

УДК 657.6

**ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПОВ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НАЦИОНАЛЬНОМ УЧЕТЕ  
ЗАПАСОВ (НА ПРИМЕРЕ РОССИЙСКО-ВЬЕТНАМСКОЙ  
НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ «ВЬЕТСОВПЕТРО»)**

**APPLICATION OF IFRS PRINCIPLES TO THE INVENTORY  
ACCOUNTING IN THE NATIONAL SISTEM OF BOOK-KEEPING  
ON AN EXAMPLE OF THE RUSSIAN-VIETNAMESE OIL COMPANY  
VIETSOVPETRO**

**Низамутдинова А.М.**

**ФГБОУ ВПО «Уфимский государственный нефтяной технический  
университет», г. Уфа, Российская Федерация**

**A.M. Nizamutdinova**

**FSBEI HPE “Ufa State Petroleum Technological University”,  
Ufa, the Russian Federation**

**e-mail: a-ves@list.ru**

**Аннотация.** Запасы для большинства предприятий нефтегазовой отрасли являются важным ресурсом, обеспечивающим бесперебойный производственный процесс, поэтому достоверная оценка материально-производственных запасов важна для управления себестоимостью продукции и услуг современного предприятия. В статье представлены особенности российского и вьетнамского учета запасов и проанализированы указанные национальные правила учета запасов на предмет их соответствия основным принципам Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – концепции сохранения капитала и принципу консерватизма.

В связи с реформированием национальных учетных систем имеются существенные отличия их от МСФО в правилах отражения запасов в бухгалтерском учете. Обсуждается проблема реализации принципа консервативного отражения запасов в учете России и Вьетнама, на основании проведенного сравнительного анализа реализации концепции консерватизма по МСФО (IAS) 2 и согласно национальным стандартам ПБУ 5/01, VAS 2.

Так, в России и Вьетнаме применение принципа консерватизма осуществляется посредством создания в учете оценочных резервов на конец года при обесценении материальных запасов. Это не противоречит МСФО, однако автор призывает исследовать проблему глубже. Он обосновывает позицию, что консерватизм при отражении запасов в бухгалтерском учете и отчетности предполагает его проявление постоянно на всех этапах операционного цикла, связанного с движением материально-производственных запасов предприятия: в момент признания, при отпуске в производство и при отражении остатков запасов на конец года.

На основании анализа нормативных документов и учетной политики российско-вьетнамского предприятия «Вьетсовпетро» делается вывод о том, что наблюдается отсутствие незавышенной оценки запасов в финансовой отчетности в момент постановки на учет, что является едва ли не самым важным для достижения достоверности финансовой отчетности. Автором также даны рекомендации по применению различных методов отпуска запасов в производство для различных групп запасов, исключив при этом метод ЛИФО.

**Abstract.** Inventories for the majority of the of Petroleum enterprises are the important resource providing uninterrupted production, therefore the true and fair valuation of material-industrial inventories is important for management of the cost price of production and services of the modern enterprise. Features of the Russian and Vietnamese inventory accounting are presented in this article

and national Vietnamese rules of the inventory accounting are analyzed on the subject of their conformity to main IFRS principles.

In connection with reforming of national accounting systems there are their essential differences from the International financial reporting standards in rules of the inventory accounting. The problem of realisation of a principle of conservative inventory accounting in Russia and Vietnam, on the basis of the comparative analysis of realisation of the concept of conservatism in the IAS 2 and according to national standards PBU 5/01, VAS 2 is discussed.

So, in Russia and Vietnam application of a principle of conservatism is carried out by means of creation an allowance in the accounting on the end of year at impairment of material inventories. It does not contradict IFRS; however the author urges to investigate a problem more deeply. It proves a position, that conservatism at reflexion of inventories in accounting and the financial reporting assumes its display constantly at all stages of the operational cycle connected with movement of is material-industrial inventories of the enterprise: at the moment of a recognition, at expenditure in production and at reflexion of the rests of inventories on the end of year.

On the basis of the analysis of standards and the accounting policy of Russian-Vietnamese enterprise «Vietsovet» the conclusion that absence of not overestimated estimation of inventories in the financial reporting at the moment of recognition is observed that is the most important for achievement of reliability of the financial reporting becomes. The author also gives recommendations about application of various methods at expenditure in production for various groups of inventories, having excluded thus method LIFO.

**Ключевые слова:** принципы МСФО, запасы, национальный учет, консерватизм, резерв, обесценение, концепция поддержания капитала.

**Key words:** IFRS principles, inventories, the national accounting, conservatism, provision, impairment, the capital maintenance concept.

*Актуальность исследования* по национальному учету запасов в нефтяной компании обусловлена тем, что для целей эффективного управления ими необходимы правильное их признание и достоверная оценка в бухгалтерском учете.

*Целью исследования* является изучение теоретических вопросов учета движения запасов в российском и вьетнамском учете и анализ указанных национальных правил учета на соответствие требованиям МСФО.

Прежде всего, в статье рассмотрены основные принципы МСФО, на которых построено ведение учета запасов (рисунок 1).

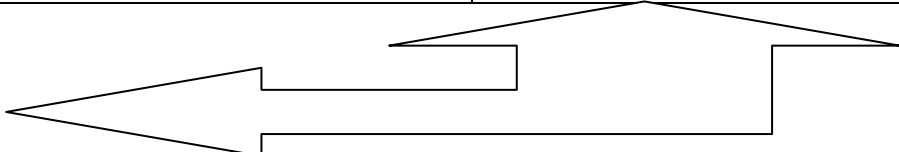
ПРИНЦИПЫ МСФО		
Подход	Трактовка (описание) подхода	Реализация подхода (основные формулы)
<i>Концепция поддержания капитала</i>	<i>Капитал считается поддержанным, если капитал в конце года превышает его величину в начале года; при этом прибыль только тогда считается полученной, когда имеет место превышение доходов над расходами (включая корректировки на поддержание капитала)</i>	Капитал = Активы Минус Обязательства; Прибыль = Доходы Минус Расходы (включая корректировки, обеспечивающие поддержание капитала в связи с инфляцией (т.е. резервирование под обесценение активов за счет увеличения прочих расходов))
<i>Консерватизм в оценке активов</i>		

Рисунок 1. Международные подходы к учету запасов

Реализация международных подходов к учету запасов в национальной учетной системе представлена на примере российско-вьетнамского совместного предприятия (СП) «Вьетсовпетро» (таблица 1).

Прежде чем рассмотреть применение принципов МСФО в национальных учетных системах, необходимо дать краткую информацию о реформах бухгалтерского учета во Вьетнаме. С 1991 года они получили дальнейшее развитие: бухгалтерский учет стал важным инструментом управления, а также источником формирующейся рыночной экономики с

социалистической ориентацией. Следующий этап реформ (с 1996 года и по настоящее время) отмечен более глобальными изменениями во вьетнамской системе бухгалтерского учета: страна идет по пути сближения вьетнамских стандартов с МСФО, а также их совместимости с особенностями рыночной экономики Вьетнама, с учетом вьетнамского опыта теории и практики бухгалтерского учета.

Таблица 1. Реализация международных подходов к учету запасов в национальной учетной системе

Принцип МСФО	Российский учет	Вьетнамский учет
<i>Концепция поддержания капитала</i>	Не задекларирована, но применяется, исходя из правил <i>резервирования на конец года</i> запасов	Используется
<i>Консерватизм в оценке запасов</i>	Реализуется на конец года	Реализуется на конец года

Итак, рассмотрим подробнее реализацию принципов МСФО. На рисунке 2 представлены выдержки из документации СП «Вьетсовпетро», краткая характеристика которого представлена на рисунке 3), обосновывающие применение **концепции сохранения капитала** [1] в части оценки запасов. Итак, видно, что в обеих национальных учетных системах (таблица 1 и рисунок 2, тексты курсивом) создание резервов под обесценение запасов формально является демонстрацией концепции сохранения капитала согласно МСФО.

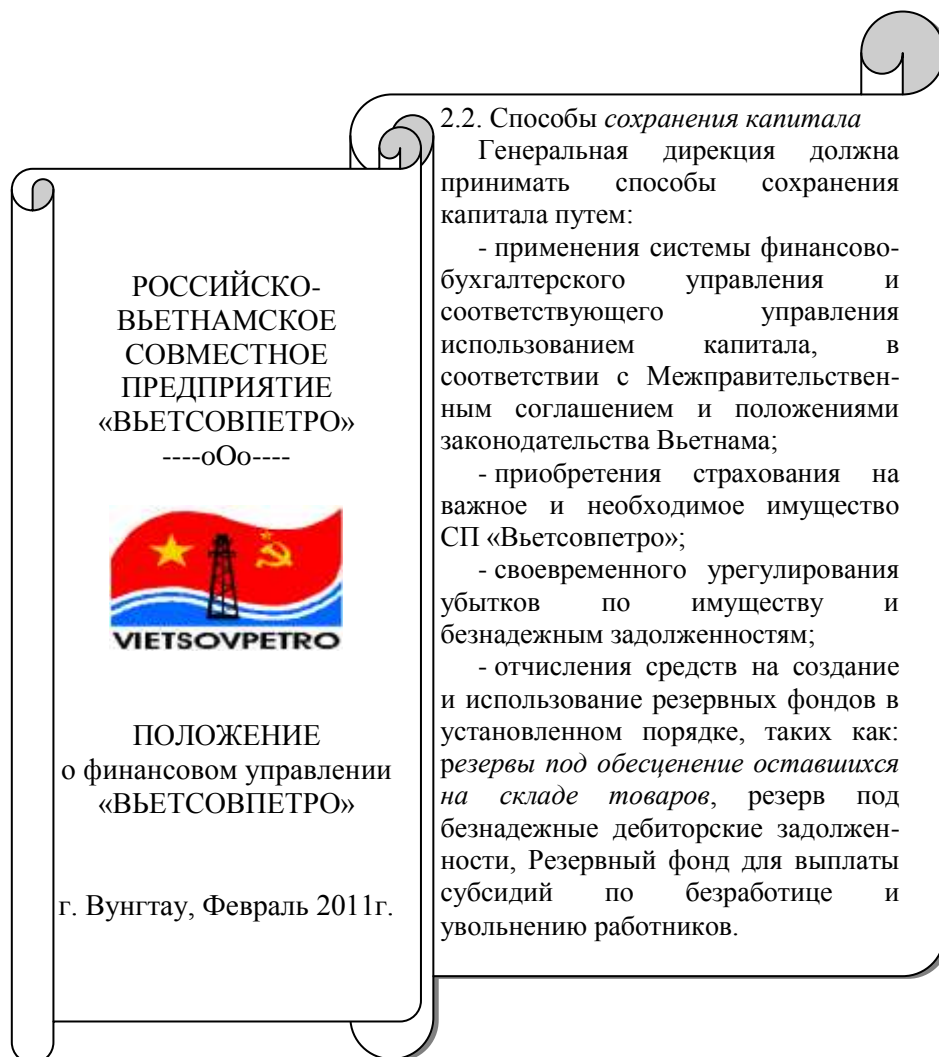


Рисунок 2. Выдержки из документации СП «Вьетсовпетро»

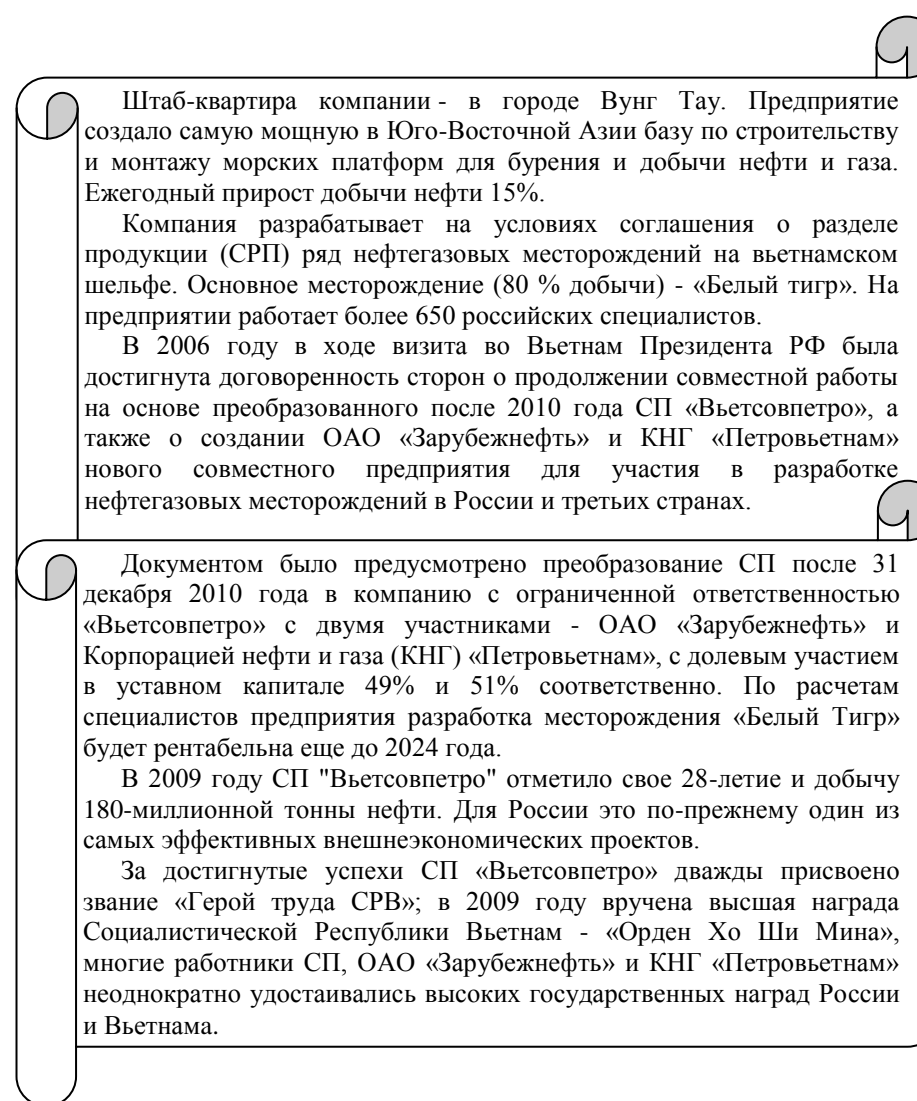


Рисунок 3. Краткая характеристика СП «Вьетсовпетро»

Однако применение **концепции консерватизма**, установленной в МСФО, в учетных системах России и Вьетнама, напротив, не соответствует МСФО, т. е. она реализуется в национальных учетных системах не в полной мере.

**Во-первых**, резервы под обесценение в указанных учетных системах создаются на конец года, а в МСФО консервативно (не завышенно) оценивать запасы надлежит главным образом на начало года, т. е. при первоначальном признании, поскольку исходя из назначения запасов, они находятся в обороте, и большинства из них может не быть в остатках на конец года.

Результаты сравнительного анализа реализации концепции консерватизма по российским стандартам и по МСФО представим на *условном примере*. Фирма приобрела товары в начале 2012 года за 10 000 руб. (рыночная стоимость - 8 000 руб.). К концу года товары на рынке стоили 7 000 руб. Требуется определить, по какой стоимости товары будут оценены в финансовой отчетности *на начало и на конец года*, при этом рассмотреть случаи: согласно российским ПБУ 5/01[2] и Методическим указаниям [3] и согласно МСФО 2 [4]. Информация о товарах, которую необходимо раскрывать в финансовой отчетности, представлена в таблице 2.

**Во-вторых**, усугубляет ситуацию во вьетнамском учете применение метода ЛИФО при оценке стоимости запасов для целей формирования себестоимости продукции из этих запасов (сравнительный анализ отдельных правил оценки запасов по МСФО (IAS) 2 «Запасы» и VAS 2 «Запасы» приведен в таблице 3). Следует пояснить, почему.

Применение метода ЛИФО согласно VAS 2 говорит о возможности завышения расходов на материалы в себестоимости продукции в условиях инфляции (а она наблюдается перманентно), что, на первый взгляд, не противоречит качественной характеристике информации в финансовой отчетности - «консерватизму», при котором расходы не должны быть

занижены. Однако, по мнению автора, описанная ситуация подпадает под создание «скрытых», т. е. необоснованных, резервов, под искусственное завышение себестоимости, что в определенной степени вступает в противоречие с другой качественной характеристикой в МСФО – правдивостью [1]. Поэтому применение описываемого способа списания запасов в производство нельзя назвать соответствующим принципу консерватизма (в этой связи наиболее четким определением консерватизма можно считать трактовку требования осмотрительности в отечественном стандарте ПБУ 1/2008 [5]).

Таблица 2. Сравнительный анализ реализации концепции консерватизма по МСФО (IAS) 2 и ПБУ 5/01

Баланс (ПБУ 5/01)			Отчет о финансовых результатах	
Показатель	Величина на конец 2012 г., руб.	Величина на начало 2012 г., руб.	Показатель	Величина за 2012 г., руб.
Запасы	7 000 (т. е. сальдо сч. 41, минус сальдо сч. 14)*	10 000	Прочие расходы	(3 000) (т. е. Дебет 91.2)*
			Финансовый результат (убыток)	(3 000)
*В конце года отражена хозяйственная операция «Образован резерв под обесценение товаров»: Дебет сч. 91.2 Кредит сч.14 - на 3 000 руб.				
Баланс (МСФО (IAS) 2)			Отчет о прибылях и убытках	
Показатель	Величина на конец 2012 г., руб.	Величина на начало 2012 г., руб.	Показатель	Величина за 2012 г., руб.
Запасы	7 000 (т. е. наименьшая из 8 000 и 7 000)**	8 000 (т. е. наименьшая из 10 000 и 8 000)*	Прочие расходы	(2 000* + +1 000**)
			Финансовый результат (убыток)	(3 000)
*В начале года - при первоначальном признании - товаров в оценке по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости продажи (рыночной стоимости) часть затрат на приобретение товаров, не капитализированных как запасы, была признана как расход (по Дебету сч. 91.2).				
**В конце года снижение стоимости запасов (уценка) на 1 000 руб. было отражено в учете аналогично: как расход и как прямое уменьшение стоимости запасов (Дебет сч. Расходы Кредит сч. Товары - на 1000 руб.).				



Таблица 3. Сравнительный анализ отдельных методов учета запасов в стандартах МСФО (IAS) 2 и VAS 2

Элемент сравнения	Нормы стандарта	
	МСФО (IAS) 2	VAS 2
1. Состав затрат, включаемых в себестоимость запасов		
Затраты на приобретение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- цена покупки</li> <li>- импортные пошлины и прочие налоги</li> <li>- затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку,</li> <li>- прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- цена покупки,</li> <li>- невозмещаемые налоги,</li> <li>- затраты на транспортировку, погрузку и разгрузку,</li> <li>- другие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов</li> </ul>
Затраты на переработку	- прямые затраты на оплату труда, Постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию	- стоимость прямого труда, - постоянные и общие переменные производственные затраты, понесенные в процессе превращения сырья и материалов в готовую продукцию
Прочие затраты	Включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния	Непосредственно связанные с формированием первоначальной цены запасов
2. Методы оценки запасов при их отпуске в производство		
Метод специфической идентификации – в МСФО/ Метод «по фактической именной цене» - в VAS*	Используется для не взаимозаменяемых запасов, изделий, по заказам и специальным проектам.	Используется для товаров с высокой стоимостью и не большим объемом продаж (автомобили, мотоциклы, телевизоры, холодильники и т.п.); <i>рекомендуется</i> отслеживать в отчетном периоде каждую поступившую и реализованную партию в физическом и стоимостном измерении. Это позволит по группе товаров использовать метод расчета стоимости вывозимых товаров в соответствии с фактической именной ценой
Метод «по средневзвешенной цене»	Используется, когда все запасы имеют примерно одинаковую среднюю цену за период. Она равна средней себестоимости товаров, годных для продажи (начальные запасы плюс чистые закупки).	Аналогичны нормам МСФО. <i>Рекомендуется</i> применять по товарам значительного ассортимента и с низкой стоимостью

Элемент сравнения	Нормы стандарта	
	МСФО (IAS) 2	VAS 2
2. Методы оценки запасов при их отпуске в производство		
Метод «ФИФО»	Запасы списываются в той же последовательности, в которой закупаются, т.е. проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок. Таким образом, стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений	Аналогичны нормам МСФО. <i>Рекомендуется</i> применять по товарам среднего ассортимента и средней цены
Метод «ЛИФО»	-	Отпуск в производство по себестоимости последних по времени приобретения партий
*В соответствии с ПБУ 5/01 данный метод называется методом «себестоимости каждой единицы»		

## Выводы

1. Проведенный анализ применения принципа консерватизма в учете России и Вьетнама показал, что в указанных национальных учетных системах имеются существенные отличия от МСФО правил оценки запасов в финансовой отчетности.

2. Наилучшая реализация требований МСФО к учету запасов в российском учете будет достигнута в случае вступления в силу Проекта ПБУ 5 «Учет запасов» [6], во многом приближенного к требованиям международных стандартов [7], на основании чего предприятиям следует строить свою учетную политику, для достижения наиболее надежной и достоверной информации.

3. Поэтому, в частности, в целях совершенствования оценки стоимости вывозимых товаров в СП «Вьетсовпетро»:

- разработаны рекомендации о внесении изменений во вьетнамский стандарт VAS 2 «Запасы», установив использование лишь трех методов

оценки товарных запасов: метод именной цены, метод средневзвешенной цены и метод ФИФО;

- рекомендовано применять для различных групп товаров свои методы оценки (в таблице 3 они приведены курсивом).

В целом совершенствование организации учета материально - производственных запасов непосредственно влияет на финансовый результат деятельности современного экономического субъекта, поэтому предложенная реализация международных подходов в национальных учетных системах России и Вьетнама позволила бы повысить достоверность финансовой отчетности таких транснациональных компаний без ее трансформации в формат МСФО.

### **Список используемых источников**

1 Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (дата обращения: 25.03.15)

2 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. N 44н. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 25.03.15)

3 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 25.03.15)

4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы», утв. приказом Министерства финансов РФ от 25.11.2011 № 160н. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 25.03.15)

5 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 25.03.15)

6 Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (дата публикации 27.04.2012). URL: <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/#> (дата обращения: 09.03.15)

7 Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, утв. Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 25.03.15)

### References

1 Kontseptualnye osnovy finansovoj otchetnosti. URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

2 Polozhenie po buhgalterskomu uchetu "Uchet materialno-proizvodstvennyh zapasov" PBU 5/01, utv. prikazom Ministerstva finansov RF ot 9 ijunja 2001 g. № 44n. URL: <http://minfin.ru/> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

3 Metodicheskie ukazaniya po buhgalterskomu uchetu materialno-proizvodstvennyh zapasov, utv. prikazom Ministerstva finansov RF ot 28 dekabrja 2001 g. № 119n. URL: <http://minfin.ru/> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

4 Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 2 «Zapasy», utv. prikazom Ministerstva finansov RF ot 25.11.2011 № 160n. URL: <http://minfin.ru/> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

5 Polozhenie po buhgalterskomu uchetu "Uchetnaja politika organizatsii" PBU 1/2008, utv. prikazom Ministerstva finansov RF ot 06.10.2008 № 106n. URL: <http://minfin.ru/> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

6 Projekt Polozhenija po buhgalterskomu uchetu "Uchet zapasov"(data publikatsii 27.04.2012). URL: <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/#> (data obrasheniya: 09.03.15).[in Russian].

7 Polozhenie o priznanii Mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti i Razjasnenij Mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti dlja primenenija na territorii Rossijskoj Federatsii, utv. Postanovleniem Pravitelstva RF ot 25 fevralja 2011 g. № 107. URL: <http://minfin.ru/> (data obrasheniya: 25.03.15). [in Russian].

### **Сведения об авторах**

#### **About the authors**

Низамутдинова А.М., канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», ФГБОУ ВПО УГНТУ, г. Уфа, Российская Федерация

A.M. Nizamutdinova, Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of the Chair "Accounting and Audit" FSBEI HPE USPTU, Ufa, the Russian Federation

e-mail: a-ves@list.ru