

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 керівництво щодо визначення собівартості та її подальшого визнання як витрат, включаючи будь-яке списання до чистої вартості реалізації. Він також надає керівництво щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:
 - а) [вилучено]
 - б) фінансових інструментів (див. МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” та МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”); та
 - в) біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на час збирання врожаю (див. МСБО 41 “Сільське господарство”).
- 3 Цей Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:
 - а) виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, тією мірою, якою 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 періоді 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 визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни.
- 4 Запаси, зазначені в пункті 3а), оцінюються 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 вимоги цього Стандарту лише щодо оцінки.

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

Визначення

- 6 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

Запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у ході звичайного ведення 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.

Чиста вартість реалізації – оцінена ціна продажу у ході звичайного ведення бізнесу мінус оцінені витрати на завершення та оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

- 7 Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у ході звичайного ведення бізнесу. Справедлива вартість відображає ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу такого ж об'єкта запасів на основному (або найсприятливішому) ринку для такого об'єкта запасів між учасниками ринку на дату оцінки. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж.
- 8 Запаси охоплюють товари, придбані та утримувані для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу. Запаси також охоплюють готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання та включають основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва. Витрати, понесені для виконання договору з клієнтом, які не приводять до збільшення запасів (або активів, що належать до сфери застосування іншого

Стандарту), обліковуюються відповідно до МСФЗ 15 “*Дохід від договорів з клієнтами*”.

Оцінка запасів

- 9** Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість 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 відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку

- 12** Витрати на переробку запасів включають витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад прямі витрати на оплату праці. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що понесені при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, технічне обслуговування виробничих будівель і обладнання та активи з права використання, що використовуються у виробничому процесі, а також пов'язані з виробництвом управлінські та адміністративні витрати. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) відповідно до обсягу виробництва, такі як 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 зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого технічного обслуговування. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються

витратами 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 розподіляються між продуктами на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися як на відповідній ціні продажу кожного продукту, так і на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. Більшість побічних продуктів за своїм характером є несуттєвими. У таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. Як результат, 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 під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх 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) понаднормові втрати матеріалів, праці або інших виробничих витрат;
 - б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які є необхідними у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;
 - в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан; та
 - г) витрати на продаж.
- 17** МСБО 23 “*Витрати на позики*” визначає обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів.
- 18** Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочення розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент (наприклад, різниця між ціною придбання на стандартних кредитних умовах та сплаченою сумою) визнається як процентні витрати протягом періоду фінансування.
- 19** [Вилучено]

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів

- 20** Згідно із МСБО 41 *“Сільське господарство”* запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб’єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюються під час первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Це і є собівартістю запасів на таку дату для застосування цього Стандарту.

Методи оцінки собівартості

- 21** Такі методи оцінки собівартості запасів, як метод стандартних витрат або метод роздрібних цін, можуть використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують стандартні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, економічної та виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.
- 22** Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають подібну маржу та для яких технічно неможливо застосувати інші методи визначення собівартості. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валової маржі. Застосовуваний відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібною 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 недоцільна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна скористатись методом вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб заздалегідь визначити вплив на прибуток або збиток.
- 25** Собівартість запасів, за винятком наведених у пункті 23, слід визначати за формулою "перше надходження – перший витаток" (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості. Суб’єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб’єкта господарювання подібного характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

- 26 Наприклад, запаси, використані в одному операційному сегменті, можуть використовуватися суб'єктом господарювання таким способом, який відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому операційному сегменті. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових правилах), сама по собі є недостатньою підставою для 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 придбаними або виробленими нещодавно. 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 оцінені витрати на завершення виробництва або оцінені витрати на продаж зросли. Практика 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 за кожною окремою одиницею. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це може бути у випадку з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеве використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, та практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно списувати запаси на основі їх класифікації, наприклад, готову продукцію або всі запаси у певному операційному сегменті.
- 30 Оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних доказах, наявних на момент здійснення оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих оцінках враховують 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 Оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості запасів, що їх утримують для виконання твердих договірних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні договору. Якщо договір на продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими договорами на продаж, що

перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими договорами на закупівлю. Ці положення розглядаються згідно з МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

- 32 Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для використання під час виробництва запасів, не списуються нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації, матеріали списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких обставин вартість заміщення матеріалів може бути найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.
- 33 У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума списання відновлюється (тобто відновлення обмежується сумою первинного списання) так, що нова балансова вартість є нижчою від собівартості та переглянутої чистої вартості реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в запасах в наступному періоді, а ціна її продажу зросла.

Визнання як витрати

- 34 Коли запаси продані, балансова вартість цих запасів повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід від звичайної діяльності. Сума будь-якого списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого відновлення будь-якого списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося відновлення.
- 35 Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запас, використаний як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисного використання цього активу.

Розкриття інформації

- 36 У фінансовій звітності 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 справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;
 - г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
 - г) суму будь-якого списання запасів, визнану як витрати періоду згідно з пунктом 34;
 - д) суму будь-якого відновлення будь-якого списання, що визнана як зменшення суми запасів, визнаної як витрати періоду згідно з пунктом 34;
 - е) обставини або події, що призвели до відновлення списання запасів згідно з пунктом 34; та
 - є) балансову вартість запасів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань.
- 37 Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є корисною для користувачів фінансової звітності. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція.
- 38 Сума запасів, визнана як витрати протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу, складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки вже проданих одиниць запасів та нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших сум, таких як витрати на збут.
- 39 Деякі суб'єкти господарювання приймають формат для прибутку або збитку, результатом якого є розкриття сум, відмінних від собівартості запасів, визнаних як витрати протягом періоду. Згідно з цим 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 витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

Дата набрання чинності

- 40 Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався раніше 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.

40А [Вилучено]

40Б [Вилучено]

40В МСФЗ 13, випущений у травні 2011, змінив визначення справедливої вартості у пункті 6 та змінив пункт 7. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.

40Г [Вилучено]

40Г МСФЗ 15 “*Дохід від договорів з клієнтами*”, випущений у травні 2014 року, змінив пункти 2, 8, 29 та 37 і вилучив пункт 19. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.

40Д МСФЗ 9, випущений у липні 2014, змінив пункт 2 і вилучив пункти 40А, 40Б та 40 Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

40Е МСФЗ 16 “*Оренда*”, випущений у січні 2016, змінив пункт 12. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.

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*”.