

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ АСПЕКТОВ МЕТОДОЛОГИИ УЧЁТА ЗАПАСОВ ПО НСБУ И МСФО

Якубова Ш.Ш.

Координатор проекта онлайн учебных продуктов ООО "NORMA"

shokhista2021@gmail.com

ARTICLE INFO.

Ключевые

международные стандарты, финансовая отчетность, запасы, бухгалтерский учет, активы, национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ).

слова:

Аннотация

Осуществление синхронизации стандартов бухгалтерского учета является непрерывным процессом в международном сообществе. Применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) необходимо, чтобы упростить международные сопоставления по элементам финансовой отчетности, позволяя инвесторам принимать эффективные финансовые решения, чтобы они могли достоверно видеть и понимать, что происходит с компанией, в которую они хотят инвестировать. В данной статье осуществлен анализ основных аспектов методологии учёта запасов по НСБУ и МСФО, даны рекомендации по сближению требований национальной системы подготовки финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с концепциями и подходами МСФО по учёту запасов.

<http://www.gospodarkainnowacje.pl/> © 2023 LWAB.

Введение. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в Узбекистане - один из важнейших факторов повышения эффективности корпоративного управления, инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности и обеспечения прозрачности бизнеса. Как отметили в своем исследовании ученые экономисты Dargacheva и Shaydanov, применение МСФО необходимо, чтобы упростить международные сопоставления по элементам финансовой отчетности, позволяя инвесторам принимать эффективные финансовые решения, чтобы они могли достоверно видеть и понимать, что происходит с компанией, в которую они хотят инвестировать [9, 64].

В Узбекистане внедрение МСФО проводится регулятором в лице Министерства экономики и финансов (ранее – Министерство финансов) поэтапно и дальновидно. В первую очередь МСФО внедрили и уже используют субъекты, представляющие публичный интерес. Согласно Закону Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», финансово-кредитные организации и акционерные общества с 2015 года обязаны формировать финансовую отчетность в соответствии с МСФО [1, ст. 102]. С 1 января 2021 года организовано

ведение бухгалтерского учёта на основе МСФО акционерными обществами, коммерческими банками, страховыми организациями и юридическими лицами, относящимися к категории крупных налогоплательщиков. Это охватывает более 500 крупнейших организаций нашей страны. Для организаций, перешедших на МСФО, отменён бухгалтерский учёт на основе национальных стандартов.

Переход на МСФО имеет как положительные, так и отрицательные стороны для компаний. Процесс перехода на МСФО сложный и многогранный процесс, который должен происходить в соответствии с темпами развития экономической реальности и соотноситься с готовностью действующей национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтеров-практиков к соответствующим нововведениям. Применение МСФО необходимо, чтобы сделать сопоставимыми стандарты бизнеса и систему ведения учета как между компаниями, так и между странами.

Такое сопоставление достаточно сложно, потому что в каждой стране имеется свой регулируемый набор рекомендаций и требований. Поэтому осуществление синхронизации стандартов бухгалтерского учета во всем мире является непрерывным процессом в международном сообществе. Исходя из вышеизложенного, цель данной статьи – проанализировать основные аспекты методологии учёта запасов по НСБУ и МСФО, дать рекомендации по сближению требований национальной системы подготовки финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с концепциями и подходами МСФО по учёту запасов.

Методология. В процессе исследования применены общенаучные методы и приемы исследований: диалектический и исторический методы познания, сравнительного, экономического и системного анализа, экспертных оценок.

Анализ и результаты. Процесс обеспечения организаций производственными запасами и средствами производства, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности, является важнейшим объектом бухгалтерского учета на организациях. Он оказывает прямое влияние на величину затрат организаций и на себестоимость производимой продукции [11].

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.

В таблице 1. ниже представлен сравнительный анализ основных подходов НСБУ и МСФО по учёту запасов.

Таблица 1.

Сравнительный анализ основных подходов НСБУ и МСФО по учёту запасов¹

	Бухгалтерский учет	Учет по МСФО
Документ	НСБУ N 4 "Товарно-материальные запасы"	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы"
Цель документа	Определяет порядок ведения	Определение порядка учета

¹ Составлена автором.

	бухгалтерского учета товарно-материальных запасов, принадлежащих юридическим лицам (далее - организации) на праве собственности, и отражения их в финансовой отчетности.	запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки.
Сфера применения	Не применяется к ведению учета финансовых инструментов	Не применяется в отношении: (b) финансовых инструментов; и (c) биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.
Определение	Материальные активы, хранящиеся в целях дальнейшей продажи в ходе ведения деятельности и находящиеся в процессе производства, а также используемые в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций	Запасы - активы: (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг
Инвентарь и хозяйственные принадлежности	Включаются активы, отвечающие одному из следующих критериев: Срок службы не более одного года; Активы стоимостью до пятидесятикратного размера базовой расчетной величины, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект) независимо от срока службы. Руководитель организации имеет	Нет

	право установить в учетной политике меньший предел стоимости активов для их учета в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей.	
Себестоимость запасов	Включает в себя стоимость приобретения (суммы, уплачиваемой поставщику) и все затраты, связанные с их приобретением П. 15 НСБУ 4	Включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов
Приобретение товарно-материальных запасов со скидкой	Скидки, использованные покупателем на дату приема товарно-материальных запасов, при наличии подтверждающих первичных учетных документов приводят к уменьшению стоимости приобретенных товарно-материальных запасов. Скидки, возникшие (полученные) в результате исполнения условий договора по приобретению товарно-материальных запасов, после их приема относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не уменьшают стоимости приобретенных товарно-материальных запасов.	Торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.
Приобретение товарно-материальных запасов с отсрочкой или рассрочкой платежа	Принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости реализуемых без предоставления отсрочки или рассрочки платежа. При этом возникающая разница между стоимостью товарно-материальных запасов, реализуемых без предоставления отсрочки или рассрочки, и общей суммой платежей по приобретаемым товарно-материальным запасам признается как	Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

	финансовые расходы (затраты по процентам) на протяжении периода отсрочки или рассрочки платежа в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей по отсрочке или рассрочке.	
Расходы в виде процентов за пользование займов при приобретении или изготовлении товарно-материальных запасов за счет заемных средств	Не включаются в себестоимость запасов	Случаи, когда затраты по займам включаются в себестоимость запасов, определены МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам"
Себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных за иностранную валюту	Определяется в суммах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка на дату принятия их к бухгалтерскому учету исходя из стоимости, указанной в первичных документах, подтверждающих их приобретение (сопроводительные документы или грузовая таможенная декларация), и включением соответствующих затрат, связанных с приобретением товарно-материальных запасов, предусмотренных пунктом 15 НСБУ 4	Учет валютных операций регулируется стандартом МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»
Оценки стоимости материалов при их выбытии и отпуске в производство	По себестоимости каждой единицы По средневзвешенной стоимости (AVECO) По способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов)	По себестоимости каждой единицы По методу ФИФО По средневзвешенной стоимости
Оценка производственной себестоимости	Включает: прямые и косвенные материальные затраты;	Включает: прямые затраты на оплату труда, которые

готовой продукции	прямые и косвенные затраты на труд; прочие прямые и косвенные затраты, связанные с производством.	непосредственно связаны с производством продукции; систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию.
Оценка после признания	По наименьшей из двух стоимостей: себестоимости (стоимости приобретения или производственной себестоимости) на дату составления баланса; чистой стоимости реализации на дату составления баланса	По наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи
Резерв под обесценение запасов	Не создается	Создается в случае превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи

Основные положения учета товарно-материальных запасов по НСБУ №4 "Товарно-материальные запасы" определяют порядок ведения бухгалтерского учета товарно-материальных запасов, принадлежащих организации на праве собственности, и отражения их в финансовой отчетности. По МСФО (IAS) 2 "Запасы", ценность запасов заключается в том, что они принесут экономическую выгоду посредством их продажи или выбытия. Экономическая цель наличия запасов – заработать на разнице между ценой продажи и себестоимостью запаса, то есть заработать на продаже запасов [3].

Национальный стандарт по учету запасов также применяется при учете инвентаря и хозяйственные принадлежности, тары, животных на выращивании и откорме. В МСФО нет такого определения, как «инвентарь и хозяйственные принадлежности». При трансформации финансовой отчетности из национальной системы в международную, часть инвентаря и хозяйственных принадлежностей будет учитываться в отчете по МСФО в составе основных средств, если они соответствуют критериям ОС [10]. Также, МСФО (IAS) 2 "Запасы" не применяется в отношении биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Животные на выращивании и откорме относятся к объектам учёта другого международного стандарта финансовой отчетности - (IAS) 41 "Сельское хозяйство" [6].

При формировании себестоимости запасов, приобретенных за иностранную валюту, национальный учёт базируется на стоимости, указанной в первичных документах, подтверждающих их приобретение (сопроводительные документы или грузовая таможенная

декларация). Она определяется в национальной валюте по курсу Центрального банка на дату принятия их к бухгалтерскому учету [2, пункт 24]. Соответственно, если поставщику выплачен аванс в иностранной валюте, то на момент принятия товара (услуги) к бухучету может возникнуть разница, учитываемая на счетах учета курсовых разниц [8].

Однако, порядок учёта курсовых разниц в целях учета по НСБУ и МСФО отличается. Учет валютных операций регулируется стандартом МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». По нему курсовые разницы определяются только по монетарным статьям. Это единицы имеющейся в наличии валюты, а также активы и обязательства к получению (выплате), выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц [4, пункт 8]. Аванс, выплаченный поставщику товарно-материальных запасов, монетарной статьёй не является. Так как не предполагает дальнейшее получение денежных средств в иностранной валюте.

Отдельного рассмотрения требует вопрос включения расходов в виде процентов за пользование займами в себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных полностью или частично за счет заемных средств. В соответствии с пунктами 5 и 7 МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям», процентные и другие затраты, которые организация несет в связи с получением заемных средств включаются в себестоимость запаса, если он является квалифицируемым активом - активом, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени [5]. Согласно пункта 18 НСБУ 4, при приобретении или изготовлении товарно-материальных запасов за счет заемных средств, расходы в виде процентов за пользование займов не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных полностью или частично за счет заемных средств. В национальном бухучете существует отдельный стандарт - НСБУ N 24 «Учет затрат по займам», который определяет порядок учёта затрат по займам. Пункты 12-20 § 2 данного НСБУ разрешают капитализацию затрат по займам, непосредственно связанным с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива. Однако, согласно пункта 5 НСБУ N 24, в зависимости от конкретных обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть активы, которые требуют значительного времени на доведение их до состояния, позволяющего использовать их по назначению: здания, сооружения, производственные машины и оборудование, нематериальные активы, электростанции, инвестиционная недвижимость и т. п. К квалифицируемым активам не относятся прочие виды инвестиций и товарно-материальные запасы, которые повседневно производятся в больших количествах, на повторяющейся основе, даже если их производство требует длительного времени (например, производство виски, вина, коньяка и т. п.).

Отметим и некоторые отличия в подходах к оценке запасов после признания. По национальному учёту, в целях определения чистой стоимости реализации проводится периодическая переоценка стоимости товарно-материальных запасов, и их стоимость приводится в соответствие с текущей стоимостью [2, пункт 50].

По МСФО, активы не должны отражаться в отчётности по стоимости выше той экономической выгоды, которая ожидается от их продажи или использования. Поэтому при превышении себестоимости запасов над чистой ценой реализации необходимо провести обесценение запасов в том периоде, в котором произошло обесценение. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с

принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования [3, пункт 28]. Расчетные оценки чистой возможной цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода [3, пункт 30]. Факт продажи запасов по цене ниже себестоимости после отчетного периода (но до одобрения финансовой отчетности) является корректирующим событием в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» и требует обесценения запасов в только что закончившемся отчетном периоде. Если в последующих периодах перестали существовать обстоятельства, приведшие к необходимости обесценения запасов до чистой цены реализации, и запасы ещё не израсходованы, то обесценение запасов нужно вернуть, но не выше изначальной себестоимости.

Выводы и рекомендации. Используя финансовую отчетность, составленную по национальным стандартам бухгалтерского учета (НСБУ), нельзя полностью гарантировать достаточное понимание иностранными инвесторами всех аспектов финансово-производственной деятельности компаний в Узбекистане. Поэтому, предлагается разработать и внедрить методологические основы по сближению НСБУ с подходами и концепциями МСФО в вопросе признания и оценки запасов в финансовой отчетности.

Переход на МСФО должен стать важным шагом на пути обеспечения открытости и прозрачности отечественных компаний, повышения их конкурентоспособности, снижения стоимости привлекаемых ими заемных средств и прямых зарубежных инвестиций. И он имеет как положительные, так и отрицательные стороны для компаний. Положительными сторонами являются повышение прозрачности, сопоставимости показателей, увеличение возможностей для качественного управленческого анализа и облегчение доступа к международным финансовым рынкам, зарубежным прямым инвестициям. К негативным моментам можно отнести противоречивость законодательства, отсутствие понимания у руководства ряда компаний необходимости перехода на МСФО и даже сопротивление некоторых из них к отражению полной и прозрачной информации в финансовой отчетности.

Библиографические ссылки:

1. Закон Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров»» от 06.05.2014 г. № ЗРУ-370 // <https://lex.uz/docs/2382411>
2. Приказ Министра финансов Республики Узбекистан «Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 4) «Товарно-материальные запасы»», зарегистрировано 30.06.2020 г., рег. номер 3259 // <https://lex.uz/docs/4890446>
3. МСФО (IAS) 2 "Запасы" // https://buxgalter.uz/folder?id=649998_mejdunarodnye_standarty_finansovoy_otchetnosti&pr odid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#

4. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» // https://buxgalter.uz/folder?id=649998_mejdunarodnye_standarty_finansovoy_otchetnosti&prodid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#
5. МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» // https://buxgalter.uz/folder?id=649998_mejdunarodnye_standarty_finansovoy_otchetnosti&prodid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#
6. МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" // https://buxgalter.uz/folder?id=649998_mejdunarodnye_standarty_finansovoy_otchetnosti&prodid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#
7. МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" // https://buxgalter.uz/folder?id=649998_mejdunarodnye_standarty_finansovoy_otchetnosti&prodid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#
8. И. Аббосхонова, И. Подольская. Чем отличаются курсовые разницы в целях бухгалтерского учета и налогообложения // https://buxgalter.uz/publish/doc/text183959_chem_otlichayutsya_kursovye_raznicy_v_celyah_buhgalterskogo_ucheta_i_nalogooblojeniya, 08.02.2023г.
9. Tatyana DARGACHEVA, Temur SHAYDANOV. On the issue of transition to IFRS in the Republic of Uzbekistan // Society and innovations Special Issue - 2, №01 (2020) / ISSN 2181-1415.
10. О. Даминов, Е. Таймазова. Трансформация в МСФО: основные средства. Газета НТВ / 2017 год / № 22 / Отчетность // https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text132568_transformaciya_v_msfo_osnovnyye_sredstva?paper=ntv
https://vuzlit.com/648417/tsel_zadachi_printsiipy_ucheta_revizii_proizvodstvennyh_zapasov