

Неофициальный перевод

Зарегистрирован
Министерством адалат Туркменистана
под № 665 от 7 сентября 2012 г.

Утвержден приказом
Министра финансов Туркменистана
№ 93-Ö от 10-го августа 2012 г.

Национальный стандарт финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений 8

«ЗАПАСЫ»

(с учетом изменений и дополнений, утвержденных приказом Министерства финансов Туркменистана № 32-Ö от 19 марта 2014 года и зарегистрированных Министерством адалат Туркменистана под № 746 от 2 апреля 2014 года)

(с учетом изменений и дополнений, утвержденных приказом Министерства финансов и экономики Туркменистана № 47-Ö от 17 февраля 2020 года и зарегистрированных Министерством адалат Туркменистана под № 1307 от 19 марта 2020 года)

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-3
Определения.....	4
Оценка запасов.....	5-34
Признание в качестве расхода.....	35-37
Раскрытие информации.....	38
Дата вступления в силу.....	39

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Целью настоящего стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом учета запасов является вопрос определения величины тех затрат, которые подлежат признанию в качестве актива и учету их в дальнейшем в качестве актива до момента признания соответствующего валового дохода.

Настоящий стандарт содержит указания по определению фактических затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины чистой стоимости возможной реализации.

Он также содержит указания относительно способов расчета затрат, которые используются для определения отнесения сумм себестоимости запасов.

2. Учреждение, составляющее и представляющее финансовую отчетность с применением учета по методу начисления, должно применять настоящий стандарт при учете запасов, за исключением:

а) незавершенных работ, возникающих в процессе выполнения договоров на строительство, в том числе непосредственно связанных с ними договоров на предоставление услуг (НСФОГБУ «Договоры на строительство»);

б) финансовых инструментов;

в) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией на стадии сбора урожая;

г) незавершенных работ по услугам, предоставляемым без возмещения или по номинальному возмещению непосредственно от получателей.

3. Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

а) производители сельскохозяйственной и лесной продукции, сельскохозяйственной продукции после сбора урожая, минералов и минеральной продукции, в той мере, в какой они оцениваются по чистой реализационной стоимости в соответствии с установленными методиками в данных отраслях. При оценке таких запасов по чистой реализационной стоимости изменения в данной стоимости признаются в прибылях/убытках за период, в котором произошло изменение.

б) брокер-дилеры по сырьевым товарам, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за минусом расходов по реализации. При оценке таких запасов по справедливой стоимости за минусом расходов по реализации изменения в справедливой стоимости за минусом расходов по реализации признаются в прибылях/убытках за период, в котором произошло изменение.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. В настоящем стандарте используются следующие термины:

Текущая восстановительная стоимость - затраты, которые возникли бы у учреждения в результате приобретения актива на дату отчетности.

Обменные операции - операции, при осуществлении которых учреждения в обмен на получаемые активы/услуги или погашение своих обязательств передает другому субъекту приблизительно равную ценность (преимущественно в виде денежных средств, товаров, услуг или использования активов).

Запасы — это активы:

а) предназначенные для реализации в ходе обычной деятельности;

б) находящиеся в процессе производства для такой реализации; или

в) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

К запасам относятся:

товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные учреждением розничной торговли и предназначенные для перепродажи;

здания, оборудования и другие имущества, предназначенные для перепродажи;

готовая продукция или незавершенное производство учреждения, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства;

затраты на оказание услуг (у поставщиков услуг), в отношении которых учреждение еще не признало связанные с ним доходы (выручку).

Чистая стоимость возможной реализации - это расчетная цена реализации в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для реализации.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Необменные операции - операции, не являющиеся обменными. При проведении необменных операций экономический субъект получает выгоду от другого субъекта без прямой передачи эквивалентной ценности взамен получаемой выгоды или отдает выгоду другому субъекту, не получая взамен эквивалентной выгоды.

ОЦЕНКА ЗАПАСОВ

5. Запасы оцениваются по себестоимости или в исключительных случаях по решению Кабинета Министров Туркменистана они могут оцениваться по чистой стоимости возможной реализации, кроме тех случаев, к которым применим пункт 6.

6. Когда запасы приобретаются посредством необменной операции, их стоимость должна оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения.

7. Запасы должны оцениваться по наименьшей из величин себестоимости и текущей восстановительной стоимости в том случае, если они хранятся для:

а) бесплатного распределения или распределения по номинальной стоимости;

б) потребления в процессе производства товаров, подлежащих бесплатному распределению или распределению по номинальной стоимости.

Себестоимость запасов

8. Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы привести запасы к их настоящему местоположению и состоянию.

Затраты на приобретение

9. Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, таможенные пошлины и налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются субъекту налоговыми органами), транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относящиеся к приобретению товаров, материалов и услуг.

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

10. Затраты на переработку запасов включают в себя:

прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции;

систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию;

постоянные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты;

переменные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

11. Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной производительности производственных мощностей.

Нормальная производительность — это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних производственных показателей, определяемых за ряд периодов или сезонов работы в обычных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием.

Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности.

При этом сумма постоянных накладных расходов, относимых на единицу продукции, не должна увеличиваться в период низкого уровня производительности или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения.

В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости.

Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

12. В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости реализации каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой стоимости возможной реализации, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

13. Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только, если они связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния. Например, целесообразно включение в себестоимость запасов, затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов, по специальному заказу. Такой же подход можно применить к некоторым другим непроизводственным накладным расходам.

14. Затраты, исключаемые из себестоимости запасов и признаваемые в качестве расходов в периоде их возникновения:

- а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- б) затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- в) административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- г) реализационные расходы.

15. Затраты по займам включаются в себестоимость запасов, только в определенных случаях, предусмотренных в НСФОГБУ «Затраты по займам».

16. Учреждение может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, то разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Себестоимость запасов у учреждения, оказывающего услуги

17. Поставщики услуг свои запасы оценивают по затратам на их производство, за исключением тех запасов, которые указаны в пункте 2 г). Эти затраты состоят главным образом из:

а) затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции; а также

б) распределяемых накладных расходов.

Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период их возникновения.

Себестоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или не распределяемые накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг.

Методы определения себестоимости

18. Для удобства могут использоваться такие методы определения себестоимости запасов, как:

а) метод учета по нормативным затратам; или

б) метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости.

19. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности использования мощностей. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

20. Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически невозможно использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены реализации данной

единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной реализационной цены. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Способы расчета себестоимости запасов

21. Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат.

22. Специфическая идентификация затрат означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Этот порядок учета подходит для статей, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее, специфическая идентификация затрат неприемлема в случаях, когда существует большое количество статей запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения предопределенной величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций запасов, которые остаются в запасах.

23. Применяя пункт 22, учреждение должно использовать один и тот же способ расчета стоимости для всех запасов учреждения одного вида и назначения. В отношении запасов различного вида и назначения (например, некоторых товаров, используемых как в одном, так и другом сегменте экономики) оправданно применение различных способов расчета.

Различие в географическом размещении запасов (и соответственно в различных условиях налогообложения) не является достаточным основанием для различных способов расчета.

24. Себестоимость запасов, которые не относятся к рассмотренным в пункте 21, определяется с помощью формул:

- а) первой поступление – первый отпуск (ФИФО); или
- б) по средневзвешенной стоимости.

Учреждение должно использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих схожую природу и цели их использования учреждением.

25. В отношении запасов, различающихся между собой по характеру и цели использования, оправданным является применения различных формул расчета себестоимости.

26. Метод ФИФО исходит из допущения, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что,

соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены позднее.

27. Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия.

Чистая стоимость возможной реализации

28. Себестоимость запасов должна быть снижена до чистой стоимости возможной реализации, если:

- а) произошло их физическое повреждение;
- б) полное или частичное моральное устаревание;
- в) падение цены реализации.

Кроме того, затраты на завершение производства или расчетные торговые издержки могли увеличиться до такой степени, что возместить стоимость запасов при реализации невозможно. Практика списания запасов до уровня чистой стоимости возможной реализации согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их реализации или использования.

29. Запасы обычно списываются до чистой стоимости возможной реализации поштучно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом статей. Это может произойти со статьями запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента.

Нецелесообразно списывать запасы до чистой стоимости возможной реализации на основе их классификации, например готовую продукцию, все запасы в конкретной отрасли или географическом сегменте.

Поставщики услуг обычно аккумулируют затраты по каждой услуге в соответствии контракта (договора) и по ним определяется отдельная цена реализации. Соответственно, каждая такая услуга рассматривается как отдельная статья запасов.

30. Расчетные оценки чистой стоимости реализации должны основываться на самой достоверной доступной информации, содержащейся в базе данных (Государственной товарно-сырьевой биржи, Государственного комитета по

статистике и других официальных источников) и учитывать колебания цен или стоимости после окончания отчетного периода, если они отражают условия, имевшие место на конец периода.

31. При расчете чистой стоимости возможной реализации учитывается предназначение имеющихся запасов. Например, чистая стоимость возможной реализации запасов, предназначенных для выполнения договоров на реализацию товаров или оказание услуг по твердым ценам, основывается на цене, установленной в этих договорах. Если объем реализации по таким договорам ниже, чем объем имеющихся запасов, то чистая стоимость возможной реализации остающейся части запасов основывается на общем уровне цен реализации. Указания относительно учета запасов или условных обязательств, возникающих от реализации по контрактам с твердой ценой сверх имеющихся запасов и по закупочным контрактам с твердой ценой содержатся в НСФОГБУ "Оценочные резервы".

32. Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве продукции не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую стоимость возможной реализации, сырье списывается до чистой стоимости возможной реализации. В таких случаях, затраты на возмещение сырья могут оказаться наилучшей из существующих оценок его чистой стоимости возможной реализации.

33. В каждом последующем периоде оценка чистой стоимости возможной реализации выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой стоимости возможной реализации в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма восстанавливается (т. е. восстановление производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной возможной чистой цене реализации. Например, это происходит тогда, когда какая-либо статья запаса, учитываемая по чистой стоимости возможной реализации из-за снижения цены реализации ранее, все еще находится в остатках запасов в следующем периоде, а его цена реализации возросла.

Распределение товаров бесплатно или по номинальной стоимости

34. Учреждение может иметь запасы, будущие выгоды и полезный потенциал от использования которых непосредственно не связаны с их

способностью обеспечить нетто-приток денежных средств. Такие виды запасов могут возникнуть тогда, когда правительство намерено распределить некоторые товары бесплатно или по номинальной стоимости. В этих случаях будущие экономические выгоды или полезный потенциал от этих запасов отражаются в финансовой отчетности в сумме, которая потребуется учреждению для оплаты приобретения экономических выгод или полезного потенциала, если это будет необходимо для достижения целей учреждения. В том случае, если будущие экономические выгоды или полезный потенциал не могут быть приобретены на рынке, необходимо произвести оценку восстановительной стоимости.

ПРИЗНАНИЕ В КАЧЕСТВЕ РАСХОДА

35. После реализации, обмена или распределения запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признается соответствующий валовой доход. Если связанный с этим валовой доход отсутствует, расход признается тогда, когда товары распределены или услуги оказаны. Величина частичного списания стоимости запасов до чистой стоимости возможной реализации запасов должна признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Величина возврата любого частичного списания запасов, вызванного увеличением чистой стоимости возможной реализации, признается как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления возврата.

Последующий учет запасов, используемых больше года, отпущенных для использования в хозяйственной деятельности и указанных в учетной политике учреждений, переводятся в момент их передачи по их стоимости на открытый аналитический счет «Запасы в использовании» счета «Прочие запасы» и отчетности материально ответственных лиц до момента их полной непригодности.

Передача запасов (безвозмездно) государственными бюджетными учреждениями осуществляется в соответствии с законодательством Туркменистана.

36. Для учреждения, оказывающего услуги, момент признания запасов в качестве расходов обычно совпадает с моментом, когда услуги оказаны или выписан счет за платные услуги.

37. Некоторые запасы могут относиться на стоимость других активов, например, запас, использованный в качестве компонента здания или сооружения, возведенных подрядным способом. Такие запасы, признаются в качестве расхода в течение срока службы данного актива.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

38. Финансовая отчетность должна раскрывать:

- а) учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованную формулу расчета их себестоимости;
- б) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость в классификациях данного учреждения;
- в) балансовую стоимость запасов, указанную по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию;
- г) сумму запасов, признанную в качестве расходов в течение периода;
- д) сумму любого списания запасов, признанную в качестве расходов в течение периода;
- е) величину возврата любого списания, которая признается в отчете о доходах и расходах в данном периоде;
- ж) обстоятельства или события, приведшие к возврату списания запасов; и
- з) балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

39. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности для общественного сектора 12 (IPSAS 2007) «Запасы» за исключением следующего:

- некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
- оценка запасов по чистой стоимости возможной реализации государственными бюджетными учреждениями предусмотрена в исключительных случаях по решению Кабинета Министров Туркменистана;
- сокращены и упрощены некоторые пункты, поясняющего характера.