

МСФООС 12 «Запасы»

Кожан Акмарал

Абен Асем

Дуйсен Акбота

Цель

- Целью настоящего Стандарта является установление порядка учета запасов. Основным вопросом учета запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и дальнейшему учету в этом качестве до признания соответствующих доходов. Настоящий Стандарт является практическим руководством по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины чистой реализационной стоимости.

Сфера применения

- **Субъект, составляющий и представляющий финансовую отчетность с применением учета по методу начисления, должен применять настоящий Стандарт при учете запасов, за исключением:**
 - **незавершенных работ, возникающих в процессе выполнения договоров на строительство, в том числе непосредственно связанных с ними договоров на предоставление;**
 - **финансовых инструментов;**
 - **биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией на стадии сбора урожая;**
 - **незавершенных работ по услугам, предоставляемым без возмещения или по номинальному возмещению непосредственно от получателей.**

Запасы - АКТИВЫ:

- в виде сырья и материалов для использования в производственном процессе;
- в виде сырья и материалов, потребляемых или передаваемых при оказании услуг;
- предназначенные для продажи или распределения в ходе обычной деятельности предприятия; или
- производимые для продажи или передачи.

Запасы включают товары, приобретенные и предназначенные для перепродажи. Во многих субъектах общественного сектора запасы имеют отношение в большей степени к оказанию услуг, нежели товарам, приобретенным и предназначенным для перепродажи или товарам, произведенным для продажи.

В общественном секторе к запасам могут быть отнесены:

- **военное снаряжение;**
- **продовольственные запасы;**
- **материалы для ремонта и обслуживания;**
- **запасные части для основных средств, на которые не распространяются стандарты финансовой отчетности по основным средствам;**
- **стратегические запасы (например, резервы энергоресурсов);**
- **запасы не выпущенных в оборот денежных знаков;**
- **почтовые принадлежности, предназначенные для продажи (например, почтовые марки);**
- **незавершенное производство, в том числе:**
- **учебные и образовательные материалы; и**
- **клиентское обслуживание (например, аудиторские услуги) в случае, если эти услуги предоставляются по конкурентным ценам; и**
- **земля/имущество, предназначенные для продажи.**

Если правительство поддерживает стратегические запасы различных ресурсов, таких как энергетические ресурсы (например, нефть) для использования в чрезвычайных или иных ситуациях (например, во время природных катастроф или чрезвычайных действий, связанных с гражданской обороной), они признаются как запасы, на которые распространяется действие настоящего Стандарта и соответствующий порядок учета).

Оценка запасов

- Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой реализационной стоимости
- Когда запасы приобретаются посредством необменной операции, их стоимость должна оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения.
- Запасы должны оцениваться по наименьшей из величин себестоимости и текущей стоимости замещения в том случае, если они предназначены для:
 - безвозмездной передачи или передачи по номинальной стоимости;
 - потребления в процессе производства товаров, подлежащих безвозмездной передаче или передаче по номинальной стоимости.

Себестоимость запасов

- Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на приобретение

- Затраты на приобретение запасов включают (а) цену покупки, (б) импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются субъекту налоговыми органами), (с) транспортные, погрузочно-разгрузочные и другие расходы, непосредственно относящиеся к приобретению готовой продукции, материалов и услуг. Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

Затраты на переработку незавершенной продукции в запасы готовой продукции относятся главным образом к сфере производства. Затраты переработки запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, например, прямые затраты на оплату труда. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянными накладными производственными расходами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы. Переменными производственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как косвенные затраты сырья и косвенные затраты на оплату труда.

- Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке основывается на производственных мощностях компании при работе в нормальных условиях. Нормальная производственная мощность - это ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы в ходе обычной деятельности, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, когда он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или простоя. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались сверх себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

- В результате производственного процесса одновременно может производиться более чем один продукт. Например, это происходит в случае совместно производимых изделий или в случаях, когда производство основного продукта сопровождается производством побочного продукта. Когда затраты на переработку каждого продукта не могут быть определены отдельно, они распределяются между продуктами пропорционально и последовательно. Распределение может основываться, например, на относительной стоимости продаж каждого продукта, определяемой либо на этапе производственного процесса, когда продукты становятся идентифицируемыми, или при появлении законченного продукта. Большинство побочных продуктов по своей природе несущественны. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой реализационной стоимости, и эта величина вычитается из себестоимости основного продукта. В результате балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния. Например, непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Ниже приведены примеры затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- реализационные расходы.

Субъект может приобретать запасы на условиях отсрочки платежа. Когда договоренность фактически содержит элемент финансирования, то этот элемент, в частности, разница между ценой приобретения на обычных кредитных условиях и уплаченной ценой, признается как расходы по процентам за период финансирования.

Себестоимость запасов у субъекта, оказывающего услуги

- В той мере, к которой субъекты сферы обслуживания владеют запасами они оценивают их по стоимости производства. Данная себестоимость главным образом включает заработную плату и другие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, в том числе контролирующий персонал, а также соответствующие накладные расходы. Заработная плата, не связанная с оказанием услуг, не включается. Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов не включаются, а учитываются как расходы в периоде их возникновения. Себестоимость запасов субъекта сферы услуг не включает прибавочной маржи или неотносимых накладных расходов, которые часто включаются в цену, запрашиваемую субъектами сферы услуг.

Себестоимость сельскохозяйственной продукции, полученной в результате использования биологических активов

- Согласно МСФО(ОС) 27 «Сельское хозяйство», запасы, включающие в себя сельскохозяйственную продукцию, которую субъект получил в результате использования своих биологических активов, могут оцениваться при первоначальном признании на момент сбора урожая по своей справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Это есть себестоимость запасов на данную дату для применения настоящего Стандарта.

Методы определения себестоимости

- Методы определения себестоимости запасов, такие как метод нормативных затрат и метод учета по розничным ценам, могут использоваться для удобства, если их результаты приближаются к значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно проверяются и, при необходимости, пересматриваются в свете текущей обстановки.
- Запасы могут быть переданы субъекту по необменной операции. К примеру, агентство международной помощи может передать медицинские товары в дар государственным больницам после стихийного бедствия. В этих обстоятельствах стоимость запасов равна их справедливой стоимости на дату приобретения.

Формулы расчета себестоимости запасов

- Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат.
- Специфическая идентификация затрат означает, что специфические затраты относятся на определенные статьи запасов. Этот метод отражения подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены. Однако, специфическая идентификация затрат не подходит в случае, когда существует большое количество статей запаса, которые могут быть взаимозаменяемыми. В таких обстоятельствах для получения расчетного воздействия на прибыль или убыток за период мог бы быть использован один из методов выбора статей, которые остаются в запасах.

Субъект должен использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих схожую природу и цели их использования субъектом. В отношении запасов, различающихся между собой по характеру и цели использования, оправданным является применение различных формул расчета себестоимости.

Метод ФИФО предполагает, что статьи запаса, закупленные первыми, продаются первыми, и, следовательно, запасы, остающиеся на конец периода, это запасы, приобретенные или произведенные в самое недавнее время. При использовании способа средневзвешенной стоимости, стоимость каждой статьи определяется из средневзвешенной стоимости аналогичных статей в начале периода и стоимости таких же статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться периодически, или по мере получения каждой дополнительной поставки, в зависимости от условий работы субъекта.

Чистая реализационная стоимость

- Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой, если эти запасы повреждены, если они полностью или частично устарели, или если их продажная цена снизилась. Себестоимость запасов может также оказаться невозмещаемой, если увеличились возможные затраты на завершение или на осуществление их продажи, обмена или передачи. Практика списания запасов ниже себестоимости, до достижения чистой реализационной стоимости, отражает мнение, согласно которому активы не должны учитываться выше сумм будущих экономических выгод или сервисного потенциала, получение которых ожидается от их продажи, обмена, передачи или использования.
- Запасы обычно списываются до чистой реализационной стоимости постатейно. Однако, в некоторых условиях может быть удобно сгруппировать похожие или связанные друг с другом статьи. Такая ситуация возможна со статьями запаса, относящимися к одному и тому же ассортименту изделий, имеющих одно и то же предназначение или конечное использование, произведенными и продаваемыми в одной географической области, и которые практически не могут быть оценены отдельно от других статей этого ассортимента.

- При расчете чистой реализационной стоимости также учитывается предназначение имеющихся запасов. Например, чистая реализационная стоимость запасов, предназначенных для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, основывается на цене, установленной в этих договорах. Если объем продаж по таким договорам ниже, чем объем имеющихся запасов, то чистая реализационная стоимость остающейся части запасов основывается на общем уровне продажных цен.
- Сырье и другие материалы в запасах не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно будет продана, обменена или передана по себестоимости или выше себестоимости. Однако, когда снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции будет превышать чистую реализационную стоимость, сырье списывается до чистой реализационной стоимости. В таких условиях затраты на возмещение сырья могут оказаться наилучшим из существующих оценок его чистой реализационной стоимости.
- В каждом последующем периоде производится новая оценка чистой реализационной стоимости. В случае, когда обстоятельства, обусловившие списание запасов ниже себестоимости, уже не действуют, или когда имеются явные свидетельства повышения чистой реализационной стоимости вследствие изменившихся экономических условий, сумма списания восстанавливается (т.е. восстановление осуществляется в пределах первоначальной суммы списания) таким образом, что новая балансовая величина является меньшей из двух величин - себестоимости и пересмотренной чистой реализационной стоимости. Это происходит, например, тогда, когда статья запаса, учтенного, из-за снижения его продажной цены, по чистой реализационной стоимости, все еще остается в запасе в следующем периоде, а его продажная цена возросла.

Передача товаров безвозмездно или по номинальной стоимости

- Субъект общественного сектора может иметь запасы, будущие экономические выгоды и сервисный потенциал от использования которых непосредственно не связаны с их способностью обеспечить нетто-поступление денежных средств. Такие виды запасов могут возникнуть тогда, когда правительство намерено передать некоторые товары безвозмездно или по номинальной стоимости. В этих случаях будущие экономические выгоды или сервисный потенциал этих запасов отражаются в финансовой отчетности суммой, которая потребуется субъекту для оплаты приобретения экономических выгод или сервисного потенциала, если это будет необходимо для достижения целей субъекта. В том случае, если будущие экономические выгоды или сервисный потенциал не могут быть приобретены на рынке, необходимо произвести оценку стоимости замещения.

Признание в качества расхода

- **После продажи, обмена или передачи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признается соответствующий доход. Если связанный с этим доход отсутствует, расход признается тогда, когда товары переданы или услуги оказаны. Величина частичного списания стоимости запасов до чистой реализационной стоимости и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Реверсирование любого частичного списания запасов должно признаваться в виде уменьшения величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления реверсирования.**
- Для субъекта, оказывающего услуги, момент признания запасов в качестве расходов обычно совпадает с моментом, когда услуги являются оказанными или выписки счетов за платные услуги.
- Некоторые запасы могут относиться на счета других активов, например, запас, использованный в качестве компонента самостоятельно произведенных основных средств. Запасы, распределенные таким образом, признаются в качестве расхода в течение срока службы данного актива.

Раскрытие информации

Финансовая отчетность должна раскрывать:

- **учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованную формулу расчета их себестоимости;**
- **общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость категорий запасов, подходящих для данного субъекта;**
- **балансовую стоимость запасов, указанную по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;**
- **сумму запасов, признанную в качестве расходов в течение периода;**
- **сумму любого списания запасов, признанную в качестве расходов в течение периода,;**
- **величину возврата любого списания, которая признается в отчете о результатах финансовой деятельности в данном периоде;**
- **балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.**

- Информация о балансовой стоимости запасов в разных их категориях и степень изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Обычными категориями запасов являются: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы компании сферы услуг могут называться незавершенным производством.
- Себестоимость запасов, списанных на расходы в течение периода, состоит из (а) затрат, ранее включенных в оценку статей проданного, обмененного или распределенного запаса, и (б) нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативных величин производственных затрат, связанных с запасами. Особенности деятельности субъекта могут также потребовать включения других затрат, таких как затраты на сбыт продукции.
- Некоторые субъекты используют такой формат отчета о прибылях/убытках, который ведет к раскрытию величин, отличных от себестоимости запасов, признаваемой в качестве расхода в течение периода. Согласно этому формату, субъект представляет анализ расходов, сгруппированных по характеру. В этом случае субъект раскрывает признаваемые в качестве расхода затраты на сырье и расходные материалы, заработную плату и других затраты вместе с величиной чистого изменения запасов за период.

Спасибо за внимание!