УДК 657.1.014.132:622.2

Н.В.МИХАЙЛОВА
Норильский индустриальный институт

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА В ГОРНО-МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОМ ПРОИЗВОДСТВЕ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К МСФО*

Представлены результаты сравнения учета материально-производственных запасов в соответствии с российскими и международными стандартами финансового учета и отчетности. Приведены различия при использовании плана счетов, а также совпадения и расхождения в оценках материально-производственных запасов при поступлении в организацию и при списании в производство или на реализацию.

The paper presents results of comparative analysis of inventory accounting in accordance with Russian and international standards in financial accounting and reporting. Differences in application of the accounting scheme, as well as coincidences and divergences in inventory estimation in delivery to the company and disposal to production or realization.

Российские компании, вышедшие на мировой рынок, в последние годы столкнулись с проблемой адекватного отражения финансовых результатов в публикуемой отчетности. В этом нуждаются инвесторы, заинтересованные в эффективном вложении средств.

Сейчас эта проблема решается трансформацией отчетности, созданной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ), в финансовую документацию в соответствии с МСФО.* Поскольку МСФО позволяют объективно отражать финансовый результат в форме, понятной зарубежным инвесторам, и дают возможность эффективно вести управленческий и бухгалтерский учет, ОАО «ГМК «Норильский никель» приняло решение о переходе на учет в соответствии с МСФО.

Корректное решение этой проблемы заключается в построении учетной модели по МСФО и ее сравнении с действующими в компании системами учета.

В соответствии с этой целью задачами исследования являются:

1) формирование учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

2) апробация учетных процессов параллельно с действующим учетом;

3) построение информационной системы учета в соответствии с МСФО.

Решение 2-й и 3-й задач вытекает из успешных результатов формирования учетной политики. Именно на ее решении на примере учета материально-производственных запасов (МПЗ) по МСФО (IAS) 2 «Запасы» и сосредоточено данное исследование.

Управление активами и пассивами компании основано на их классификации в форме рабочего плана счетов, задающего правила ведения записей в бухгалтерском учете и формирования регистров.

В соответствии с РСБУ, рабочий план счетов жестко регламентирован по структуре и нумерации синтетических счетов. Свобода организации проявляется лишь в формировании аналитических счетов. Согласно же МСФО, каждая компания может использовать свой план счетов, наиболее удобный для составления финансовых отчетов, гибкий и расширяющийся вследствие изменения структуры или сферы деятельности. План счетов также может предусматривать детализацию для синхронизации финансовых и управленческих отчетов. Это обеспе-

* МСФО – международные стандарты финансового учета и отчетности.

чивается произвольным числом символов в номере счета. Количество символов обусловлено потребностью компании в аналитическом учете, а также используемой компьютерной системой.

Для упрощения заполнения финансовых отчетов в первой части плана счетов перечисляют все балансовые счета в том порядке, в каком они встречаются в балансе. Во второй части перечисляют счета прибылей и убытков. В этом случае представление о балансе, отчете о прибылях и убытках и движении денежных средств компании можно получить сразу после формирования оборотно-сальдовой ведомости или пробного баланса (trial balance). Баланс по МСФО, как и по РСБУ, отражает статьи в порядке возрастания ликвидности активов и пассивов. Однако международные стандарты не устанавливают порядок перечисления статей баланса, а лишь регламентируют информацию, раскрываемую в нем.

Еще одной особенностью планов счетов по МСФО является отсутствие в них активно-пассивных счетов, как в плане счетов коммерческих банков. Поэтому уравновешивание баланса активов и пассивов основано на парных счетах. В связи с этим одному российскому счету может соответствовать несколько счетов в плане по МСФО и наоборот.

Поскольку план счетов ОАО «ГМК «Норильский никель» принципиально отличается от требований МСФО, а компания планирует вести параллельный учет по международным стандартам, ей придется формировать свой план счетов по МСФО, учитывающий счета учета затрат центров функциональной ответственности. Его использование для учета МПЗ приведет к ряду отличий, связанных с регламентацией на основе РСБУ.

В нашей стране учет производственных запасов регулируют ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В МСФО же учет МПЗ описан в стандарте (IAS) 2 «Запасы» и в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности.

В ПБУ 5/01 МПЗ признают сырье, материалы для производства товаров (работ, услуг), активы для управленческих нужд организации. В российском балансе хозрасчетных организаций к запасам еще относят затраты на незавершенное производство, расходы будущих периодов и ряд других активов. При этом принять МПЗ на баланс можно лишь при наличии у организации права собственности на них или иных хозяйственных прав. При их отсутствии МПЗ учитывают за балансом.

В МСФО к запасам относят товары, готовую продукцию и незавершенное производство. Определение понятия «запасы» показывает, что это ресурсы, контролируемые компанией, которые она намеревается использовать ради получения выгоды. Под контролем понимают возможность управления активами по собственному усмотрению и ограничение таковой для других организаций. Факт наличия или отсутствия права собственности не влияет на учет запасов согласно МСФО.

Согласно РСБУ, в составе запасов отражаются и расходы будущих периодов. В МСФО ни один стандарт не предусматривает такой статьи. Расходами будущих периодов в международном учете признают так называемые предоплаченные расходы, но отражаются они в составе выданных авансов.

Формирование фактической себестоимости запасов по РСБУ имеет много общего с МСФО, но существующие отличия касаются увеличения стоимости запасов за счет процентов по заемным средствам и скидкам на приобретение. При трансформации российской отчетности это приводит к завышению балансовой стоимости запасов.

В российской отчетности запасы отражают по фактической себестоимости, включающей сумму, фактически истраченную при покупке, за вычетом НДС и акцизов. Также фактические затраты могут включать и проценты по займам, полученным для их приобретения, которые были начислены до принятия МПЗ к учету. Их списывают в со-

став прочих расходов после учета запасов на балансе. Для поврежденных или устаревших запасов по РСБУ отражают рыночную цену, уменьшенную на сумму резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Рыночной при этом считается общая цена возможной продажи.

В соответствии с МСФО, запасы оценивают по наименьшей из двух величин – себестоимости или возможной чистой цене реализации. Данный подход объективнее отражает положение компании. Себестоимость МПЗ формируется из цены покупки, импортных пошлин, налогов (кроме возмещаемых), расходов на перевозку и обработку, а также иных затрат на их приобретение. Торговые скидки, полученные компанией после принятия запасов на учет, из себестоимости вычитаются. При этом возможная чистая цена реализации является рыночной ценой за вычетом расходов на продажу.

По РСБУ и МСФО одни и те же виды запасов с разной себестоимостью можно списывать одним из трех способов: по себестоимости единицы запасов, ФИФО (первый в приход, первый в расход) и по средней себестоимости. Списание запасов по способу ФИФО и средней себестоимости осуществляют взвешенно или как скользящую оценку. В МСФО им соответствуют периодическая и непрерывная оценки.

Таким образом, даже неполный сравнительный анализ учета МПЗ по РСБУ и МСФО показывает, что горно-металлургической компании необходимо создавать обособленную, реализованную в информационной системе, модель учета в соответствии с МСФО. Это позволит по результатам ее применения оценить эффективность управленческого, бухгалтерского и налогового учета по международным стандартам.

Научный руководитель доц. *Г.Л.Рогальский*