



Проект финансируется ЕС

# УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ПО МСФО



для профессиональных бухгалтеров

## МСФО 2 Запасы

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

 Росэкспертиза

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Перед Вами одно из серии учебных пособий, подготовленных группой проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II», который осуществляется в Российской Федерации при финансовой поддержке Европейского Союза.

Данная серия посвящена Международным Стандартам Финансовой Отчетности (МСФО). Пособия задуманы как серия материалов для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник рассчитан не более чем на три часа занятий.

Структура сборника:

- Информация и примеры
- Вопросы для самоконтроля и упражнения (множественный выбор)
- Ключ к вопросам для самоконтроля

Проект осуществляется силами сотрудников ЗАО «ПрайсвоटरхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза», Москва.

Список всех сборников серии можно найти на веб-сайте проекта.

Авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях.

Рабочая группа проекта выражает благодарность всем, кто участвовал в подготовке серии.

**Контактная информация:**

**e-mail**

[Maria.ermoshkina@ru.pwc.com](mailto:Maria.ermoshkina@ru.pwc.com)

**Тел.**

**+ 7 095- 967-6046**

**Web**

[www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)

**Факс**

**+ 7 095- 967-6001**

Россия, Москва, июнь 2004 года.

## СОДЕРЖАНИЕ

1. Введение	3
2. Определения	3
3. Стоимость запасов	3
4. Затраты по приобретению	4
5. Затраты по обработке	4
6. Побочная продукция	6
7. Совместно производимая продукция	6
8. Прочие затраты	6
9. Стоимость запасов у поставщика услуг	8
10. Оценка затрат	8
11. Чистая стоимость продажи	9
12. Признание в качестве расхода	12
13. Раскрытие информации	13
14. Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)	14
15. Вопросы для упражнений	16
16. Решения	16

# 1. ВВЕДЕНИЕ

## Цель

Цель данного пособия – помочь специалистам изучить методику учета запасов в соответствии с МСФО. Порядок учета **запасов** определяется Международным стандартом финансовой отчетности 2.

Его сфера применения не распространяется на:

- (i) Незавершенное производство по договорам подряда
- (ii) Финансовые инструменты
- (iii) Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью
- (iv) Товарных брокеров

## 2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ

### Запасы

Запасы – это активы, которые: предназначены для продажи; прошли предпродажную подготовку; материалы, используемые в процессе производства или для предоставления услуг.

В случае предоставления услуг запасы представляют затраты на услуги, счет по которым еще не был выставлен заказчику (аналогично незавершенному производству).

### Чистая стоимость продажи

Чистая стоимость продажи – это предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу.

### Справедливая стоимость

Справедливая стоимость – это сумма, за которую можно продать актив или погасить обязательство между независимыми, желающими совершить такую операцию сторонами.

Чистая стоимость продажи определяется с учетом специфики бизнеса компании. Справедливая стоимость определяется чаще по рыночным [www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

ценам на аналогичный вид активов, а не по цене договора. Чистая цена продажи может не отражать рыночную цену в случае, когда компания отгружает клиентам товары по договорным ценам, которые на основаны на ценах рынка.

В приведенных ниже примерах используются следующие условные обозначения:

- ББ – бухгалтерский баланс;
- ОПУ – отчет о прибылях и убытках.

### Пример Справедливая стоимость и чистая стоимость продажи

Ваша компания заключила договор на поставку покупателю 100 баррелей нефти по цене \$25 за баррель (без учета НДС). Указанная цена зафиксирована на 2 месяца. В конце первого месяца рыночная цена нефти выросла до \$30 (справедливая стоимость составляет \$30). В это же время Вы приобретаете 100 баррелей нефти по указанной цене. Чистая стоимость продажи составляет \$25 за вычетом расходов на продажу. В этом случае Вы отражаете убыток.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ	3.000	
Денежные средства	ББ		3.000
Запасы	ББ		500
Убыток от запасов	ОПУ	500	
<i>Переоценка запасов по чистой цене продажи</i>			

### Оценка

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи.

## 3. СТОИМОСТЬ ЗАПАСОВ

Стоимость запасов включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

**Пример Затраты по переупаковке**

Организация оптовой торговли осуществляет переупаковку товаров по заказу клиентов. Затраты по переупаковке включаются в стоимость запасов (товаров), подлежащих продаже.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Затраты по переупаковке	ОПУ		2.000
Запасы	ББ	2.000	
<i>Отражение затрат по переупаковке в стоимости запасов</i>			

**4. ЗАТРАТЫ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ**

Указанные затраты состоят из цены приобретения, затрат по транспортировке и разгрузке. Налоги и импортные пошлины также включаются в затраты по приобретению за исключением случаев, когда они подлежат возмещению государством. Торговые и оптовые скидки не учитываются при формировании затрат.

**Пример Оптовая скидка поставщика**

Вы являетесь импортером. По окончании каждого года от своего поставщика Вы получаете оптовую скидку в размере 5% от общей суммы приобретенных Вами товаров.

Стоимость запасов определяется с учетом:

- затрат по транспортировке до складов
- импортных пошлин, которыми облагаются приобретаемые товары
- оптовой скидки поставщика

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ОПУ		25.000
Денежные средства (скидка от поставщика)	ББ	25.000	
<i>Снижение оценки запасов с учетом оптовой скидки</i>			

**5. ЗАТРАТЫ ПО ОБРАБОТКЕ**

Указанные затраты имеют производственный характер, например, прямые затраты по оплате труда. Они также представляют накладные производственные расходы, подлежащие систематическому распределению.

**Пример Распределение затрат**

Ваша фабрика имеет упаковочный цех. В каждый отчетный период для упаковки продукции требуется 20.000 часов (которые определяют прямые расходы на оплату труда). Они относятся на продукцию пропорционально количеству часов, которые необходимы для упаковки продукции в указанном цехе. Прямые расходы по оплате труда составляют \$10 в час. Для упаковки продукции №1 требуется 200 часов на партию. Для продукции №2 – 600 часов на партию.

На каждую партию Продукции №1 в отчетный период вы относите 1% прямых расходов на оплату труда, связанного с упаковкой, т.е. 200/20.000.

На каждую партию Продукции №2 в отчетный период вы относите 3% прямых расходов на оплату труда, связанного с упаковкой, т.е. 600/20.000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Прямые расходы на оплату труда - упаковка	ОПУ		8.000
Запасы - продукция №1	ББ	2.000	
Запасы - продукция №2	ББ	6.000	
<i>Отнесение на каждую партию прямых расходов на оплату труда, связанного с упаковкой</i>			

Постоянные накладные производственные расходы – это такие косвенные расходы, которые остаются фактически неизменными при различных объемах производства. Примерами таких расходов являются затраты по аренде фабрики и административному управлению.

Переменные накладные производственные расходы – это такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема

производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

Отнесение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке проводится с учетом обычного уровня загрузки производственных объектов. Обычный уровень производственной загрузки рассчитывается с учетом среднего ожидаемого объема выпуска продукции в течение нескольких отчетных периодов, принимая по внимание возможное сокращение производства в результате проведения планового ремонта.

#### Пример

Ежегодно в августе Вы закрываете фабрику для проведения профилактического ремонта и санитарной обработки. В связи с этим Вы делите постоянные накладные производственные расходы на количество дней в течение года, когда фактически осуществлялось производство, а не на количество календарных дней. По субботам фабрика работает только половину дня.

При расчете количества дней, в которые фактически осуществлялось производство, по всем субботам следует учитывать только половину рабочего дня.

Низкая загрузка производственных мощностей или простой завода не принимаются во внимание при определении нормы распределения постоянных накладных производственных расходов.

#### Пример Пожар на фабрике

На Вашей фабрике произошел пожар, в результате чего производство было остановлено на 6 недель. Постоянные накладные производственные расходы, понесенные в течение указанного срока, не следует включать в стоимость запасов. Их следует учитывать в качестве расхода за отчетный период.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ		9.500
Расходы по аренде здания фабрики	ОПУ		17.000
Общие накладные производственные расходы	ОПУ	26.500	
<i>Отнесение накладных расходов фабрики на общие накладные расходы при отсутствии производственной деятельности</i>			

www.uchet.kz

Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках в тот период, когда они были понесены. В периоды необычно высокого уровня производства норма распределения накладных расходов снижается, чтобы запасы не оценивались выше их себестоимости.

#### Пример Распределение накладных расходов при обычных условиях производства

В связи с выполнением специального заказа Ваша фабрика в течение 2 месяцев работает сверхурочно без выходных.

Указанный заказ имеет низкую рентабельность: продажная цена составляет \$500 за единицу продукции, а прямые производственные расходы - \$400 за единицу.

При обычных условиях распределения накладных расходов последние составили бы \$250 за единицу продукции. Для данного заказа указанный уровень распределения расходов приведет к убытку в размере \$150 на единицу продукции (\$500-\$400-\$250).

При обычном уровне производственной загрузки выпуск составляет 10.000 единиц продукции в неделю. Это обеспечивает покрытие постоянных накладных расходов в размере \$2.5 млн. за неделю (10.000 \* \$250).

Новый уровень выпуска продукции составляет 55.000 единиц в неделю. Для покрытия накладных расходов в размере \$2.5 млн. норма распределения накладных расходов может быть снижена до \$45.455 за единицу (\$2.5 млн./55.000). Эта норма распределения обеспечивает прибыль в размере (\$500-445.455) = \$54.

Переменные накладные производственные расходы относятся на каждую единицу выпускаемой продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

**Пример Переменные накладные производственные расходы**

В вашей компании организован централизованный производственный контроль качества. 1 час работ по контролю качества обходится компании в \$300.

Отнесите на расходы производство часовой ставки (\$300) и количества часов, потраченных на каждую партию продукции, для выпуска которой используется производственный объект, обеспечивающий контроль качества.

Для данной производственной партии потребовалось 50 часов работ по контролю качества.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы – централизованный производственный контроль качества	ОПУ		15.000
Запасы	ББ	15.000	
<i>Включение в стоимость запасов затрат по проведению производственного контроля качества</i>			

**6. ПОБОЧНАЯ ПРОДУКЦИЯ**

В большинстве случаев побочная продукция не представляет особой ценности. Если это имеет место, то она оценивается по чистой продажной цене, и эта величина вычитается из себестоимости основной продукции.

**Пример Побочная продукция**

При производстве каждой партии продукции образуется металлолом, который перепродается по \$10.

Уменьшите себестоимость каждой партии продукции на \$10 для учета выручки от продажи металлолома. В данном примере расчет основывается исходя из 6.500 партий продукции.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ОПУ		65.000
Денежные средства (полученные от покупателей металлолома)	ББ	65.000	

<i>Снижение стоимости запасов за счет получения денежных средств от продажи побочной продукции</i>			
--	--	--	--

**7. СОВМЕСТНО ПРОИЗВОДИМАЯ ПРОДУКЦИЯ**

При производстве двух или более видов основной продукции, но невозможности определить затраты по переработке по видам производимой продукции, такие затраты распределяются на экономически оправданной и регулярной основе.

Вы можете использовать относительную продажную цену каждого вида продукции или после ее изготовления, или когда возможно отдельно идентифицировать затраты в ходе производственного процесса.

**Пример Распределение и отнесение затрат на основе продажной цены продукции**

Вы занимаетесь переработкой нефти. Затраты по переработке за отчетный период составляют \$300.000.

В результате переработки создаются равные количества двух видов продукции.

Продукция 1 продается по цене \$25 за кг. Продукция 2 - по цене \$50 за кг.

На продукцию 1 следует относить 1/3 производственных расходов, а на продукцию 2 - 2/3 производственных расходов.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Затраты по переработке	ОПУ		300.000
Запасы - продукция 1	ББ	100.000	
Запасы - продукция 2	ББ	200.000	
<i>Отнесение затрат по переработке на продукцию на основе продажной цены</i>			

**8. ПРОЧИЕ ЗАТРАТЫ**

Прочие затраты могут включаться в стоимость запасов только в том случае, если они понесены для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. Такие затраты включают транспортные расходы, расходы по хранению, а также специфические работы по дизайну продукции для удовлетворения потребностей конкретного клиента.

В ограниченном ряде случаев в стоимость запасов могут быть включены затраты по займам. Указанные затраты подпадают под требования МСФО 23 «Затраты по займам». Когда товары приобретаются с отсрочкой платежа, то цена включает элемент, связанный с финансированием приобретения. В связи с этим, указанный элемент признается в качестве расхода по процентам в течение периода кредитования.

**Пример Приобретение на условиях отсрочки платежа**

Ваш поставщик предлагает цену \$7.000 за единицу продукции при условии ее единовременной оплаты или \$8.000 за единицу продукции, если Вы приобретаете продукцию с отсрочкой платежа на 1 год.

Если вы предпочтете совершить операцию на условиях отсрочки платежа, то в качестве запасов следует учитывать только \$7.000 за единицу продукции.

Оставшиеся \$1.000 за единицу продукции следует учитывать в качестве затрат на финансовые услуги.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Кредиторская задолженность	ББ		8.000
Запасы	ББ	7.000	
Затраты на финансовые услуги	ОПУ	1.000	
<i>Приобретение единицы продукции на условиях отсрочки платежа</i>			

**ЗАТРАТЫ, ИСКЛЮЧАЕМЫЕ ИЗ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ**

Примерами затрат, которые учитываются в качестве расхода в том периоде, в котором они были понесены, являются:

- Чрезмерный уровень производственных отходов, а также расходов на оплату труда и прочих производственных затрат.
- Затраты по хранению готовой продукции.

- Общие административные расходы.
- Расходы на продажу.

## 9. СТОИМОСТЬ ЗАПАСОВ У ПОСТАВЩИКА УСЛУГ

Остаток запасов у компании, занимающейся предоставлением услуг, обычно представляет произведенные расходы по оказанным услугам, по которым еще не были выписаны счета клиентам (незавершенное производство). Расходы на продажу и на оплату труда административного персонала не включаются в стоимость услуг, но признаются отдельно в качестве расходов отчетного периода. В стоимость запасов не следует включать величину ожидаемой прибыли, так как она будет включена в счет за оказанные услуги, выполненные работы.

### Пример Незавершенное производство

Ваша компания занимается архитектурной деятельностью. Вы учитываете время работы своих сотрудников в ведомостях учета рабочего времени. На конец отчетного периода у Вас существует сальдо незавершенного производства, рассчитываемое исходя из фактически неоплаченного рабочего времени работы (485 часов), на которое клиентам не были выставлены счета.

Указанная величина является запасами, представленными затратами на заработную плату, на социальные отчисления и пенсионное обеспечение. Общая величина таких затрат составляет \$100 в расчете на один час работ.

В сумму незавершенного производства могут также включаться расходы на оплату труда управленческого персонала (для данного примера - 33 часа). В то же время, в остаток незавершенного производства не подлежат включению ни общие административные расходы, ни величина ожидаемой прибыли.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на оплату труда	ОПУ		485.000
Запасы - незавершенное производство	ББ	485.000	
Расходы на оплату труда управленческого персонала	ОПУ		33.000
Запасы - незавершенное производство	ОПУ	33.000	
<i>Отнесение расходов на оплату труда на незавершенное производство</i>			

## 10. ОЦЕНКА ЗАТРАТ

Стандартные затраты следует оценивать исходя из обычного уровня выпуска продукции, при этом их следует регулярно анализировать и пересматривать.

### ФОРМУЛЫ ДЛЯ РАСЧЕТА СТОИМОСТИ

Стоимость запасов следует оценивать на основе метода «ФИФО» («первое поступление – первый отпуск») или метода средневзвешенной стоимости.

Метод «ЛИФО» («последнее поступление – первый отпуск») запрещен к применению МСФО 2.

Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки, независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения.

### Пример

Группа компаний производит мобильные телефоны. Для оценки стоимости запасов европейская дочерняя компания использует метод «ЛИФО», а азиатские дочерние компании – метод средневзвешенной стоимости.

Для ведения консолидированной отчетности в соответствии с требованиями МСФО все запасы необходимо оценивать или на основе метода «ФИФО» или метода средневзвешенной стоимости.

### Метод «ФИФО»

В соответствии с методом «ФИФО» предполагается, что первая приобретенная продукция первой и продается. Соответственно, в конце отчетного периода вся продукция, находящаяся в запасах, – та, которая была приобретена (или произведена) в последнее время.



**Пример Метод «ФИФО»**

Вы продаете одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у Вас нет запасов автомобилей данной модели. В течение отчетного периода Вы приобретаете 4 автомобиля.

В результате роста цен Вы приобретаете автомобили за \$6000, \$6500, \$7000 и \$7500 (в хронологическом порядке их приобретения). Вы продаете 2 автомобиля и применяете метод «ФИФО» для оценки стоимости запасов.

Стоимость запасов на конец отчетного периода составляет \$14500 (\$7000+\$7500). Себестоимость продаж = \$12500 (\$6000+\$6500).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Себестоимость продаж	ОПУ	12.500	
Запасы	ББ		12.500
<i>Отнесение стоимости запасов на себестоимость продаж</i>			

**СРЕДНЕВЗВЕШЕННАЯ СТОИМОСТЬ**

Средневзвешенная стоимость рассчитывается исходя из стоимости запасов на начало отчетного периода, а также всех единиц запасов, которые были приобретены (или произведены) в течение отчетного периода.

**Пример: средневзвешенная величина**

Вы продаете одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у Вас нет запасов. Вы покупаете 4 автомобиля в течение отчетного периода.

В результате повышения цен Вы приобретаете автомобили за \$6000, \$6500, \$7000 и \$7500 (в хронологическом порядке их приобретения). Вы продаете 2 автомобиля и применяете метод учета по средневзвешенной стоимости для оценки запасов.

Стоимость запасов на конец отчетного периода составляет \$13500 (\$27000/2). Себестоимость продаж = \$13500 (\$27000/2).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Себестоимость продаж	ОПУ	13.500	
Запасы	ББ		13.500

*Отнесение стоимости запасов на себестоимость продаж*

**11. ЧИСТАЯ СТОИМОСТЬ ПРОДАЖИ**

На практике возможна ситуация, когда продажа запасов осуществляется ниже их себестоимости.

Причинами этого могут быть:

- Общее падение рыночных цен на товары.
- Физическое повреждение товаров.
- Моральное устаревание.
- Дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.

**Пример чистая стоимость продажи**

Вы приобретаете 100 баррелей нефти по цене \$40 за баррель в рамках спекулятивной операции.

В конце отчетного периода цена снижается до \$25 за баррель, и нефть не удается продать.

Снизьте стоимость запаса нефти до \$25 за баррель и незамедлительно признайте корректировку чистой стоимости продажи в качестве расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ	40.000	
Денежные средства	ББ		40.000
<i>Приобретение нефти</i>			
Запасы	ББ		1.500
Убыток от обесценения запасов	ОПУ	1.500	
<i>Переоценка запасов по чистой цене продажи</i>			

**Пример:**

Вы продаете станки, каждый из которых обошелся Вам в \$100.

В результате пожара 30 станков были повреждены.

Вы можете продать их в качестве металлолома за \$10.

Уменьшите стоимость поврежденных станков до \$10 и немедленно признайте корректировку чистой цены продажи в размере \$2700 (30 \* \$90) в качестве расхода.

**Пример Чистая стоимость продажи – падение рыночной цены**

Вы приобретаете 100 баррелей нефти по цене \$40 за баррель.  
В конце отчетного периода цена упала до \$25 за баррель, и нефть не удается продать.

Снизьте стоимость нефти до \$25 за баррель и признайте корректировку чистой стоимости продажи в размере \$1.500 в качестве расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		1.500
Убыток от запасов	ОПУ	1.500	
<i>Переоценка запасов по чистой стоимости продажи</i>			

**Пример - чистая стоимость продажи - автомобили**

Вы продаете автомобили, стоимость приобретения каждого из которых составляет \$5.000.

В связи с принятием нового законодательства вводится требование об установлении на автотранспортных средствах новых приборов для контроля выброса выхлопных газов. Выполнение указанного требования потребует дополнительных затрат в размере \$2000 на автомобиль, однако продажная цена автомобиля составит только \$6500. В результате убыток от продажи составит \$500 в расчете на автомобиль. У Вас имеется 30 автомобилей.

Немедленно отнесите на расходы \$ 15.000 (\$500 в расчете на один автомобиль).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		15.000
Убыток от обесценения запасов	ОПУ	15.000	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи</i>			

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их текущая стоимость с учетом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов необходимо снизить до чистой стоимости продажи. Это фактически означает признание убытка до его фактического образования.

**Пример Чистая стоимость продажи – переупаковка**

Вы продаете консервированную фасоль универсаму. У вас в запасах имеется 2.000 коробок фасоли.

Клиент меняет свою упаковку и требует от Вас переупаковать находящуюся в запасах продукцию без выплаты компенсации.

В результате переупаковки Вы несете убыток в размере \$7 за каждую коробку.

В данном случае следует уменьшить стоимость запасов на \$7 в расчете за коробку, что представляет корректировку чистой стоимости продажи, и признать убыток.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		14.000
Убыток от запасов	ОПУ	14.000	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи</i>			

Каждый вид товарно-материальных ценностей следует рассматривать отдельно на предмет оценки снижения стоимости запасов до величины чистой стоимости продажи.

**Пример Чистая стоимость продажи – пересмотр оценки отдельных видов товарно-материальных ценностей**

Вы продаете упакованный кофе и чай. Рыночная цена на кофе падает ниже стоимости приобретения. Убыток по текущим запасам составляет \$86.000.

Рыночная цена на чай значительно возрастает. Продажи чая приносят Вам прибыль в размере \$100.000.

Несмотря на то, что Вы несете убытки по запасам кофе, данный убыток компенсируется прибылью, которую Вы получаете от продажи запасов чая. Тем не менее, необходимо снизить стоимость кофе до чистой стоимости продажи.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы - кофе	ББ		86.000
Убыток от снижения запасов до чистой стоимости продажи	ОПУ	86.000	
<i>Переоценка запасов кофе по чистой стоимости продажи</i>			

Оценка чистой стоимости продажи должна основываться на достоверной информации. Следует также учитывать события, имевшие место после отчетного периода, который оказал влияние на динамику цен или затраты по производству запасов.

**Пример Чистая стоимость продажи – после отчетной даты**

Вы приобретаете 100 баррелей нефти по цене \$30 за баррель в рамках спекулятивной операции (Вы не заключали договор на продажу нефти).

В конце отчетного периода цена падает до \$25 за баррель, и нефть не удается продать.

Непосредственно перед утверждением финансовой отчетности цена снижается до \$20 за баррель. По-прежнему, нефть продать не удастся.

Уменьшите стоимость запаса нефти до \$20 за баррель и немедленно сделайте корректировку чистой стоимости продажи в размере \$1000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		1.000
Убыток от снижения стоимости запасов	ОПУ	1.000	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи после отчетной даты</i>			

Когда запасы только предполагается использовать в целях исполнения уже заключенных договоров, то основой для решения являются продажные цены, установленные в таких договорах.

**Пример Чистая цена продаж – договорная цена**

Вы приобретаете 10.000 баррелей нефти по цене \$30 за баррель. У Вас заключен договор на продажу нефти по цене \$29 за баррель в конце отчетного периода. Рыночная цена нефти составляет \$27 за баррель.

Снизьте стоимость запаса нефти до \$29 за баррель и сделайте корректировку чистой стоимости продажи в размере \$10.000. При этом для корректировки не учитывается рыночная цена нефти, поскольку у Вас существует договор, обеспечивающий гарантированную продажу нефти по цене \$ 29 за баррель.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		10.000
Убыток от снижения стоимости запасов	ОПУ	10.000	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи (договорная цена)</i>			

Когда количество запасов превышает величину, необходимую для выполнения заказов по заключенным договорам, то часть запасов, которые представляют такое превышение, следует оценивать на основе рыночной цены, а не договорной.

**Пример Чистая стоимость продажи – договорная цена и рыночная цена**

Вы приобретаете 100 баррелей нефти по цене \$30 за баррель. У Вас заключен договор на продажу 90 баррелей по цене \$29 за баррель в конце отчетного периода. Рыночная цена нефти составляет \$27 за баррель.

В данном случае следует уменьшить стоимость 90 баррелей до \$29 за баррель, а 10 баррелей - до \$27 и сделать корректировку до чистой стоимости продажи в размере \$120(\$90+\$30), отразив расход.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		120
Убыток от снижения стоимости запасов	ОПУ	120	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи: договорная цена и рыночная цена</i>			

Стоимость материалов, которые используются в производстве, не снижается ниже фактической стоимости приобретения, если готовая продукция (при выпуске которой они использовались) будет продана с прибылью.

**Пример Отсутствие необходимости в снижении стоимости при продаже продукции с прибылью**

У Вас имеется запас комплектующих частей на общую сумму \$1,2 млн. Рыночная стоимость комплектующих частей снижается до \$1 млн. В то же время, вся Ваша готовая продукция, при производстве которой используются указанные комплектующие, остается прибыльной. Следовательно, отсутствует необходимость снижать стоимость комплектующих частей.

Если же цена на готовую продукцию действительно снижается в связи с падением цен на материалы, то стоимость данных материалов следует уменьшить. Наилучшим количественным выражением чистой стоимости продажи могут быть затраты по приобретению аналогичных материалов.

**Пример Снижение чистой цены продаж готовой продукции**

Вы производите оборудование, наиболее дорогостоящим компонентом которого являются полупроводники.

Стоимость комплекта полупроводников составляет \$5. Рыночная цена полупроводников снижается до \$2 за комплект, а цена производимого оборудования - на 60%. На складе Вашей компании имеется 40.000 комплектов полупроводников.

Убытки предполагаются по продажам всех единиц оборудования, находящихся на складе. Стоимость комплектов полупроводников следует понизить с \$5 до \$2 за комплект.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы	ББ		120.000
Убыток от снижения стоимости запасов	ОПУ	120.000	
<i>Снижение оценки запасов до чистой стоимости продажи</i>			

**ПЕРЕСМОТР ЧИСТОЙ СТОИМОСТИ ПРОДАЖИ**

Пересмотр чистой стоимости продажи ВСЕХ запасов следует проводить в каждом отчетном периоде. В случае повышения продажной цены на готовую продукцию, стоимость которой была ранее снижена и которая продолжает оставаться на складе, следует восстановить стоимость этой продукции.

Новая балансовая стоимость будет представлять наименьшую из двух величин: производственной себестоимости и чистой стоимости продажи.

**12. ПРИЗНАНИЕ В КАЧЕСТВЕ РАСХОДА**

Стоимость запасов относится на расходы в том отчетном периоде, когда признана соответствующая выручка от продаж запасов.

Понижение стоимости запасов до чистой цены продаж признается в качестве расхода немедленно после того, как произошло понижение.

Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

**Пример Включение запасов в стоимость основных средств**

Вы продаете оборудование по кондиционированию воздуха. Вы строите новую фабрику и при ее сооружении производите установку собственного оборудования для кондиционирования воздуха, стоимость которого составляет \$80.000.

Вы амортизируете фабрику в течение 20 лет, следовательно, установленное оборудование следует амортизировать также в течение 20-летнего периода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	80.000	
Запасы	ББ		80.000
<i>Перевод запасов в основные средства</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	4.000	
Амортизация	ББ		4.000

### 13. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- (i) учетная политика, утвержденная для оценки запасов, включая используемые для расчетов формулы;
- (ii) общая балансовая стоимость запасов и их балансовая стоимость по видам запасов, находящихся у данной организации;
- (iii) балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- (iv) величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
- (v) величина снижения стоимости запасов, признанного в качестве расхода в отчетном периоде;
- (vi) величина восстановленной суммы, относящейся к величине ранее произведенного списания стоимости запасов, признанного в качестве расхода в течение отчетного периода;
- (vii) обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;
- (viii) балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

Информация о балансовой стоимости различных групп запасов, и степень существенности изменений стоимости указанных активов для пользователей финансовой отчетности.

Общепринятая группировка запасов представляет следующие их группы: товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовую продукцию.

Запасы компании, предоставляющей услуги, могут находиться в составе незавершенного производства.

Величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода, который часто представляет показатель себестоимости продаж, состоит из затрат, ранее учтенных при оценке запасов, которые к настоящему времени проданы, а также нераспределенных накладных

производственных расходов и сверхнормативных величин производственных расходов.

В указанную сумму также могут быть включены другие расходы исходя из специфики производственной и коммерческой деятельности компании, например, расходы по дистрибуции.

Некоторые компании используют нижеприводимый формат для раскрытия прибыли или убытка. При использовании такого формата не раскрывается стоимость потребленных запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода.

	2004	2003
Продажи	211.034	112.360
Прочий операционный доход	6.301	2.195
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	1.972	2.309
Сырье и расходные материалы	(66.173)	(40.912)
Расходы на оплату труда	(40.090)	(15.500)
Амортизация и износ	(35.238)	(13.064)
Прочие операционные расходы	(32.088)	(12.435)
Убыток от продажи прекращаемой деятельности	(959)	–
Общие расходы	(172.576)	(79.602)
Прибыль от производственной деятельности	44.759	34.953

В соответствии с данным форматом компания представляет анализ расходов, используя классификацию, которая основана на характере и предназначении расходов. В данном случае компания раскрывает информацию о затратах, которые признаются в качестве расхода, в отношении сырья и расходных материалов, расходов на оплату труда и прочих расходов наряду с величиной изменения остатка запасов в отчетном периоде.

Пример раскрытия учетной политики и комментариев к ней в финансовой отчетности

Запасы

Запасы учитываются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи. Стоимость запасов определяется на основе метода «ФИФО» («первое поступление – первый отпуск»).

Стоимость готовой продукции и незавершенного производства включает сырье, прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы и соответствующие накладные производственные расходы (рассчитанные исходя из нормальной загрузки производственных мощностей), но за исключением затрат по займам.

Чистая стоимость продажи – это предполагаемая цена продаж при обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на укомплектование и продажу. В стоимости запасов учитывается величина, представляющая доход/убыток по сделкам хеджирования денежных потоков заключенных в связи с приобретением запасов.

Иллюстративная корпоративная финансовая отчетность  
Группа ABC по состоянию на 31 декабря 2002 года

Запасы, предназначенные для продажи

Запасы	2002	2001
Сырье (по себестоимости)	7.622	7.612
Незавершенное производство (по себестоимости)	1.810	1.796
Готовая продукция (по себестоимости)	9.888	7.920
Готовая продукция (по чистой цене продаж)	402	412
	19.722	17.740

Запасы в размере \$109 (2001: \$ 223) были использованы в качестве обеспечения полученных займов.

В июле 2001 года Группа произвела восстановление стоимости запасов до \$ 603, которая была снижена в декабре 2000 года.

Основные средства, предназначенные для продажи	2002	2001
Земля и здания	1.810	3.002

Производственное оборудование	1.226	–
Компьютеры	630	–
	3.666	3.002

В результате реструктуризации лакокрасочного сегмента отпала необходимость в использовании определенных объектов основных средств в производственных целях. Стоимость указанных активов была снижена до \$ 775 в соответствии с их предполагаемой возмещаемой стоимостью.

## 14. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)

Выберите правильный ответ:

### 1. Запасы определяются:

- 1) Исключительно как продукция, имеющая физическую форму, предназначенная для продажи, прошедшая предпродажную подготовку, или материалы, используемые в процессе производства.
- 2) Товары, которые находятся на складе, и продажа которых в настоящее время не осуществляется.
- 3) Активы, предназначенные для продажи, прошедшие предпродажную подготовку или материалы, используемые в процессе производства или при предоставлении услуг.

### 2. Чистая стоимость продажи определяется как:

- 1) Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса, включая затраты по укомплектованию, но за вычетом расходов на продажу.
- 2) Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса за вычетом затрат по укомплектованию и расходов на продажу.

### 3. Справедливая стоимость определяется как сумма, за которую:

- 1) Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

2) Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между независимыми сторонами, вынужденными совершить такую операцию.

**4. Различие между чистой стоимостью продажи и справедливой стоимостью заключается в следующем:**

- 1) Чистая стоимость продажи определяется применительно к особенностям конкретного бизнеса компании. Справедливая стоимость определяется в большей степени на основе рыночных цен, чем на основе договорных цен.
- 2) Справедливая стоимость определяется по конкретному бизнесу компании. Чистая стоимость продажи определяется на основе рыночных цен, а не установленных в договоре цен.

**5. Стоимость запасов:**

- 1) Включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.
- 2) Включает только производственные затраты и не включает затраты по обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

**6. Налоги и импортные пошлины являются примерами:**

- 1) Затрат по обработке
- 2) Затрат по приобретению
- 3) 2 и 3
- 4) Не подходит ни один из вариантов

**7. Переменные накладные производственные расходы – это:**

- 1) Такие прямые и косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от уровня производства, например, прямые и косвенные расходы на оплату труда.
- 2) Переменные накладные производственные расходы – это такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

**8. Как признаются нераспределенные накладные расходы?**

- 1) Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках в том периоде, когда они были понесены.
- 2) Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках в том периоде, когда они были понесены.

**9. В отличие от постоянных накладных производственных расходов переменные накладные производственные расходы:**

- 1) Относятся на все производственные единицы без распределения между ними.
- 2) Относятся на каждую произведенную единицу продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

**10. Прочие затраты:**

- 1) Не должны включаться в стоимость запасов вне зависимости от того, что они могут быть понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.
- 2) Могут включаться в стоимость запасов, если они были понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

**11. Примерами затрат, учитываемых в качестве расходов отчетного периода, в котором они были понесены, являются:**

- 1) Затраты по продаже, затраты по хранению готовой продукции и административные расходы.
- 2) Затраты по приобретению и обработке.
- 3) Чрезмерный уровень отходов, расходов на оплату труда и прочих производственных расходов.
- 4) 2 и 3
- 5) 1 и 3
- 6) 1, 2 и 3

**12. Причинами продажи запасов ниже их себестоимости могут быть:**

- 1) Общее падение рыночной цены, физическое повреждение товаров и их моральное устаревание.
- 2) Дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.
- 3) Снижение производственных расходов.
- 4) только 2 и 3
- 5) только 3
- 6) только 1 и 2

**13. Если цена, по которой будут продаваться запасы, ниже текущей рыночной стоимости с учетом затрат по укомплектованию, то стоимость запасов будет понижена до их:**

- 1) Справедливой стоимости
- 2) Чистой стоимости продажи

**14. При продаже запасов их балансовая стоимость признается в качестве:**

- 1) Расхода в периоде, когда была признана выручка.
- 2) Дохода в периоде, когда была признана выручка.

**15. Запасы, которые были переведены в другие группы активов, относятся на расходы:**

- 1) Немедленно в целях понижения стоимости активов.
- 2) В течение срока полезной службы данного актива.

## 15. ВОПРОСЫ ДЛЯ УПРАЖНЕНИЙ

1. Для каждого из двух приведенных ниже вопросов найдите значения стоимости запасов на конец отчетного периода и себестоимости продаж.

(а) Компания продает одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у нее нет запасов. В течение периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобиля обходятся ей: в **\$12000, \$13000, \$14000, \$15000** в порядке их приобретения. Компания продает **2** автомобиля и применяет метод **«ФИФО»** для оценки стоимости запасов. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода, и какова себестоимость продаж?

(б) Другая компания продает также одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у нее отсутствуют запасы. В течение отчетного периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобиля обходятся ей в **\$12000, \$13000, \$14000, \$15000** в порядке их приобретения. Общая стоимость = **\$54000**. Компания продает **2** автомобиля и применяет метод средневзвешенной стоимости для оценки стоимости своих запасов. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода, и какова себестоимость продаж?

2. Ответьте на перечисленные ниже вопросы, основываясь на представленной информации.

Компания «Полар Ойл» приобретает 200 баррелей нефти по цене \$60 за баррель в рамках спекулятивной операции. В конце отчетного периода цена снижается до \$50 за баррель, и нефть не удается продать. Что будет делать компания? Какую величину она признает в качестве корректировки до чистой стоимости продажи?

В конце следующего отчетного периода рыночная цена повысилась до \$64, но, по-прежнему, ничего не было продано. Как теперь это повлияет на корректировку чистой стоимости продажи? Какова будет стоимость запасов?

## 16. РЕШЕНИЯ

Ответы на вопросы для самоконтроля:

- |     |    |     |    |
|-----|----|-----|----|
| 1.  | 3) | 11. | 5) |
| 2.  | 2) | 12. | 6) |
| 3.  | 1) | 13. | 2) |
| 4.  | 1) | 14. | 1) |
| 5.  | 1) | 15. | 2) |
| 6.  | 2) |     |    |
| 7.  | 2) |     |    |
| 8.  | 1) |     |    |
| 9.  | 2) |     |    |
| 10. | 2) |     |    |

Ответы на вопросы для упражнений:



1. (а) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит \$29000 = (\$14000+\$15000). Себестоимость продаж составит **\$25000 = (\$12000+\$13000)**.

(б) Стоимость запасов на конец отчетного периода составит **\$27000 = (\$54000/2)**. Себестоимость продаж составит **\$27000 = (\$54000/2)**.

2. Следует уменьшить стоимость нефти до \$50 за баррель и немедленно сделать корректировку до чистой стоимости продажи, отразив расход в размере \$2000.

В конце следующего отчетного периода восстановите величину корректировки чистой стоимости продажи в размере \$2000, оценив запасы по \$60 за баррель. Это является наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи.

Данный материал опубликован при поддержке Европейского Союза. Содержание публикации является предметом ответственности ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» и не отражает точку зрения Европейского Союза.

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)