

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ЗАПАСЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка учета запасов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета всех запасов, за исключением:

1) незавершенной продукции, относящейся к договорам на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);

2) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией во время сбора урожая (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

4. Настоящий стандарт не применяется для оценки запасов, находящихся во владении:

1) производителей продукции сельскохозяйственного и лесного хозяйства, минеральных ресурсов и других попутных минеральных веществ в случае их оценки по чистой стоимости реализации, в соответствии с нормативными актами, регулирующими соответствующие секторы деятельности;

2) брокеров-трейдеров на товарных биржах, которые оценивают запасы по справедливой стоимости, уменьшенной на расходы по продаже.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Запасы – оборотные активы, которые:

1) предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности;

2) являются незавершенными в ходе нормального осуществления деятельности, или

3) находятся в виде сырья, основных материалов и других расходных материалов, которые будут использованы в процессе производства, оказания услуг, и/или в других хозяйственных целях.

Первоначальная стоимость – все затраты, относящиеся к приобретению, переработке (преобразованию) и приведению запасов в форму и к месту их использования по назначению.

Чистая стоимость реализации – оцененная продажная цена запасов, уменьшенная на оцененные расходы по завершению (комплектованию) и оцененные расходы по продаже.

Справедливая стоимость – сумма на которую актив может быть добровольно обременен или погашено обязательство при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Общие положения

6. Запасы включают:

1) сырье и основные материалы – ценности, которые непосредственно участвуют в производстве продукции и находятся в готовой продукции в полном объеме или частично, будь то в их первоначальном или преобразованном состоянии;

2) расходные материалы – ценности, которые участвуют или способствуют процессу производства и/или оказания услуг без их обнаружения, как правило, в готовой продукции (например, вспомогательные материалы, топливо, упаковочные материалы, запасные части, шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств);

3) малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – ценности, стоимость единицы которых не превышает предел, установленный законодательством, или порог существенности, установленный в учетных политиках, независимо от срока службы или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы (например, инструменты и устройства общего и специального назначения, запасное оборудование, технологическая тара, производственный инвентарь, спецодежда и спецобувь, защитные устройства, белье, временные сооружения и приспособления, спортивный и туристический инвентарь и другие подобные предметы);

4) незавершенное производство – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям и приемке или не полностью укомплектованные, а также затраты, относящиеся к незавершенным услугам и работам;

5) продукция – ценности, изготовленные субъектом, которые включают:

а) полуфабрикаты – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (производственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям;

б) готовая продукция – ценности, которые полностью прошли стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям;

с) побочная продукция – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией;

6) товары - ценности, приобретенные субъектом с целью дальнейшей перепродажи или продукция, переданная собственным магазинам для продажи. В категорию товаров, также, включаются здания, земельные участки и другое недвижимое имущество, находящиеся во владении с целью продажи;

7) тара – ценности, которые включает тару одноразовую или многократного использования, приобретенные или изготовленные, предназначенные для упаковки готовой продукции (товаров) и/или других ценностей.

7. В категорию запасов субъекта, также включаются:

1) квалифицированные активы, предназначенные для продажи (например, жилые комплексы, винодельческая продукция, находящаяся в процессе выдержки);

2) ценности в виде запасов, которые временно находятся у третьих лиц по различным причинам или в определенных целях (например, ценности, переданные на хранение, комиссионную продажу, переработку).

8. Владение субъектом запасами в любой форме собственности, регистрация источников их происхождения и экономических фактов без документирования и отражения их в бухгалтерском учете, запрещено. Для этого субъект должен обеспечить:

1) приемку всех поступивших запасов и их регистрацию в местах хранения. Если некоторые партии запасов передаются непосредственно в использование, они отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в использование. В этом случае, в приходных и расходных документах делается отметка, что запасы были получены от поставщиков и переданы в использование без хранения (транзитом). Перечень запасов, которые могут быть приобретены транзитом (непосредственно в места использования) определяется и утверждается приказом (распоряжением) руководителя субъекта;

2) отдельное отражение в учете запасов субъекта, временно переданных третьим лицам;

3) соответствие данных количественного учета на складах с данными количественно-стоимостного учета запасов в бухгалтерии по местам хранения;

4) отражение запасов, полученных от третьих лиц для переработки, хранения или на комиссионную торговлю, на забалансовых счетах.

9. Ценности, которые занимают не значительную долю в составе запасов, (например, канцелярские товары) могут быть прямо списаны на затраты и/или текущие расходы в

момент из закупки при условии, что даты их приобретения и передачи в пользование, совпадают.

10. Учет запасов ведется в количественном и стоимостном выражении или только в стоимостном выражении по единицам учета, таким как: тип (сорт), партия, однородная группа запасов и др.

Учет поступления запасов ***Признание и первоначальная оценка***

11. Запасы признаются как оборотные активы при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) контролируются субъектом, то есть находятся в его собственности;
- 2) существует вероятность получения субъектом будущих экономических выгод от использования запасов;
- 3) предназначены для использования в нормальном цикле производства/оказания услуг или будут проданы в течение 12 месяцев; и
- 4) первоначальная стоимость может быть достоверно определена.

12. В случае несоблюдения условий, изложенных в п. 11 настоящего стандарта, приобретенные активы, признаются как текущие расходы, долгосрочные активы или отражаются на забалансовых счетах.

13. Запасы первоначально признанные, оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника происхождения запасов, таких как: приобретение, производство, получение в качестве вклада в натуре в уставный капитал, безвозмездное получение, выбытие/ремонт долгосрочных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, отражение пригодных (возвратных) отходов, перевод из долгосрочных активов и др.

14. В первоначальную стоимость запасов не включаются:

- 1) материальные потери, затраты на персонал и/или другие производственные затраты, понесенные сверх допустимых норм и нормативов;
- 2) расходы на хранение, за исключением случаев, когда такие расходы необходимы в процессе приобретения и/или производства;
- 3) административные расходы;
- 4) расходы на реализацию;
- 5) другие расходы, которые не связаны прямо с поступлениями запасов.

15. Первоначальная стоимость приобретенных запасов включает покупную стоимость и расходы непосредственно связанные с поступлением (например, транспортно-снабженческие расходы, расходы на страхование при транспортировке, расходы по погрузке, разгрузке, комиссионные посредникам, невозмещаемые налоги и сборы, таможенные пошлины и другие расходы, понесенные для приведения запасов в форму и к месту их использования по назначению, такие как: переработка, сортировка, упаковка). Поступление приобретенных запасов отражается в учете как одновременное увеличение запасов и обязательств, уменьшение дебиторской задолженности, затрат вспомогательных производств и др. Торговые уценки, скидки и другие аналогичные элементы вычитаются при определении первоначальной стоимости приобретенных запасов.

16. Первоначальная стоимость произведенных запасов (например, готовой продукции и полуфабрикатов) совпадает с их фактической себестоимостью, которая включает:

- 1) стоимость сырья и расходных материалов, непосредственно использованных в производственном процессе;
- 2) затраты на персонал непосредственно занятый в процессе производства, взносы на обязательное государственное социальное страхование и взносы обязательного медицинского страхования работодателя;
- 3) косвенные производственные затраты, которые отражаются в учете в порядке, изложенном в п. 28-31 настоящего стандарта;
- 4) затраты по займам которые капитализируются согласно НСБУ «Затраты по займам».

17. В некоторых отраслях национальной экономики, кроме затрат предусмотренных в п. 16 настоящего стандарта, могут быть выделены и другие статьи затрат, которые отражают организационно-технологические особенности (например, в добывающей отрасли – амортизация природных ресурсов, в энергетической отрасли – амортизация основных средств, в металлургической промышленности – энергия, потребляемая в технологических целях).

18. В случае, когда в процессе производства получают одновременно два или более вида продукции, например, сопряженной продукции или основной продукции и другой побочной продукции и производственные затраты не могут быть отдельно определены, эти затраты распределяются на основе рационального метода, (например, на основе вероятной стоимости реализации каждой продукции), применяемого последовательно, в соответствии с учетными политиками. Если побочная продукция имеет незначительную стоимость, она оценивается по чистой стоимости реализации, которая вычитается из общей суммы производственных затрат.

19. Себестоимость запасов субъекта сферы услуг включает материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты. Согласно учетным политикам субъекта материалы использованные при оказании услуг могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов. В таком случае, стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

20. Незавершенное производство определяется путем инвентаризации незавершенной продукции на конец периода, техническими методами определения уровня завершения или стадии выполнения технологических операций и ее оценки по фактической себестоимости.

21. Затраты, связанные с производством продукции и оказанием услуг отражаются в учете согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг.

22. Оприходование произведенных запасов отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств субъекта.

23. Запасы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа субъекта с включением расходов непосредственно связанных с поступлением и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение неоплаченного капитала или увеличение незарегистрированного капитала.

24. Запасы, полученные безвозмездно или от выбытия/ремонта долгосрочных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также пригодные отходы, оцениваются по справедливой стоимости и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, запасов, затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств, текущих доходов и др.

25. Запасы переведенные из состава долгосрочных активов (например, из основных средств и/или инвестиционной недвижимости) отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости и т.д.

26. Оценка импортируемых запасов осуществляется в молдавских леех путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального Банка Молдовы, установленному на дату составления таможенной декларации (если договор не предусматривает другую дату перехода к субъекту прав собственности на приобретенные запасы). Курсовые валютные разницы, связанные с импортируемыми запасами, отражаются в учете согласно НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

27. Оценка запасов, приобретенных от резидентов Республики Молдова, стоимость которых выражена в условных единицах (иностранной валюте) осуществляется в молдавских леех, путем пересчета условных единиц (иностранной валюты) в порядке, установленном в договоре, как правило, на дату перехода права собственности на приобретенные запасы. Суммовые разницы связанные с запасами, оцененные в условных

единицах (иностранной валюте), отражаются в учете согласно НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

Косвенные производственные затраты

28. Косвенные производственные затраты включают затраты связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений (цехов). Эти затраты отражаются в учете как одновременное увеличение косвенных производственных затрат и обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и т.д.

29. Косвенные производственные затраты связаны с изготовлением продукции/оказанием услуг нескольких видов и включаются в их себестоимость путем распределения в порядке, установленном в учетных политиках субъекта. Распределение таких затрат осуществляется в два этапа:

1) распределение затрат между себестоимостью продукции/услуг/незавершенной продукции и текущими расходами;

2) распределение затрат между видами изготовленной продукции/оказанных услуг.

30. Для распределения между себестоимостью продукции/услуг/незавершенного производства и текущими расходами, косвенные производственные затраты подразделяются на:

1) переменные затраты, величина которых зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств, начисленная в соответствии с количеством выпускаемой продукции, стоимость израсходованных материалов). Эти затраты включаются в себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг/незавершенного производства в полной сумме, независимо от степени использования производственных мощностей;

2) постоянные затраты, величина которых относительно не зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств общепроизводственного назначения рассчитанная линейным методом, затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования, производственных подразделений). Такие затраты распределяются между себестоимостью продукции/услуг и текущими расходами на основании нормальной мощности, которая представляет собой объем производства/услуг, который может быть достигнут в среднем в течении нескольких отчетных периодов или сезонов при нормальных условиях деятельности, учитывая потери в мощностях обусловленные запланированными ремонтами (техническими обслуживаниями) оборудования. Если фактический объем продукции/услуг равен или превышает нормальную мощность, сумма фактических постоянных косвенных производственных затрат полностью включается в себестоимость. В случае, если фактический объем продукции/услуг ниже нормальной мощности, постоянные косвенные производственные затраты, включаются в себестоимость на основании ставки, рассчитанной путем деления фактического объема продукции/услуг на нормальную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат считается как текущие расходы.

31. Распределение косвенных производственных затрат между видами произведенной продукции/оказанных услуг осуществляется пропорционально основе установленной в учетных политиках субъекта (например, пропорционально основной заработной платы рабочих, занятых в основной и вспомогательных видах деятельности, общей суммы прямых производственных затрат, количества отработанных машино-часов, количества выпущенной продукции). Распределение косвенных производственных затрат отражается в учете как увеличение текущих расходов, затрат основной и/или вспомогательной деятельности, долгосрочных активов и др. и уменьшение косвенных производственных затрат.

Порядок распределения и отражения в учете косвенных производственных затрат представлен в приложении 1.

Учет выбытия запасов

32. Выбытие запасов имеет место в результате их расходования в рамках субъекта, продажи, передачи третьим лицам, перевода в состав долгосрочных активов и др.

33. Выбывшие запасы оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется путем применения одного из следующих методов текущей оценки:

- 1) метод специфической идентификации;
- 2) методу ФИФО (первое поступление – первое выбытие);
- 3) метод средневзвешенной стоимости.

34. Метод текущей оценки запасов устанавливается каждым субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. В этом случае, учитываются особенности деятельности субъекта, спрос на запасы на рынке, уровень инфляции, степень влияния принятого метода оценки на финансовый результат, а также издержки применения соответствующего метода. Субъект должен использовать одни и те же методы текущей оценки для всех запасов, имеющих сходное экономическое содержание и использование. Для запасов с различным экономическим содержанием или использованием, могут быть применены разные методы.

35. Метод специфической идентификации состоит в определении индивидуальной стоимости элементов запасов. Этот метод подходит для запасов составляющих объект отдельного заказа, независимо были ли они приобретены или произведены (например, здания, квартиры, автомобили, произведения искусства). Специфическая идентификация не может применяться в тех случаях, когда запасы включают значительное и разнообразное количество элементов.

36. Метод ФИФО предусматривает оценку выбывших запасов субъекта по первоначальной (фактической) стоимости первого поступления (первой партии). По мере израсходования партий, выбывшие запасы оцениваются по первоначальной стоимости следующей партии в хронологическом порядке. Остаток запасов на конец периода оценивается по первоначальной стоимости последних партий запасов, приобретенных или произведенных. В случае использования метода ФИФО стоимость выбывших запасов может быть определена после каждого выбытия или на основе конечного остатка, установленного в результате инвентаризации. Метод ФИФО предпочтительнее тогда, когда цены на выбывшие запасы постоянно снижаются в течение отчетного периода.

Порядок применения метода ФИФО разъясняется в приложении 2.

37. Метод средневзвешенной стоимости предполагает расчет стоимости каждого элемента запасов на основе средневзвешенной стоимости аналогичных элементов находящихся в остатке на начало периода и стоимости аналогичных элементов, произведенных или приобретенных в течение отчетного периода. Метод средневзвешенной стоимости может быть рассчитан после каждого поступления запасов, в конце отчетного периода или другим способом, предусмотренным в учетных политиках субъекта.

В случае применения метода средневзвешенной стоимости остаток запасов оценивается на основе средневзвешенной стоимости, рассчитанной за весь отчетный период или после последнего поступления. Метод средневзвешенной стоимости рекомендуется при значительных колебаниях цен запасов в течение отчетного периода.

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости разъясняется в приложении 3.

38. Метод текущей оценки запасов должен применяться последовательно для аналогичных элементов от одного отчетного периода к другому. Если в исключительных ситуациях субъект принимает решение об изменении метода оценки для определенного элемента запасов, в примечаниях к финансовым отчетам необходимо раскрыть причины изменения метода оценки и его влияние на финансовый результат. Изменение методов текущей оценки запасов (например, переход от метода ФИФО к средневзвешенной стоимости) осуществляется в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

39. В соответствии с учетными политиками, в зависимости от специфики деятельности, для оценки запасов в течении отчетного периода субъект может использовать один из следующих методов:

- 1) метод нормативных затрат;
- 2) метод розничных цен.

40. Нормативные затраты устанавливаются на основе норм расхода материалов, нормативов оплаты труда и др. Эти нормы должны периодически пересматриваться и корректироваться по мере необходимости. При применении метода нормативных затрат, должны быть соблюдены следующие правила:

1) разницы между ценой и первоначальной стоимостью или себестоимостью, должны быть отражены отдельно в бухгалтерском учете и включаться в стоимость запасов, производственных затрат, текущих расходов и т.д.;

2) распределение разницы в цене на стоимость выбывших запасов и на остаток запасов осуществляется согласно методу, предусмотренному в учетных политиках субъекта.

41. Метод розничных цен применяется для определения стоимости запасов с большим количеством наименований и с быстрым передвижением, которые имеют аналогичные маржи и для которых является нерациональным использование другого метода. При таком методе:

1) стоимость проданных запасов рассчитывается путем вычитания величины валовой маржи из продажной цены запасов;

2) любое изменение продажной цены предполагает пересчет валовой маржи.

42. Балансовая стоимость выбывших запасов (использованные, проданные или переданные третьим лицам) отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, незавершенных долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов.

43. Балансовая стоимость запасов, переведенных в состав долгосрочных активов (например, основные средства и/или инвестиционная недвижимость), отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости и уменьшение запасов.

Последующая оценка запасов

44. Последующая оценка запасов проводится на отчетную дату с учетом метода текущей оценки, применяемого субъектом в течение отчетного периода. На отчетную дату запасы оцениваются по наименьшей сумме между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации.

45. Запасы оцениваются по чистой стоимости реализации если она ниже, чем их балансовая стоимость, а именно в случае:

- 1) повреждения или частичной порчи запасов;
- 2) частичного или полного морального старения запасов;
- 3) снижения продажной цены запасов;
- 4) увеличения возможных расходов, относящихся к завершению и реализации запасов и т.д.

46. Чистая стоимость реализации запасов определяется по одному из следующих методов:

1) метод категорий (элементов) запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждому элементу запасов;

2) метод однородных групп запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждой однородной группе запасов;

3) метод общего объема запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех запасов субъекта.

Порядок оценки запасов на основе чистой стоимости реализации разъясняется в приложении 4.

47. Чистая стоимость реализации запасов на отчетную дату определяется на основе:

- 1) договорных цен, в случае, когда запасы предназначены для продажи согласно заключенным договорам;
- 2) текущих рыночных цен, в случае, когда не заключены договора на продажу запасов, но они предназначены для реализации;
- 3) другой достоверной информации, которой владеет субъект.

48. Материалы и другие запасы, предназначенные для использования в производстве готовой продукции, не будут оцениваться ниже их себестоимости, если предполагается, что готовая продукция, которая составляет их основу, будет продана по цене, равной или большей чем ее себестоимость. В случае, когда предполагается, что себестоимость готовой продукции будет выше текущих рыночных цен, стоимость использованных материалов уменьшается до чистой стоимости реализации.

49. Сумма любого снижения стоимости запасов до чистой стоимости реализации отражается в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

50. За каждый последующий отчетный период проводится новая оценка чистой стоимости реализации запасов. Если в предыдущем периоде запасы были оценены в балансе по чистой стоимости реализации и остаются в остатках на конец отчетного периода по той же стоимости, а обстоятельства изменились и чистая стоимость реализации увеличилась, эти запасы оцениваются по наименьшей сумме из себестоимости и пересмотренной чистой стоимостью реализации. Полученная разница в пределах первоначальной стоимости отражается как одновременное увеличение запасов и текущих доходов.

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов

51. Передача в эксплуатацию малоценных и быстроизнашивающихся предметов, стоимость единицы которых не превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов. Согласно учетным политикам эти предметы могут быть списаны по мере передачи в эксплуатацию путем начисления износа в порядке, установленном в п. 52-53 настоящего стандарта.

52. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, списываются на текущие затраты/расходы, долгосрочные активы и т.д. путем начисления износа. Передача в эксплуатацию этих предметов отражается как внутренняя корреспонденция между субсчетами открытыми на счете учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

53. Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов начисляется в размере 50% от стоимости объектов, уменьшенной на сумму предполагаемой остаточной стоимости – при передаче в эксплуатацию и 50% – при выбытии этих предметов из эксплуатации (списании). В зависимости от назначения использования этих предметов, начисленный износ отражается в учете как одновременное увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и др. и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Предполагаемая остаточная стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов устанавливается каждым субъектом самостоятельно. Списание износа этих предметов осуществляется при их выбытии и отражается как одновременное уменьшение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов и запасов.

54. По временным нетитульным сооружениям, специальным приспособлениям и устройствам, износ начисляется в течение всего срока полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта – исходя из продолжительности его строительства. Износ специальных временных нетитульных сооружений, приспособлений и устройств отражается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Раскрытие информации

55. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно запасов:

- 1) текущие методы оценки запасов применяемые субъектом;
- 2) общая балансовая стоимость запасов на начало и конец отчетного периода;
- 3) стоимость поступивших и выбывших запасов в отчетном периоде;
- 4) основа распределения косвенных производственных затрат по видам производимой продукции и/или оказанных услуг;
- 5) балансовая стоимость запасов отраженных по чистой стоимости реализации;
- 6) разницы между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации запасов, признанных как текущие расходы и/или текущие доходы;
- 7) балансовая стоимость запасов, заложенных в счет обязательств.

Переходные положения

56. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу стандарта

57. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Порядок распределения косвенных производственных затрат

Исходные данные. У производственного субъекта в сентябре 201X года были изготовлены 3 вида продукции: «А», «В» и «С». Постоянные косвенные производственные затраты составили 120 000 леев, а переменные - 80 000 леев.

Согласно учетным политикам, косвенные производственные затраты распределяются по видам продукции согласно объему произведенной продукции.

Информация о нормальной мощности и объеме фактически произведенной продукции представлена в таблице 1:

Таблица 1

Информация о нормальной производственной мощности и фактическом объеме продукции

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Фактический объем продукции, ед.
«А»	7 000	7 000
«В»	5 000	4 000
«С»	8 000	6 000

На основании данных примера субъект распределяет косвенные производственные затраты между себестоимостью произведенной продукции и текущими расходами, а также по видам произведенной продукции согласно порядку, представленному в таблице 2.

Таблица 2

Распределение косвенных производственных затрат

Наименование продукции	нормальная мощность, ед.	Объем произведенной продукции, ед.	Косвенные производственные затраты, леев				
			постоянные, всего	включительно, относящиеся к		переменные	включенные в себестоимость произведенной продукции
				себестоимости произведенной продукции	текущим расходам		
1	2	3	$4 = (3 : \sum 3) \times \sum 4$	$5 = (3 : 2) \times 4^*$	$6 = 4 - 5$	$7 = (3 : \sum 3) \times \sum 7$	$8 = 5 + 7$
«А»	7 000	7 000	49 411,76	49 411,76	0	32 941,18	82 352,94
«В»	5 000	4 000	28 235,30	22 588,24	5 647,06	18 823,53	41 411,77
«С»	8 000	6 000	42 352,94	31 764,71	10 588,23	28 235,29	60 000,00
Всего	20 000	17 000	120 000	103 764,71	16 235,29	80 000	183 764,71

*В случае, когда фактический объем произведенной продукции больше нормальной мощности, постоянные производственные затраты полностью включаются в себестоимость, но не должны превышать сумму из графы 4.

Согласно данным примера и проделанным расчетам, в сентябре 201X года субъект отражает в учете:

- косвенные производственные затраты, списанные на текущие расходы в сумме 16 235,29 лея – как увеличение текущих расходов и уменьшение косвенных производственных затрат;

- косвенные производственные затраты, включенные в себестоимость произведенной продукции в сумме 183 764,71 лея, – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение косвенных производственных затрат.

Метод применения метода ФИФО после каждого выбытия запасов

Исходные данные. Остаток материалов субъекта на 1 октября 201X года составлял

7 000 кг по первоначальной стоимости 20,50 лея/кг. В течение октября месяца 201X года на складе материалов имели место следующие операции:

- 1) 6 октября – поступление 5 000 кг по цене 19,0 лея/кг;
- 2) 11 октября – поступление 7 500 кг по цене 19,50 лея/кг;
- 3) 15 октября – выбытие (расход) 11 800 кг;
- 4) 22 октября – поступление 9 600 кг по цене 22,0 лея/кг;
- 5) 25 октября – выбытие (расход) 4 700 кг;
- 6) 27 октября – поступление 1 500 кг по цене 21,50 лея/кг;
- 7) 29 октября – выбытие (расход) 2 200 кг.

На основе данных из примера при применении метода ФИФО для оценки запасов составляются расчеты, представленные в таблице 3.

Таблица 3

Расчет стоимости (себестоимости) израсходованных материалов на основании метода ФИФО после каждого выбытия

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол.	цена,	стоимос	кол.	цена,	стоимос	кол.,	цена,	стоимос
	кг	лея	ть, леев	кг	лея	ть, леев	кг	лея	ть, леев
1 октября 201X г.	-	-		-	-		7 000	20,50	143 500
6 октября 201X г.	5 000	19,0	95 000	-	-		7 000	20,50	143 500
							5 000	19,0	95 000
							12 000	-	238 500
							0		
11 октября 201X г.	7 500	19,50	146 250	-	-		7 000	20,50	143 500
							5 000	19,0	95 000
							7 500	19,5	146 250
							19 500	-	384 750

г.									
15 ок тя бр я 20 1 Х г.	-	-		7	20,50	143 500	200	19,0	3 800
				0	19,0	91 200	7 500	19,5	146 250
				4 8					
				0					
				11	-	234 700	7 700	-	150 050
				8					
				0					
				0					
22 ок тя бр я 20 1 Х г.	9	22,0	211 200	-	-		200	19,0	3 800
							7 500	19,5	146 250
	6						9 600	22,0	211 200
							17	-	361 250
	0						3		
							0		
	0						0		
25 ок тя бр я 20 1 Х г.	-	-	-	200	19,0	3 800	3 000	19,5	58 500
				4	19,5	87 750	9 600	22,0	211 200
				5					
				0					
				4	-	91 550	12	-	269 700
				7			6		
				0			0		
				0			0		
27 ок тя бр я 20 1 Х г.	1	21,50	2 250	-	-		3 000	19,5	58 500
							9 600	22,0	211 200
	5						1 500	21,50	32 250
							14	-	301 950
	0						1		
							0		
	0						0		
29 ок тя бр я 20 1 Х г.	-	-		2 2	19,5	42 900	800	19,5	15 600
				0			9 600	22,0	211 200
				0			1	21,50	32 250
							5		
							0		
							0		
							11	-	259 050
							9		
							0		
							0		
31 ок тя бр я	23		484 700	18	-	369 150	11	-	259 050
				7			9		
	6			0			0		
				0			0		
	0			0			0		

20 1 X (и то го)									
-------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Согласно методу ФИФО, материалы, выданные со склада оцениваются в следующем

порядке:

- на 15 октября 201X г.:

7 000 кг по цене 20,50 лея/кг = 143 500 леев

4 800 кг по цене 19,50 лея/кг = 91 200 леев

Всего 11 800 кг 234 700 леев

- на 25 октября 201X г.:

200 кг по цене 19,0 лея/кг = 3 800 леев

4 500 кг по цене 19,5 лея/кг = 87 750 леев

Всего 4 700 кг 91 550 леев

- на 29 октября 201X г.:

2 200 кг по цене 19,5 лея/кг = 42 900 леев

Всего 2 200 кг 42 900 леев

Стоимость остатка материалов определяется следующим образом:

а) стоимость начального остатка – 143 500 леев

б) стоимость поступивших материалов – 484 700 леев,

с) стоимость израсходованных материалов – 369 150 леев

Стоимость конечного остатка (а + б - с) 259 050 леев

На основании сделанных расчетов субъект отражает:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484 700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- стоимость израсходованных материалов в сумме 369 150 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости

Исходные данные. Используя данные из приложения 2 предположим, что субъект оценивает выбытие материалов согласно методу средневзвешенной стоимости после каждого поступления.

Согласно данным примера, стоимость (себестоимость) израсходованных материалов определяется в порядке, представленном в таблице 4.

Таблица 4

Расчет стоимости потребленных материалов согласно методу средневзвешенной стоимости, определенной после каждого поступления.

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол.	цена, ле ев /к г	стоимо сть, леев	кол., кг.	цена , л е е в / к г	стоимо сть, леев	кол., к г	цена, ле ев /к г	стоим ость леев
1 о к т я б р я 2 0 1 X г.	-	-		-	-		7 000	20,50	143 500
6 о к т я б р я 2 0 1 X г.	5 0 0 0	19,0	95 000	-	-		12 0 0 0	19,87 5	238 500
11 о к	7 5 0	19,50	146 250	-	-		19 5 0	19,73 1	384 750

т я б р я 2 0 1 X г.	0						0		
15 о к т я б р я 2 0 1 X г.	-	-		11 800	19,7 3 1	232825, 8	7 700	19,73 1	151924
22 о к т я б р я 2 0 1 X г.	9 6 0 0	22,0	211 200	-	-		17 3 0 0	20,99 0	363124
25 о к т я б р я 2 0 1 X г.	-	-		4 700	20,9 9 0	98 653	12 6 0 0	20,99 0	264471
27	1	21,50	32 250	-	-		14	21,04	296721

О к т я б р я 2 0 1 X г.	5 0 0						1 0 0	4	,2
29 о к т я б р я 2 0 1 X г.	-	-		2 200	21,0 4 4	46296,8	11 9 0 0	21,04 4	250424
31 о к т я б р я 2 0 1 X г.	23 6 0 0	-	484 700	18 700	-	377775, 6	11 9 0 0	21,04 4	250424

- Средневзвешенная стоимость после поступления 6 октября 201X г.:

$$\frac{143\,500 \text{ леев} + 95\,000 \text{ леев}}{7\,000 \text{ кг} + 5\,000 \text{ кг}} = \frac{238\,500 \text{ леев}}{12\,000 \text{ кг}} = 19,875 \text{ лея/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 11 октября 201X г.:

$$\frac{238\,500 \text{ леев} + 146\,250 \text{ леев}}{12\,000 \text{ кг} + 7\,500 \text{ кг}} = \frac{384\,750 \text{ леев}}{19\,500 \text{ кг}} = 19,731 \text{ лея/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 22 октября 201X г.:

$$\frac{151\,924,2 \text{ лея} + 211\,200 \text{ лея}}{7\,700 \text{ кг} + 9\,600 \text{ кг}} = \frac{363\,124,2 \text{ леев}}{17\,300 \text{ кг}} = 20,990 \text{ лея/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 27 октября 201X г.:

$$\frac{264\,471,2 \text{ лея} + 32\,250 \text{ лея}}{12\,600 \text{ кг} + 1\,500 \text{ кг}} = \frac{296\,721,2 \text{ леев}}{14\,100 \text{ кг}} = 21,044 \text{ лея/кг}.$$

Согласно методу средневзвешенной стоимости, рассчитанной после каждого поступления, отпущенные со склада материалы оцениваются следующим образом:

- на 15 октября 201X г. – в сумме 232 825,8 лея (11 800 кг х 19,731 лея/кг);
- на 25 октября 201X г. – в сумме 98 653 лея (4 700 кг х 20,990 лея/кг);
- на 29 октября 201X г. – в сумме 46 296,8 лея (2 200 кг х 21,044 лея/кг).

Стоимость конечного остатка материалов может быть рассчитана двумя вариантами:

Вариант I

- a) стоимость начального остатка – 143 500 лея;
- b) стоимость поступивших материалов – 484 700 лея;
- c) стоимость израсходованных материалов – 377 775,6 лея;

Стоимость конечного остатка (a + b – c) 250 424,4 лея

Вариант II

- a) количество конечного остатка – 11 900 кг;
- b) средневзвешенная стоимость на конец периода – 21,044 леев;

Стоимость конечного остатка (a х b) 250 424,4 леев.

На основании сделанных расчетов субъект отражает в учете:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484 700 лея – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- стоимость израсходованных материалов в сумме 377 775,6 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Порядок последующей оценки запасов по чистой стоимости реализации

Исходные данные. Субъект продает телевизоры. Остаток телевизоров на 31 декабря 201X года составляет 12 единиц, которые делятся на три группы «А», «В» и «С». Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации остатка телевизоров на 31 декабря 201X представлены в таблице 5.

Таблица 5

Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации остатка телевизоров на 31 декабря 201X года

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев
1	2	3	4
	«А»	3 000	5 000
	«А»	4 000	5 000
	«А»	6 500	5 000
	«А»	7 000	5 000
	«А»	8 500	9 000
	«В»	6 500	9 000
	«В»	7 000	9 000
	«В»	9 000	10 000
	«В»	9 500	10 000
1	«В»	8 500	10 000
2	«В»	7 500	10 000
3	«В»	8 000	10 000

На основании данных таблицы 5 рассчитывается стоимость телевизоров, которая должна быть отражена в балансе в зависимости от порядка определения чистой стоимости реализации:

- вариант I – по каждому телевизору;
- вариант II – по группе телевизоров;
- вариант III – по всем телевизорам, находящимся на складе.

Для определения балансовой стоимости телевизоров необходимо сопоставить, соответственно, первоначальную стоимость и чистую стоимость реализации по каждому телевизору, по группе телевизоров и по всем телевизорам, находящимся на складе (таблица 6).

Таблица 6

Расчет балансовой стоимости телевизоров на 31 декабря 201X года

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев	Наименьшая стоимость из первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, леев
1	«А»	3 000	5 000	3 000
2	«А»	4 000	5 000	4 000
3	«А»	6 500	5 000	5 000
4	«А»	7 000	5 000	5 000
Итого		20 500	20 000	17 000
5	«В»	8 500	9 000	8 500
6	«В»	6 500	9 000	6 500
7	«В»	7 000	9 000	7 500
Итого		22 000	27 000	22 000
8	«С»	9 000	10 000	9 000

9	«С»	9 500	10 000	9 500
10	«С»	8 500	10 000	8 500
11	»	7 500	10 000	7 500
12	»	8 000	10 000	8 000
Итого		42 500	50 000	42 500
Всего		85 000	97 000	81 500

На основании данных таблицы 6 балансовая стоимость телевизоров составит:

- вариант I: при определении чистой стоимости реализации по каждому телевизору – 81 500 леев. Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации в сумме 3 500 леев (85 000 леев - 81 500 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- вариант II: при определении чистой стоимости реализации по каждой группе телевизоров – 84 500 леев (20 000 леев + 22 000 леев + 42 500 леев). Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации – 500 леев (85 000 леев - 84 500 леев) отражается – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- вариант III: при определении чистой стоимости реализации по всем телевизорам, находящимся на складе, – 85 000 леев. В этой ситуации не должны составляться какие-либо бухгалтерские записи, поскольку запасы отражены в балансе по первоначальной стоимости.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА