



МИНИСТЕРСТВО
ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ
ПРИДНЕСТРОВСКОЙМОЛДАВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

MD3300, ПМР, г. Тирасполь, ул. 25 Октября, 100, тел: 0(533) 9-19-65, тел/факс: 0(533) 9-74-10,
economy.pmr@gmail.com

10.03.2022 № 01-19/1128

На № _____ От _____

Инструктивное письмо о некоторых правилах, подходах и оценках, применяемых при раскрытии информации о запасах в бухгалтерском учете организаций, осуществляющих добычу, переработку и реализацию полезных ископаемых

С целью разъяснения возникающих у хозяйственных субъектов вопросов при отражении в бухгалтерском учете отдельных фактов хозяйственной жизни Министерство экономического развития Приднестровской Молдавской Республики разъясняет некоторые правила, подходы и оценки, применяемые при раскрытии информации о запасах в бухгалтерском учете организаций, осуществляющих добычу, переработку и реализацию полезных ископаемых.

Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, а также предъявляемые требования к составлению и предоставлению финансовой отчетности и к регулированию взаимоотношений по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Приднестровской Молдавской Республике определены в Законе Приднестровской Молдавской Республики от 17 августа 2004 года № 467-3-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (САЗ 01-34) в действующей редакции (далее – Закон ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»).

Целью ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и беспристрастной финансовой информации об активах, обязательствах и капитале, результатах деятельности, доходах и расходах, движении денежных средств организации. (пункт 2 статьи 5 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»).

При этом бухгалтерский учет является обязательным видом учета при осуществлении финансово-хозяйственных операций (пункт 1 статьи 5 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»).

В свою очередь, согласно пункту 2 статьи 1 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» действие данного Закона распространяется на все организации независимо от организационно-правовой формы, находящиеся на территории Приднестровской Молдавской Республики, зарегистрированные в качестве юридического лица в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики, а также на филиалы и представительства иностранных организаций.

Иными словами действие Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» распространяется в том числе и на организации, осуществляющие добычу, переработку и реализацию полезных ископаемых.

Вместе с тем в соответствии с пунктами 1 – 2 статьи 13 Закона ПМР «О

бухгалтерском учете и финансовой отчетности» организации обязаны оценивать активы, обязательства и капитал по методам определения денежных сумм, согласно которым данные активы, обязательства и капитал признаются и фиксируются в бухгалтерском учете.

Методы признания и отражения в бухгалтерском учете активов, обязательств, капитала, доходов и расходов устанавливаются стандартами бухгалтерского учета.

При этом согласно пункту 1 статьи 10 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» основополагающим внутренним регламентирующим документом, определяющим принципы и способы ведения бухгалтерского учета в организации, является учетная политика.

В свою очередь, в соответствии с подпунктом а) статьи 2 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» активы – это принимаемые организацией к бухгалтерскому учету недвижимые и движимые вещи (включая деньги и ценные бумаги), находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, в том числе вещные права организации в отношении других лиц, а также исключительные права – результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, имеющие стоимостную оценку, от которых ожидается получение экономической выгоды в будущем.

Наряду с этим, в соответствии с Инструкцией по применению счетов бухгалтерского учета, утвержденной Приказом Министерства экономического развития Приднестровской Молдавской Республики от 19 октября 2011 года №182 (в текущей редакции) активы – это ресурсы, контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которого организация ожидает экономических выгод в будущем.

Активы краткосрочные (оборотные) – это активы, удовлетворяющие любому из нижеперечисленных критериев:

а) их предполагается реализовать или они предназначены для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации;

б) они предназначены главным образом для целей продажи;

в) их предполагается реализовать в течение одного года с отчетной даты;

г) они представляют собой денежные средства или эквивалент денежных средств, кроме случаев, когда их запрещено обменивать или использовать для погашения обязательств в течение, по меньшей мере, одного года с отчетной даты.

Таким образом руководствуясь нормами законодательства Приднестровской Молдавской Республики в сфере бухгалтерского учета, добытые полезные ископаемые подлежат признанию в бухгалтерском учете, как краткосрочные (оборотные) активы – запасы.

Порядок учета запасов устанавливается Стандартом бухгалтерского учета № 2 «Запасы», утвержденным Приказом Министерства финансов ПМР от 29 июня 2009 года № 168 (далее – СБУ № 2), действие которого распространяется на все юридические лица, которые занимаются финансово-хозяйственной деятельностью и зарегистрированы в Приднестровской Молдавской Республике, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Приднестровской Молдавской Республики, так и за ее пределами независимо от формы собственности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы за исключением кредитных, страховых и иных организаций, подконтрольных в своей деятельности центральному банку Приднестровской Молдавской Республики, при условии наличия нормативных правовых актов центрального банка Приднестровской Молдавской Республики, устанавливающих нормативные требования для таких организаций.

В соответствии с пунктом 2 СБУ № 2 данный Стандарт содержит в себепосредственно порядок и способы расчета себестоимости запасов, а также порядок определения затрат и их последующего признания в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины возможной чистой цены продаж.

Вместе с тем для определения порядка применения СБУ № 2 Приказом Министерства экономического развития Приднестровской Молдавской Республики от 16 сентября 2013 года № 118 утверждена Инструкция «О порядке учета и раскрытия информации о запасах в

рамках подготовки финансовой отчетности для органов государственной власти» (далее - Инструкция «О порядке учета и раскрытия информации о запасах»).

Данная инструкция применяется для учета всех запасов, за исключением:

а) незавершенного производства по договорам на строительство, включая связанные с ними договоры на предоставление услуг;

б) финансовых инструментов, то есть финансовых вложений, в основе которых лежит договор;

в) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией в момент ее сбора.

В соответствии с пунктом 7 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» организация осуществляет учет запасов в соответствии с Планом счетов, утвержденным Приказом Министерства экономического развития Приднестровской Молдавской Республики от 19 октября 2011 года №182 (в текущей редакции) (далее - План счетов), на счетах 211 «Материалы», 212 «Незавершенное производство», 213 «Продукция», 214 «Товары».

При этом согласно пункту 72 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» активы, являющиеся частью товарно-материальных запасов, которые произведены в организации и предназначены для продажи или внутреннего потребления, в условиях деятельности организации являются продукцией.

К продукции относятся:

а) готовая продукция;

б) полуфабрикаты собственного производства;

в) побочная продукция.

Готовая продукция (продукция собственного производства) - категория запасов, являющихся конечным результатом производственного цикла организации, соответствующих техническим условиям, условиям договора или иным требованиям, установленным законодательством Приднестровской Молдавской Республики, принятых отделом (службой) технического контроля и сданных на склад организации или принятых заказчиком.

Учет готовой продукции должен обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Готовая продукция организации учитывается в количественных и стоимостных показателях по наименованиям (по укрупненным группам), с отдельным учетом по отличительным признакам (марка, артикул, модель, сорт и так далее).

Организация определяет перечень выпускаемой продукции, утвержденный внутренним документом организации.

Вместе с тем в соответствии с нормами пунктов 10 – 11 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» отражение первоначального поступления запасов (в том числе и продукции), их движение и выбытие производится организацией только при наличии первичных документов.

Вновь приобретенные (или произведенные внутри организации) запасы оприходуются по фактической себестоимости.

Так, согласно нормам пунктов 17 - 18 данной Инструкции себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из нормативных затрат, связанных с производством данных запасов, но не выше фактических.

В стоимость запасов, произведенных внутри организации, включаются все необходимые затраты на производство таких запасов (готовой продукции): сырье и материалы, затраты на оплату труда, косвенные (накладные) расходы.

Затраты на приобретение товаров или сырья, материалов, являющихся компонентами производства продукции, определяются в соответствии с порядком, изложенным выше.

Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции:

а) прямые затраты на оплату труда (в том числе премии и другие выплаты стимулирующего, компенсирующего и социального характера, а также затраты по единому

социальному налогу, резервы отпусков);

б) переменные накладные производственные затраты, которые связаны с переработкой сырья в готовую продукцию;

в) постоянные накладные производственные затраты, которые имеют место быть при переработке сырья в готовую продукцию.

Оценка остатков незавершенного производства на конец отчетного периода осуществляется посредством проведения инвентаризации оставшихся в производстве изделий и определения процента их готовности в зависимости от метода, принятого в учетной политике:

а) по фактической или нормативно – плановой производственной себестоимости;

б) по прямым затратам (прямым материальным затратам, прямым затратам на оплату труда);

в) по прямым материальным затратам.

Расчет (калькулирование) себестоимости выпущенной продукции, выполненных и сделанных работ определяется по формуле:

Себестоимость выпущенной продукции = остатки незавершенного производства на начало отчетного периода + затраты за отчетный период - затраты на окончательный брак - остатки незавершенного производства на конец отчетного периода.

Остаток незавершенного производства на конец отчетного периода признается одним из видов оборотных активов и отражается в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в виде сальдо на счете 212 «Незавершенное производство», установленного Планом счетов.

Полуфабрикаты собственного производства представляют собой законченную фазу обработки сырья, учет которых ведется с использованием счета 213 «Продукция» субсчет 2132 «Полуфабрикаты собственного производства», установленного планом счетов. Оценка запаса полуфабрикатов собственного производства осуществляется по фактической или нормативно-плановой производственной себестоимости.

Вместе с тем, как установлено пунктом 26 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» затратами, не включаемыми в себестоимость запасов и признаваемыми в качестве расходов в периоде их возникновения, могут быть:

а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

б) затраты на хранение (за исключением случаев, когда данные затраты необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу);

в) административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;

г) затраты на продажу;

д) другие затраты, возникающие в ходе хозяйственной деятельности организации.

Допускается включение в себестоимость административных накладных расходов, прямая связь которых с производством запасов может быть обоснованно доказана.

Следует учитывать, что если фактические затраты на производство данной продукции ниже нормативных, то себестоимость готовой продукции определяется в размере фактических затрат (нормы пункта 31 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах»).

При этом информация о возможных к выбору для использования организацией методов оценки запасов изложена в разделе 4 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах».

В свою очередь, согласно пункту 73 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» фактическая себестоимость продукции, изготовленной в организации, определяется в конце каждого отчетного периода (месяца, квартала) и включает материальные затраты, затраты на оплату труда и косвенные производственные затраты.

Произведенная готовая продукция передается из цеха на склад готовой продукции по одному из следующих документов: накладная на выпуск готовой продукции, акт приема-передачи готовой продукции и другие.

Данные документы разрабатываются и утверждаются как внутренние документы организации, но с учетом общих требований законодательства Приднестровской Молдавской Республики о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, предъявляемым к первичным учетным документам.

Приёмка-передача готовой продукции из цеха на склад оформляется с подтверждением подписями ответственных лиц факта передачи и получения готовой продукции.

Передача готовой продукции со склада организации в структурные подразделения для последующей реализации отражается в учете по дебету счета 213 «Продукция» субсчет «Готовая продукция (Готовая продукция, переданная в собственный магазин)» в корреспонденции с кредитом счета 213 «Продукция» субсчет «Готовая продукция (Готовая продукция на складе)».

Также в соответствии с нормами пункта 75 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» исходя из направленности деятельности организации -внутренними регламентирующими документами устанавливается алгоритм процедуры отгрузки готовой продукции.

Например, на основании заявок, полученных от покупателей, инициатором отгрузки готовой продукции или товаров может выступать отдел продаж. Далее готовится заказ из наименований и количества готовой продукции или товаров, который поступает в отдел логистики и на склад (в виде установленного внутреннего документа или документа в электронном виде).

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) производится в зависимости от условий заключенного договора: по предварительной оплате продукции, с последующей оплатой счета.

На складе на основании разрешения производится подборка по наименованиям и количеству готовой продукции. Складским работником готовится накладная на отпуск товаров на сторону. Так, для отпуска готовой продукции, товаров может использоваться товарно-транспортная накладная формы № 1-Т или товарно-транспортная накладная формы № 1-ТТН. При вывозе готовой продукции покупателем самостоятельно организация получает от покупателя доверенность. Форма доверенности является типовым документом и составляется по форме № М-2 (Приложение № 1 к Альбому унифицированных форм первичной учетной документации).

Готовая продукция собственного производства считается отгруженной при наличии подготовленных отгрузочных документов и подписей ответственных лиц в накладной, грузовой таможенной декларации (оригинал или заверенная копия), железнодорожных накладных (оригиналы или копии).

Выставление счета-фактуры на отгруженную покупателю продукцию производится по ценам, установленным договорами либо в соответствии с прейскурантами цен, утвержденными руководителем организации.

В свою очередь, согласно пункту 27 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» организация вправе использовать непрерывную или периодическую систему учета запасов, так:

а) использование организацией системы непрерывного учета запасов подразумевает подробное отражение операций по движению (поступлению и выбытию) запасов на балансовых счетах их учета (Пример № 4 Приложения № 1 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах»);

б) при использовании периодической системы учета реализация запасов определяется в конце отчетного периода (месяц, квартал, год) на основании данных учета по приобретению и инвентаризации запасов на конец отчетного периода.

Таким образом, в соответствии с нормативными правовыми актами Приднестровской Молдавской Республики в области бухгалтерского учета - нормативное регулирование бухгалтерского учета в отношении объемов добытых и реализованных полезных ископаемых, а также объемов продукции, полученной в результате их переработки, осуществляется в соответствии с общими правилами, установленными СБУ № 2 и

Инструкцией «О порядке учета и раскрытия информации о запасах».

При этом в случае необходимости учета специфики деятельности организаций, осуществляющих добычу и переработку полезных ископаемых, данные организации вправе самостоятельно определять порядок бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с добычей, переработкой и реализацией полезных ископаемых, не противоречащий установленным действующим законодательством общим правилам, принципам и способам, регламентирующим методологию и организацию бухгалтерского учета, с обязательным закреплением его в учетной политике.

Первый заместитель министра



А.А. Слинченко

Жолумская Т.С.
9-61-39