

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2

ЗАПАСИ

МЕТА

1. Метою цього Стандарту є визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються до визначення собівартості запасів.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

2. Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:
 - а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (див. МСБО 11 „Будівельні контракти”);
 - б) фінансових інструментів (див. МСБО 32 „Фінансові інструменти: подання” та МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”);
 - та
 - в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (див. МСБО 41 „Сільське господарство”).
3. Цей Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:
 - а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в період зміни;
 - б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.
4. Запаси, зазначені в параграфі 3 а), оцінюють за чистою вартістю реалізації на певних етапах виробництва. Це відбувається, наприклад, коли врожай сільськогосподарських культур уже зібрано, або корисні копалини вже видобуті і їх продаж гарантовано за умовами форвардного контракту чи державної гарантії, або якщо існує активний ринок і є незначний ризик того, що продаж не відбудеться. На такі запаси не поширюються лише вимоги цього Стандарту до оцінки.

5. Брокери товарної біржі – це особи, які купують або продають товари за дорученням інших осіб або за свій власний рахунок. Запаси, зазначені у параграфі 3 б), купують в основному з метою продажу у близькому майбутньому і генерування прибутку внаслідок коливання цін або маржі брокера товарної біржі. Якщо такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, на них не поширюються лише вимоги цього Стандарту до оцінки.

ВИЗНАЧЕННЯ

6. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Чиста вартість реалізації - попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

7. Чиста вартість реалізації стосується чистої суми, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обізнаними та зацікавленими покупцями та продавцями на ринку. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не бути рівною справедливій вартості мінус витрати на продаж.
8. Запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, наприклад товари, придбані підприємством роздрібною торгівлю та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва. У випадку виконавця послуг запаси включають витрати на послуги, як це описано в параграфі 19, для яких суб'єкт господарювання ще не визнав відповідний дохід (див. МСБО 18 „Дохід”).

ОЦІНКА ЗАПАСІВ

9. Запаси слід оцінювати за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Собівартість запасів

10. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання

11. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням будь-якого предмета. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку

12. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, до них відносять витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.
13. Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нормальна потужність – це очікуваний рівень виробництва, якого можна досягти в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги падіння потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він наближається до нормальної потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.
14. Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони

МСБО 2

розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером більшість побічних продуктів є несуттєвими. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати

15. Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.
16. Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:
 - а) наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;
 - б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;
 - в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
 - г) витрати на продаж.
17. МСБО 23 „*Витрати на позики*” ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів.
18. Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочених розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент (наприклад, різниця між ціною придбання за нормальних умов кредиту та сплаченою сумою) визнається як витрати на відсотки протягом періоду фінансування.

Собівартість запасів виконавця послуг

19. Якщо у виконавця послуг є запаси, вони оцінюються за витратами на їх виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включаючи керівний персонал, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, пов'язані з продажем та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Собівартість запасів постачальника послуг не включає маржу прибутку або накладні витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, встановлені постачальниками послуги.

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів

20. Згідно з МСБО 41 „Сільське господарство”, запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб’єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюються після первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус витрати на продаж на місці збирання врожаю. Ця величина є собівартістю запасів на таку дату для застосування цього Стандарту.

Методи визначення собівартості

21. Такі методи визначення оцінки собівартості запасів, як метод стандартних витрат або метод роздрібних цін, можуть використовуватися для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.
22. Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінювання великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких неможливо застосувати інші методи калькулювання. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосований відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток.

Формули собівартості

23. Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.
24. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.
25. Собівартість запасів, за винятком наведених у параграфі 23, слід визначати за формулою – „перше надходження – перший видаток” (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Суб’єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб’єкта господарювання однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.
26. Наприклад, запаси, використані в одному сегменті бізнесу, можуть використовуватися суб’єктом господарювання таким способом, який

відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому сегменті бізнесу. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових правилах), сама по собі є недостатньою для виправданого застосування різних формул собівартості.

27. Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або виробленими найостаннішими. Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

Чиста вартість реалізації

28. Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.
29. Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємозв'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готової продукції або всіх запасів у певному сегменті бізнесу. Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.
30. Попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірному свідченні, яке було на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих попередніх оцінках беруть до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.
31. Попередні оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості запасів, що їх утримують для виконання твердих контрактних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні контракту. Якщо контракт на

продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими контрактами на продаж, що перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими контрактами на закупівлю. Такі забезпечення або непередбачені зобов'язання розглядаються згідно з МСБО 37 „*Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи*”.

32. Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни матеріалів указує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращим наявним мірилом чистої вартості їх реалізації.
33. У кожному наступному періоді робиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок змінених економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зростає.

ВИЗНАННЯ ЯК ВИТРАТИ

34. **Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрата періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування.**
35. Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запасу, використаного як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації цього активу.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

36. У фінансових звітах слід розкривати:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
 - б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;
 - в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
 - г) суму запасів, визнаних як витрати періоду;
 - г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати періоду згідно з параграфом 34;
 - д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду згідно з параграфом 34;
 - е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів згідно з параграфом 34; та
 - е) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.
37. Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є важливою для користувачів фінансових звітів. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція. Запаси виконавця послуг можуть бути описані як незавершене виробництво.
38. Сума запасів, визнана як витрата протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу, складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та наднормативних сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут.
39. Деякі суб'єкти господарювання приймають такий формат звіту про прибутки та збитки, який спричиняє розкриття інших сум замість визнання собівартості запасів як витрати періоду. Згідно з цим іншим форматом суб'єкт господарювання подає аналіз витрат, застосовуючи класифікацію, що базується на характері витрат. У цьому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про витрати, визнані як витрати на сировину та витратні матеріали, витрати на оплату праці та інші операційні витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

40. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів з 1 січня 2005 г. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався раніше 1 січня 2005 р., інформацію про це слід розкривати.

ВИЛУЧЕННЯ ІНШИХ ПОЛОЖЕНЬ

41. Цей Стандарт замінює МСБО 2 „*Запаси*” (переглянутий у 1993 р.).
42. Цей Стандарт замінює ПКТ-1 „*Послідовність: різні формули собівартості запасів*”.