

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2

«Запасы»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:
- (a) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
 - (b) финансовые инструменты (см. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»); и
 - (c) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).
- 3 Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:
- (a) производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по чистой возможной цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях. Если такие запасы оцениваются по чистой возможной цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли;
 - (b) товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.
- 4 Запасы, упомянутые в пункте 3(a), оцениваются по чистой возможной цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда собрана сельскохозяйственная продукция или добыты полезные ископаемые, а их продажа гарантирована в силу форвардного контракта или гарантии государства, или когда существует активный рынок и риск необеспечения продажи ничтожно мал. К таким запасам не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.
- 5 Брокеры-трейдеры – лица, покупающие или продающие товары от имени других лиц или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3(b), в основном приобретаются с целью продажи в обозримом будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или из маржи брокера-трейдера. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, к ним не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Определения

- 6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Запасы* – активы:

- (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.

Чистая возможная цена продажи – расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

- 7 Чистая возможная цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка на дату оценки. Первая представляет собой стоимость, специфичную для организации, последняя – нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.
- 8 К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные организацией розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. Если речь идет о поставщике услуг, запасы включают в себя затраты на оказание услуг, как описано в пункте 19, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»).

Оценка запасов

- 9 Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Себестоимость запасов

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

Затраты на приобретение

- 11 Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению готовой продукции, материалов и услуг. Торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

- 12 Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.
- 13 Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка – это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов

работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

- 14 В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой возможной цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

- 15 Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроектных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.
- 16 Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:
- (a) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
 - (b) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
 - (c) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и
 - (d) затраты на продажу.
- 17 МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» определяет те редкие случаи, когда затраты по займам включаются в себестоимость запасов.
- 18 Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Стоимость запасов поставщика услуг

- 19 Если поставщики услуг имеют запасы, они оценивают эти запасы по затратам на их производство. Эти затраты состоят главным образом из затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции, и распределяемых накладных расходов. Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период возникновения. Стоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или нераспределенные накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг.

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

- 20 В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую организация получила от своих биологических активов, при

первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения настоящего стандарта.

Методы оценки себестоимости

- 21 Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.
- 22 Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Формулы расчета себестоимости

- 23 **Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы.**
- 24 Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения предопределенной величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах.
- 25 **Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23, должна определяться по формуле «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или средневзвешенной стоимости. Организация должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданно применение разных формул расчета себестоимости.**
- 26 Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных формул расчета себестоимости.
- 27 Формула ФИФО исходит из допущения, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно формуле расчета по средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности организации.

Чистая возможная цена продажи

- 28 Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

- 29 Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте. Поставщики услуг обычно аккумулируют затраты по каждой услуге, для которой определяется отдельная цена продажи. Соответственно каждая подобная услуга рассматривается как отдельная статья.
- 30 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.
- 31 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса. Например, чистая возможная цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Если объем запасов, предназначенный для выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то чистая возможная цена продажи излишка определяется на основе общих цен продажи. В случае превышения объемов запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или в случае договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные обязательства. Такие оценочные обязательства являются предметом рассмотрения МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».
- 32 Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости. Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую возможную цену продажи, сырье списывается до чистой возможной цены продажи. В таких случаях затраты на замещение сырья могут оказаться наилучшей из имеющихся оценок его чистой возможной цены продажи.
- 33 В каждом последующем периоде анализ чистой возможной цены продажи выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой возможной цены продажи в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма восстанавливается (т. е. восстановление производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной чистой возможной цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась.

Признание в качестве расходов

- 34 При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором имели место списание или потери. Сумма любого восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором произошло восстановление.
- 35 Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива.

Раскрытие информации

- 36 Финансовая отчетность должна раскрывать:

- (a) **принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости;**
 - (b) **общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной организацией;**
 - (c) **балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;**
 - (d) **величину запасов, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода;**
 - (e) **сумму любого списания стоимости запасов, признанную в качестве расхода в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;**
 - (f) **сумму любого восстановления списания, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;**
 - (g) **обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списания стоимости запасов в соответствии с пунктом 34; и**
 - (h) **балансовую стоимость запасов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств.**
- 37 Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.
- 38 Величина запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, которую часто называют себестоимостью продаж, состоит из тех затрат, которые ранее включались в оценку уже проданных запасов, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности организации также может потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции.
- 39 Некоторые организации используют такой формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает раскрытие других величин вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. Согласно этому формату организация представляет анализ расходов с использованием классификации, основанной на характере затрат. В этом случае организация раскрывает информацию о затратах, признанных в качестве расходов применительно к сырью и расходным материалам, затратам на оплату труда и прочим затратам, вместе с суммой чистого изменения остатков запасов за период.

Дата вступления в силу

- 40 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.
- 40A *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 40B *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 40C МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 6, а также в пункт 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 40D–40F *[Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]*

Прекращение действия других документов

- 41 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотренный в 1993 году).
- 42 Настоящий стандарт заменяет Разъяснение ПКР (SIC) - 1 «Последовательность – различные способы расчета себестоимости запасов».