

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2018
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2017 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 4 «ЗАПАСЫ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3–4
ПОНЯТИЯ	5–6
ПРИНЦИПЫ УЧЁТА ЗАПАСОВ	7–23
Первоначальное признание	7–14
Способы расчёта себестоимости	15–18
Последующее признание	19–22
Консигнационные товары	23
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	24

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 4 «Запасы» является установление правил признания запасов в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых в соответствии с эстонским стандартом финансовой отчетности (далее также – *бухгалтерский отчет*). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 4 руководствуется разделами 13 «Запасы» („*Inventories*“), 25 «Затраты по займам» („*Borrowing Costs*“) и 27 «Обесценение активов» („*Impairment of Assets*“) МСФО для предприятий СМБ, а также понятиями, установленными в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 4 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статье 24. В тех областях, где инструкция СБУ 4 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 4 «Запасы» следует применять при оценке и признании запасов в годовых бухгалтерских отчётах.*

4. СБУ 4 не применяется при признании биологических активов (см. СБУ 7 «Биологические активы»), при признании финансовых инструментов, в целях продажи (см. СБУ 3 «Финансовые инструменты»), а также при признании незавершённых работ, вытекающих из долгосрочных договоров о предоставлении услуг (см. СБУ 10 «Признание доходов»).

ПОНЯТИЯ

5. *В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:*

Запасы – это активы:

- (a) *которые хранятся для продажи в ходе обычной деятельности;*
- (b) *которые в настоящее время производятся для продажи в ходе обычной деятельности;*
- (c) *материалы или расходные материалы для потребления в ходе производственного процесса или при оказании услуги. (МСФО для предприятий СМБ 13.1)*

Себестоимость – это сумма уплаченных за актив денежных средств или справедливая стоимость неденежных активов, переданных за актив во время его приобретения. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (a)).

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

Чистая стоимость продаж – это расчётная продажная цена продукции в ходе обычной коммерческой деятельности, за вычетом оценочных расходов, необходимых для завершения подготовки к продаже и для продажи.

6. Понятие запасов включает в себя, помимо купленных для перепродажи товаров, материалов, незавершенной и готовой продукции, также такие объекты, как оборудование и недвижимость, хранимые для перепродажи. Понятие запасов включает в себя также капитализированные расходы, непосредственно связанные с предоставлением услуг, в отношении которых еще невозможно признать выручку по методу стадии завершенности (см. в приложении к инструкции СБУ 10 «Признание выручки» пример «Признание доходов по методу стадии завершенности»).

ПРИНЦИПЫ УЧЁТА ЗАПАСОВ

Первоначальное признание

7. Первоначально запасы признаются по их себестоимости, которая включает в себя все затраты на приобретение, производственные и прочие расходы, необходимые для их доставки в настоящее местоположение и доведения их до настоящего состояния. (МСФО для предприятий СМБ 13.5, 13.11).

8. Затраты на приобретение запасов включают в себя, помимо цены покупки, сопутствующие покупке запасов таможенные сборы, другие невозмещаемые платежи и напрямую связанные с доставкой запасов затраты на транспортировку. (МСФО для предприятий СМБ 13.6). В том случае если запасы приобретаются в рассрочку, которая более продолжительна, чем обычный срок оплаты, в качестве себестоимости запасов признаётся цена покупки при обычном сроке оплаты. Разница между себестоимостью и уплачиваемой суммой признаётся как процентный расход в течение периода между приобретением и оплатой. (МСФО для предприятий СМБ 13.7)

9. Расходы по займам, как правило, не включаются в стоимость приобретения запасов. Расходы по займам разрешается добавлять к стоимости приобретения запасов только в том случае, если изготовление запасов осуществляется в течение более длительного периода времени, она финансируется за счет займа или какого-либо иного долгового инструмента, а также влияние этих расходов на стоимость приобретения запасов является существенным (например, строительство здания, строящегося для продажи, или строительство судна, длящееся более года). При учете расходов по займам как части стоимости приобретения запасов руководствуются правилами, описанными в статьях 15–16 инструкцией СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы».

10. Затраты на производство запасов включают в себя как прямые связанные с продукцией расходы (например, стоимость материала, заработная плата работников и т.д.), так и пропорциональную часть накладных производственных расходов (например, амортизация производственного оборудования, расходы на ремонт, заработная плата руководства, связанного с производством и т.д.). Постоянные накладные производственные расходы распределяются на затраты по переработке продукции на основе величины нормальной загрузки производственных мощностей. Если предприятие работает с неполной нагрузкой, сумма накладных производственных расходов на одну единицу продукции увеличивается. Нераспределённая часть накладных расходов признаётся как расход в периоде их возникновения и не добавляется к себестоимости продукции. (МСФО для предприятий СМБ 13.8, 13.9).

11. Следующие расходы не включаются в себестоимость запасов, а признаются как расходы за период (МСФО для предприятий СМБ 13.13):

- (a) производственные потери, превышающие обычный уровень;
- (b) складские расходы, за исключением того случая, когда они неизбежны в ходе производственного процесса;
- (c) непроизводственные накладные расходы, которые не являются необходимыми для доставки запасов в их настоящее местоположение и для их доведения до их настоящего состояния;
- (d) расходы по сбыту

Пример 1 – признание затрат

Следующие затраты признаются в стоимости приобретения (себестоимости) запасов:

- стоимость сырья
- стоимость упаковочного материала
- таможенный сбор
- обычные производственные потери
- амортизация производственного здания
- затраты, связанные с хранением сырья и незавершенной продукции, если они неизбежны в ходе производственного процесса
- зарплата руководителя по закупкам
- зарплата руководителя производства

Следующие расходы не признаются в себестоимости запасов, а признаются как расходы за период:

- производственные потери, превышающие обычный уровень
- амортизация административного здания
- расходы на хранение готовых товаров
- зарплата руководителя по продажам
- расходы по сбыту

12. Если в результате производственного процесса одновременно изготавливается несколько видов продукции и невозможно точно разделить расходы по изготовлению каждого вида продукции, предприятие должно выработать методику для рационального и последовательного распределения расходов на каждый вид продукции и придерживаться этой методики из года в год. Распределение расходов может основываться, например, на относительной стоимости продаж по каждому виду

продукции по завершении производственного процесса. (МСФО для предприятий СМБ 13.10)

13. Если производство какой-либо основной продукции сопровождается производством какой-либо побочной продукции (продукция с невысокой стоимостью, которая сама по себе не является целью производственного процесса), то побочную продукцию можно учитывать упрощённым способом, признавая её в балансе по чистой стоимости (цена продаж за вычетом затрат на завершение и продажу) продаж. Чистую стоимость продаж побочной продукции одновременно необходимо вычесть из себестоимости основной продукции. (МСФО для предприятий СМБ 13.10)

Пример 2 – признание побочной продукции

Занимающееся деревообработкой предприятие помимо своей основной продукции (пиломатериалы) получает в качестве побочной продукции опилки, которые также продаются. Поскольку рыночная стоимость получаемых опилок является относительно незначительной по сравнению с рыночной стоимостью основной продукции, то отдельный учёт их себестоимости не ведётся, а она признаётся в балансе по чистой стоимости продаж. Чистая стоимость продаж опилок вычитается из себестоимости пиломатериалов.

14. При определении себестоимости запасов можно также использовать метод учёта по нормативным затратам, метод учёта по розничным ценам или метод учёта по цене последней покупки, если в результате использования таких методов полученная себестоимость будет приблизительно равна фактически себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, рабочей силы, эффективности и производственной мощности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются в свете фактических условий. Для определения себестоимости запасов по методу розничной цены стоимость продажи запасов уменьшается на величину соответствующего процента валовой прибыли. (МСФО для предприятий СМБ 13.16)

Способы учёта при занесении запасов в расходы

15. *Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, оценивается путём специфической идентификации индивидуальных затрат на них (метод индивидуальной стоимости). Для оценки отдельных статей запасов, кроме запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, используется либо метод FIFO, либо метод средневзвешенной стоимости. Для всех запасов, сходных по основным свойствам и способам использования, применяется один и тот же метод. (МСФО для предприятий СМБ 13.18)*

16. Способ оценки себестоимости каждой статьи запасов согласно индивидуальным затратам подходит, например, в случае, когда каждый объект производится отдельно в рамках какого-либо определённого проекта или договора. Если же объём производимых (или покупаемых) объектов большой и объекты не являются чётко отличимыми друг от друга, метод индивидуальной оценки не подходит, и вместо него следует использовать либо метод FIFO, либо метод средневзвешенной стоимости.

17. При применении метода FIFO (*first-in, first-out*) предполагается, что продукция продаётся (или используется) в порядке её приобретения (т.е. вначале в расходах признаётся начальное сальдо, затем себестоимость партии, прибывшей первой, и т.д.). При применении метода FIFO конечное сальдо запасов признаётся в балансе по себестоимости прибывших последними и ещё не проданных (не использованных) партий.

18. При применении метода средневзвешенной стоимости себестоимостью каждого отдельного объекта считается средневзвешенная величина начального сальдо себестоимости за период и себестоимостей объектов, приобретённых в течение периода. Средневзвешенную стоимость можно перерасчитывать либо после прибытия каждой новой партии, либо один раз в конце каждого определённого периода (например, недели или месяца). Порядок и частота расчёта средневзвешенной стоимости устанавливается во внутренних правилах ведения бухгалтерского учёта предприятия.

Последующее признание

19. *Запасы отражаются в балансе по их себестоимости или по чистой стоимости продаж, в зависимости от того, что меньше. (МСФО для предприятий СМБ 2.49 (b), 13.4) (МСФО для предприятий СМБ 2.49 (b), 13.4) Посредники и маклеры запасов, посредничаемых на бирже или ином регулируемом рынке (например, зерна, нефти), отражают запасы по справедливой стоимости, за вычетом затрат по продаже, с изменениями через отчет о прибылях или убытках*

20. В конце каждого отчётного периода следует критически пересмотреть перечень запасов, чтобы идентифицировать статьи запасов, чистая стоимость реализации которых могла упасть ниже их балансовой стоимости. (МСФО для предприятий СМБ 13.19, 27.2). При возникновении следующих обстоятельств руководство предприятия должно взвесить необходимость уценки запасов:

- (a) физическая инвентаризация запасов установила, что запасы испортились, или что их физическое состояние ухудшилось;
- (b) рыночная цена аналогичных статей запасов снизилась;
- (c) определенные статьи запасов в течение долгого времени не удалось продать или использовать, а также имеются сомнения относительно того, удастся ли их реализовать в течение разумного периода времени.

21. Стоимость материалов и незавершённой продукции сокращается в том случае, если оценочная себестоимость изготавливаемой из них готовой продукции превышает чистую стоимость продаж этой же готовой продукции.

22. Сокращение стоимости запасов до их чистой стоимости реализации признаётся как расходы за отчётный период. В том случае если чистая стоимость реализации запасов, стоимость которых была ранее сокращена, в последующие периоды снова увеличится, проведённое ранее сокращение стоимости следует реверсировать (аннулировать). (МСФО для предприятий СМБ 27.2, 27.4).

Консигнационные товары

23. Если одно предприятие (дилер) осуществляет продажу запасов (консигнационную продажу) другого предприятия (консигнант), запасы отражаются в балансе того предприятия, которое несет основные риски, связанные с запасами (например, риск порчи товара, риск изменения рыночной цены, риски и расходы, связанные с финансированием товаров). В том случае если подавляющая часть связанных с консигнационными товарами рисков ложится на консигнанта, то данные товары признаются в его балансе. Если дилер берет на себя большую часть рисков, связанных с реализацией товаров, данные товары отражаются в его балансе.

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

24. Принципы учета, установленные инструкцией СБУ 4, соответствуют принципам учета, установленным разделами 13, 25 и 27 МСФО для предприятий СМБ, за исключением признания расходов по займам, в случае которых СБУ сочла необходимым включить их в себестоимость запасов, если изготовление запасов осуществляется в течение более длительного периода и их влияние на себестоимость запасов является значительным (в соответствии со статьями 13.7 и 25.2 МСФО для предприятий СМБ расходы по займам отражаются в отчете о прибылях и убытках как расходы). Возможность включения расходов по займам в себестоимость была сочтена обоснованной, поскольку она позволяет предприятиям соответствовать принципам МСФО (например, если предприятие является частью более крупной группы, которая составляет свои отчеты в соответствии с МСФО). Также включение расходов по займам в себестоимость запасов может стать существенным, если из большей части активов предприятия образует долгосрочно создаваемую статью запасов, финансируемую за счет заемных средств.