



ИНТЕРПРЕТАЦИЯ МСФО 2 “ЗАПАСЫ” И ВОПРОСЫ ЕГО ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ

Сативалдиева Доно Абдурахмановна

o

o

Мавлянова Дилобар Махкамовна

o

DOI: https://doi.org/10.55439/EIT/vol11_iss6/a5

o

Аннотация

В данной статье интерпретируются ключевые моменты международного стандарта финансовой отчетности №2 и рассматриваются вопросы его практического применения. Для того чтобы было лучше понятно читателю даны примеры по раскрытию сущности запасов, определению себестоимости готовой продукции, товаров и незавершенного производства, оценки запасов, чистой цены продажи и обесценение запасов. А также отражены их влияние на финансовые отчеты компании в виде выдержки из отчета о финансовом положении и отчета о прибылях и убытках.

Ключевые слова: амортизация, готовая продукция, заработная плата, запасы, незавершенное производство, нормальную производственную мощность, обесценение, производственные накладные расходы, товары.

o

o

MHXS 2 “ZAXIRALAR” NING TALQINI VA UNI AMALIY QO'LLASH MASALALARI

o

Sativaldiyeva Dono Abdurahmonovna

TDIU “Buxgalteriya hisobi” kafedrasida dotsenti

Mavlyanova Dilobar Makhkamovna

TDIU “Buxgalteriya hisobi” kafedrasida dotsenti.

INTERPRETATION OF IFRS 2 "RESERVES" AND ISSUES OF ITS PRACTICAL APPLICATION

o

Sativaldiyeva Dono Abdurakhmanovna

Associate Professor of the Department of Accounting at TSUE

o

Mavlyanova Dilobar Makhkamovna

“Accounting” department of Tashkent State University of Economics

o

o

Abstract

This article interprets the key points of the international Financial reporting standard N 2 and discusses the issues of its practical application. In order to make it better understandable to the

o

o

o

o

reader, examples are given on disclosing the essence of inventories, determining the cost of finished products, goods and work in progress, estimating inventories, net selling price and inventory impairment. Their impact on the company's financial statements is also reflected in the form of an excerpt from the statement of financial position and the income statement.

Keywords: depreciation, finished products, wages, inventories, work in progress, normal production capacity, depreciation, production overheads, goods.

Введение

В целях обеспечения необходимой информационной среды для иностранных инвесторов и расширения возможностей доступа к международным финансовым рынкам путем ускоренного перехода на международные стандарты финансовой отчетности, а также совершенствования системы подготовки специалистов в области учета и аудита по международным стандартам было принято Постановление Президента Республики Узбекистан, от 24.02.2020 г. № ПП-4611.

В Постановлении установлено, что акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам с 1 января 2021 года, организуют ведение бухгалтерского учета и начиная с итогов 2021 года составляют финансовую отчетность на основе МСФО.

В настоящее время наблюдается постепенный рост числа акционерных компаний, коммерческих банков, страховых организаций и крупных налогоплательщиков применяющих МСФО. Это вызвано рядом условий, прежде всего, увеличилось количество заключенных крупных контрактов с западными партнерами, больше привлекается средств иностранных инвесторов, возрос объем получаемых заемных средств в иностранных финансовых учреждениях.

Но несмотря на это, следует отметить, что в практических вопросах применения МСФО в Узбекистане существуют некоторые проблемы. Это:

роблемы регулирования.

роблемы технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала.

роблема организации подготовки, переподготовки бухгалтерских кадров.

роблема, выражающаяся на внутренних различиях учетных систем: различия в принципах ведения бухгалтерского учета; отсутствие четкого разделения учета на финансовый, управленческий и налоговый; различие подходов в отражении отдельных видов активов и обязательств.

роблемы, связанные с самими международными стандартами: обобщенный характер МСФО; недостаточное признание МСФО на мировых рынках капитала; постоянное обновление МСФО.

В связи с этим мы хотели в данной статье раскрыть сущность МСФО 2 «Запасы» и дать некоторые разъяснения организации учета товарно-материальных запасов по международным стандартам и составления финансовой отчетности, показав на конкретных примерах их практическое применение.

Методология. При проведении исследовательской работы по данной теме, были изучены концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности, нормативные базы регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане и зарубежом, использованы научные работы зарубежных и отечественных экономистов по учету запасов на основе МСФО с использованием методов сбора данных, обобщения,

группировки, сравнения, индукции и дедукции, сопоставления и отражения в финансовой отчетности.

Результаты. Запасы — это краткосрочные активы, по-другому оборотные активы и регулируются они вторым стандартом международной отчетности IAS 2 под названием «Запасы». Также изучая данную тему, мы можем столкнуться ещё одним стандартом, который нам потребуется, это IAS 23 «Затраты по займам». Ведь запасы мы можем приобретать не только на собственные источники финансирования, но и используя заемные средства, так вот забегая вперед проценты по заемным средствам, то есть по кредитам и займам полученным организация не имеет право включать в стоимость приобретенных запасов и об этом нам говорит 23 стандарт.

Сперва мы хотели бы изучить понятие запасы и их классификацию. Ведь для грамотного отражения показателей в отчетности, в отчете о прибылях и убытках, в отчет о финансовом положении нужно понимать сущность этих объектов.

Когда мы посмотрим на МСФО 2, то мы увидим, что запасы — это активы трех видов, которые:

- предназначенные для продажи (перепродажи) при нормальных условиях функционирования предприятия – товары и готовая продукция;
- находящиеся в производственном процессе для такой продажи – затраты незавершенного производства;
- находящиеся в виде предметов труда, потребляемых в производственном процессе или при предоставлении услуг – сырьё и материалы.

Подводя итог этому определению что у нас получается? Что запасы — это краткосрочные активы, из трех групп этих активов, которые отражаются в отчете о финансовом положении. Если мы вспомним определение краткосрочных активов, то мы вспомним синоним этому термину. По-другому краткосрочные активы называются оборотными активами, а значит они оборачиваются, то есть имеют период оборачиваемости в течение срока мене одного года или двенадцати месяцев. То есть фактически запасы потребляют свою стоимость в одном производственном процессе компании.

Анализ. Рассмотрим несколько примеров которые нам позволит понять сущность запасов и их виды представляемый в отчете о финансовом положении.

Перед нами компания, основным видом деятельности компании является розничная продажа продуктов питания. При этом основным видом запасов компании являются товары, предназначенные для продажи. Или основным видом деятельности компании является производство и продажа кондитерских изделий. В состав запасов компании здесь входят три вида активов:

- готовая продукция – кондитерские изделия;
- незавершенное производство – в случае, если на конец отчетного периода кондитерские изделия не прошли все стадий изготовления;
- сырьё и материалы, из которых будет производиться готовая продукция.

Себестоимость товаров, сырья и материалов, приобретённых за денежные средства, равняется к фактическим затратам компании на приобретение данных активов. При этом себестоимость запасов состоит из общих сумм цены покупки (без учета возмещаемых налогов), таможенные пошлины (импортные пошлины),

транспортные, экспедиторские и др. расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Обратите внимание среди затрат отсутствует процентные расходы. То есть если мы приобретем запасы с использованием заемных средств, мы проценты по кредитам и заемных средств не имеем право включать в стоимость краткосрочных активов. Это запрещено 23 стандартом под названием «Затраты по займам»

Давайте рассмотрим пример по иллюстрации того, что только что мы выше говорили. Компания приобрела импортный товар, стоимостью 10 млн.у.е. Таможенные пошлины, связанные с закупкой, составили 10 % от цены приобретения. Транспортные расходы, оплаченные компанией за доставку товаров, составили 0,5 млн.у.е.

Себестоимость товаров равняется:

$$10 \text{ млн.у.е.} + 1 \text{ млн.у.е.} + 0,5 \text{ млн.у.е.} = 11,5 \text{ млн.у.е.}$$

Именно данная сумма появится в отчете о финансовом положении, который отражается в следующей таблице.

Таблица 1

Влияние операции покупки запасов на отчет о финансовом положении (выдержка), млн.у.е.

Активы	Сумма	Капитал и обязательства	Сумма
Запасы			
Денежные средства			

Себестоимость товаров, сырья и материалов, поступивших в организацию безвозмездно, в качестве вклада в уставной капитал, прочими способами, формируется аналогично первоначальной стоимости (себестоимости) объектов основных средств.

Напоминаем, если поступают запасы в организацию безвозмездно, их оценивают по справедливой стоимости. Если запасы поступает в качестве вклада в уставной капитал, опять же используется справедливая стоимость, но не стоимостью актива, а справедливой стоимостью переданных акций. Если запасы поступают со значительной отсрочкой, более 3-6 месяцев, то любая отсрочка требует дисконтирования себестоимости запасов.

Иногда появляются затраты, которых нельзя включать в себестоимость активов. Это правило МСФО 2.

Так вот согласно МСФО 2 не относят к затратам на приобретение запасов четыре вида затрат:

- торговые скидки (дисконты);
- возвраты и уменьшения платежей;
- курсовые разницы, возникающие в связи с изменением валютных курсов, по счетам выраженным в иностранной валюте;
- административные расходы.

Если эти расходы у нас появились, то мы должны убрать их из себестоимости запасов. Давайте рассмотрим пример, который позволит понять сущность не включаемых затрат в стоимость запасов.

Компания приобрела импортный товар, стоимостью 10 млн.у.е. Согласно договору, компания получила скидку в размере 10 % от стоимости товара за предоплату закупки.

Компания перечислила поставщику 10 млн.у.е. При этом:

Сумма скидки составляет $10 \text{ млн.у.е.} \times 10\% = 1 \text{ млн.у.е.}$;

Дебиторская задолженность поставщика 1 млн.у.е.

Себестоимость товаров равняется $10 \text{ млн.у.е.} - 1 \text{ млн.у.е.} = 9 \text{ млн.у.е.}$

И как вследствие формируя отчет о финансовом положении мы увидим следующие три показателя, отраженные в следующей таблице.

Таблица 2

Влияние операции покупки запасов на отчет о финансовом положении (выдержка), млн.у.е.

Активы	Сумма	Капитал и обязательства	Сумма
Запасы			
Денежные средства			
Дебиторская задолженность			

Следующий пример, где мы будем использовать ещё один стандарт, потому что вопрос учета курсовых разниц — это вопрос из МСФО 21. Так вот компания приобрела импортный товар, стоимостью 10 млн. евро . На дату поставки курс евро составлял $1,15 \text{ евро/у.е.}$. Через 2 дня, на момент оплаты товара, курс евро снизился до $1,1 \text{ евро/у.е.}$. Снижение курса евро для компании формирует доход. Вместо $11,5 \text{ млн.у.е.}$, мы будем платить $11,0 \text{ млн.у.е.}$. При этом:

Себестоимость товара составляет $10 \text{ млн.евро} \times 1,15 = 11,5 \text{ млн.у.е.}$

Сумма оплаты $10 \text{ млн.евро} \times 1,1 = 11 \text{ млн.у.е.}$

Курсовая разница $11,5 \text{ млн.у.е.} - 11 \text{ млн.у.е.} = 0,5 \text{ млн.у.е.}$

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках можно увидеть в следующей таблице.

Таблица 3

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках (выдержка), млн.у.е.

Прочие доходы	
Прибыль за период	

А влияние операции на отчет о финансовом положении можно увидеть ниже.

Таблица 4

Влияние операции на отчет о финансовом положении (выдержка), млн.у.е.

Активы	Сумма	Капитал и обязательства	Сумма
Запасы		Нераспределенная прибыль	
Денежные средства		(непокрытый убыток)	

Следующий вопрос, который мы хотели далее рассмотреть, это формирования себестоимости производимой готовой продукции, работ и услуг. Согласно МСФО 2 "Запасы" себестоимость готовой продукции, работ, услуг состоит из прямых затрат на производство, постоянные накладные производственные затраты и переменные накладные производственные затраты. Хотим обратить внимание, что в себестоимость продукции включаются только расходы, относящиеся к производству, а административные затраты не относятся к производству и поэтому не включаются в себестоимость продукции.

Прямые затраты на производство — это затраты, непосредственно относящиеся к производству того или иного продукта, работ, услуг.

И они:

- всегда являются переменными;
- полностью включаются в себестоимость продукции, работ, услуг.

Например, компания производит один вид продукции. К прямым затратам на производство могут быть отнесены: материальные затраты, заработная плата сотрудников, если ее величина зависит от количества произведенной продукции, амортизация оборудования, если компания использует производственный метод начисления амортизации, затраты на электроэнергию, если они зависят от объемов производства и др.

Кроме вышеперечисленных прямых затрат существует ещё постоянные накладные производственные затраты. Это косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными из периода в период независимо от объема производства и включаются в себестоимость продукции с учетом величины нормальной производственной мощности.

Возникает вопрос, как понять нормальную производственную мощность? Нормальную производственную мощность это ожидаемый объем производства продукции, на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы, при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Отразим пример, который нам позволит понять сущность постоянных накладных расходов включаемый в себестоимость с учетом нормальных производственной мощности. Компания производит один вид продукции. К постоянным накладным производственным затратам могут быть отнесены:

-Зарплата сотрудников, если ее величина не зависит от количества произведенной продукции.

-Амортизация оборудования, если компания использует линейный метод начисления амортизации.

-Затраты на электроэнергию, если они не зависят от объемов производства и другие.

Порядок распределения постоянных накладных производственных затрат мы приведем в следующем рисунке.



Рисунок 1. Порядок распределения постоянных накладных производственных затрат

Переменные накладные производственные затраты — это косвенные производственные расходы; - величина расходов меняется из периода в период и зависит от объема производства; - полностью включаются в себестоимость продукции, т.е. распределяются исходя из фактического выпуска продукции.

Чтобы было понятно рассмотрим это на примерах.

1. Компания производит один вид продукции. За период линейным методом начислена амортизация оборудования в размере 100 у.е. Нормальная производственная мощность за месяц равна 2000 шт. продукции. Фактическое количество продукции, произведенное за период, равно 2200 шт.

Т.к. фактический выпуск больше нормальной производственной мощности, вся сумма амортизации будет включена в себестоимость запасов.

Сумма амортизации на 1 ед. продукции по норме:

$$100 \text{ у.е.} : 2\,000 \text{ шт.} = 0,05 \text{ у.е.}$$

Сумма амортизации на 1 ед. продукции по факту:

$$100 \text{ у.е.} : 2\,200 \text{ шт.} = 0,045 \text{ у.е.}$$

2. Компания производит один вид изделий. За период линейным методом начислена амортизация оборудования в размере 100 у.е. Нормальная производственная мощность за месяц равна 2 000 изделий. Фактическое количество изделий, произведенной за период, равна 1 000 шт.

Сокращение объема выпуска обусловлено скажем забастовкой сотрудников. Давайте здесь дадим некоторые разъяснения. IAS 2 нам говорит, что при выпуске меньше, чем нормальный объем, компания не имеет право списать все суммы амортизации в себестоимость запасов, искусственно завышая себестоимость. То есть не распределенную сумму мы спишем на расходы текущего периода, в отчете о прибылях и убытках.

Решение этой задачи выглядит следующим образом. Т.к. фактический выпуск меньше нормальной производственной мощности, не вся сумма амортизации будет включена в себестоимость запасов.

Сумма амортизации на 1 ед. продукции по норме:

$$100 \text{ у.е.} : 2\,000 \text{ шт.} = 0,05 \text{ у.е.}$$

Сумма амортизации, которая попадает в себестоимость продукции:

$$0,05 \text{ у.е.} \times 1\,000 \text{ шт.} = 50 \text{ у.е.}$$

Сумма нераспределенной амортизации: $100 \text{ у.е.} - 50 \text{ у.е.} = 50 \text{ у.е.}$

3. Компания производит 1 вид продукции. Величина затрат за период компании составила:

Материальные затраты - 200 у.е.

Заработная плата работников (повременная) - 100 у.е.

Амортизация оборудования (линейный метод) - 50 у.е.

Коммунальные услуги (зависят от объемов выпуска) - 20 у.е.

Компания в среднем выпускает по 10 шт. продукции за период.

Фактическое количество выпущенной продукции в текущем периоде составило 5 шт. Продукция продана со 100% наценкой.

Здесь мы дадим некоторые разъяснения, что при фактическом выпуске меньше, чем нормальный объем выпуска, постоянные накладные расходы (зарплата, амортизация) при отнесении на себестоимость делится на плановый объем выпуска.

Решение. В себестоимость 1 продукции войдут:

$$200 \text{ у.е.} : 5 \text{ шт.} = 40 \text{ у.е.}$$

$$100 \text{ у.е.} : 10 \text{ шт.} = 10 \text{ у.е.}$$

$$50 \text{ у.е.} : 10 \text{ шт.} = 5 \text{ у.е.}$$

$$20 \text{ у.е.} : 5 \text{ шт.} = 4 \text{ у.е.}$$

Итого 59 у.е. себестоимость 1 продукции

Дальше мы должны рассчитать величину затрат постоянных накладных расходов, которые являются нераспределенной. То есть ту величину, который мы отразим в отчете о прибылях и убытках. Данные расходы мы распределяли исходя из нормальной производственной мощности, исходя из 10 шт. продукции. Часть из зарплаты и амортизации не распределились.

Нераспределенные затраты составили:

Заработная плата - 100 у.е. - 50 у.е. = 50 у.е.

Амортизация - 50 у.е. - 25 у.е. = 25 у.е.

Итого 75 у.е.

Выручка от продажи продукции составляет 59 у.е. x 5 x 2 = 590 у.е.

Себестоимость продаж 59 у.е. x 5 шт. = 295 у.е.

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках выглядит следующим образом.

Таблица 5

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках (выдержка), у.е.

Выручка от продажи	
Себестоимость продаж	
Нераспределенные постоянные производственные накладные затраты	
Итого прибыль за период	

Интерпретируя сущность МСФО 2 «Запасы» можно сказать, что он дает интересное понятие, под названием «Чистая цена продажи» и по отношению к запасам её нужно обязательно применять, если запасы остаются в отчете о финансовом положении на конец отчетного периода.

Давайте рассмотрим, как это предусмотрено в международном стандарте № 2. Когда мы внимательно читаем стандарт, то мы увидим следующий аспект, что оценка запасов в отчете о финансовом положении на конец отчетного периода осуществляется по наименьшей из двух величин: с одной стороны, себестоимость запасов и с другой стороны чистая цена продажи запасов, это рыночная стоимость за минусом затрат на продажу.



Рисунок 2. Оценка запасов

Что же мы будем делать при этом исходя из требований 2 стандарта? Мы будем сравнивать себестоимость с его чистой стоимостью продажи. Если себестоимость ниже чистой стоимости продажи, то мы ничего не будем делать в отчетности, мы как отражали по себестоимости, так и будем отражать. Если себестоимость выше чистой стоимости продажи запасов, нам необходимо признать обесценение этих запасов.



Рисунок 3. Оценка запасов в отчете о финансовом положении

Чтобы было понятно приведем следующий пример. В отчете о финансовом положении компании на конец периода представлены товары, себестоимость которых равна 100 тыс.у.е. По оценкам компании справедливая стоимость данных запасов составляет 110 тыс.у.е., при этом средняя величина расходов на продажу по данным прошлых периодов составляет 10 % от выручки.

Решение.

Расходы на продажу составляет $110 \text{ тыс.у.е.} \times 10 \% = 11 \text{ тыс.у.е.}$

Чистая цена продажи составляет $110 \text{ тыс.у.е.} - 11 \text{ тыс.у.е.} = 99 \text{ тыс.у.е.}$

В следствие этого компания получает убыток от обесценения

$$100 \text{ тыс.у.е.} - 99 \text{ тыс.у.е.} = 1 \text{ тыс.у.е.}$$

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках выглядит следующим образом.

Таблица 6

Влияние операции на отчет о прибылях и убытках (выдержка), тыс.у.е.

Расходы на обесценение	
Убыток за период	

Следом мы можем посмотреть, как операция влияет на финансовое положения компании.

Таблица 7

Влияние операции на отчет о финансовом положении (выдержка), тыс.у.е.

Активы	Сумма	Капитал и обязательства	Сумма
Запасы		Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	
Денежные средства			

Возникает вопрос, а что мы каждый отчетный период будем проверять активы на обесценение? Согласитесь, что это очень трудоемка и у нас может быть большая номенклатура запасов. Внутри три группы активов готовая продукция, товары, затраты незавершенного производства, сырье и материалы. Это очень нерационально. Поэтому стандарт нам говорит, что мы проверяем активы на предмет обесценение только при наличии признаков обесценения. И если мы их изучим то они следующие: общее падение цен на рынке; физическое повреждение запасов и/или моральное устаревание; решение производить и продать запасы с убытком, как часть стратегии маркетинга (демпинг) и др.

В этих ситуациях, которые перечислены выше мы долины сравнить себестоимость запасов до их продажи с чистой ценой продажи, и если появились убытки от обесценение немедленно их признать в отчете о прибылях и убытках.

Появляется вопрос как обесценивать запасы? Стандарт так же уточняет правила признания этих убытков от обесценения. Давайте посмотрим на них внимательно.

Правила обесценения запасов, следующие:

запрещено обесценение в целом по статье запасы, а также укрупнённым группам запасов (готовой продукции, сырью и материалам, товарам, незавершенному производству);

обесценение производится по каждому виду запасов;

обесценение сырья и материалов не осуществляется, если изготовленная из них продукция будет продана по себестоимости и выше.

Заключение. И так подводя итог нашим исследованиям, можно сказать, что, интерпретируя сущность МСФО 2 мы узнали четкое определение запасам, которые состоят из трех видов активов, имеют период оборачиваемости в течение срока мене одного года и потребляют свою стоимость в одном производственном процессе компании; как оцениваются запасы, формирования себестоимости производимой готовой продукции, работ и услуг, отнесение производственных постоянных и переменных накладных расходов на себестоимость готовой продукции и влияние нераспределенных постоянных накладных расходов на отчет о прибылях и убытках.

Раскрывая сущность МСФО 2 «Запасы», мы узнали о чистой цены продажи запасов, который отсутствует в нашем национальном стандарте бухгалтерского учета. Чистая цена продажи — это та сумма, которую организация чистыми денежными средствами получит от продажи запасов, и, если данная сумма меньше, чем себестоимость тех запасов, которые отражены в отчете о финансовом положении, компания обязана признать расходы от обесценения, а значит обязан сократить финансовый результат за текущий период.

В качестве вывода можно сказать, что введение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО повышает имидж компании, способствует более оперативно принимать управленческие решения руководством, так как они дают более прозрачную и структурированную информацию.

Использованная литература

П-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» 24 февраля 2020 г.

2. МСФО 2 (IAS 2) Запасы. <https://finacademy.net/materials/standartu-msfo/msfo->

абор международных стандартов финансовой отчетности. // АССА. МСФО/IAS., 2019. ая В.Т., Чая Г.В. "Международные стандарты финансовой отчетности". ISBN 978-5-4252-

Сатывалдыева Д.А. Бухгалтерский учет. Учебное пособие.-Т.: «IQTISODIYOT», 2023. -248 с.

Э

Новые международные стандарты финансовой отчетности. Перемены в стандартах страхования // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 25. С. 2–5.

а

ш

е

в

а

Ш

·
Т

·

и