

вычитаемая временная разница, влекущая за собой возникновение отложенного налогового актива в размере (67000 - 25000 рублей) \* 20% = 8400 рублей.

Согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», если по итогам налогового периода (текущий год) у организации расходы на рекламу превысили 1% выручки от реализации, то у налогоплательщика образуются не временные, а постоянные налоговые разницы [5].

Таким образом, при учете расходов на рекламу могут возникнуть как временные, так и постоянные разницы. Четкая организация аналитического учета позволит своевременно контролировать величину расходов для целей налогообложения. Контрольная функция бухгалтерского учета расходов в целях их налогообложения усилится еще больше, если в составе себестоимости выделять расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении, и показывать налогооблагаемый результат. Это будет способствовать появлению дополнительных аналитических возможностей у управленческого персонала и у внешних пользователей информации.

Также одним из важных путей совершенствования бухгалтерского учета расходов на рекламу является совершенствование их документального оформления. Все рекламные расходы должны быть подтверждены комплектом документации, который позволит рационально расходовать денежные средства на рекламу и на основе этого эффективно использовать рекламные средства. Так же для упрощения расчета расходов на рекламу можно использовать специальные аналитические регистры.

#### **ВЫВОД**

Таким образом, в настоящее время реклама очень важна. Она помогает организации довести до покупателей информацию о продукции. Поэтому, в процессе сбыта товаров, организации несут расходы на рекламу. Эти расходы должны быть правильно отражены в бухгалтерском учете. Также величина некоторых расходов на рекламу может быть ограничена нормами и нормативами, определенными Налоговым Кодексом РФ. Совершенствование учета расходов на рекламу в организации необходимо для того, чтобы рационально расходовать и эффективно использовать денежные средства на рекламу.

#### **Список цитированных источников**

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс РФ. Часть вторая [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19.07.2000г. (в ред. от 06.04.2015г.) – СПС Консультант Плюс.

2. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Федеральный закон №381-ФЗ: принят ГД РФ 28.12.2009г. (в ред. от 31.12.2014г.) – СПС Консультант Плюс.

3. Российская Федерация. Законы. О рекламе. [Электронный ресурс]: Федеральный закон №38-ФЗ: принят ГД РФ 22.02.2006г. (в ред. от 08.03.2015г.) – СПС Консультант Плюс

4. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: № 33н: утвержден Министерством финансов РФ 6.05.1999г. (в ред. от 27.04.2012г.) - СПС Консультант Плюс.

5. Российская Федерация. Приказы. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций. ПБУ 18/02. [Электронный ресурс]: №114н: Приказ Минфина РФ от 19.11.2002г. (в ред. от 06.04.2015г.) - СПС Консультант Плюс.

6. Российская Федерация. Приказы. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]: № 94н: утвержден Министерством финансов РФ 31.10.2000г. (в ред. от 08.11.2010г.) - СПС Консультант Плюс.

#### **УДК 657**

**Силантьева А.Н.**

**Поволжский государственный университет сервиса, Россия, г. Тольятти**  
**Научный руководитель: к.э.н., доцент Волкова А.А.**

### **ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА ЗАПАСОВ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ**

Актуальность.

В статье проведен сравнительный анализ учёта запасов согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы". Сопоставление методик оценки данных активов по российским и международным стандартам финансовой отчетности позволило выделить отдельные проблемы в организации бухгалтерского учёта и включении запасов в затраты производства.

Цель исследования.

Разъясняются особенности учета запасов, осуществляемого в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности.

Материалы исследования.

Процесс сближения российского бухгалтерского учёта с международными стандартами учёта и финансовой отчётности в нашей стране длится уже более 15 лет. Его началом считается 06.03.1998, когда Постановлением Правительства РФ была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учёта. Переход на Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) обусловлен притоком зарубежного капитала в российскую экономику и вступлением России в ВТО.

Анализ структуры затрат ресурсов на производство готовой продукции показывает, что на любом производственном предприятии основная их доля приходится на материальные затраты. Доля материальных затрат зависит от особенностей производства и видов деятельности организации. Например, на сельскохозяйственных предприятиях на материальные затраты приходится более 60% в растениеводстве и 70% в животноводстве. В связи с этим одним из важных объектов учёта являются запасы. От того, как организация производит оценку материально-производственных запасов, каким методом она их списывает на затраты производства, во многом зависит себестоимость производимой продукции, а в конечном итоге - и финансовый результат [2].

Стоимость запасов, списываемых на затраты производства, в первую очередь зависит от того, по какой стоимости организация их оприходовала и по какой стоимости они учитываются в процессе хранения. Согласно п. 5 ПБУ 5/01 "материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости". Как отмечено в п. 9 МСФО (IAS) 2, "запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой продажной цене".

По международным стандартам запасы после их приобретения на каждую отчётную дату должны быть подвержены переоценке. Если себестоимость выше чистой цены продаж, то запасы должны быть уценены до размера данной цены.

Также следует отметить, что в российском стандарте чётко прописано определение фактической себестоимости материально-производственных запасов по каналам поступления:

- приобретение за плату;
- изготовление на предприятии;
- внесение в счёт вклада в уставный капитал;
- поступление по договору дарения или безвозмездно, поступление в обмен на другие активы.

Международные стандарты финансовой отчётности в таком ракурсе определения себестоимости запасов не рассматривают, но по тексту можно проследить порядок определения стоимости приобретения и переработки запасов.

Не всегда запасы приобретаются за плату, есть категория запасов, которая производится на предприятии, например готовая продукция. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, изготовленных в организации, согласно п. 7 ПБУ 5/01, определяется исходя из фактических затрат на производство [4].

Сформированная таким образом фактическая себестоимость материально-производственных запасов принимается к бухгалтерскому учёту и согласно п. 12 ПБУ 5/01 не подлежит изменению. То есть запасы в российском бухгалтерском учёте учитываются по исторической стоимости.

Сравнивая методики оценки запасов, которые не приобретаются, а производятся на предприятии, следует отметить, что подробно порядок формирования затрат на производство в ПБУ 5/01 не прописан. В МСФО (IAS) 2, наоборот, расписано, какие расходы включаются в затраты на переработку при производстве продукции. Также в МСФО (IAS) 2 значительное внимание уделяется проблеме распределения накладных расходов. В отечественном бухгалтерском учёте независимо от объемов производства все косвенные накладные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции (исключение сделано лишь для малых предприятий). Тогда как международный стандарт не предоставляет возможности увеличения себестоимости готовой продукции за счёт постоянных накладных производственных затрат при существенном сокращении производства.

Известно, что не всегда объект учёта затрат совпадает с объектом калькуляции. Бывает, что одному объекту учёта затрат соответствуют два и более объекта калькуляции. В данном случае затраты на переработку распределяются между производимыми продуктами на пропорциональной основе. Международные стандарты финансовой отчетности предлагают в качестве базы распределения брать стоимость продаж каждого продукта.

Отдельно в МСФО (IAS) 2 отмечается особенность определения себестоимости сельскохозяйственной продукции, полученной от биологического актива. В данном Стандарте дается сноска на МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство". Оценка запасов, состоящих из собранной сельскохозяйственной продукции, которую предприятие получило от своих биологических активов, при первоначальном признании производится по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом расчётных затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов. Справедливая стоимость - сумма, на которую может быть обменян актив в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку [1].

Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. То есть справедливой стоимостью биологического актива может быть его цена на рынке за минусом расходов по доставке этого актива на данный рынок. Таким образом, полу-

чается, что если запасы, произведенные от биологического актива, оценивать на момент их первоначального признания по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и если эти же запасы в тот же момент времени оценивать по чистой цене продажи, то суммы будут одинаковы. Следуя логике, и далее можно отметить, что запасы, полученные от биологического актива, при первоначальном признании оцениваются в размере суммы чистой цены продаж.

Среди российских положений по бухгалтерскому учёту такой стандарт отсутствует. Поэтому в данной ситуации российский бухгалтерский учет будет оценивать данные запасы в общем порядке по фактической себестоимости.

Различные подходы к оценке запасов по российским и международным стандартам будут давать разную себестоимость производимой продукции из данных запасов.

Но, поставив запасы на учёт, их нужно еще списать на затраты производства. Методики списания запасов на затраты производства по ПБУ 5/01 и по МСФО (IAS) 2 аналогичны. Для оценки товарно-материальных ценностей при их движении используют следующие методы оценки:

1) для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми и выполненных по специальным заказам, - по себестоимости каждой единицы, т.е. каждая единица запаса при приходе оценивается индивидуально и по этой же стоимости списывается в расход;

2) для остальных запасов - по средней себестоимости или по методу ФИФО.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей себестоимости вида запаса на их общее количество. Общая себестоимость вида запаса равна сумме себестоимости остатка запасов на начало месяца и стоимости их прихода за месяц. Общее количество равно сумме запасов на начало месяца и сумме поступивших запасов за месяц. Согласно методу ФИФО применяют правило: "первая партия на приход - первая партия в расход". Это значит, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем по цене второй и т. д. в порядке очерёдности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц [3].

Рассмотренные различия в определении себестоимости запасов по российским и международным правилам учёта не оказали бы такого существенного влияния на стоимость материально-производственных ценностей, если бы не было понятия "чистая цена продаж". Если в ПБУ 5/01 в основу учёта материально-производственных запасов положен принцип исторической стоимости, то в МСФО (IAS) 2 в основу учёта запасов положен принцип, предусматривающий, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая может быть получена от их продажи или использования. Для реализации этого принципа в международных стандартах и вводится понятие "чистая цена продажи".

Выводы.

Проведя анализ вышеизложенных понятий, следует отметить, что российский бухгалтерский учёт основывается на юридических принципах. Есть документ - есть стоимость, которая в этом документе отражена. Учёт не учитывает изменения внешней среды, в которой находится предприятие. Международные стандарты, наоборот, в основу своего учёта закладывают экономический смысл. Неважно, что нет документа, самое главное - стоимость запасов в организации должна быть сопоставима с реальной стоимостью, поэтому весь учёт построен на периодических переоценках материальных ценностей. В связи с этим и себестоимость, сформированная таким образом, будет более реальной, чем себестоимость, сформированная на основе исторической оценке запасов.

Регулирование бухгалтерского учёта в России исторически отличается от подходов, принятых в странах рыночной экономики, но в настоящее время нормативная база учёта претерпевает существенные изменения, которые направлены на использование принципов, составляющих основу международной системы бухгалтерского учёта. Результатом изменений со временем должен стать язык бухгалтерского учёта, одинаково понятный как международным, так и российским пользователям финансовой отчётности. Немаловажную роль играет вопрос о доведении финансовой информации до потенциальных инвесторов в привычном для них формате. Это означает, что в скором времени бухгалтерский учёт в России будет основан на новых подходах, ориентированных на получение информации, полезной для принятия решений.

#### Список цитированных источников

1. Демина, И.Д. Применение МСФО (IAS) 2 "Запасы" в отечественной практике бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – N 17 (263).
2. Дружиловская, Э.С. Современные проблемы оценки запасов в РСБУ и МСФО и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – N 38 (284).
3. Потапов, И.Г. Источники информации для определения справедливой стоимости в условиях российского рынка / И.Г. Потапов, О.П. Харченко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – N 19 (217).
4. Цыгулева, М.И. Профессиональное суждение бухгалтера о современной экономике организации // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – N 8.