. смотрят на финансовый результат), в-третьих на налоговые платежи (прежде всего, анализируют налог на прибыль), в-четвертых на решения, принимаемые руководством (т.е. в части стратегии развития).

В соответствии с ФСБУ 5/2019 способы расчета себестоимости при отпуске материально-производственных запасов в производство, а также продажи и списании остались прежними. Однако есть уточнение, что для расчета себестоимости запасов, которые имеют сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же метод расчета себестоимости.

В Стандарте уточнены основные принципы применения способов расчета себестоимости. Например, при способе списания по средней себестоимости в расчет можно брать данные не только за месяц, но и за другой, определенный организацией период. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени или по мере поступления каждой новой партии запасов [8].

1.4 Сравнение РСБУ, МСФО и ФСБУ по учету материально-производственных запасов

В Российской Федерации также как и во многих других странах мира, национальные стандарты бухгалтерской отчетности формируются на основании Международных стандартов финансовой отчетности. Российские стандарты бухгалтерской отчетности называются Положениями по бухгалтерскому учету. ПБУ это свод главных правил, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и оценки конкретного объекта учета либо совокупности объектов. В Положениях по бухгалтерскому учету конкретизирован и детализирован Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402- ФЗ.

Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 № 180н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» разработанный на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы».

В связи с принятием ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 1 января 2021 г. утрачивают силу следующие документы:

а) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 19 июля 2001 г., регистрационный № 2806);

б) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 13 февраля 2002 г., регистрационный № 3245);

в) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23 апреля 2002 г. № 33н «О внесении изменения в Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 14 мая 2002 г., регистрационный № 3429);

г) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 г. № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 3 февраля 2003 г., регистрационный № 4174).

Различия в учете материально-производственных запасов в российских и международных стандартах трактуются особенностями законодательной и нормативной базы России. Ключевые различия между МСФО «Запасы», ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 представлены в таблице 1.4.

Из сравнительного анализа, представленного в таблице 9, видно, что ФСБУ 5/2019 «Запасы» во многом сближает принципы учета материально-производственных запасов в РСБУ и МСФО.

Требования ФСБУ 5/2019 «Запасы» позволят значительно повысить корректность оценки данных активов в учете и отчетности коммерческих и некоммерческих компаний. Кроме того хотелось бы подчеркнуть, что при взаимосвязи показателей финансовой отчетности новые регламентации по оценке запасов будут содействовать к увеличению надежности отчетной информации о других объектах учета организации.

Таблица 1.4 – Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 и МСФО № 2 «Запасы» по учету материально-производственных запасов

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019	МСФО	Комментарии
Классификация МПЗ	В состав МПЗ включается: а) сырье и материалы; б) товары; в) готовая продукция	Запасами, в частности, являются: а) сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты; б) инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка, тара и другие аналогичные объекты; в) готовая продукция; г) товары для перепродажи; д) незавершенное производство; е) объекты недвижимого имущества для продажи или перепродажи; ж) объекты интеллектуальной собственности для продажи	К запасам относят: а) сырье и материалы; б) незавершенное производство; в) товары; г) готовая продукция; д) земля и другое имущество для перепродажи	В соответствии с ПБУ 5/01 незавершенное производство включается в расходы предприятия
Активы, исключаемые из состава запасов	Незавершенное производство	Финансовые активы для продажи. Материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки. Материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.	Незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство. Финансовые инструменты. Биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент её сбора.	

Продолжение табл. 1.4

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019	МСФО	Комментарии
Оценка актива при поступлении	МПЗ оцениваются по фактической себестоимости	Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости	Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по возможной чистой цене реализации	В РСБУ используется резерв под обесценение материальных ценностей. В МСФО применяется условие минимальной оценки, т.е. принцип осмотрительности, при котором бухгалтер должен быть готов к признанию убытков, чем в предвидении прибыли
Обесценение МПЗ	Для реализации с целью формирования резерва по обесценению материальных ценностей способы установления цены не найдены	Организация создает резерв под обесценения в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи	Для уточнения возможной чистой стоимости реализации используются цены, которые берутся на дату обесценивания, а также принимаются во внимание существенные обстоятельства предполагаемого выбытия запасов	Обоснованный и последовательный механизм обесценения в значительной степени проработан в МСФО
Включение в себестоимость МПЗ затраты по займам	Используются в виде процентов, которые начисляются во время заготовки МПЗ по кредитам и займам, привлеченным для этих целей.	В фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки).	Применяются при продолжительном производстве, а также при штучном производстве	Данные нормы носят ограниченный характер
Принятие в себестоимость МПЗ скидок и надбавок	В состав себестоимости включаются суммы, которые уплачиваются поставщикам на основании заключенного договора независимо от экономической природы надбавок и скидок	Суммы, уплаченные организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость с учетом всех скидок и надбавок	Скидки и надбавки признаются расходами или доходами периода	Различие может привести к увеличению балансовой стоимости запасов по данным российского бухгалтерского учета
Текущая оценка МПЗ	Не предусматривается изменение фактической себестоимости (создается резерв под обесценение)	Оценивается: - по себестоимости, - по чистой цене продажи	Оценивается: - по себестоимости, - по чистой цене продажи	

Окончание табл. 1.4

Предмет	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019	МСФО	Комментарии
Способы оценки МПЗ при списании (продажи)	Существует несколько способов оценки МПЗ: по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО)	Способов оценки запасов: по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО)	Оценка запасов осуществляется по следующим способам: по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО)	В российском бухгалтерском учете в основном используют способ по средней себестоимости, а в международной практике рекомендован метод ФИФО.
Отражение в отчетности МПЗ	Подлежит раскрытию следующая информация: о способах оценки МПЗ и её изменениях; о стоимости МПЗ, переданных в залог; о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.	Раскрывается информация о сверке остатков запасов на начало и конец отчетного периода, а также движения запасов за отчетный период (в разрезе фактической себестоимости, обесценения и вида запасов). Способы расчета себестоимости запасов. Авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов.	Подлежит раскрытию: принципы учетной политики, принятые для оценки запасов вместе с формулой расчета себестоимости; условия, которые привели к восстановлению списания запасов; суммы любого восстановления списания, которая была признана как уменьшение величины запасов; соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов отчетного периода; балансовую стоимость запасов по видам, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.	Требования к раскрытию информации о МПЗ по МСФО «Запасы» и ФСБУ 5/2019 более расширены, чем по ПБУ 5/01. Согласно ПБУ 5/01 раскрытие информации о МПЗ осуществляется с учетом существенности.

2 Организационно-техническая характеристика

2.1 Организационно-техническая характеристика АО «ВРК-2»

Акционерное общество «Вагонная ремонтная компания-2» является одним из самых крупных вагоноремонтным предприятием, и в настоящее время по праву занимает одно из лидирующих положений в числе российских компаний аналогичного профиля.

Основным направлением работы АО «ВРК-2» является оказание ремонтных услуг с целью реализации главной миссии Компании – обеспечение железнодорожных грузовых перевозок полностью исправным подвижным составом.

Являясь дочерней компанией ОАО «РЖД», АО «ВРК-2» соответствует единым высочайшим эталоном обеспечения безопасности движения поездов, действующим внутри всего холдинга «Российские железные дороги».
Компания работает на рынке предоставления ремонтных услуг с 1 июля 2011 года.

Производственная база Компании сформирована на базе имущества вагонных ремонтных депо Центральной дирекции по ремонту грузовых вагонов – филиала ОАО «РЖД» в соответствии с Программой структурной реформы на железнодорожном транспорте. ОАО «Российские железные дороги» выступает основным акционером АО «ВРК-2».

Интересы АО «ВРК-2» на территории Российской Федерации представляют ее региональные представительства, расположенные в 14 крупнейших городах. Предприятия АО «ВРК-2» действуют на территории 34 субъектов Российской Федерации, расположенных в 8 федеральных округах, и работают на полигонах всех российских железных дорог, за исключением Калининградской.

Доля Компании на рынке услуг по ремонту грузовых вагонов за 2019 года составила 17,4 %.

Гарантированная возможность проводить ремонт грузовых вагонов в объемах более 108 тыс. вагонов в год.

За время работы Компания обрела и укрепила репутацию квалифицированного и надежного партнера. Сферы сотрудничества с заинтересованными предприятиями постоянно расширяются. Ориентируясь на потребности клиентов, Компания внедряет новые виды услуг в сфере ремонта грузовых вагонов.

В настоящее время АО «ВРК-2» осуществляет следующие виды услуг:

а) Сервисное сопровождение инновационных вагонов и их комплектующих.

б) Ремонт грузовых вагонов: деповской и капитальный, модернизация, текущий отцепочный.

в) Ремонт колесных пар: капитальный, средний, текущий, формирование колесных пар с нагрузкой 23,5 и 25 тонн/ось.

г) Ремонт запасных частей широкой номенклатуры: колесная пара, тележка, кузов, автосцепочное устройство, автотормозное оборудование.

д) Определение ремонтопригодности и хранение запасных частей сторонних контрагентов.

ж) Погрузочно-разгрузочные работы.

Ключевыми партнерами АО «ВРК-2» являются:

- ОАО «РЖД» - поставщик услуги инфраструктуры и локомотивной тяги;

- АО "ТД РЖД» - поставщик оборудования и МТР.

АО «ВРК-2» работает со всеми категориями грузоперевозчиков, обеспечивая потребности в исправном подвижном составе как крупных компаний-операторов, так предприятий малого и среднего бизнеса. На рисунке 2.1 показана структура клиентской базы за 2018 год.

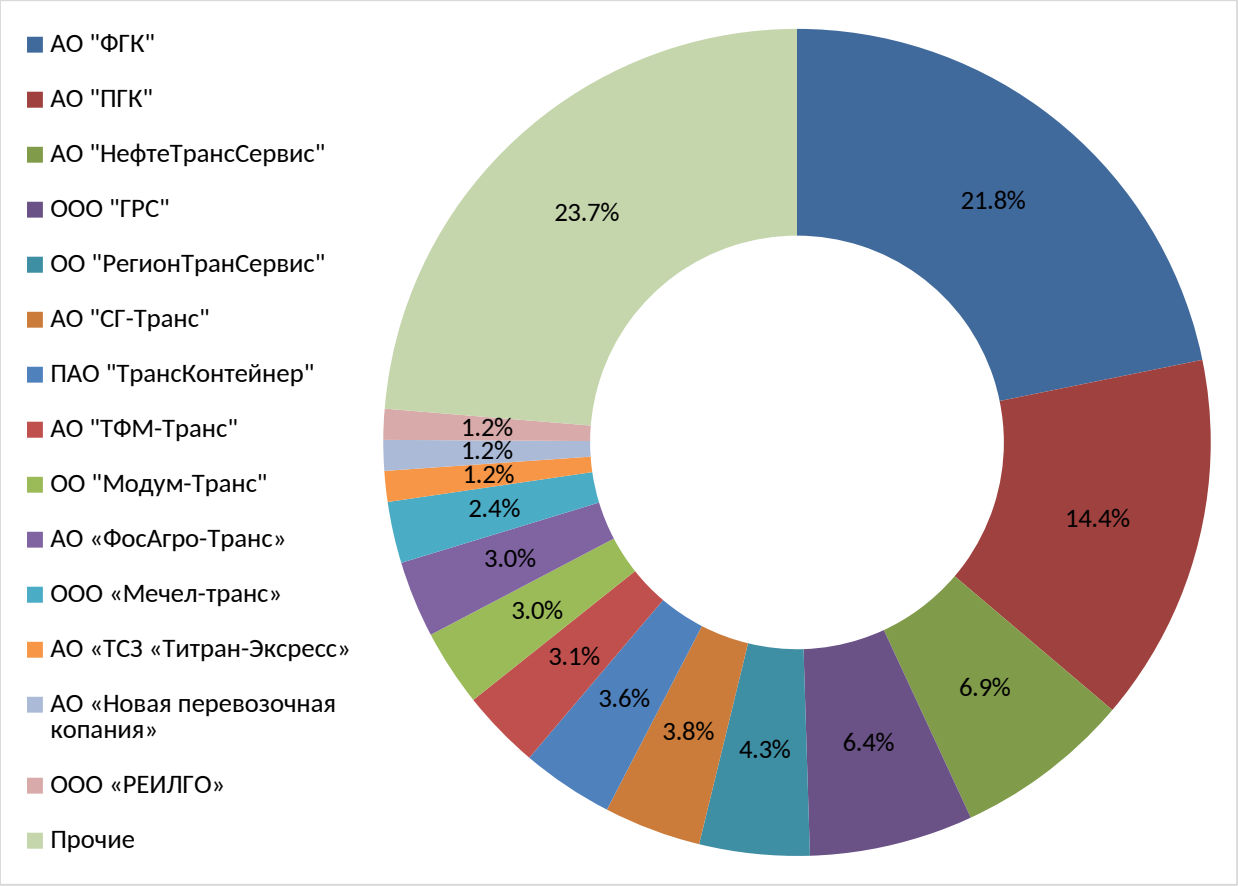

Рисунок 2.1 - Структура клиентской базы в 2018 г., проц.

На рисунке 2.1 видно, что одним из крупных заказчиков является Акционерно общество «Федеральная грузовая компания». В общем объеме планового ремонта АО «ВРК» данные компании занимают долю 92,8 %. Прочие заказчики представляют собой малые и средние предприятия сетевого уровня, включая логистические и экспедиторские компании, в общем объеме планового ремонта они составляют 7,2%.

В объемах ремонта АО «ВРК-2» существенную долю занимают такие компании как АО «ФГК», АО «ПГК», АО «НефтеТрансСервис», ООО «ГРС», ОО «РегионТрансСЕрвис», АО «Сг-Транс», ПАО «Трансконтейнер». Объемы ремонта по самым крупным собственникам подвижного состава за 2016-2018 гг. представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Объемы ремонта по собственникам подвижного состава за 2016-2018 гг.

Показатель	2016	2017	2018	2018/2017, отклонения
	ваг.	ваг.	ваг.	проц.
ОАО «РЖД»	1 746	323	183	(13,7)
АО «ПГК»	13 102	14 683	10 716	(43,3)
АО «ФГК»	9 439	9 313	16 170	(27,0)
Прочие	63 959	61 954	47 367	73,6
ИТОГО	88 246	86 273	74 436	(23,5)

Из таблицы 2.1 видно, что в общих объемах ремонта в отчетном периоде 2018 года по отношению к 2017 году значительно, на 10,9% выросла доля АО «ФГК», при этом снижена доля по прочим собственникам с 71,8% до 63,7%.

Общее снижение потребности в объеме ремонта вагонов заключается в дефиците запасных частей (крупного и среднего вагонного литья), а также колесных пар (ЦКК и СОНК).

Строгая бюджетная дисциплина, гибкое ценообразование и жесткий контроль затрат - основа финансовой политики Компании. Реализуемая менеджментом Компании политика по расширению маркетинговой линейки услуг позволила в 2018 году получить доходов выше показателя предыдущего периода на 3 551 млн. руб. или 30,4%.

В таблице 2.2 представлены доходы по видам деятельности за 2016-2018 гг.

Таблица 2.2 – Доходы АО «ВРК-2» по видам деятельности за 2016-2018 гг.

Показатель	2016	2017	2018	2018/2017, отклонения
	млн. р.	млн. р.	млн. р.	проц.
От ремонта грузовых вагонов	7 318	8 724	10 848	24,3
Деповской ремонт грузовых вагонов	5 382	5 941	6 757	13,7

Окончание табл. 2.2

Показатель	2016	2017	2018	2018/2017, отклонения
	млн. р.	млн. р.	млн. р.	проц.
Капитальный ремонт грузовых вагонов	1 199	1 346	1 805	34,1
Текущий ремонт грузовых вагонов	586	770	1 304	69,3
Модернизация грузовых вагонов	151	667	982	47,2
От ремонта запасных частей	285	170	194	14,1
От ремонта колесных пар	1 916	2 593	3 983	53,6
Капитальный ремонт колесных пар	252	882	2 205	150,0
Средний и текущий ремонт колесных пар	1 664	1 711	1 778	3,9
От прочих видов деятельности	747	208	221	6,3
ИТОГО	10 266	11 695	15 246	30,4

Исходя из данных таблицы 2.1 объем оказанных услуг в 2018 году по сравнению с 2016 годом увеличился на 4 980 млн. рублей.

Для более наглядного понимания о структуре доходов организации построим круговую диаграмму на основании таблицы 2.1. Структура доходов по видам деятельности за 2016-2018 гг. представлена на рисунке 2.2.

Из таблицы 2.1 и рисунка 2.2 видно, что рост доходов произошел по всем видам деятельности. Значительный рост по капитальному ремонту колесных пар на 150,0% и по текущему ремонту вагонов на 69,3%. Основная доля доходов приходится на деповской ремонт вагонов – 44,3%, капитальный ремонт вагонов - 11,8%, текущий ремонт вагонов – 8,6%, модернизация вагонов – 6,4%, капитальный ремонт колесных пар – 14,5%, средний и текущий ремонт колесных пар – 11,7%, ремонт запасных частей 1,3% от общих доходов. Доходы от прочих видов деятельности занимают 1,4%.

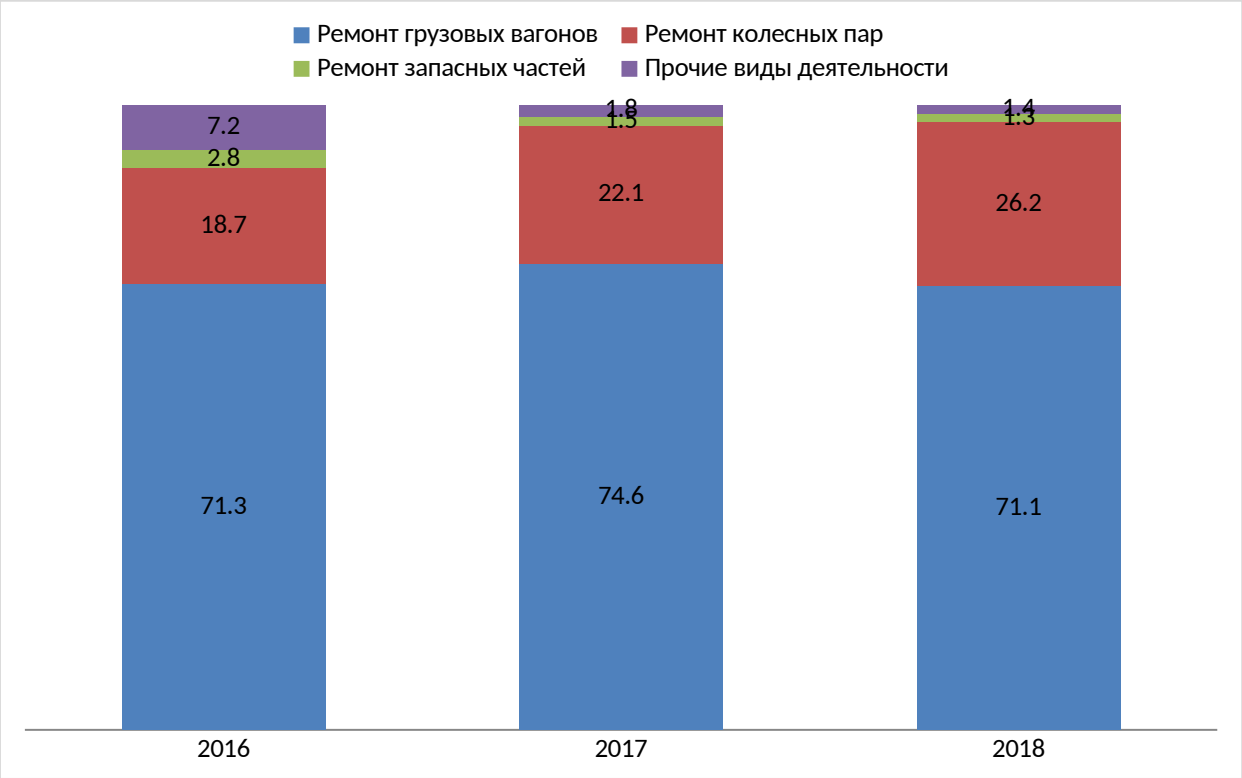

Рисунок 2.2 – Структура доходов АО «ВРК-2» по видам деятельности за 2016-2018 гг., проц.

Одним из инструментов повышения эффективности операционной деятельности АО «ВРК-2» является жесткий контроль за расходами и их оптимизация в соответствии с рыночными реалиями.

В таблице 2.3 показаны расходы организации по элементам затрат за 2016-2018 гг.

Таблица 2.3 – Расходы АО «ВРК-2» по элементам затрат за 2016-2018 гг.

Показатель	2016	2017	2018	2018/2017, отклонения
	млн. р.	млн. р.	млн. р.	проц.
Затраты на оплату труда	3 191	3 495	3 674	5,1
Отчисления на социальные нужды	1 012	1 126	1 066	(5,3)
Материалы	2 799	3 762	6 799	80,7
Топливно-энергетические ресурсы	375	419	450	7,3

Окончание табл. 2.3

Показатель	2016	2017	2018	2018/2017, отклонения
	млн. р.	млн. р.	млн. р.	проц.
Прочие материальные затраты	1 068	1 004	1 046	4,1
Амортизация	460	407	366	(10,1)
Прочие затраты	743	709	824	16,2
ИТОГО	9 648	10 922	14 225	30,2

На основании таблицы 2.3 построим динамика расходов по элементам затрат за 2016-2018 гг.

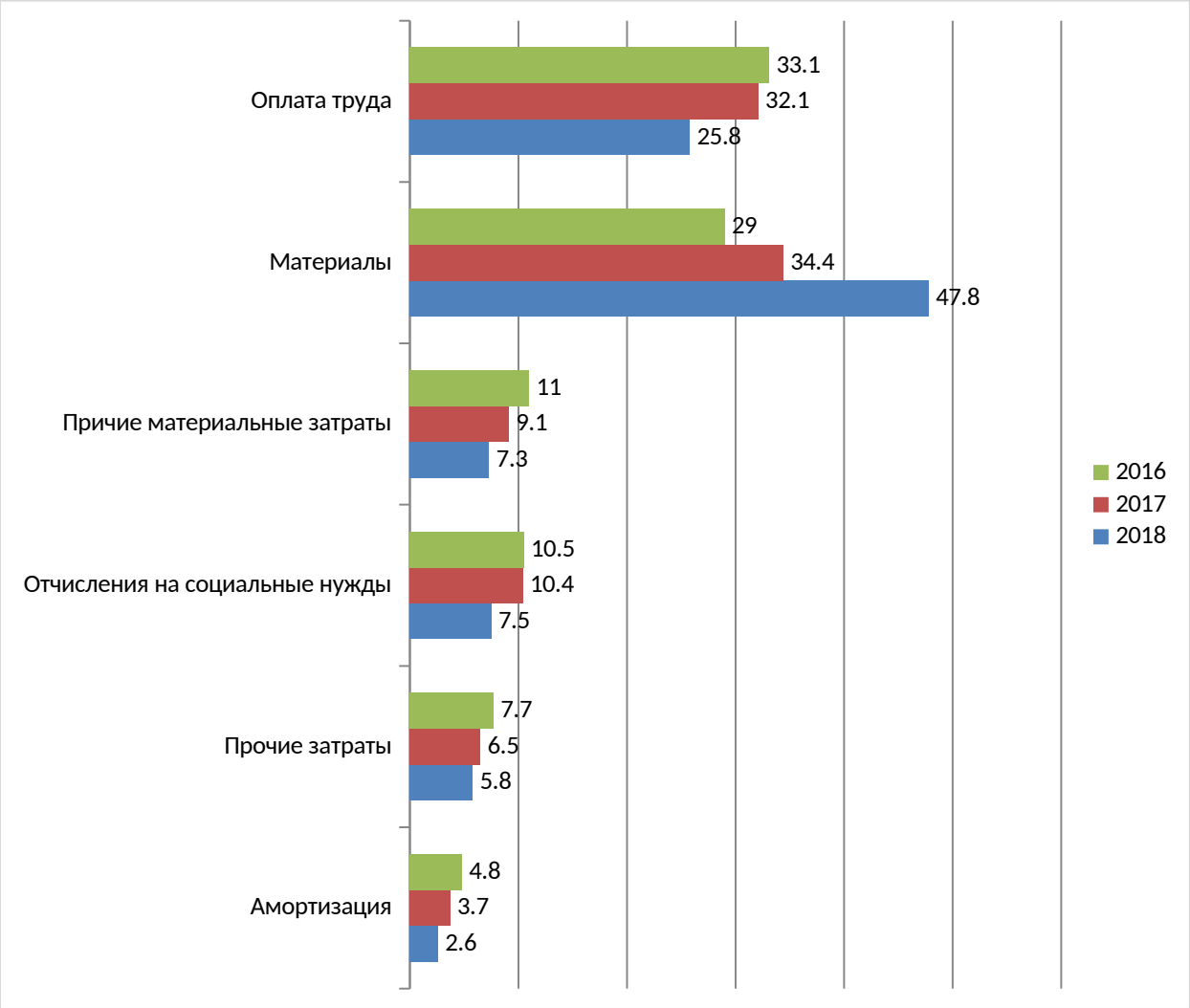

Рисунок 2.3 – Динамика расходов АО «ВРК-2» по элементам затрат за 2016-2018 гг., проц.

Структура расходов организации представленной на рисунке 18 показывает что в 2018 году по сравнению с предыдущим периодом структура расходов в разрезе элементов затрат претерпела изменения в связи с увеличением сменяемости запчастей – доля замены дорогостоящих запчастей и прочих материалоемких работ, проводимых при ремонте вагонов, увеличилась. Это привело к росту затрат на материалы и доля материалов в структуре расходов 2018 года существенно увеличилась с 29,0% до 47,8%.

Активы по состоянию на 31.12.2018 составляют 12 340 млн. рублей, в том числе:

- внеоборотные активы – 7 262 млн. рублей или 58,8% от валюты баланса;

- оборотные активы – 5 078 млн. рублей или 41,2% от валюты баланса.

Основную долю внеоборотных активов составляют основные средства в размере 7 227 млн. рублей. В структуре оборотных активов основную долю занимает дебиторская задолженность, по состоянию на 31.12.2018 она сложилась в сумме 2 047 млн. рублей.

2.2. Внедрение электронного документооборота по движению материально-производственных запасов.

Юридически значимый документооборот применяется в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации (кроме установленных законодательством Российской Федерации случаев) согласно статье 6 Федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

Электронный документооборот представляет собой способ обмена и работы с документами, оригиналы которых формируются в электронном виде. Особенности электронного документооборота состоят в том, что электронные документы подписываются электронной подписью.

К основным понятиям электронного документооборота относятся:

а) документооборот – движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления; комплекс работ с документами: прием, регистрация, рассылка, контроль исполнения, формирование дел, хранение и повторное использование документации, справочная работа;

б) электронный документ (ЭД) – электронный документ, информация, представленная в электронной форме с использованием электронных вычислительных машин, предназначенный для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах и который может быть подписан электронной цифровой подписью (ЭЦП);

в) электронный первичный документ – первичный учетный документ, составленный в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Федеральным законом от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

При осуществлении электронного документооборота организации должны руководствоваться:

а) Гражданским кодексом Российской Федерации.

б) Налоговым кодексом Российской Федерации.

в) Федеральным законом от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

г) Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

д) Порядком выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 ноября 2015 г. № 174н

е) Договором с оператором электронного документооборота.

Электронный документ признается равнозначным аналогичному подписанному собственноручной подписью документу на бумажном носителе при одновременном соблюдении следующих условий:

а) подтверждена действительность квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи, с помощью которой подписан данный электронный документ, на дату его подписания;

б) получен положительный результат проверки принадлежности владельцу квалифицированного сертификата квалифицированной электронной подписи, с помощью которой подписан данный электронный документ;

в) подтверждено отсутствие изменений, внесенных в электронный документ после его подписания;

г) квалифицированная электронная подпись, с помощью которой подписан электронный документ, используется с учетом ограничений, содержащихся в квалифицированном сертификате [ФЗ-63].

Преимуществами электронного документооборота по сравнению с бумажным документом являются: поиск файлов в системе по множеству фильтров и параметров; учет необходимой документации; оперативное составление отчетов организации; обмен информацией по защищенным каналам; унифицированные шаблоны для создания документов; повышение исполнительной функции; сокращение затрат на бумагу; контроль руководителя за рабочие процессы; прозрачность бизнес-процессов.

Главным недостатком электронного документооборота является проблема по сохранению документов, так как любой компьютер, может быть,

подвергнут вирусной атаке. В случае сбоя жесткого диска все документы, хранящиеся на нем, будут потеряны.

В таблице 2.4 показаны отличия между традиционным (бумажным) документооборотом и электронным документом оборотом.

Таблица 2.4 – Отличия бумажного документооборота и электронным документооборотом

Традиционный (бумажный) документооборот		Электронный документооборот
1. Получение и отправка документов почтовой службой или курьером.		1. Автоматическое получение и отправка документов. Отсутствие потерь.
2. Формирование реестров полученных и переданных документов.		2. Формирование реестров полученных и переданных документов в системе ЭДО.
3. Согласование документов в службах, отделах, других подразделениях (ручное перемещение).		3. Получение согласования в службах, отделах, других подразделениях в системе ЭДО.
4. Собственноручное подписание документов.		4. Подписание документов квалифицированной электронной подписью в системе ЭДО.
5. Сканирование для формирования электронного архива для различных целей. Ведение бумажного архива. Уничтожение документов по истечению установленного срока.		5. Сохранение образов документов на сетевой ресурс. Хранение документов в электронном виде.

В соответствии с Программой информатизации на 2017 год в ОАО «РЖД» выполнена модификация программного обеспечения по теме «Реализация типового модуля подписания и хранения электронных внутренних ПУД» в части реализации электронного документооборота форм первичной учетной документации представленных на рисунке 2.4.

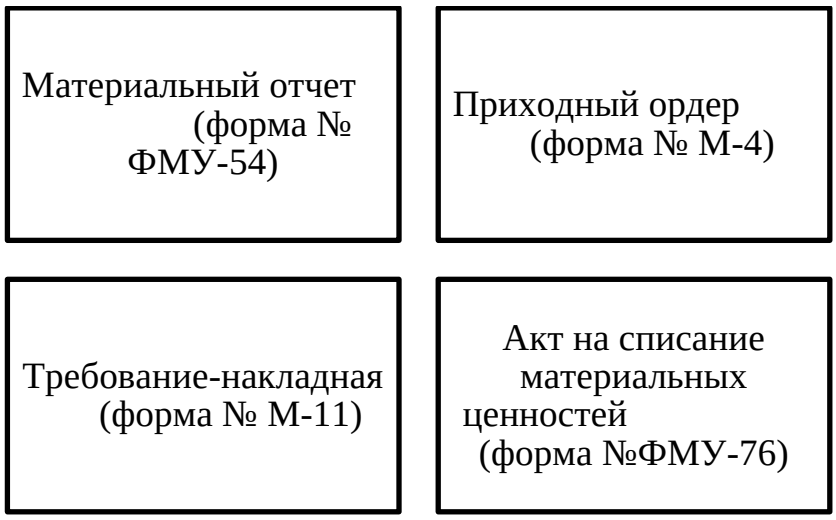

Рисунок 2.4 – Электронные первичные документы ОАО «РЖД»

Материальный отчет форма № ФМУ-54.

Выполнение операции создания электронного документа Материальный отчет формы № ФМУ-54 выполняется автоматически в единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами ОАО «РЖД» (далее - ЕК АСУФР).

Выполнение операций по последовательному подписанию электронного документа формы № ФМУ-54 электронной подписью выполняется в Реестре внутренних первичных учетных документов (далее – ПУД).

Архивное хранение и просмотр электронных документов обеспечивается сервисами единой корпоративной автоматизированной системы управления документами (далее – ЕКАСУД).

В соответствии с Альбомом форм ПУД ОАО «РЖД» нумерация электронных документов формы № ФМУ-54 обеспечивается в хронологическом порядке, начиная с каждого следующего месяца.

В форму № ФМУ-54 включаются все имеющиеся у материально ответственного лица подразделения ОАО «РЖД» материалы независимо от того, было или нет по ним движение в отчетном периоде.

При акцепте бухгалтером формы № ФМУ-54 по итогам отчетного месяца необходимо обеспечить перенос данных по остаткам в материальный

отчет за следующий отчетный период в поля «остаток на начало месяца».

Процесс формирования материального отчета до внедрения электронного документооборота представлен на рисунке 2.5. Из рисунка видно, что до внедрения электронного документооборота происходило ручное заполнение материального отчета материально-ответственным лицом.

Процесс формирования электронного материального отчета представлен на рисунке 2.6.

Бизнес-процесс электронного документооборота по формированию материального отчета формы № ФМУ-54 представляет собой последовательное выполнение следующих этапов:

- формирование материального отчета формы № ФМУ-54 в функциональности ЕК АСУФР материально-ответственным лицом или бухгалтером за отчетный период (месяц);

- проверка и акцепт сформированного материального отчета в интерактивной форме за отчетный период (месяц) бухгалтером с последующей автоматической генерацией и передачей электронного материального отчета в реестр внутренних ПУД для подписания причастными лицами;

- подписание материального отчета материально-ответственным лицом в реестре внутренних ПУД квалифицированной электронной подписью;

- подписание техническим специалистом материального отчета простой электронной подписью в реестре внутренних ПУД;

- утверждение материального отчета уполномоченным лицом в реестре внутренних ПУД, подписание квалифицированной электронной подписью.

Материальный отчет ФМУ-54 создается на основании системных документов движения материалов, отражающих операции поступления, отпуска и списания по указанному складу/МОЛ.

Бухгалтеру доступна возможность выполнить акцепт данных документа формы № ФМУ-54 при выполнении следующих условиях:

а) отчет сформирован по складам;

б) отчет сформирован за весь истекший отчетный период;

в) пройдена проверка для всех документов движения материалов, вошедших в материальный отчет ФМУ-54.

В документе формы № ФМУ-54 должны быть отражены все номера ПУД переданные из электронных документов, сформированных с применением ЭДО, а также из реестра по внутренним ПУД для документов на бумажном носителе.

Электронный документ формы № ФМУ-54 в статусе «Утвержден», после подписания КЭП автоматически передается в ЕКАСУД.

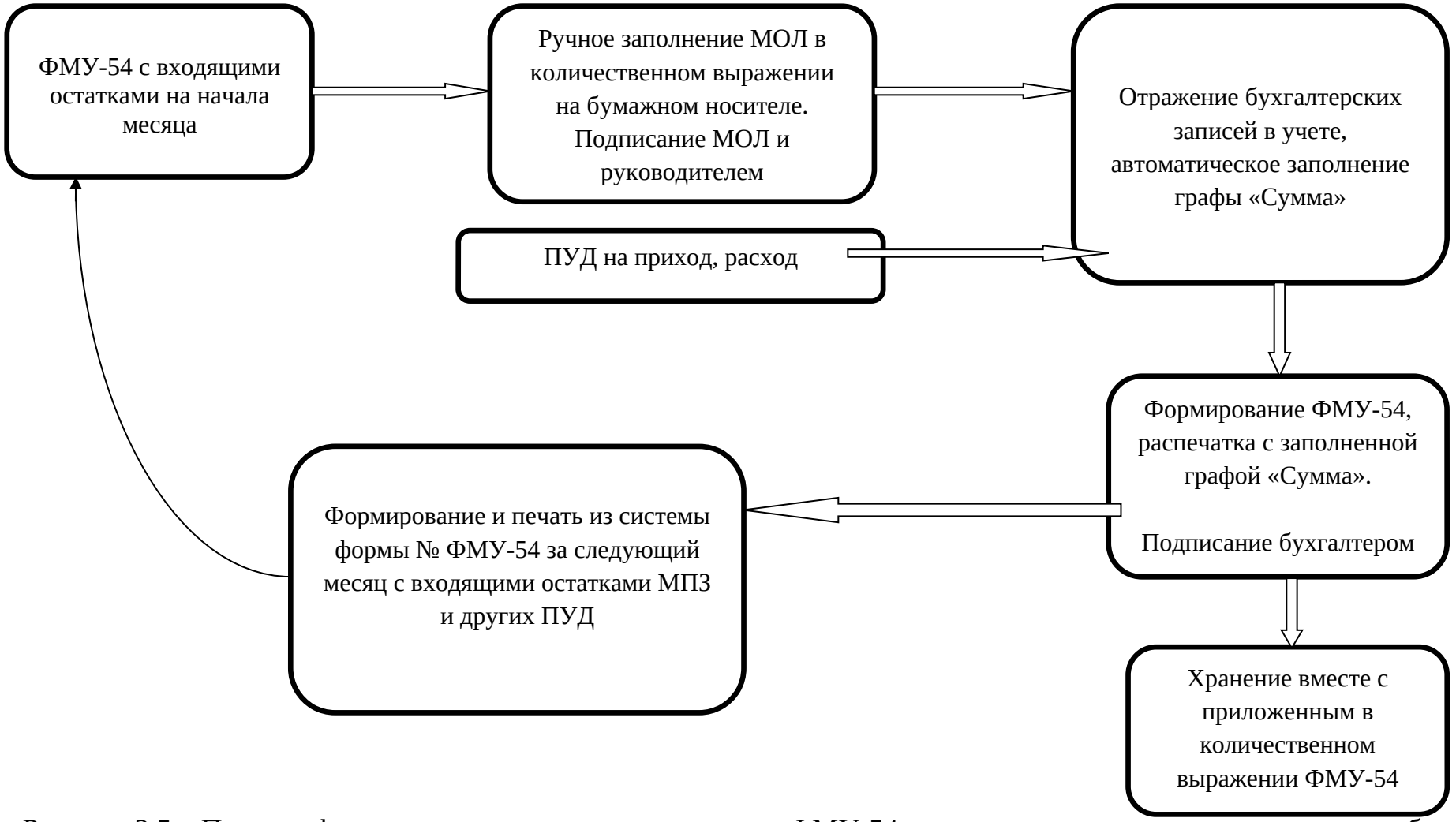

Рисунок 2.5 – Процесс формирования материального отчета ФМУ-54 до внедрения электронного документооборота



Рисунок 2.6 – Процесс формирования электронного материального отчета ФМУ-54

Приходный ордер форма № М-4.

Бизнес-процесс электронного документооборота по формированию приходного ордера формы М-4, приведенный на рисунке 13, представляет собой последовательное выполнение следующих этапов:

а) создание приходного ордера формы М-4 материально ответственным лицом структурного подразделения ОАО «РЖД» в ЕК АСУФР;

б) подписание приходного ордера М-4 квалифицированной электронной подписью материально ответственным лицом;

в) автоматическое создание документа поступления материала;

г) отмена документа поступления материала;

д) передача электронного приходного ордера М-4 в ЕКАСУД.

Материально ответственное лицо структурного подразделения ОАО «РЖД» с рабочего места в системе ЕК АСУФР оформляет приходный ордер формы № М-4, указав на селекционном экране коды завода и склада структурного подразделения, а также тип документа, на основании которого осуществляется оприходование материальных ценностей:

- ТОРГ-12 в электронном виде.

- Сопроводительный документ.

- Излишки, выявленные при инвентаризации за текущий год.

- Излишки, выявленные при инвентаризации за прошлые периоды прошлых лет.

После создания приходного ордера формы № М-4 возможна его визуализация в формате pdf (по данным электронного документа).

В системный документ приходного ордера М-4, находящийся в статусе «Создан», до момента подписания могут вноситься изменения – добавляться и удаляться позиции приходного ордера, корректироваться количественные данные. Системный документ приходного ордера, находящийся в статусе «Создан», может быть удален.

По завершению работы с приходным ордером формы № М-4 материально ответственное лицо структурного подразделения выполняет подписание электронного документа квалифицированной электронной подписью. При этом системному документу «Приходный ордер М-4» автоматически присваивается статус «Подписан МОЛ».

В бухгалтерском учете (в БЕ структурного подразделения ОАО «РЖД») автоматически формируется бухгалтерская запись в зависимости от документа, на основании которого осуществляется оприходование материальных ценностей.

Если в процессе автоматического создания документа поступления возникли ошибки, то приходному ордеру М-4 присваивается статус «Ошибка» и сохраняется описание ошибки, сформированное программой создания документа поступления.

Материально ответственное лицо и бухгалтер, ведущий бухгалтерский учет структурного подразделения ОАО «РЖД», имеют возможность просмотра всех электронных приходных ордеров формы № М-4 за любой период в форме отчета.

В случае если приходный ордер формы № М-4 имеет статус «Создан ПМ», то материально ответственное лицо при просмотре приходного ордера формы № М-4 в электронном виде с рабочего места в системе ЕК АСУФР может инициировать процедуру автоматической отмены документа поступления материала с созданием сторнирующей проводки через выполнение операции аннулирования ЭД «М-4 – Титул МОЛ» с указанием причины. При выполнении операции автоматически создается электронный документ в формате XML «Документ аннулирования М-4», который подписывается материально-ответственным лицом квалифицированной электронной подписью.

После отмены документа поступления материала статус соответствующего системного документа «Приходный ордер формы № М-4» изменяется на «Сторнирован». При этом в реестре документов ПУД должна быть обеспечена возможность просмотра причины сторнирования документа, указанной МОЛ, а также возможность просмотра документа аннулирования М-4.

Электронный документ приходного ордера формы № М-4 в статусе «Создан ПМ» автоматически отправляется в ЕКАСУД. Документы в ЕКАСУД передаются с файлами электронной подписи.

Требование-накладная форма № М-11

Перечень операций электронного документооборота по формированию требования-накладной формы № М-11 может различаться в зависимости от уровня организационных единиц ЕК АСУФР, которым принадлежат подразделение-отправитель и подразделение-получатель:

а) отправитель и получатель относятся к разным БЕ;

б) отправитель и получатель относятся к разным заводам одной БЕ;

в) отправитель и получатель относятся к разным складам одного завода;

г) передача оборудования к установке.

Бизнес-процесс электронного документооборота по формированию требования-накладной М-11 при передаче ТМЦ между структурными подразделениями ОАО «РЖД» в системе ЕК АСУФР, схема которого приведена на рисунке 2.7, представляет собой последовательное выполнение следующих этапов:

а) создание требования-накладной М-11 материально ответственным лицом, отпускающим ТМЦ;

б) подписание требования-накладной М-11 квалифицированной электронной подписью лицом, разрешающим отпуск ТМЦ;

в) подписание требования-накладной М-11 материально ответственным лицом, отпускающим ТМЦ, квалифицированной электронной подписью;

г) автоматическое создание документа отпуска материала в системе ЕК АСУФР;

д) подписание требования-накладной М-11 материально ответственным лицом, принимающим ТМЦ, квалифицированной электронной подписью;

е) автоматическое создание документа поступления материала;

ж) передача электронного требования-накладной М-11 в ЕКАСУД.

При передаче материальных ценностей между структурными подразделениями на основании электронного документа требования-накладной М- 11 происходит автоматическое создание извещения ФРУ-13 в системе ЕК АСУФР подразделения-отправителя ТМЦ, а также акцепт извещения ФРУ-13 в системе ЕК АСУФР бухгалтером подразделения-получателя ТМЦ.

Сформированное в ЕК АСУФР-2 требование-накладная М-11 сохраняется со статусом «Создано» и есть возможность его визуализация в формате pdf. В требование-накладную М-11, находящееся в статусе «Создано», могут вноситься изменения – добавляться и удаляться позиции, корректироваться количественные данные. Требование-накладная, находящееся в статусе «Создано», может быть удалено.

Специалист структурного подразделения-отправителя, принимающий решение о возможности отпуска ТМЦ, с рабочего места в системе ЕК АСУФР имеет возможность просмотра всех электронных требований-накладных М-11 за любой период в форме отчета. При просмотре требования-накладной М-11, имеющего статус «Создано», специалист выполняет его подписание квалифицированной электронной подписью. При этом требованию-накладной М-11 автоматически присваивается статус «Разрешено».

Материально ответственное лицо структурного подразделения выполняет подписание М-11 в статусе «Разрешено» квалифицированной электронной подписью. После успешного формирования документа отпуска материала соответствующее требование-накладная М-11 получает статус «Отпущено» и автоматически передается по RFC-соединению в систему ТДС/ТФС получателя материала.

Материально ответственное лицо склада-получателя, получив требование-накладную М-11 в электронном виде, имеющее статус «Отпущено», сверяет данные с фактически поступившим количеством материала и выполняет подписание М-11 квалифицированной электронной подписью. При этом требованию-накладной М-11 автоматически присваивается статус «Подписано МОЛ2», данные требования-накладной дополняются информацией о должности и расшифровке подписи материально ответственного лица и о дате подписания; изменение статуса документа автоматически передается в ТДС/ТФС отправителя материала. После успешного формирования документа поступления материала статус требования-накладной формы № М-11 изменяется на «Получено».

В системе ЕК АСУФР отправителя материала один раз в сутки автоматически запускается фоновое задание по созданию в БЕ подразделения-отправителя ТМЦ извещений ФРУ-13 для всех требований-накладных формы № М-11, имеющих статус «Отпущено» или «Получено».

При акцепте извещения формы № ФРУ-13 в системе ЕК АСУФР БЕ-получателя выполняется автоматическое сопоставление документа (документов) поступления и извещения формы № ФРУ-13 и отражается получение по внутрихозяйственным расчетам стоимости материала от структурного подразделения-отправителя материала.

После акцепта извещения формы № ФРУ-13 требование-накладная формы № М-11 в статусе «Акцептовано» автоматически отправляется в ЕКАСУД.

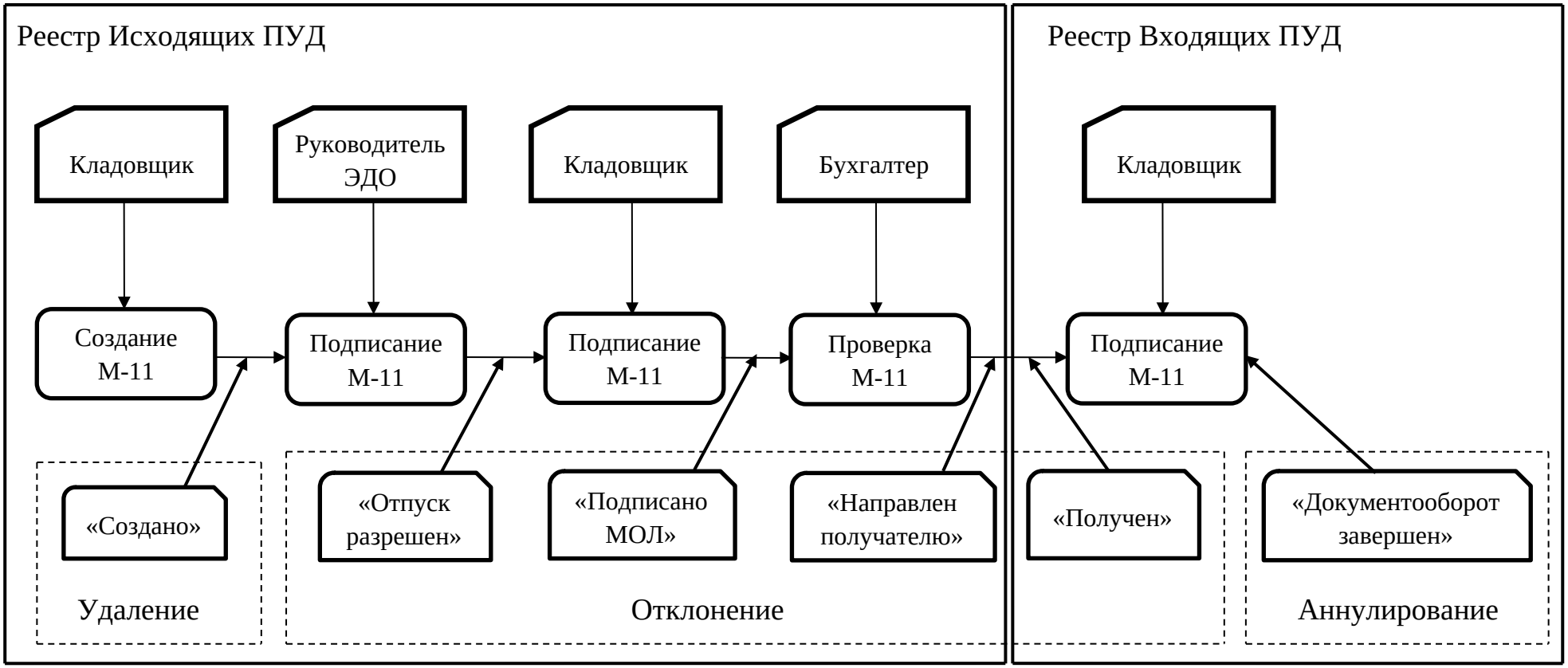

Рисунок 2.7 – Процесс формирования требование-накладной формы М-11 между структурным подразделениями АО «ВРК-2»

Акт на списание материальных ценностей форма № ФМУ-76

Бизнес-процесс электронного документооборота по формированию акта на списание материальных ценностей формы № ФМУ-76, представляет собой последовательное выполнение в системе ЕК АСУФР следующих этапов:

а) Создание списка материалов, подлежащих списанию, материально-ответственным лицом структурного подразделения ОАО «РЖД» или другим ответственным лицом в зоне его ответственности.

б) Внесение информации (соответствующих контировок в позиционной части) в перечень материалов, сформированный МОЛ, экономистом структурного подразделения ОАО «РЖД».

в) Автоматическое разбиение на акты ФМУ-76 после сохранения экономистом внесенных им данных в соответствии со счетами, статьей затрат/носителем затрат, и другими данными в заголовочной части «новой» формы ФМУ-76.

г) Подписание акта ФМУ-76 квалифицированной электронной подписью МОЛ.

д) Подписание акта простой электронной подписью членами комиссии и утверждение акта руководителем квалифицированной электронной подписью.

е) Внесение данных в акт ФМУ-76 бухгалтером и создание документа списания материала.

ж) Аннулирование электронного документа и отмена документа списания материала.

Материально ответственное лицо структурного подразделения ОАО «РЖД» создает список материальных ценностей для акта ФМУ-76. Документ отражается в реестре в статусе «Создан» и ему присваивается номер.

После того как МОЛ закончил все действия со списком и считает его готовым к передаче Экономисту, он подтверждает это нажатием кнопки «Передать». Документ переходит в статус «На проверке». В данном статусе любые действия с ним материально-ответственному лицу недоступны. А документ становится доступным Экономисту для внесения дополнительных данных.

После сохранения данных, внесенных экономистом происходит автоматическое разбиение на отдельные акты ФМУ-76 в соответствии со счетами 20*(23*, 25*,26*,28*,29*)/9112/9102 и статьей затрат в заголовочной части – создаются электронные документы «Титул МОЛ». Созданные электронные документы ФМУ-76 находятся в статусе «Проверен».

После автоматического создания электронного документа ФМУ-76 в формате xml и принятия им статуса «Проверен» материально-ответственное лицо структурного подразделения выполняет подписание ЭД квалифицированной электронной подписью. При этом системному документу акта ФМУ-76 автоматически присваивается статус «Подписан МОЛ»; данные акта дополняются информацией о должности и расшифровке подписи материально ответственного лица и о дате подписания акта.

После подписания материально-ответственным лицом акта ФМУ-76 его подписывают члены комиссии простой электронной подписью. Любой член комиссии имеет возможность отклонить акт ФМУ-76, находящийся в статусе «Подписан МОЛ» или «На подписании»; при этом обязательно для заполнения поле «Причина отклонения», а акту ФМУ-76 автоматически присваивается статус «Отклонен». После подписания последним заявленным членом комиссии электронный акт принимает статус «Готов к утверждению».

Лицо, утверждающее документ, имеет возможность просмотра всех системных документов актов формы № ФМУ-76 за любой период.

Руководитель имеет возможность отклонить акт ФМУ-76, находящийся в статусе «Готов к утверждению», при этом обязательно для заполнения поле «Причина отклонения», а акту ФМУ-76 автоматически присваивается статус «Отклонен».

При подписании акта ФМУ-76 руководителем структурного подразделения ОАО «РЖД» квалифицированной электронной подписью системному документу акта ФМУ-76 присваивается статус «Утвержден».

После утверждения акта ФМУ-76 руководителем, находящийся в статусе «Утвержден», бухгалтер в документ проставляет дату проводки в заголовочной части экрана и причину движения в табличной части экрана.

После ввода данных инициируется автоматическое создание документа списания со следующими параметрами:

а) Дата документа.

б) Дата проводки.

в) Вид движения.

г) Причина движения.

д) Завод (код структурного подразделения).

е) Склад (код склада).

ж) Заказ (номер внутреннего заказа, указанный экономистом в акте формы № ФМУ-76 в соответствии с номером статьи расходов).

и) Основной счет (номер счета, указанный при формировании акта ФМУ-76 в поле «Счет списания»).

к) Носитель затрат (номер носителя затрат, указанный экономистом при формировании акта ФМУ-76).

л) Материал (код по СКМТР, указанный в акте ФМУ-76).

м) Количество (количество, указанное при формировании акта ФМУ-76 в поле «Фактически израсходовано»).

н) Партия (вид оценки, указанный материально ответственным лицом при формировании акта ФМУ-76).

В бухгалтерском учете (в БЕ структурного подразделения ОАО «РЖД») автоматически формируется бухгалтерская запись:

Дт 32* – Кт 10* «Материалы на складе».

После успешного создания документа списания системному документу акта формы № ФМУ-76 присваивается статус «Документооборот завершен»; при визуализации форма акта ФМУ-76 дополняются информацией в части бухгалтерского учета (цена, сумма).

Если в процессе автоматического создания документа списания возникли ошибки, то документ не будет проведен в учет, требуется инициировать процедуру аннулирования электронного документа.

При аннулировании автоматически создается электронный документ в формате XML «Документ аннулирования ФМУ-76», который руководителем может быть или отклонен (при этом происходит автоматическое удаление ЭД «Документ аннулирования ФМУ-76»), или подписан. При подписании документа аннулирования руководителем структурного подразделения ОАО «РЖД» (иным лицом, утверждающим документ) квалифицированной электронной подписью документу присваивается статус «Аннулирован», а бухгалтеру направляется уведомление об аннулировании электронного документа для того, чтобы он отменил документ списания материала.

Бухгалтером для документа в статусе «Аннулирован» формируется системный документ отмены (сторнирования) системного документа списания материала. При этом в бухгалтерском учете (в БЕ структурного подразделения ОАО «РЖД») автоматически формируется сторнирующая проводка (с метками красного сторно).

В настоящее время в связи с переходом АО «ВРК-2» на налоговый мониторинг с 2020 года, а также в целях реализации контроля за отдельными расходными операциями по списанию материалов (уменьшающими налогооблагаемую базу по доходам) на полигонах подразделения АО «ВРК-2» в постоянную эксплуатацию переводится функционал ЭДО следующие формы документов: приходный ордер форма № М-4, требование-накладная форма № М-11, акт на списание материальных ценностей форма № ФМУ-76 и материальный отчет форма № ФМУ-54.

Цели и задачи автоматизации электронного документооборота представлены на рисунке 2.8.

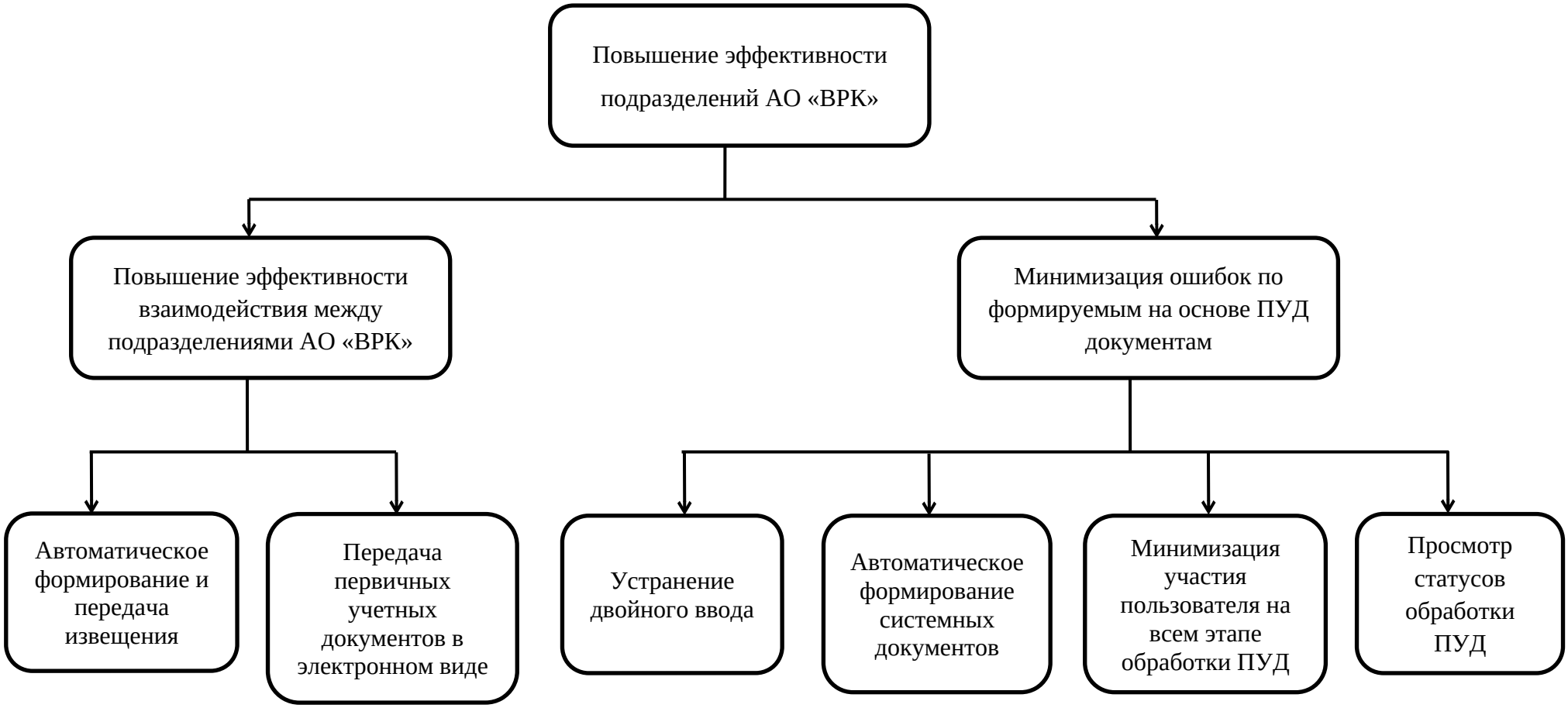

Рисунок 2.8 – Цели и задачи автоматизации ЭДО в АО «ВРК»

3. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов

3.1 Организация ведения учета материально производственных запасов на железнодорожном транспорте

Для правильной организации оперативного и бухгалтерского учета производственных запасов АО «ВРК-2», а также различия в их назначении и принадлежности важную роль играет их классификация. Она строится исходя из того, что железнодорожный транспорт осуществляет различные виды деятельности.

Рассмотрим классификацию производственных запасов железных дорог в зависимости от их роли в процессе производства, представленную в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Классификация производственных запасов на железнодорожном транспорте [11]

Группа	Характеристика
Сырье и материалы	Составляет значительную часть производственных запасов железных дорог. Продукция транспорта не имеет вещественной формы, а представляет собой перемещение грузов и пассажиров. На железных дорогах отсутствует сырье и не применяется деление материалов на основные и вспомогательные.
Материалы верхнего строения пути	К ним относятся рельсы, шпалы, скрепления, переводные механизмы и т.д., используемых в путевом хозяйстве железных дорог путевыми машинными станциями и дистанциями пути.
Топливо	В производственной деятельности железнодорожного транспорта главенствующая роль принадлежит топливу (нефть, мазут, уголь, дрова и др.), этот материал потребляется не только на тягу поездов и другие технологические цели.
Тара и тарные материалы	Для производственных или хозяйственных нужд предприятия используются предметы (ящики, бочки, бидоны, бутыли и т.п.), которые предназначены для хранения изготовляемой продукции, материалов и жидкого топлива.

Окончание табл. 3.1

Группа	Характеристика
Запасные части	Предназначены для ремонта подвижного состава, оборудования, путевых и других машин. Материалы в виде запасных частей, которые в процессе труда путем соответствующей обработки получили форму частей (узлов, деталей) подвижного состава, машин или оборудования. Запасные части свои функции выполняют не самостоятельно, а в составе комплекса конструктивно сочлененных предметов.
Смазочные материалы	Смазочные материалы имеют общую с топливом методологию учета, но отличаются от него своим назначением.
Материалы, переданные в переработку на сторону	Материалы, отпущенные для переработки сторонним организациям или подразделениям своей дороги.
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали	Материалы, подвергшиеся предварительной обработке на других предприятиях. Назначение комплектующих изделий – оснащение выпускаемой продукции.

Также в хозяйственной деятельности железных дорог большую роль играют предметы, являющиеся средствами труда, к которым относятся инструменты, приспособления, инвентарь, постельные принадлежности, у которых срок полезного использования менее одного года, а также специальная и форменная одежда, независимо от её стоимости срока службы.

На железнодорожном транспорте приобретение (получение) материально-производственных запасов от юридических и физических лиц осуществляется на основании:

а) договоров купли-продажи, поставки, дарения или безвозмездной передачи, мены, иных видов договоров гражданско-правового характера, оформляемых в случае перехода к АО «ВРК-2» прав собственности, прав хозяйственного ведения и оперативного управления;

б) решения об увеличении уставного капитала ОАО «РЖД», в случае получения материально-производственных запасов в виде вклада в уставный капитал;

в) на иных основаниях.

В зависимости от вида актива, квалифицируемые в качестве материально-производственных запасов, принимаются к бухгалтерскому учету в следующей оценке:

а) материалы, сырье и т.п. активы, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг) – по фактической себестоимости;

б) готовая продукция – по фактическим затратам, связанным с её изготовлением (фактической производственной себестоимости);

в) товары – по фактическим затратам, связанным с их приобретением (фактической себестоимости), за исключением товаров, учитываемых по продажным ценам.

На железнодорожном транспорте к материалам относят материалы повторного использования. Порядок отнесения материалов к категории «материалы повторного использования» в целях их последующей оценки и учета изложен в Методике отнесения материально-технических ресурсов к категории «материалы повторного использования», утвержденной распоряжением ОАО «РЖД» от 03 апреля 2007 г. № 560р.

Материалы повторного использования принимаются к бухгалтерскому учету в следующей оценке:

- по цене возможного использования (по пониженной цене исходного материального ресурса) в случае применения материалов по прямому назначению с уменьшенным сроком эксплуатации или не по прямому назначению;

- по текущей рыночной стоимости в случае невозможности применения материалов в рамках хозяйственной деятельности АО «ВРК-2» и их продажи на сторону.

В соответствии с учетной политики АО «ВРК-2» в бухгалтерском учете материалы и товары отражаются по учетным ценам.

В качестве учетных цен на материалы и товары, приобретенные за плату, применяются установленные договором на их приобретение цены без

учета транспортно-заготовительных расходов. Другие затраты, отдельно указанные в договоре на приобретение материалов и товаров, а также иные затраты, связанные с приобретением материалов и товаров, формирующие их фактическую себестоимость, относятся к транспортно-заготовительным расходам и отражаются на счете учета отклонений в стоимости материальных ценностей.

Порядок оценки материально-производственных запасов в зависимости от способа поступления указанных активов приведен в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Порядок оценки в зависимости от способа поступления МПЗ на железнодорожном транспорте

Способ поступления материально-производственных запасов	Порядок оценки
По договорам дарения и безвозмездной передачи, а также остающиеся от выбытия объектов основных средств и другого имущества	Исходя из текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.
Внесение в счет вклада в уставный капитал АО «ВРК-2»	Исходя из денежной оценки материально-производственных запасов, согласованной учредителями АО «ВРК-2».
Приобретение с целью последующей продажи в розничной торговле	По продажным ценам.
Изготовление собственными силами АО «ВРК-2»	Исходя из фактических затрат, связанных с производством МПЗ. Учет и формирование затрат на производство МПЗ осуществляется в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.
По договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче АО «ВРК-2». Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче АО «ВРК-2», устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно АО «ВРК-2» определяет стоимость аналогичных активов. Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются непосредственно к стоимости полученных запасов.
По договорам комиссии, хранения и т.п. (не принадлежащие АО «ВРК-2»)	Исходя из оценки, предусмотренной в соответствующих договорах и приёма-передаточных документах (актах, накладных и так далее). Учет данных МПЗ ведется на забалансовых счетах.

Окончание табл. 3.2

Переклассификация объектов внеоборотных активов в состав долгосрочных (внеоборотных) активов к продаже	Исходя из балансовой стоимости соответствующего внеоборотного актива на момент его отнесения в состав долгосрочных (внеоборотных) активов к продаже.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету.

Принятие материалов к учету производится после полного окончания процесса их изготовления (включая процедуры доставки на склады, доведение до состояния подходящего для использования, - просушка, антикоррозийная обработка и так далее). АО «ВРК-2» признает оконченным процесс заготовления материалов во время их передачи из снабжающего подразделения в подразделение – пользователь.

В АО «ВРК-2» материалы – вид материально-производственных запасов, к которому относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы - учитываются на счете учета материалов по учетным ценам.

В АО «ВРК-2» в качестве учетных цен на материалы, приобретенные за плату, используются установленные договором поставки цены конкретно на приобретаемые ОАО «РЖД» материалы. Другие расходы, отдельно указанные в договоре поставки и формирующие реальную себестоимость приобретаемых АО «ВРК-2» материалов, учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат. Расходы, связанные с внутренним перемещением материалов, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) филиалов, их структурных подразделений.

В структурных подразделениях железнодорожнбого транспорта поступление МПЗ отражается с использованием счета учетов 15

«Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о понесенных затратах по заготовлению и приобретению МПЗ. В дебет счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относят стоимость материально-производственных запасов, поступивших в организацию по расчетных документам поставщиков. В кредите счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» отражаются фактически поступившие и оприходованные материально-производственные запасы по учетной цене.

В тех случаях, когда возникает разница в стоимости приобретенных материальных ценностей, рассчитанной по их фактической себестоимости, её списывают со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» служит для общей информации в стоимостной разнице приобретенных материалов, отраженных по фактической себестоимости приобретения.

От содержания учетных цен зависит и различна структура отклонений: в одном случае – отклонения включают в себя не только расходы на приобретение, но и разницу в ценах поставщиков, в другом случае содержит только расходы. Но все же отклонения подлежат распределению. Из-за того что распределение относительно, то чем выше абсолютная величина отклонений, тем больше их влияние на точность экономических показателей.

В соответствии с учетной политики АО «ВРК-2» материально-производственные запасы (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при отпуске в производство и ином выбытии оцениваются по средней себестоимости.

При ведении бухгалтерского учета в информационных системах, обеспечивающих правильность и оперативность расчетов, в качестве средней себестоимости используется вариант скользящей оценки, при котором определяется фактическая себестоимость соответствующих материально-производственных запасов в момент их отпуска, при этом в расчет средней оценки включается количество и стоимость этих материально-производственных запасов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

3.2 Учет номерных запасных частей в Вагонном ремонтном депо Московка структурного подразделения АО «ВРК-2»

Факты хозяйственной жизни, связанные с движением запасных частей (далее – запчастей), отражаются в регистрах бухгалтерского учета на счете 10 «Материалы» субсчете 05 «Запасные части».

В Вагонном ремонтном депо Московка (далее ВЧДр Московка) в составе запчастей учитывается стоимостная оценка приобретенных и изготовленных запчастей (деталей, узлов), предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, подвижного состава и прочих транспортных средств и т.п.

Аналитический учет запчастей в АО «ВРК-2» ведется по следующим направлениям:

а) новые;

б) требующие ремонта;

в) годные для повторного использования;

г) до и после определения ремонтопригодности;

д) давальческие материалы.

В таблице 3.3 показаны корреспонденции счетов, применяемые при учете хозяйственных операций с материально-производственными запасами.

Таблица 3.3 – Хозяйственные операции с материально-производственными запасами в ВЧДр Московка

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Основание
	дебет	кредит	
Учет МПЗ			
На дату перехода права собственности			
Отражается формирование фактической себестоимости поступивших МПЗ	15	19, 60-01, 60-02, 66, 67, 71, 75, 76	Разные документы, которыми оформлено формирование себестоимости сырья и материалов Товарная накладная (ТОРГ-12)
Отражается предъявленный налог на добавленную стоимость и кредиторская задолженность по расчетам за приобретение МПЗ	19-03	60-01, 76	Счет-фактура
На дату фактического поступления			
Отражается принятие к учету МПЗ по учетным ценам.	10	15	Приходный ордер (М-4) Акт о приемке материалов (М-7) Товарно-транспортная накладная (1-Т) Товаросопроводительные документы
На дату формирования величины фактической себестоимости			
Отражается разница между фактической и учетной стоимостью МПЗ. Превышение учетной стоимости МПЗ над величиной фактических расходов, связанных с их заготовлением, отражается методом «красное сторно».	16	15	Товарная накладная (ТОРГ-12) Товарно-транспортная накладная (1-Т) Железнодорожная накладная Акты выполненных работ
На дату списания/поступления материалов/акцепт извещения			
Отражается передача по внутрихозяйственным расчетам стоимости МПЗ.	79-09	10-17	Извещение (ФРУ-13)
Отражается получение по внутрихозяйственным расчетам стоимости МПЗ.	10-19	79-09	Извещение (ФРУ-13)
Отражается включение в состав затрат производства израсходованных МПЗ.	20, 23, 25, 26, 28, 29	10	Лимитно-заборная карта (ФМУ-30) Требование-накладная (М-11)Акт (ФМУ-73) Акт на списание материальных ценностей (ФМУ-76)

Продолжение табл. 3.3

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Основание
	дебет	кредит	
Отражение включение в состав затрат производства отклонений между фактической и учетной стоимостью МПЗ	20, 23, 25, 26, 28, 29	16	
Отражаются прочие доходы в виде излишков материально-производственных запасов, выявленных при инвентаризации.	10, 41, 43	91-01	Приходный ордер (М-4) Бухгалтерская справка (ФБУ-17)
Отражается выявление недостачи по результатам проведенной инвентаризации материально-производственных запасов	94	10, 41, 43	Инвентаризационный ярлык, инвентаризационные описи (ИНВ-3, ИНВ-4, ИНВ-6, ИНВ-7), сличительная ведомость (ИНВ-19), организационно-распорядительные документы, протоколы инвентаризации.
Учет материалов собственного производства			
На дату оприходования материалов собственного производства			
Отражается выпущенные из производства и сданные на склад материалы собственного производства по нормативной (плановой себестоимости).	10	15-40	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при восстановлении, ликвидации основных средств и прочего имущества, в т.ч. изготовленных и отремонтированных хозяйственным способом (ФМУ-95) Бухгалтерская справка (ФБУ-17)
На отчетную дату (последний календарный день месяца)			
Отражается фактическая производственная себестоимость материалов, выпущенных из производства, за отчетный месяц.	15-40	23-01, 23-02	Бухгалтерская справка (ФБУ-17)

В целях обеспечения сохранности дорогостоящих запасных частей собственности ОАО «РЖД» и АО «ВРК-2» для технического и бухгалтерского учета в разрезе заводских номеров в 2019 годы реализованы планы мероприятий по организации номерного учета запасных частей.

Организация учета запасных частей в разрезе заводских номеров включала в себя следующие мероприятия:

а) внесены изменения в формы первичных учетных документов в части добавления граф заводской номер: № М-4 (Приходный ордер), № М-11 (Накладная-требование), № М-15 (Накладная на отпуск на сторону), № М-35 (Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при восстановлении, ликвидации основных средств и прочего имущества подрядными организациями), № ФМУ-76 (Акт на списание материальных ценностей, № ФМУ-95 (Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при восстановлении, ликвидации основных средств и прочего имущества хозяйственным способом), № ФМУ-97 (Акт сверки остатков товарно-материальных ценностей, переданных в переработку на сторону, на ответственное хранение), № МХ-1 (Акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение), МХ-3 (Акт о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение);

б) ведение пообъектного учета номерных запасных частей в ручном режиме в формате Excel до момента автоматизации учетных процессов;

в) осуществляется ежемесячная сверка данных бухгалтерского учета номерных запасных частей, переданных в ремонт между ЦДИ (Центральная дирекция инфраструктуры), ЦДРП (Центральная дирекция по ремонту пути) и дочерними обществами ОАО «РЖД»;

г) в филиалах ОАО «РЖД» и дочерних обществ ОАО «РЖД» проводится техническая инвентаризация номерных запасных частей;

д) формирование единого перечня номерных запасных частей в разрезе кодов СК МТР;

е) интеграция данных о движении номерных запасных частей между производственными системами и ЕК АСУФР.

Рассмотрим подробнее мероприятия по организации номерного учета запасных частей.

В перечне кодов сетевого классификатора материально-технических ресурсов (далее – код СКМТР) добавлен признак «номерная часть», т.е ведение дополнительной аналитики в виде заводского номера запасной части. В соответствии с Единым централизованным перечнем номерных запасных частей ведется централизовано в соответствии с действующим порядком ведения справочников ЦНСИ. Перечень позволяет выделить номерные запасные части филиалов и ДЗО ОАО «РЖД» из состава запасных частей, учитываемых на счетах 1005*, 1007005*, 1010600*, 10070106*, Z002*, Z003*. Ввод информации о заводских номерах должен быть обязателен для кодов СК МТР, входящий в Единый централизованный перечень номерных запасных частей.

На предприятие ВЧДр Московка проведена техническая инвентаризация по выявлению фактических остатков номерных запасных частей в разрезе номеров для первоначального ввода в систему ЕК АСУФР. При поступлении материалов согласно первичным документам при вводе в систему ЕК АСУФР бухгалтером заносятся данные о заводских номерах. При вводе документов по расходу (перемещению) запасных частей отражение операций осуществляется путем выбора соответствующей аналитики – заводских номеров запасных частей – из числа номеров, введенных в систему при первоначальном вводе остатков и вводе документов поступления запасных частей.

В соответствии с распоряжением ОАО «РЖД» от 26 сентября 2007 г. № 1881р «Об утверждении внутренних форм учетной документации вагонного хозяйства и инструктивных указаний» (далее – Распоряжение) под индивидуальным номером запасной части пары понимается уникальное сочетание цифр, служащее для идентификации запасной части. Индивидуальный номер составляется на основе данных, нанесенных на запасную часть.

Например, под индивидуальным номером колесной пары понимается уникальное сочетание цифр, служащее для идентификации колесной пары в базе данных колесных пар. Индивидуальный номер составляется на основе данных технического паспорта, нанесенных на правом торце оси колесной пары. Технический паспорт составляется при первом формировании колесной пары и является основным документом, идентифицирующим каждую колесную пару с отображением ее основных технических характеристик.

Индивидуальный номер колесной пары состоит из номера предприятия-изготовителя оси, клейма предприятия-изготовителя, порядкового номера оси и года изготовления оси (12 знаков), при этом:

- первые 4 знака - номер предприятия-изготовителя оси (при количестве знаков меньше 4 оставшиеся ячейки не заполняются);

- следующие 6 знаков - номер клейма предприятия-изготовителя, порядковый номер оси (при количестве знаков меньше 6 оставшиеся ячейки не заполняются);

- последние 2 знака - две последние цифры года изготовления оси.

На предприятие ВЧДр Московка заполнение данных в поле «Заводской номер запчасти» осуществляется материально ответственным лицом в следующих формах:

а) В отношении реализованных форм первичных учетных документов по учету материально-производственных запасов:

1) Требования-накладной (форма № М-11).

2) Приходного ордера (форма № М-4).

3) Акта на списание материальных ценностей (форма № ФМУ-76).

б) В отношении форм планируемых к реализации:

1) Накладной на отпуск материала на сторону (форма № М-15).

2) Акта о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (форма № МХ-1).

3) Акта о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение (форма № МХ-3).

На основании первичных учетных документов предоставленных заказчиком в бухгалтерскую службу внесение данных в поле «Заводской номер запасной части» в системе ЕК АСУФР осуществляется бухгалтером.

На предприятие ВЧДр Московка поступление номерных запасных частей полученных от сторонней организации, для проведения ремонта и определения ремонтопригодности запасной части, отражается на забалансовых счетах 003 «Материалы, принятые в переработку». При этом оформляются технические документы и накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15) и акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (форма № МХ-1). Возврат отремонтированной и освидетельствованной запасной части сторонней организацией отражается списание с забалансвого счет 003, с оформлением технических документов, акта освидетельствования, накладной на отпуск материалов на сторону М-15 и акт о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение (форма № МХ-3).

При признании запасных частей неремонтопригодными на основании акта освидетельствования, данные запасные части подлежат переквалификации в состав неремонтопригодных запасных частей и отражению на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» с одновременным списанием с забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

В целях обеспечения контроля за сохранностью запасных частей, имеющих идентификационные номера, ведение пообъектного учета номерных запасных частей за отчетный период месяц осуществляется бухгалтером в ручном режиме в формате Excel.

Регистр пообъектного учета номерных запасных частей (требующих ремонта/отремонтированных/забракованных) представлен на рисунке 3.1.

Регистр указывается движение номерной запасной части на основании первичных учетных документов. В обязательном порядке заполняются поля: количество, сумма, корреспондирующий счет, наименование контрагента, форма, номер и дата первичного документа. Выводится остаток номерных запасных частей на конец отчетного периода по предприятию.

Информация в регистр заполняется ежедневно, по факту отражения ПУД в бухгалтерском учете системы ЕК АСУФР на основании предоставленных первичных учетных документов. В каждой строке таблицы указывается один заводской номер запасной части.

Также происходит сверка номерных запасных частей между структурными подразделениями АО «ВРК-2» и структурным подразделениями дирекции инфраструктуры, дочерними обществами ОАО «РЖД», сторонними организациями.

В целях корректного формирования актов сверки номерных запасных частей на предприятие ВЧДр Московка реализована функция по вводу и распределения сальдо запасных частей в разрезе номерных запасных частей и доходных договоров по сторонним организациям, учитываемых на забалансовых счетах Z002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и Z003 «Материалы, принятые в переработку».

В настоящее время в системе ЕК АСУФР идет автоматизация учетных процессов по формированию регистра пообъектного учета номерных запасных частей (требующих ремонта / отремонтированных / забракованных) в автоматическом режиме.

Регистр пообъектного учета номерных запасных частей (требующих ремонта/отремонтированных/забракованных)

за _____ 20___ г.

БЕ подразделения ОАО "РЖД"/ДЗО	Наименование регионального подразделения (дирекции) ОАО "РЖД"/ДЗО	Завод	Сокращенное наименование структурного подразделения регионального подразделения ОАО» РЖД/ДЗО	Наименование запасной части	Код СКМТР	Заводской номер запасной части	Собственник запасной части	Счет бухгалтерского учета	Сальдо на начало периода		Поступило										Выбыло										Сальдо на конец периода		Место хранения запчасти
									Количество, ед.	Сумма, руб	Количество, ед.	Сумма, руб	Вид движения в ЕК АСУФР	Корреспондирующий счет бухгалтерского учета, с которого поступила запчасть	Контрагент/ Структурное подразделение, оп которого получена запчасть	№ локомотива (вагона), с которого снята запчасть	Форма ПУД	Номер и дата первичного документа-основания для отражения операции	Номер документа поступления (проводки) в ЕК АСУФР	Дата документа (дд.мм.гггг)	Количество, ед.	Сумма, руб	Вид движения в ЕК АСУФР	Корреспондирующий счет бухгалтерского учета, на который выбыла запасная часть	Контрагент/ Структурное подразделение, оп которого получена запчасть	№ локомотива (вагона), на который установлена запчасть	Форма ПУД	Номер и дата первичного документа-основания для отражения операции	Номер документа (проводки) в ЕК АСУФР	Дата документа (дд.мм.гггг)	Количество, ед	Сумма, руб	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34
								1005*,									М-35										ФМУ-76				0		Крас ЭЛРЗ
								1007*,									ФМУ-95										М-11				0		Мос ЛРЗ
								Z002*,									М-11										М-15				0		
								Z003*									М-15										МХ-3				0		
								1010600*									М-4										иные				0		
								10070106*									ФМУ-72 (ТОРГ-12)														0		
																	МХ-1														0		
Итого																																	

Рисунок 3.1 – Регистр пообъектного учета номерных запасных частей (требующих ремонта/отремонтированных/забракованных)

3.3 Разработка предложений по совершенствованию учета номерных запасных частей

Акционерное общество «Вагонная ремонтная компания -2» с 2021 года переходит на налоговый мониторинг. Проведение налогового мониторинга регламентировано положениями ст. 105.29 НК РФ.

Вагонное ремонтное депо Московка в системе ЕК АСУФР ведет учет материально-производственных запасов с признаком «Номерной учет» в разрезе доходных договоров (для счетов z002, z003) и расходных договоров (для счетов 1007*) и номеров запасных частей.

ВЧДр Московка проводит ежемесячно сверку учета номерных запасных частей со структурными подразделениями ОАО «РЖД» и дочерними обществами ОАО «РЖД».

Организация для обеспечения контроля за наличием и движением дорогостоящих номерных запасных частей, а также в целях контроля за отдельными расходными операциями по списанию материально-производственных запасов вводит в постоянную эксплуатацию следующие электронные документы:

а) Приходный ордер (форма № М-4).

б) Требования-накладная (форма № М-11).

в) Акт на списание материальных ценностей (форма № ФМУ-76).

г) Материальный отчет (форма № ФМУ-54).

Для повышения эффективности контроля за движением номерных запасных частей Центр корпоративного учета и отчетности «Желдоручет» обеспечивает своевременное сравнение данных о движении запасных частей из разных источников (первичных документов) в таблице сверки номерных запасных частей, выявление расхождений и информирование структурных подразделений АО «ВРК-2», ОАО «РЖД» о необходимых мероприятиях по устранению расхождений в учете номерных запасных частей.

По совершенствованию накопителей первичной учетной информации предлагаю при заключении договоров о оказании услуг по ремонту запасных частей дополнить пунктами следующие содержания:

- *«… Подрядчик обязан: Ежемесячно формировать акт сверки формы ФМУ-97 на все количество предоставленных номерных запасных частей вне зависимости от их собственника…»;*

- *«… Передача/Возврат Подрядчику запасных частей осуществляется с оформлением актов формы МХ-1, МХ-3 с указанием заводского номера запасной части…».*

Результатом правильно оформленного договора будет исключение расхождений между вагонно-ремонтными компаниями и центральными дирекциями инфраструктуры, собственниками вагонов.

Для минимизации ошибок по выверке номерных запасных частей ежедневно проводить выверку между производственных систем, например АСУ ТОРЭК (автоматизированная система управления текущим отцепочным ремонтом на основе экономических критериев) и ЕК АСУФР с оформлением отчета по движению номерных деталей. Пример отчета представлен в таблице 3.4.

Отчет позволяет контролировать оборот каждой номерной запасной части, своевременно выявлять и устранять расхождения в учете номерных запасных частей. Отчет является эффективным цифровым инструментом учета движения номерных запасных частей.

Таблица 3.4 – Отчет по движению номерных деталей по текущему отцепочному ремонту.

Данные ЕК АСУФР								
Предприятие	БУ счет	Наименование ТМЦ	Номенклатурный номер	Заводской номер	Остатки на начало	Приход	Расход	Остатки на конец
ВЧДр Московка	1007005220	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	3183830820	0033-15113-07	1	1	1	1
ВЧДр Московка	Z003000000	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	3183830821	0033-18454-08	1	0	0	1
-	-	-	-	-	0	0	0	0
ВЧДр Московка	Z003000000	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	3183830820	0014-2328-99	1	0	1	0

Данные АСУ ТОР ЭК						Отклонение	
Предприятие	Наименование ТМЦ	Заводской номер	Приход	Расход	Собственник детали	Приход	Расход
ВЧДр Московка	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	0033-15113-07	1	1	ОАО «РЖД»	0	0
ВЧДр Московка	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	0033-18454-08	0	1	АО «ПГК»	0	1
ВЧДр Московка	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	0012-8840-99	0	1	АО «НефтеТрансСервис»	0	1
ВЧДр Московка	БАЛКА НАДРЕССОРНАЯ	0014-2328-99	0	0	АО «СГ- транс»	0	1

Заключение

В квалифицированной работе рассмотрены актуальные вопросы развития методики бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Для обеспечения эффективного и непрерывного производственного процесса наличие материально-производственных запасов является важной и неотъемлемой частью деятельности любой организации. Рациональное использование материально-производственных запасов во многом определяется постановкой бухгалтерского учета.

На сегодняшний день в России в связи с изменениями общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды происходит поэтапная адаптация системы бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности. С целью сближения национальных и международных стандартов действующее законодательство претерпевает существенные изменения.

В первом разделе магистерской работы рассмотрена нормативно-правовая база по бухгалтерскому учету запасов; проанализированы понятие, классификация и стоимостная оценка материально-производственных запасов в соответствии с российскими, международными и федеральными стандартами; произведено сравнение российских, федеральных и международных стандартов по учету материально-производственных запасов.

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Программой разработки федеральных стандартов на 2019-2021 годы приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Согласно статьи 20 Закона № 402-ФЗ стандарт разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Применения стандарта обязательно с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год.

Целью ФСБУ 5/2019 заключается в установлении требований к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организации.

С применением нового стандарта с 01.01.2021 утрачивают свою силу такие документы ка: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов; методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

Стоит отметить, что в отличие от действующего ПБУ 5/01 новый стандарт ФСБУ 5/2019 предусматривает учет незавершенного производства, а также в качестве запасов получили признание объекты интеллектуальной собственности и объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Согласно ФСБУ 5/2019 к незавершенному производству относятся: затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий технологического процесса; изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку; затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01, запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. Но при этом новый стандарт устанавливает порядок формирования себестоимости в зависимости от вида запасов.

Так, для всех запасов (кроме незавершенного производства и готовой продукции) в фактическую себестоимость включаются затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, использования и продажи.

Согласно новому стандарту затратами считаются выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов, но при этом не считают затратами предварительную оплату поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

Порядок оценки запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 значительно отличается от порядка применяемом в ОАО «РЖД» согласно корпоративным учетным принципам «Учет материально-производственных запасов», утвержденных приказом главного бухгалтера ОАО «РЖД» от 30.12.2016 № ЦБС-78 (в ред. от 31.12.2019 №ЦБС-60).

Запасы, полученные безвозмездно будут оцениваться по справедливой стоимости, а не по текущей рыночной стоимости.

При получении запасов от учредителей согласно ФСБУ 5/2019 фактическая себестоимость формируется по справедливой стоимости, согласно корпоративным учетным принципам запасы, полученные в счет вклада в уставный капитал ОАО «РЖД» принимаются к учету по себестоимости, согласованной учредителями.

Также как и в МСФО под справедливой стоимостью считается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе сделки между участниками рынка на дату оценки.

Следующим отличием между ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019 является состав расходов, не учитываемых в себестоимости запасов. Например, согласно новому стандарту в себестоимость приобретаемы (создаваемых) запасов не включаются расходы на их хранение, за исключением случаев, когда хранение не посредственно связано с подготовкой запасов к потреблению (продаже, использованию). В соответствии с ПБУ 5/01 подобные расходы включались в себестоимость запасов.

В свою очередь в соответствии с ФСБУ 5/2019 в себестоимость запасов включается величина возникшего при приобретении или создании запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. В настоящее время данные расходы не учитываются при формировании фактической себестоимости запасов.

Согласно ПБУ 5/01 переоценка запасов не производится, а обесценение запасов отражается путем создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Последующая оценка запасов согласно МСФО и ФСБУ одинакова. Запасы оцениваются по наименьшей из величин: себестоимости; чистой возможной цены продажи (МСФО) или чистой стоимости продажи (ФСБУ).

Под понятиями «чистая возможная цена продажи» и «чистая стоимость продажи» понимается предполагаемая продажная цена в ходе обычной деятельности за минусом затрат, которые необходимые для завершения производства и продажи запасов.

Стоит отметить, что при вступлении в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы» не все аспекты учета изменятся. Так, останутся неизмененными способы оценки запасов при выбытии: по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, метод ФИФО.

Во второй главе магистерской диссертации дана организационно-техническая характеристика организации акционерного общества «Вагонная ремонтная компания-2», рассмотрены этапы внедрения электронного документооборота, формирование электронных документов по движению материально-производственных запасов.

Основным направлением работы АО «ВРК-2» является оказание ремонтных услуг с целью выполнения основной миссии Компании – обеспечение железнодорожных грузовых перевозок полностью исправным подвижным составом.

Интересы АО «ВРК-2» на территории Российской Федерации представляют ее региональные представительства, расположенные в 14 крупнейших городах. Предприятия АО «ВРК-2» действуют на территории 34 субъектов Российской Федерации, расположенных в 8 федеральных округах, и работают на полигонах всех российских железных дорог, за исключением Калининградской.

Доля Компании на рынке услуг по ремонту грузовых вагонов за 2019 года составила 17,4 %.

Гарантированная возможность проводить ремонт грузовых вагонов в объемах более 108 тыс. вагонов в год.

За время работы Компания обрела и укрепила репутацию квалифицированного и надежного партнера. Сферы сотрудничества с заинтересованными предприятиями постоянно расширяются.

В настоящее время в связи с переходом АО «ВРК-2» на налоговый мониторинг с 2020 года, а также в целях реализации контроля за отдельными расходными операциями по списанию материалов (уменьшающими налогооблагаемую базу по доходам) на полигонах подразделения АО «ВРК-2» в постоянную эксплуатацию переводится функционал ЭДО следующие формы документов: приходный ордер форма № М-4, требование-накладная форма № М-11, акт на списание материальных ценностей форма № ФМУ-76 и материальный отчет форма № ФМУ-54.

В третьей главе магистерской работы рассмотрена организация ведения материально-производственных запасов АО «ВРК-2», в т.ч. учет номерных запасных частей в вагонном ремонтном депо Московка, предложены методы по совершенствованию учета номерных запасных частей.

В целях обеспечения сохранности и контроля за движением дорогостоящих запасных частей необходимо ежедневно производить сверку между производственными системами. Внедрение электронных документов по движению номерных запасных частей позволит минимизировать ошибки по формируемым документам в системе ЕК АСУФР на основе электронных документов.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс РФ. Ч. 1. (в ред. ФЗ № 379-ФЗ от 05.12.2017) – Новосибирск: Сибирское издательство, 2018. – 473 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. (в ред. ФЗ № 121-ФЗ от 22.04.2020) [Электронный ресурс]. Режим доступа: //consultant.ru / document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 09.04.2020).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. ФЗ от 29.07.2018) [Электронный ресурс]. Режим доступа: //consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 09.04.2020).
4. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (в ред. ФЗ от 23.06.2016) [Электронный ресурс]. Режим доступа: //consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112701 (дата обращения: 05.05.2020).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (в ред. приказа Минфина РФ от 16.05.2016 N 64н) [Электронный ресурс]. Режим доступа: // consultant.ru/document/ cons_doc_LAW_32619 (дата обращения: 09.04.2020).

6. Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» // [Электронный ресурс]. Режим доступа: //consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543 (дата обращения: 09.04.2020).

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н (в ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс]. Режим доступа: //consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_193531 (дата обращения: 09.04.2020).

8. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. Приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н / [Электронный ресурс] – Режим доступа: //consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523 (дата обращения: 12.05.2020).

9. Корпоративный учетный принцип «Учет материально-производственных запасов» (КУП 6/2016): утв. приказом главного бухгалтера ОАО «РЖД» от 30.12.2016 № ЦБС-78 (в ред. от 31.12.2019 № ЦБС-60).

10. Волков, Н.Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятии / Н.Г. Волков. – М.: Дело и право, 2017. – 387 с.

11. Красов, А.П. Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте: Учебник для вузов железнодорожного транспорта / А.П. Красов, А.А. Вовк и др.; Под ред. проф. А.П. Красова. – М.: ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008. – 672 с.

12. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст]: учебное пособие. – 12-е изд., перераб. и доп. / В.П. Астахов. – М.: Издательство Юрайт, 2017. – 955 с.

13. Хвостик, Т.В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету [Текст] [Электронный ресурс]: учеб. пособие / Т.В. Хвостик. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА –М, 2013. – 168 с. – Режим доступа: //studmed.ru/hvostik-t-v-praktikum-po-buhgalterskomu-finansovomu-chetu_6e835ac14fc.html (дата обращения: 21.03.2020).

14. Воронченко, Т. В. Бухгалтерский финансовый учет. Часть 2 : учебник и практикум для вузов [Электронный ресурс] / Т. В. Воронченко. — 2-е изд. — М.: Издательство Юрайт, 2019. — 354 с. —Режим доступа: //urait.ru/bcode/446652 (дата обращения: 15.03.2020).

15. Словарь предпринимателя [Текст] [Электронный ресурс]: под ред. проф. Н.Н. Пилипенко. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: «Дашков и К», 2011. – 580 с. – Режим доступа: //rosmedlib.ru/ru/book/ISBN9785394026775.html (дата обращения: 21.03.2020).

16. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2018. – 584 с.

17. Шибзухова, Р.А. Экономические, юридические и технические признаки классификации материалов [Текст] / Р.А. Шибзухова, Ж.Ч. Афаунова, З.М. Уначева // Фундаментальные исследования. – 2015. - № 11. – С. 621-624. Режим доступа: //fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39472 (дата обращения: 25.03.2020).

18. Бабев Ю.А. Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) : учебник. М.: ИНФРА-М, 2018. – 398 с.

19. Никандрова, Л.К. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] : учеб. пособие / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. – М.: ИНФРА-И, 2015. – 96 с.

20. Алборов, Р.А. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Р.А. Алборов. – 3-е изд., перераб. и доп. – Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 300 с.

21. Крафт, Г.В. Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте. Ч.1.: Учебное пособие / Макеева Е.З., Кузьминова Т.Н., Устич Д.П. и др./ Под ред. Крафт Г.В. – М.: РУТ (МИИТ), 2018. – 294 с.

22. Мурзагалина, Г.М. Понятие и нормативно-правовое регулирование материально-производственных запасов // Научно-практический электронный журнал Аллея Науки. 2018. - № 8(24). – С. 269-273. – Режим доступа: //alley-science.ru/domains_data/files/1Sep18 (дата обращения: 25.03.2020).

23. Адаменко, А.А. Материально-производственные запасы как значимый объект учета и анализа // Научный журнал КубГАУ. 2016. - № 124(10). – С. 257-274. Режим доступа: //cyberleninka.ru/article/n/materialno-proizvodstvennye-zapasy-kak-znachimyy-obekt-ucheta-i-analiza-1 (дата обращения: 25.03.2020).

24. Сметанко, А.В. Учетно-аналитическое обеспечение процесса управления материально-производственными запасами / А.В. Сметанко, Е.В. Глушко, В.Н. Юферева // Молодой учетный. – 2017. – № 9(143). – С. 447–451. – Режим доступа: //moluch.ru/archive/143/40159/ (дата обращения: 09.03.2020).

25. Полковский, Л.М. Теория бухгалтерского учета: Учебник для бакалавров / А.Л. Полковский; под ред. проф. Л.М. Полковского. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2018 – 272 с. Режим доступа: //biblioclub.ru/ (дата обращения: 26.03.2020).

26. Кручанова, Ю.А. Определение, признание и оценка материально-производственных запасов: российский и международный подход // Учет и статистика. – 2019. – № 2 (54). – С. 46-49. Режим доступа: //cyberleninka.ru/article/n (дата обращения: 02.03.2020).

27. Рахимкулова, А.А. Выбор метода оценки материально-производственных запасов / А.А. Рахимкулова // Башкирский государственный университет Стерлитамакский филиал. – 2018. – С. 390-392. Режим доступа: //cyberleninka.ru/article/n (дата обращения: 02.03.2020).

28. Степанова, Г.А. Учет материально-производственных запасов на предприятии (часть 1) // Корпоративные информационные системы. – 2019. № 6. – С. 11-46. Режим доступа: //corpinfosys.ru/archive/issue-6/61-2019-6-mpz (дата обращения: 02.03.2020).

29. Решетнева, М.Ф. Анализ методов учета материалов на производственных предприятиях // Экономика, бизнес, инновации. – 2019. – № 68. – С. 68-73. Режим доступа: //cyberleninka.ru/article/n (дата обращения: 09.03.2020).

30. Вахидов, Ш.Г. Законодательно-нормативное регулирование учета материально-производственных запасов // Форум молодых ученых. – № 9(25). – 2018. – С. 111-115. Режим доступа: //elibrary.ru/intem.asp (дата обращения: 09.03.2020).

31. Куликова, Л.И. Развитие бухгалтерского учета запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности // Проблемы науки. 2017. - № 9(22). – С. 41-47. Режим доступа: //elibrary.ru/intem.asp (дата обращения: 15.03.2020).

32. Смолянинов, С.В. Нормативно-правовые аспекты учета материально-производственных запасов // Научное обеспечение развития АПК в условиях импортозамещения. – 2018. – С. 52-55. Режим доступа: //elibrary.ru/intem.asp (дата обращения: 15.03.2020).

33. Боташева, Л.С. Учет и оценка материальных запасов в соответствии с отечественными и международными стандартами // Научная дискуссия: вопросы экономики и управления. – 2016. - № 4-1 (48). – С. 15-18. Режим доступа: //elibrary.ru/intem.asp (дата обращения: 15.03.2020).

34. Садыкова, Л.Г. Учет материально-производственных запасов, их классификация и оценка // Экономика и управление: современные тенденции. – 2019. – С. 182-188. Режим доступа: //elibrary.ru/intem.asp (дата обращения: 09.03.2020).

35. Волохова, А.С. Встречай новый бухгалтерский стандарт: ФСБУ 5/2019 «Запасы» // ЭЖ-бухгалтер. – 2020. - № 13. – С. 4-5. Режим доступа: //www.eg-online.ru/article/417457 (дата обращения: 14.05.2020).

36. ИПБ России // https://www.ipbr.org/about/news/2020/04/02/fsbu-5-2019/ (дата обращения: 14.05.2020).

37. Бейкер Тилли // http://bakertilly.ru/files/docs/fsbu-5-2019-zapasy-osnovnye-otlichiya-ot-pbu-5-01-uchet-materialno-proizvodstvennyh-zapasov.pdf (дата обращения: 14.05.2020).

38. БухГуру // https://buhguru.com/buhuchet/novyj-standart-buhuchyota-zapasy-s-2020-goda.html (дата обращения: 14.05.2020).