

Тема 5. ОБЛІК ПОТОЧНИХ АКТИВІВ

Визначення, визнання та оцінка грошових коштів та їх еквівалентів.

Облік дебіторської заборгованості: визнання та оцінка. Оцінка безнадійних боргів. Визнання та оцінка векселів отриманих. Облік сплачених авансів, витрат майбутніх періодів.

Розкриття інформації про грошові кошти, дебіторську заборгованість, аванси та витрати майбутніх періодів у примітках до фінансової звітності.

Визначення та класифікація запасів. Визнання та оцінка. Способи оцінки запасів. Системи обліку запасів. Розкриття інформації про запаси в фінансовій звітності.

Облік запасів

Облік біологічних активів

5.1. МСБО 2 «ЗАПАСИ»

Сфера застосування

Облік усіх видів запасів крім:

- незавершених робіт за договорами підяду (МСБО 11);
- фінансових інструментів (МСБО 32 і 39);
- біологічних активів, зв'язаних із сільськогосподарською діяльністю і сільгосппродукцією на місці збору врожаю.

Правила МСБО 2 щодо оцінки не застосовуються до запасів

• виробників продукції сільського і лісового господарства, сільгосппродукції на етапі, а також мінералів і мінеральних руд (оскільки вони можуть бути оцінені за можливою чистою ціною продажу відповідно до відпрацьованих галузевих методик);

• брокерів товарної біржі, що оцінюють свої запаси за справедливою вартістю за винятком витрат на продаж.

Запаси – це активи, як:			
Визначення	Утримуються для продажу в ході звичайної діяльності	Снують для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг	Перебувають у процесі виробництва для такого продажу
Приклад	Товари, куплені роздрібним торговцем для перепродажу	Основні та допоміжні матеріали	Готова продукція, незавершене виробництво
Собівартість запасів	Компоненти собівартості: <ul style="list-style-type: none"> • витрати на придбання, • витрати на переробку, • інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. 		
	Витрати на придбання Ціна покупки Імпортні мита і податки, що не відшкодовуються Транспортно-експедиторські витрати Розвантажувально-завантажувальні роботи Інші, безпосередньо зв'язані з придбанням запасів <i>За винятком</i> торговельних знижок і повернень платежів.	На обробку Прямі виробничі витрати Накладні виробничі витрати змінним чином постійні, розподілені на базі нормальної потужності Витрати на спільне виробництво (за винятком чистої ціни продажу побічних продуктів).	
	Інші Тільки в тій мір, в якій вони зв'язані з приведенням запасів у їхнє нинішнє місце розташування і стан, наприклад невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних замовників. В окремих випадках – витрати по позиках (з МСБО 23) Якщо запаси придбані на умовах відкладеної оплати, фінансова складова (тобто різниця між ціною покупки на звичайних умовах і фактичною ціною) визнається як процентні витрати протягом періоду фінансування.		

	<p><i>Приклади витрат, що не включаються в собівартість запасів:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> наднормативні витрати сировини, витрати на робочу силу та інші виробничі витрати; витрати на збереження, якщо тільки вони не необхідні у виробничому процесі для переходу до наступного його етапу; адміністративні накладні витрати; <p>витрати на збут</p> <p><i>Собівартість запасів компанії сфери обслуговування</i> Включає головним чином: заробітну плату й інші витрати на персонал, що безпосередньо бере участь у наданні послуг, у т.ч. управлінський персонал, а також накладні витрати, що відносяться на запаси.</p> <ul style="list-style-type: none"> Витрати на реалізацію й адміністративні витрати, маржа прибутку не включаються в собівартість послуг 		
<p>Методи визначення собівартості</p>	<table border="0"> <tr> <td data-bbox="400 618 869 840"> <p><i>Метод роздрібних цін</i> Для оцінки запасів, що складаються з великого числа одиниць, що швидко змінюються з однаковою націнкою Зменшуються ціна продажу на відповідний відсоток валового прибутку .</p> </td> <td data-bbox="874 618 1439 840"> <p><i>Метод стандартних витрат</i> В увагу приймаються нормальні обсяги витрат сировини і матеріалів, використання трудових ресурсів, звичайна ефективність і завантаження потужностей Норми підлягають регулярній перевірці і корегуванню (якщо необхідно)</p> </td> </tr> </table>	<p><i>Метод роздрібних цін</i> Для оцінки запасів, що складаються з великого числа одиниць, що швидко змінюються з однаковою націнкою Зменшуються ціна продажу на відповідний відсоток валового прибутку .</p>	<p><i>Метод стандартних витрат</i> В увагу приймаються нормальні обсяги витрат сировини і матеріалів, використання трудових ресурсів, звичайна ефективність і завантаження потужностей Норми підлягають регулярній перевірці і корегуванню (якщо необхідно)</p>
<p><i>Метод роздрібних цін</i> Для оцінки запасів, що складаються з великого числа одиниць, що швидко змінюються з однаковою націнкою Зменшуються ціна продажу на відповідний відсоток валового прибутку .</p>	<p><i>Метод стандартних витрат</i> В увагу приймаються нормальні обсяги витрат сировини і матеріалів, використання трудових ресурсів, звичайна ефективність і завантаження потужностей Норми підлягають регулярній перевірці і корегуванню (якщо необхідно)</p>		
<p>Формули розрахунку собівартості запасів</p>	<p><i>Конкретна ідентифікація індивідуальної собівартості</i> Конкретна ідентифікація витрат використовується для невзаємозамінних запасів, і товарів/послуг, зроблених і призначених для спеціальних проектів.</p> <p><i>Формули</i> Якщо специфічна ідентифікація витрат по окремих запасах виявляється практично неможливою, дозволяється використання формул.</p> <p><i>Дозволені до використання формули:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Перше надходження - перший видаток (ФIFO) Середньозважена вартість <p>ФIFO</p> <ul style="list-style-type: none"> Припускає, що запаси, які закуплені (або вироблені) першими, будуть продані першими. Тому запаси періоду, що залишаються на складі наприкінці, вважаються такими, що були придбані або вироблені пізніше. <p><i>Середньозважена вартість</i> Визначається на основі середньозваженої вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> запасів на початку періоду; аналогічних запасів, куплених/ вироблених протягом періоду. <p><i>Послідовність – застосування різних формул</i> Компанія повинна застосовувати однакові формули для оцінки запасів, подібних за характером і способом використання компанією. Зміна методів і формул вважається зміною облікової політики.</p> <p><i>Для різних типів запасів можуть використовуватися різні формули.</i> <i>Конкретна ідентифікація індивідуальної собівартості</i> Конкретна ідентифікація витрат використовується для невзаємозамінних запасів, і товарів/послуг, зроблених і призначених для спеціальних проектів.</p> <p><i>Формули</i> Якщо специфічна ідентифікація витрат по окремих запасах виявляється практично неможливою, дозволяється використання формул.</p> <p><i>Дозволені до використання формули:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Перше надходження - перший видаток (ФIFO) Середньозважена вартість <p>ФIFO</p> <ul style="list-style-type: none"> Припускає, що запаси, які закуплені (або вироблені) першими, будуть продані першими. Тому запаси періоду, що залишаються на складі наприкінці, вважаються такими, що були придбані або вироблені пізніше. <p><i>Середньозважена вартість</i> Визначається на основі середньозваженої вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> запасів на початку періоду; аналогічних запасів, куплених/ вироблених протягом періоду. <p><i>Послідовність – застосування різних формул</i></p>		

<p>Оцінка запасів на дату балансу</p>	<p>Компанія повинна застосовувати однакові формули для оцінки запасів, подібних за характером і способом використання компанії. Зміна методів і формул вважається зміною облікової політики.</p> <p><i>Для різних типів запасів можуть використовуватися різні формули</i></p> <p>Запаси повинні оцінюватися за найменшою із двох величин:</p> <ul style="list-style-type: none"> • собівартістю • чистою ціною продажу. <p>Чиста ціна продажу – це оціночна ціна продажу в звичайних умовах господарювання, за винятком можливих витрат на завершення і на реалізацію.</p> <p>Собівартість запасів може виявитися такою, що не відшкодовується, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ці запаси ушкоджені; • ці запаси цілком або частково застаріли; • їхня ціна продажу знизилася; або • збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу. <p>Запаси звичайно списуються до можливо чистої ціни продажу постатейно.</p> <p>Допускається за деяких обставин погнудувати подібні або взаємозамінні одиниці (належать до однієї виробничої лінії, використовуються або продаються в одному географічному регіоні, і не можуть бути оцінені окремо від інших запасів).</p> <p>Розрахунки чистої ціни продажу враховують:</p> <ul style="list-style-type: none"> • коливання ціни або собівартості в зв'язку з подіями, що відбуваються після закінчення звітного періоду; • призначення наявного запасу. <p>Сировина й інші матеріали в запасах не оцінюються нижче собівартості, за винятком випадків, коли собівартість готової продукції, для виробництва якої вони використовуються, виявиться вище чистої ціни продажу.</p> <p>У кожному наступному періоді здійснюється нова оцінка чистої ціни продажу. У випадку припинення обставин (напр., зростання ціни реалізації), що викликали оцінку запасів нижче собівартості, відбувається їхня дооцінка на раніше списану суму.</p>
<p>Визнання в якості витрат</p>	<p>Після продажу запасів їхня вартість повинна списуватися на витрати в тому періоді, коли визнається відповідний дохід.</p> <p>Будь-яка оцінка до чистої ціни продажу і усвідомлені витрати запасів повинні визнаватися як витрати в період списання або виникнення витрат.</p> <p>Величина повернення будь-якого часткового списання запасів повинна визнаватися як зменшення витрат у період здійснення повернення оцінки.</p>
<p>Розкриття інформації</p>	<p>Облікова політика, прийнята для оцінки запасів, у тому числі використаний метод розрахунку їхньої собівартості;</p> <p>Загальна балансова вартість запасів і балансова вартість у класифікаціях даної компанії (тобто товари для роздрядного продажу, незавершене виробництво, готова продукція);</p> <p>Справедлива вартість мінус витрати на продаж;</p> <p>Балансова вартість запасів, закладених як забезпечення зобов'язань;</p> <p>Запаси, списані на витрати;</p> <p>Суми будь-яких уцінок;</p> <p>Величина повернення будь-якого списання (оцінки), що визнається як дохід;</p> <p>Обставини або події, що призвели до відновлення списання запасів; інші.</p>

Приклад

Багатопрофільне підприємство займається виробництвом (використовується одне найменування сировини) і оптовою торгівлею. Для обліку запасів використовується метод середньозваженої для виробництва і метод ФІФО для торгівлі. Ціна реалізації готової продукції за звітний період не змінювалася і склала 450 грн.

В наявності є наступна інформація за звітний період.

	Залишки на початок періоду	Надходження за період (одн по одному надходження)	Вибуття	Залишок	Чиста ціна реалізації	Балансова вартість
Сировина	50 од. по 100 грн.	500 од по 120 грн. 400 од по 110 грн.	870 од.		90 грн.	
Готова продукція	10 од. по 250 грн.	700 од. по 280 грн.	680 од.		430 грн.	
Товари: канцелярські набори; техніка для множення	5 од. по 50 грн.	60 од. по 45 70 од по 52	120 од.		50 грн.	
	20 од. по 600 грн.	40 од. по 620 30 од по 590	80 од.		620 грн.	

Завдання: Визначити балансову вартість запасів на кінець звітного періоду.

5.2. МСБО 41 «СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО»

Сфера застосування

МСБО 41 охоплює наступні об'єкти, що стосуються сільськогосподарської діяльності:

- біологічні активи;
- сільськогосподарська продукція в момент її збору;
- державні субсидії, що описуються в даному стандарті.

МСБО 41 не застосовується для обліку:

- землі сільськогосподарського призначення (див. МСБО 16);
- нематеріальних активів сільськогосподарського призначення (див. МСБО 38).

Визначення	<p>Сільськогосподарська діяльність – управління біотрансформацією біологічних активів з метою реалізації, одержання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів.</p> <p>Біологічний актив – тварина або рослина.</p> <p>Біотрансформація складається з процесів росту, дегенерації, виробництва продукції та відтворення, у результат яких у біологічному активі відбуваються якісні або кількісні зміни.</p> <p>Збір сільськогосподарської продукції – відділення продукції від біологічного активу або припинення життєдіяльності біологічного активу.</p> <p>Сільськогосподарська продукція – продукція, зібрана з біологічних активів компанії.</p>
Характеристики	<p>Загальні характеристики сільськогосподарської діяльності наступні:</p> <p>Здатність до зміни - тварини та рослини піддаються біотрансформації;</p> <p>Управління змінами - керування сприяє біотрансформації шляхом створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов;</p> <p>Оцінка зміни – зміна якісних показників (наприклад, генетичних характеристик, щільності, щільності, вмісту жиру або білка, міцності волокна) або кількісних показників (наприклад, приплоду, ваги, кубічних метрів, довжини або діаметра волокна, числа бруньок).</p> <p>Збір продуктів, вироблених некерованими джерелами (наприклад, рибний промисел в океані) не є сільськогосподарською діяльністю (її отже, виходить за рамки даного стандарту).</p>
Визнання	<p>Компанія повинна визнавати біологічний актив тоді тільки тоді, якщо:</p> <p>Компанія контролює актив у результат минулих подій;</p> <p>існує ймовірність припливу в компанію майбутніх економічних вигод, пов'язаних з активом;</p> <p>Справедливу вартість активу можна оцінити з достатнім ступенем в роз'ясненості.</p>
Оцінка	<p>Біологічний актив повинен оцінюватися:</p> <ul style="list-style-type: none"> • у момент первісного визнання та за станом на кожну звітну дату; • по справедливій вартості за винятком передбачуваних витрат на місцевий продаж, крім випадків, коли справедливу вартість не можна визначити з достатнім ступенем в роз'ясненості.

<p>Оцінка</p>	<p>Сільськогосподарську продукцію, зібрану з біологічних активів компанії, варто оцінювати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • за справедливою вартістю • за винятком передбачуваних збутових витрат на момент збору врожаю. <p>Ця оцінка являється собою «первісної вартість» на дату початку застосування МСБО 2 або іншого відповідного МСБО.</p>
<p>Витрати на місці продажу</p>	<p>Ці витрати включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> • комісійні брокерам/дилерам; • збори регулюючих органів; • податки на передачу власності та мито. <p>До збутових витрат не належать транспортні та інші витрати з доставки активів на ринок.</p>
<p>Визначення справедливої вартості</p>	<p>Якщо операції з біологічним активом або сільськогосподарською продукцією відбуваються на активному ринку, справедливою вартістю активу доцільно визначати, виходячи з його котирування на даному ринку. Якщо компанія має доступ до декількох активних ринків, використовуються ціна найбільш підходящого з них.</p> <p>Якщо в компанії доступ до двох активних ринків, застосовуються ціна, що діє на ринку, що передбачається використовувати.</p> <p>За відсутності активного ринку компанія для визначення справедливої вартості використовує один або декілька з нижчеказаних показників:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ціну останньої угоди на ринку за умови, що в період між датою здійснення угоди та звітною датою не відбулося суттєвих змін господарських умов; • ринкові ціни на аналогічні активи, скореговані з урахуванням відмінностей; • галузеві показники. <p>Якщо ринкові ціни або інші вартісні показники біологічного активу, що знаходиться у визначеному стані на даний момент часу відсутні, його справедлива вартість розраховується як:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вартість очікуваних від активу чистих грошових потоків; • дисконтована з застосуванням поточного коефіцієнта, розрахованого виходячи з ринкової кон'юнктури для грошових потоків до сплати податків. <p>У деяких випадках первісна вартість може наближатися до справедливої, наприклад:</p> <p>Якщо з моменту здійснення первісних витрат не відбувається значно біотрансформації (наприклад, саджанець плодових дерев посаджений безпосередньо перед звітною датою);</p> <ul style="list-style-type: none"> • не очікується суттєвого впливу біотрансформації на ціну (наприклад, на етапі первісного росту сосон у лісовому господарстві, виробничий цикл якого складає 30 років).
<p>Прибуток і збитки</p>	<p>Прибуток або збитки, що виникають при первісному визнанні біологічного активу за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат, а також від зміни справедливої вартості біологічного активу за винятком передбачуваних збутових витрат, варто враховувати при визначенні чистого прибутку або збитку за період, у якому вони мають місце.</p> <p>Прибуток або збитки, що виникають при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат, варто враховувати при визначенні чистого прибутку або збитку за період, в якому вони мають місце.</p>
<p>Якщо справедливою вартістю визначити неможливо</p>	<p>Існує припущення, що справедлива вартість біологічних активів може бути визначена. Це припущення може бути спростовано тільки при первісному визнанні, під час відсутності ринкових цін і при тому, що альтернативні розрахунки справедливої вартості явно ненадійні.</p> <p>Якщо дане припущення спростоване, біологічний актив повинен оцінюватися за собівартістю за винятком накопиченої амортизації та збитків від його знецінення.</p> <p>Як тільки з'являється можливість визначити справедливою вартістю біологічного активу з достатнім ступенем ввізності, його варто відразу ж оцінити за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат.</p>

<p><i>Державні субсидії</i></p>	<p>Не обмежену умовами державну субсидію, що належать до біологічного активу, який відображається за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат, варто визнавати в складі доходів тоді тільки тоді, коли така державна субсидія переходить у розряд субсидії, що підлягає одержанню.</p> <p>Якщо державна субсидія, що відноситься до біологічного активу, відображеному по справедливій вартості за винятком передбачуваних збутових витрат, надається на визначених умовах, у тому числі коли, відповідно до умов субсидії, компанія не повинна займатися тим або іншим видом сільськогосподарської діяльності, компанія варто визнавати державну субсидію в складі доходів тільки після того, як виконані умови надання державної субсидії.</p>
<p><i>Представлення інформації</i></p>	<p>Компанія повинна представляти інформацію про балансову вартість біологічних активів в окремому рядку балансу.</p>