

## УЧЕТ ЗАПАСОВ ПО МСФО

**Мухаметов Абубак Бабоевич**

*Доцент кафедры «Экономика», Гулистанский государственный университет*

**Маткулиева Санабар Исмаиловна**

*Старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Ургенчский государственный университет*

**Матрасулов Баходир Эрбутаевич**

*Старший преподаватель кафедры «Экономика», Гулистанский государственный университет*

### ARTICLE INFO.

**Ключевые слова:** МСФО, транснациональные компании, международный язык бизнеса, финансовая отчетность, запасы (inventories), затраты на приобретение (costs of purchase), оценка себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции, оценка себестоимости незавершенного производства, затраты на приобретение, затраты на переработку, возможная чистая цена реализации (net realisable value) постоянные накладные производственные расходы (fixed production overheads), переменные накладные производственные расходы (variable production overheads), прочие затраты, метод ФИФО, метод средневзвешенной стоимости, метод специфической идентификации индивидуальных затрат, план счетов бухгалтерского учета.

### Аннотация

Начался процесс перехода к МСФО в Республике Узбекистан. Этот процесс очень сложный и требуют много времени для подготовки кадров и других проблем. Каждый из международных стандартов необходимо тщательно изучить и анализировать для внедрения. В данной статье рассматривается одно из стандартов МСФО (IAS) 2 «Запасы». Целью данного стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Этот стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формулы расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

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

**Введение.** Узбекистан начал компанию по переходу к Международным стандартам финансовой отчетности. МСФО – это единый международный язык бизнеса. Возросшая глобализация и появление транснациональных корпораций привело к тому, что появился единый язык бизнеса МСФО. Возникла необходимость для составления консолидированной отчетности, объединяющих показатели финансовых отчетов в разных странах. Процесс перехода к МСФО в

РУз, это необходимая и вынужденная мера, так как зарубежное инвестирование и внешнеторговый оборот требовала, чтобы узбекские финансовые отчеты было понятно всем зарубежным инвесторам и партнерам по экспорту и импорту.

В финансовой отчетности, составленной по МСФО, дается более полная информация о финансовом положении компании. Компании, которые составляют финансовую отчетность по МСФО, будут более привлекательными для бизнеса на международной арене, так как внешние и внутренние пользователи свободно извлекают необходимую информацию от таких финансовых отчетов.

По постановлению Президента Республики Узбекистан начиная с 1 января 2021 года, более 500 крупных компаний Узбекистана переходит на систему учета и отчетности по МСФО [1]. В этих компаниях в течение отчетного периода учет и отчетность должен вестись по МСФО.

Есть много проблем для внедрения МСФО в Республике. Министерство экономики и финансов, а также многие бухгалтера-практики и ученые проводят определенные работы, чтобы принципы и требования МСФО стало доступна всем работникам экономических служб.

### **Анализ литературы.**

Существует серия литературы, посвященной освещению вопросов перехода на международную финансовую отчетность. Хотя эти литературы охватывает тот или иной аспект процесса перехода на международные стандарты финансовой отчетности, они полностью не смогли охватывать весь процесс. Например, В.О. Бердичевская анализирует только трансформацию финансовой отчетности от НСБУ в МСФО, но она в отдельности не рассматривает МСФО (IAS) 2 «Запасы» [7].

Отечественные специалисты как Р. Д. Дусмуратов, Н. К. Ризаев и Х. Х. Назаров подробно анализируют МСФО (IAS) 2 «Запасы». Но о пункте 8 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», они не указывают, что такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование, если они отвечают определению основных средств, признаются ли в отчетности в соответствии с настоящим МСФО или они классифицируются как запасы [8].

В работах Д. Э. Норбекова, А.Н.Тураева и Ш. Ш. Рахмонова подробно анализировано все стандарты МСФО, в том числе и МСФО (IAS) 2 «Запасы. Однако здесь четко не указано, что согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» часть ТМЗ (п. 8. Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы) учитывается в составе МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Это нужно для того, что в первое время при переходе к МСФО отечественные бухгалтеры знали о том, что есть различие в составе ТМЗ в МСФО и НСБУ [9].

В научных работах С. Н. Ташназарова подробно анализирован периодический и непрерывный учет. Однако здесь также не указано, что кроме МСФО (IAS) 2 «Запасы», часть ТМЗ (запасные части) учитывается в составе МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и продукция сельхозпроизводства в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Об этих особенностях должны знать наши работники экономических служб. [10].

**Методика исследования.** Методы финансового учета образуют основу эффективной организации учета в компании. Представляют собой инструменты для осуществления учета, а в частности, его обобщения, группирования, анализа. Полученная информация нужна для грамотного управления фирмой. Исходя из этого, в данной статье используется такие методы научного исследования как анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, сравнение, измерение.

**Основная часть.** В наших национальных стандартах бухгалтерского учета (НСБУ) запасы

учитываются в НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» [5]. В МСФО они учитываются в нескольких стандартах: МСФО (IAS) 2 «Запасы» [2], частично в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [3] и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [4].

По МСФО для учета запасов применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы». Целью данного стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Этот стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» устанавливает порядок по отражению запасов в бухгалтерской отчетности в качестве актива и расчёта себестоимости запасов.

Данный МСФО регулирует учёт операций по:

- приобретению сырья и материалов для дальнейшей обработки;
- оценке себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции;
- оценке себестоимости незавершённого производства, включающего стоимость израсходованного сырья и материалов;
- приобретению товаров и определению их себестоимости при продаже (включая такие специфические товары, как автомобили, дома, земельные участки).

**Запасы (*inventories*)** – это активы предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция, товары для перепродажи); находящиеся в процессе создания для последующей продажи (незавершенное производство) и в форме сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

В бухгалтерской отчетности запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цены реализации.

Себестоимость запасов складывается из:

- ✓ затрат на приобретение;
- ✓ затрат на переработку (обработку);
- ✓ прочих затрат.

### **Затрат на приобретение (*costs of purchase*)**

В затраты на приобретение включаются:

- цена, уплаченная поставщикам;
- импортные пошлины и другие налоги (кроме возмещаемые в соответствии с налоговым законодательством);
- расходы на транспортировку, обработку и другие расходы (непосредственно связанные с приобретением запасов).

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

### Затраты на переработку (costs of conversion)

В себестоимость запасов включаются также затраты, непосредственно связанные с процессом производства, например, такие как:

- прямые затраты (например, на оплату труда);
- постоянные накладные производственные расходы (*fixed production overheads*), распределение которых на себестоимость единицы выпущенной продукции производится исходя из производственных мощностей компании при работе в нормальных условиях;
- переменные накладные производственные расходы (*variable production overheads*), которые относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей (то есть на фактический выпуск).

### Прочие затраты

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до текущего местоположения и состояния (например, затраты по разработке продуктов для конкретного клиента).

### В себестоимость запасов не включаются:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не являются необходимыми для процесса производства (например, время сушки древесины или время выдержки коньячных спиртов);
- административные накладные расходы;
- расходы на сбыт.

Такие затраты включаются в состав расходов периода.

### Чистая цена реализации

Иногда компания вынуждена продавать запасы по цене ниже их себестоимости. Это может произойти в результате:

- ✓ механических повреждений запасов;
- ✓ морального устаревания запасов;
- ✓ падения цен на рынке;
- ✓ увеличение расходов на доведение до состояния конечного продукта или увеличения расходов на сбыт.

Следуя принципу осмотрительности, активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования, и поэтому запасы могут уцениваться ниже их себестоимости, когда она превышает чистую цену реализации.

**Возможная чистая цена реализации (*net realisable value*)** – это предполагаемая цена продажи запасов при обычном ведении дел за вычетом возможных затрат на реализацию.

### Методы расчёта себестоимости запасов

Стандарт разрешает использовать различные методы определения себестоимости запасов, если результаты их применения приближённо выражают значение себестоимости.

Для взаимозаменяемых единиц запасов, к которым относится большинство видов сырья, материалов и готовой продукции, должны применяться следующие методы:

- **метод ФИФО (первое поступление – первый отпуск)** предполагает, что запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми и, соответственно, запасы, остающиеся на конец периода, были приобретены или произведены позднее, чем проданные;
- по **методу средневзвешенной стоимости** каждой статьи определяется по средневзвешенной стоимости запасов на начало периода и стоимости запасов, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе (метод простой средневзвешенной) или по получении каждой дополнительной партии (метод скользящей средневзвешенной).

Использование метода **ЛИФО** (последнее поступление – первый отпуск) **не рекомендуется** международными стандартами финансовой отчетности.

- **метод специфической идентификации индивидуальных затрат** должен использоваться для определения себестоимости специфических запасов, не являющихся взаимозаменяемыми (автомобили, ювелирные изделия, дорогостоящие меховые изделия и т.д.), а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов.

Для всех запасов, сходных по характеру и использованию, компанией должны применяться одинаковые методы оценки. Для запасов различного характера разрешается использование различных методов оценки.

#### **Приведем пример.**

На начало ноября остатков одного вида сырья на складе было 100 кг по 21 900 сум за кг. В течение месяца сделаны закупки:

4 ноября 200 кг по 22 000 сум за кг

11 ноября 250 кг по 22 100 сум за кг

21 ноября 100 кг по 22 300 сум за кг

25 ноября 80 кг по 22 500 за кг

На 30 ноября на складе остатки сырья составили 155 кг.

#### **Задание.**

Необходимо найти стоимость запасов, если учетная политика компании предусматривает:

- а) метод ФИФО;
- б) метод средневзвешенной стоимости.

#### **Решение.**

А. В соответствии с методом ФИФО запасы, приобретенные первыми, первыми и расходуются. Соответственно, в остатке остаются запасы, приобретенные в конце периода. Остатки 155 кг складываются из самого позднего поступления (80 кг), предпоследнего поступления и частично из партии, поступившей 21 ноября 75 кг (155 – 80). Рассчитаем их стоимость исходя из цены поступления каждой партии:

21 ноября 75 кг по 22 300 сум за кг = 1 672 500 сум

25 ноября 80 кг по 22 500 за кг = 1 800 000 сум

Итого: 3 472 500 сум составляют остатки запасов по методу ФИФО.

Б. При использовании метода средневзвешенной стоимости первоначально следует рассчитать средневзвешенную стоимость единицы запасов за период, которая рассчитывается по формуле:

Стоимость запасов на начало периода + Стоимость запасов,  
приобретённых за период

Количество запасов на начало периода + Количество запасов,  
приобретённых за период

Общая стоимость закупок:

Начальный остаток	100 кг по 21 900 сум за кг	2 190 000 сум
4 ноября	200 кг по 22 000 сум за кг	4 400 000 сум
11 ноября	250 кг по 22 100 сум за кг	5 525 000 сум
21 ноября	100 кг по 22 300 сум за кг	2 230 000 сум
25 ноября	80 кг по 22 500 за кг	1 800 000 сум
Итого	730 кг	16 145 000 сум

Средневзвешенная стоимость составит 22 116,44 сум (16 145 000 / 730) за 1 кг. Остатки запасов в 155 кг по средневзвешенной стоимости составят 3 428 048 сум (155 x 22 116,44).

Здесь также покажем, как используется метод скользящей средневзвешенной стоимости. Используя предыдущий пример, составляем расчеты.

Дата	Ед. изм.	Приход		Средневзвешенной стоимости	Дата	Расход	
		количество	Цена			количество	цена
01.11	кг	100	21 900	21 900	03.11	90	21 900
04.11	кг	200	22 000	(10 кг x 21 900 сум + 200 кг x 22 000 сум / 210 кг = 21 995,24)	09.11	180	21 995,24
11.11	кг	250	22 100	(30 x 21 995,24 + 250 x 22 100 / 280 = 22 088,78)	18.11	230	22 088,78
21.11	кг	100	22 300	(50 x 22 088,78 + 100 x 22 300 / 150 = 22 229,59)	23.11	75	22 229,59
25.11	кг	80	22 500	(75 x 22 229,59 + 80 x 22 500 / 155 = 22 369,16)			
Итого	кг	730		22 369,16		575	

Средневзвешенная стоимость остатка запаса по скользящему методу составит 22 369,16 сум (75 кг x 22 229,59 сум + 80 кг x 22 500 сум / 155 кг = 22 369,16) за 1 кг.

Приобретение и расход запасов на счетах бухгалтерского учета отражается как по НСБУ № 21 [6]:

а) при оприходовании запасов:

Дебет счет «Материалы»

Кредит счет «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

б) при отпуске материалов на производство:

Дебет счет «Основное производство»

Кредит счет «Материалы»

Система бухгалтерского учета измеряют затраты, которые затем применяются для измерения прибыли, оценивания себестоимости товарно-материальных запасов, принятия решений, измерения показателей функционирования и контролирования поведения людей.

При помощи бухгалтерского учета определяют расходы на отдельные виды деятельности, требующие обособленного измерения, которая называется целевая затрата. Или, если пользователи бухгалтерской информации хотят узнать о затратах только на что-либо требующего измерения называется целевой затратой или направлением учета. Например, к целевым затратам относятся – калькуляция себестоимости продукции, калькуляция обслуживания клиента банка или пациента больницы, калькуляция затрат на содержание отдельного подразделения или района сбыта, т.е. в действительности все то, что вызывает необходимость численно оценить используемые ресурсы.

Система учета затрат, как правило, накапливает информацию о понесенных расходах для двух основных этапов.

1. Накапливает затраты, классифицируя их по таким определенным категориям, как расходы на рабочую силу, стоимость материалов или накладные расходы (а также по динамике понесенных расходов, например, как переменные и постоянные составляющие).
2. Распределяет эти расходы по целевым затратам.

Произведенные расходы, которые распределяются по целевым затратам, можно разделить на две категории: прямые и косвенные издержки. Предположим, что анализируемая целевая затрата – это продукция или, если поставить задачу более узко, – ткань, которой выпускается конкретной организацией. В этой ситуации хлопковое волокно, используемой для производства ткани, может быть отнесено точно к конкретной ткани и таким образом классифицировано как прямые издержки. Заработная плата работников, которые участвовали в изготовлении конкретной ткани, также является прямыми издержками. И наоборот, заработная плата контролеров по качеству выпускаемой продукции или аренда производственного оборудования не могут быть точно отнесены к конкретной ткани, и поэтому такие расходы должны классифицироваться как косвенные издержки.

В производственных компаниях целевой затратой часто является себестоимость продукции. Традиционные системы калькуляции затрат, применяемые в таких компаниях, отражают их потребность распределять произведенные расходы по всем видам продукции, что необходимо для оценивания себестоимости товарно-материальных и измерения прибыли в соответствии с требованиями финансового учета. Традиционные системы калькуляции затрат учитывают данные по себестоимости продукции в следующем виде: основные производственные материалы, труд основных работников и производственные накладные расходы.

Производственные накладные расходы не могут непосредственно быть соотнесены с выпускаемыми видами продукции. Вместе этого используется *распределение затрат*.

Требования по представлению финансовой отчетности во внешние структуры в большинстве стран предусматривают, что при оценивании товарно-материальных запасов в калькуляцию их себестоимости должны включаться только производственные затраты. Поэтому бухгалтеры классифицируют произведенные расходы как затраты за отчетный период и себестоимость продукции.

**Себестоимость продукции** – это расходы, которые идентифицируются применительно к приобретенным продуктам или товары, купленные для перепродаж. В производственной компании ими являются те расходы, которые бухгалтер относит на конкретные виды продукции. Поэтому они учитываются при определении себестоимости готовой продукции или незавершенного производства до тех пор, пока не проданы; после чего они учитываются как

затраты и сопоставляются с выручкой от продаж для вычисления прибыли.

**Затраты за отчетный период** – это расходы, не учитываемые при определении себестоимости запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда они были понесены. *Поэтому всякая попытка связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемые при определении себестоимости товарно-материальных запасов, должна быть исключена.*

Для принятия решения важно знать и то, как затраты и поступления варьируются при разных уровнях активности (или объемах производства). Примерами решений, для принятия которых требуется информация о том, как меняются затраты и поступления при различных уровнях активности, могут быть следующие.

1. Каким должен быть запланированный уровень активности в следующем году?
2. Следует ли снизить цену продаж, чтобы продавать больше единиц продукции?
3. Что целесообразнее: платить продавцам на комиссионной основе, заранее установленную заработную плату или, может быть, какую-то комбинацию этих двух форм?
4. Как изменятся затраты и поступления больницы, если еще один пациент будет обслуживаться в ней в течение семи дней?
5. Как изменятся затраты и поступления гостиницы, если номер и питание будут предоставлены двум постояльцам на период в семь дней?

Для принятия решений по каждому из приведенных выше вопросов требуется оценка затрат и поступлений при разном уровне активности для различных видов деятельности.

**Выводы и предложения.** В Республике Узбекистан начался процесс перехода к МСФО. Если страна занимается международной экономической связями, без внедрения МСФО не может полноценно осуществлять такие связи. Внедрение МСФО требует тщательного анализа каждого стандарта, потому что имеются отличительные черты от национального.

Товарно-материальные запасы являются одним из основных элементов в компании. От правильного учета этих элементов зависит определение себестоимости продукции, выявлении финансовых результатов.

В бухгалтерской отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цены реализации. В себестоимость запасов включаются:

- ✓ затрат на приобретение;
- ✓ затрат на переработку (обработку);
- ✓ прочих затрат.

МСФО разрешает использовать различные методы определения себестоимости запасов, если результаты их применения приблизительно выражают значение себестоимости.

Для определения себестоимости запасов применяются следующие методы:

- ✓ метод ФИФО;
- ✓ метод средневзвешенной стоимости;
- ✓ метод специфической идентификации индивидуальных затрат.



**Список использованной литературы**

1. Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по переходу к Международным стандартам финансовой отчетности» от 24 февраля 2020 года за № ПК-4611.
2. МСФО (IAS) 2 «Запасы».
3. МСФО (IAS) 16 «Основные средства».
4. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».
5. НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы».
6. НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению».
7. Бердичевская В.О. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: учебное пособие / В. О. Бердичевская ; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. – Ярославль: ЯрГУ, 2017. – 204 с.
8. Дусмуратов Р.Д., Ризаев Н.К., Назаров Х.Х. Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари / Ўқув қўлланма. – Т.: «ТДАУ», 2020 – 512 б.
9. Norbekov D.E., To'rayev A.N., Rahmonov Sh.Sh. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari: O'quv qo'llanma / D.N.Norbekov, A.N.To'rayev, Sh.Sh.Rahmonov; – Т. «Iqtisod-Moliya», 2019. – 332 б.
10. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлари. Монография. – Т. «Iqtisod-Moliya», 2009. – 168 бет.
11. Мухаметов, Абулбакр Бобоевич, and Акмал Абдулазизович Абдувохидов. "УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ ПО МСФО." *Gospodarka i Innowacje*. (2022): 113-123.
12. Мухаметов, А., Абдувахидов, А., Матрасулов, Б., & Саматкулов, М. (2021). ИШЛАБ ЧИҚАРИШ ХАРАЖАТЛАРИНИ ТУРКУМЛАШ ВА УЛАРНИНГ ҲИСОБИ. *Экономика и образование*, (5), 351-358.
13. Мухаметов А., Матрасулов Б., Абдувохидов А. Практические аспекты учета основных средств в Узбекистане // *Экономика И Образование*. – 2020. – Т. 1. – №. 4. – С. 111-114.