

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 2 \"ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ\"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета 2 \"Товарно-материальные запасы\", принятого Комитетом по МСБУ в 1975 году и пересмотренного в 1993 году.

Цель

2. Цель данного стандарта состоит в установлении правил оценки товарно-материальных запасов (ТМЗ), определения их себестоимости и отражения в финансовых отчетах. Исчисление себестоимости является основой учета товарно-материальных запасов, которая признается как актив до момента начисления дохода от продаж. Настоящий стандарт является практическим руководством для определения себестоимости товарно-материальных запасов и ее последующего признания как расхода, включая разницу между себестоимостью и чистой стоимостью реализации запасов.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Молдовы, так и за ее пределами.

4. Данный стандарт не применяется для оценки:

а) незавершенных работ по строительным подрядам, включая непосредственно связанные с ними работы по контрактам на оказание услуг (НСБУ 11 \"Строительные подряды\");

б) финансовых инструментов (НСБУ 32 \"Финансовые инструменты\");

с) товарно-материальных запасов собственного производства, включая животных на выращивании и откорме, продукцию сельского и лесного хозяйства, полезные ископаемые в случаях, когда они оцениваются по чистой стоимости реализации.

5. Товарно-материальные запасы, на которые дается ссылка в параграфе 4 с), оцениваются по чистой стоимости реализации на определенных этапах процесса производства или после его завершения. Например, когда урожай зерновых уже собран или полезные ископаемые извлечены и продажа их обеспечена по условиям предварительного контракта или согласно правительственной гарантии либо когда существует однородный рынок и незначительный риск того, что товар не будет продан.

Определения

6. В данном стандарте использованы термины со следующим содержанием:

Товарно-материальные запасы - это активы:

а) предназначенные для продажи при обычной хозяйственной деятельности;

б) числящиеся в незавершенном производстве;

с) предназначенные для потребления в процессе производства и при оказании услуг.

Они включают:

а) материалы, предназначенные для использования в процессе производства;

б) незавершенное производство;

с) готовую продукцию;

д) товары, в том числе землю и другие материальные активы, закупленные и предназначенные для перепродажи;

е) малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Первоначальная стоимость (стоимость приобретения или историческая стоимость) - сумма оплаченных денежных средств либо справедливая рыночная стоимость другой

формы компенсации, предоставляемой при приобретении товарно-материальных запасов.

Справедливая рыночная стоимость - сумма, на которую актив может быть обменен в процессе коммерческой операции между независимыми сторонами.

Чистая стоимость реализации (ЧСР) - это предполагаемая продажная цена товарно-материальных запасов в ходе обычной хозяйственной деятельности, уменьшенная на предполагаемые расходы на комплектацию и организацию продаж.

Балансовая стоимость всех малоценных и быстроизнашивающихся предметов - первоначальная стоимость (стоимость приобретения) малоценных и быстроизнашивающихся предметов, находящихся на складе, плюс предполагаемая остаточная стоимость объектов, находящихся в эксплуатации, по которым начисляется износ.

Изнашиваемая стоимость - первоначальная стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов или другая сумма, заменяющая ее стоимость в финансовых отчетах, за минусом предполагаемой остаточной стоимости.

Остаточная стоимость - чистая сумма (стоимость пригодных материальных ценностей), которую предприятие предполагает получить от актива по истечении срока его полезного использования.

Оценка товарно-материальных запасов в финансовых отчетах

7. Товарно-материальные запасы отражаются в финансовых отчетах по наименьшей сумме из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Себестоимость товарно-материальных запасов

8. Себестоимость товарно-материальных запасов включает затраты на приобретение, затраты по переработке и прочие затраты, связанные с доставкой товарно-материальных запасов к месту хранения и приведением их в надлежащее состояние.

Затраты на приобретение

9. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов включают стоимость покупок, пошлины на ввоз и другие налоги, предусмотренные действующим законодательством (кроме налогов, которые впоследствии должны быть возвращены предприятию налоговыми органами), а также транспортные расходы, непосредственно связанные с приобретением товаров, производственных запасов и услугами сторонних организаций. Торговые скидки, суммы возврата товаров, готовой продукции и суммы прочих корректировок вычитаются при определении затрат на приобретение.

10. В отдельных случаях затраты на покупку товарно-материальных запасов могут включать разницу в курсах обмена валют, которая возникла непосредственно при приобретении товарно-материальных запасов, на которые был выписан счет в иностранной валюте (НСБУ 21 \"Последствия изменений курсов обмена валют\"). Указанная разница может возникнуть в результате сильной девальвации или обесценивания валюты, что предотвратить невозможно, так как не существует практических способов хеджирования (страхования). Поэтому она приводит к увеличению обязательств, которые не могут быть оплачены в связи с приобретением товарно-материальных запасов.

Затраты по переработке

11. Затраты по переработке товарно-материальных запасов включают прямые затраты на оплату труда, переменные и постоянные косвенные производственные затраты, понесенные при переработке материалов в готовую продукцию.

Прямые затраты на оплату труда - затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, в том числе премии и другие выплаты стимулирующего и компенсирующего характера.

Переменные косвенные производственные затраты - затраты предприятия, величина которых зависит от изменения объема производства (например, затраты на вспомогательные производственные материалы и на оплату труда вспомогательных рабочих).

Постоянные косвенные производственные затраты - затраты предприятия, величина которых относительно не зависит от объема производства (например, начисленный износ, расходы по содержанию и эксплуатации зданий и оборудования и др.).

12. Переменные косвенные производственные затраты распределяются на каждую единицу изготавливаемой продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Постоянные косвенные производственные затраты относят на затраты по переработке на основе нормативной мощности производственного оборудования. Нормативная мощность - это уровень производства, который, как ожидается, может быть достигнут в среднем в течение нескольких периодов или сезонов при нормальных обстоятельствах, принимая во внимание потери в мощностях, возникающие в результате проведения планово-технических работ. Если фактический объем производства равен или выше нормативной мощности, фактическая сумма постоянных косвенных производственных затрат полностью относится на затраты по переработке.

Когда фактический объем производства ниже нормативной мощности, постоянные косвенные производственные затраты относятся на затраты по переработке на основе нормативной ставки, полученной в результате деления фактической суммы этих затрат на нормативную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат признается как расход в тот отчетный период, в течение которого они были понесены.

13. Если в одном производственном процессе вырабатывается несколько видов продукции, затраты по их переработке распределяются одним из следующих способов:

а) если затраты на оплату труда производственных рабочих относятся прямо на каждый вид выпускаемой продукции, их учет осуществляется обособленно. Косвенные производственные затраты распределяются в соответствии с методом, выбранным предприятием, например, пропорционально продажной стоимости каждого продукта на этапе производственного процесса, когда каждый продукт можно определить отдельно или в момент завершения производства;

б) если затраты на оплату труда производственных рабочих не учитываются по каждому виду продукции, они распределяются вместе с косвенными производственными затратами в соответствии с выбранным предприятием методом на рациональной и последовательной основе (пункт а) параграфа 13 настоящего стандарта).

При наличии побочного продукта последний оценивается по чистой стоимости реализации, которая вычитается из общей суммы затрат на переработку. Затраты за вычетом стоимости побочного продукта распределяются между видами выпускаемой продукции в соответствии с пунктами а) и б) параграфа 13 настоящего стандарта.

Прочие затраты

14. К прочим затратам относятся дополнительные затраты, которые возникают в процессе приобретения, переработки и реализации товарно-материальных запасов. Они подразделяются на включаемые и не включаемые в себестоимость товарно-материальных запасов.

15. К прочим затратам, включаемым в себестоимость товарно-материальных запасов, относят затраты по индивидуальным заказам или затраты по доведению товарно-материальных запасов (готовой продукции и товаров) до надлежащего состояния по требованию покупателя, а также дополнительные затраты на транспортировку, связанные с осуществлением этих операций.

16. К прочим затратам, не включаемым в себестоимость товарно-материальных запасов и признаваемым как расход за отчетный период, в котором они были понесены, относятся:

а) сверхнормативные потери, связанные с необычно высоким уровнем расхода материалов, рабочей силы, и прочие непланируемые производственные затраты;

б) затраты на хранение, если они не предусмотрены технологическим процессом;

с) административные расходы, которые не связаны с доставкой товарно-материальных запасов до места расположения и доведением их до надлежащего состояния по требованию покупателей в настоящее время;

д) затраты на реализацию.

17. В отдельных случаях, определяемых НСБУ 23 \"Затраты по займам\", затраты по кредитам и займам включаются в себестоимость товарно-материальных запасов.

Себестоимость товарно-материальных запасов на предприятиях сферы услуг

18. Себестоимость товарно-материальных запасов на предприятиях сферы услуг состоит из затрат на оплату труда персонала и косвенных производственных затрат. Затраты на оплату труда на предприятиях сферы услуг включают основную и дополнительную заработную плату, различные надбавки, доплаты, премии, начисленные персоналу, непосредственно занятому в сфере предоставления услуг. Косвенные производственные затраты включаются в себестоимость товарно-материальных запасов в конце отчетного периода только на тех предприятиях сферы услуг, которые имеют незавершенное производство. Затраты на оплату труда работников, занимающихся реализацией, и административного персонала не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, а признаются как расход отчетного периода, в котором они были понесены.

Оценка товарно-материальных запасов в текущем учете

19. Для текущей оценки товарно-материальных запасов могут использоваться следующие методы:

а) нормативной себестоимости;

б) розничных продаж.

20. Метод нормативной себестоимости используется для текущей оценки и оперативного контроля наличия и движения готовой продукции и незавершенного производства. Нормативная себестоимость определяется исходя из нормативного уровня прямых материальных затрат, прямых затрат по оплате труда и косвенных производственных затрат. Нормы затрат должны систематически анализироваться и по мере необходимости пересматриваться.

21. Метод розничных продаж (процента валовой прибыли) применяется, как правило, в торговле для оценки большого количества товаров, имеющих приблизительно одинаковую прибыль в цене продаж при быстро меняющемся ассортименте. В текущем учете движения товаров их оценка осуществляется методом розничных продаж по продажным ценам с выделением надбавки или по стоимости приобретения. Уценка стоимости приобретения товаров допускается в случаях, предусмотренных в параграфе 26 настоящего стандарта. Независимо от выбранного варианта оценки товаров в текущем учете в финансовых отчетах они

отражаются по наименьшей сумме из фактической стоимости и чистой стоимости реализации.

22. Себестоимость единиц товарно-материальных запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, и запасов, произведенных и предназначенных для специальных проектов, определяется методом идентификации.

23. При наличии большого ассортимента взаимозаменяемых товарно-материальных запасов их себестоимость определяется методами ФИФО ЛИФО или средневзвешенной стоимости.

[\[Параграф 23 дополнен Приказом Мин. Фин. N 32 от 03.03.2000\]](#)

24. Метод ФИФО предполагает, что товарно-материальные запасы, первыми поступившие, первыми и выбывают, поэтому оценка выбывающих товарно-материальных запасов осуществляется в такой же последовательности. Остаток товарно-материальных запасов на конец отчетного периода оценивается по стоимости приобретения последних партий поступивших запасов.

25. Метод ЛИФО предполагает, что товарно-материальные запасы последними поступившие, первыми и выбывают, поэтому оценка выбывающих товарно-материальных запасов осуществляется в такой же последовательности. Стоимость выбывающих товарно-материальных запасов за отчетный период оценивается по стоимости приобретения последних поступивших партий товарно-материальных запасов.

Остаток товарно-материальных запасов на конец отчетного периода оценивается по стоимости приобретения первых партий поступивших запасов.

[\[Параграф 25 введен Приказом Мин. Фин. N 32 от 03.03.2000, остальные перенумерованы\]](#)

26. Метод средневзвешенной стоимости предусматривает, что себестоимость выбывших и оставшихся на конец периода товарно-материальных запасов определяется на основании средневзвешенной стоимости однотипных единиц, находящихся в остатке на начало отчетного периода и купленных или произведенных предприятием в течение отчетного периода. Средневзвешенная стоимость может рассчитываться за определенный период времени или по мере получения очередной партии товарно-материальных запасов.

Чистая стоимость реализации (ЧСР)

27. Товарно-материальные запасы оцениваются и отражаются в финансовых отчетах по чистой стоимости реализации, когда они ниже себестоимости, что имеет место при:

- а) их повреждении или частичной порче;
- б) частичном или полном их устаревании;
- с) снижении цены их продажи;
- д) возрастании предполагаемых затрат на комплектацию и организацию их продаж.

28. Оценка товарно-материальных запасов по чистой стоимости реализации производится по:

- а) видам;
- б) группам взаимозаменяемых единиц (в пределах одного и того же ассортимента), имеющих одинаковое назначение или конечное применение, произведенным и реализованным в одной и той же географической зоне.

На предприятиях сферы услуг затраты отражаются по каждому виду услуг, на который устанавливается отдельная цена продажи. Поэтому чистая стоимость реализации определяется по каждому виду незавершенных услуг, рассматриваемых как отдельные виды товарно-материальных запасов.

29. Расчет чистой стоимости реализации товарно-материальных запасов производится на основании:

а) рыночных цен, существующих в момент подсчета суммы, ожидаемой к получению от продажи товарно-материальных запасов;

б) колебаний рыночных цен или себестоимости товарно-материальных запасов, непосредственно связанных с событиями хозяйственной деятельности, имевшими место после отчетного периода, в той мере, в какой эти события подтверждают условия, существовавшие на конец отчетного периода;

с) назначения товарно-материальных запасов, находящихся в остатке на конец отчетного периода, для продажи или использования в производстве.

30. Чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов, находящихся в остатке на конец отчетного периода, определяется по:

а) контрактным ценам, если они предназначены для продажи по гарантированным контрактам;

б) текущим рыночным ценам, если они не подтверждены контрактами, но также предназначены для продажи.

Непредвиденные убытки по контрактным продажам или закупкам фирмы рассматриваются в соответствии с НСБУ 10 \"Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происходящие после отчетной даты\".

31. Материалы и другие запасы, предназначенные для использования в производстве готовой продукции, не подлежат оценке ниже их себестоимости, если ожидается, что готовая продукция, основой которой они являются, будет продана по цене, равной или превышающей ее себестоимость. Если предполагается, что себестоимость готовой продукции выше текущих рыночных цен, то материалы и другие запасы оцениваются по чистой стоимости реализации.

32. На отчетную дату каждого следующего периода балансовая стоимость товарно-материальных запасов пересматривается. Если в предыдущем периоде они были оценены в балансе по чистой стоимости реализации и продолжают числиться в остатке на конец отчетного периода по этой же стоимости, а обстоятельства изменились и чистая стоимость реализации возросла, то эти запасы оцениваются по наименьшей сумме из себестоимости и пересмотренной чистой стоимости реализации.

Признание стоимости товарно-материальных запасов как расхода

33. Стоимость проданных товарно-материальных запасов признается как расход в том периоде, в котором был определен доход, относящийся к данной продаже. Это обеспечивает соответствие произведенных расходов и полученных доходов. При оценке товарно-материальных запасов по чистой стоимости реализации возникают потери, которые признаются как расход в том периоде, когда они имели место. Если в следующем отчетном периоде чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов увеличилась, разница от этого повышения в пределах себестоимости признается как доход в том периоде, когда произошло повышение чистой стоимости реализации.

34. Товарно-материальные запасы, используемые для создания объектов основных средств хозяйственным способом или для их достройки и монтажа, включаются в стоимость объектов и признаются как расход постепенно в течение срока полезной эксплуатации (функционирования) этих активов.

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов

35. К малоценным и быстроизнашивающимся предметам относятся активы, стоимость единицы которых меньше установленного законодательством лимита независимо от срока эксплуатации или срок службы которых меньше одного года независимо от стоимости единицы. В состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов включаются инструменты и приспособления общего и специального назначения, сменное оборудование, технологическая тара, производственный и хозяйственный инвентарь, специальная одежда и обувь и предохранительные приспособления, постельные

принадлежности, временные сооружения и приспособления, прочие предметы (столовая посуда, спортивный и туристический инвентарь, брезент и др.).

36. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых ниже 1/2 установленного лимита, подлежат списанию на затраты или расходы по мере отпуска этих предметов со склада в эксплуатацию.

[\[Параграф 36 \(35\) изменен Приказом Мин. Фин. N 32 от 03.03.2000\]](#)

37. На малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых превышает 1/2 установленного лимита, при отпуске их со склада в эксплуатацию начисляется износ в размере 100% от их стоимости за минусом предполагаемой остаточной стоимости. На государственных предприятиях и предприятиях, где доля государства в уставном капитале составляет 51 и более процентов, на протяжении всего периода эксплуатации материально ответственными лицами ведется учет их использования по установленным группам. Износ относится на затраты или расходы предприятия в зависимости от назначения использования малоценных и быстроизнашивающихся предметов. При выбытии малоценных и быстроизнашивающихся предметов их изнашиваемую стоимость списывают на уменьшение ранее начисленного износа.

[\[Параграф 37 \(36\) изменен Приказом Мин. Фин. N 32 от 03.03.2000\]](#)

38. На временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства износ начисляется в течение срока их полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта, - то исходя из продолжительности его строительства. Начисленный износ временных сооружений, приспособлений и устройств включается в состав общих и административных расходов на строительство основного объекта.

Раскрытие

39. В финансовых отчетах следует раскрывать

- а) методы оценки товарно-материальных запасов;
- б) общую балансовую стоимость товарно-материальных запасов и их балансовую стоимость по классификационным группам, принятым на предприятии, остаточную стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- в) балансовую стоимость товарно-материальных запасов, рассчитанную по чистой стоимости реализации;
- г) себестоимость продаж товарно-материальных запасов, признанную как расход в отчетном периоде;
- д) сумму любого повышения чистой стоимости реализации товарно-материальных запасов в пределах их себестоимости, ранее списанную как потери в результате оценки их по чистой стоимости реализации, которая признается как доход в данном отчетном периоде в соответствии с параграфом 32 настоящего стандарта;
- е) обстоятельства или события хозяйственной деятельности, которые привели к повышению чистой стоимости реализации товарно-материальных запасов в пределах их себестоимости в соответствии с параграфом 32 настоящего стандарта;
- ж) балансовую стоимость товарно-материальных запасов, отданных в залог в качестве гарантии обязательств.

40. Списание разницы между себестоимостью и чистой стоимостью реализации товарно-материальных запасов может привести к последствиям, раскрытие которых предусмотрено в НСБУ 8 \"Чистая прибыль или убыток за отчетный период, существенные ошибки и изменения в учетной политике\".

Дата вступления стандарта в силу

41. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 1998 года.