

**Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего
профессионального образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»**

Кафедра Бухгалтерского учета

**Дисциплина: «Международные стандарты финансовой
отчетности»**

**Тема «Отражение краткосрочных активов,
обязательств, доходов и расходов»**

**Лектор: профессор, к. э. н.
Сиднева Вера Павловна
Москва 2012**

Учет запасов (МСФО 2)

Критерии признания элемента финансовой отчетности

Принципы

- Существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией

И

- Объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена

Запасы

МСФО 2

Запасы (inventories) – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (товары, готовая продукция)
- находящиеся в процессе производства для такой продажи (незавершенное производство)
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг (сырье и материалы)

**Оценка запасов –
наименьшая из:**

```
graph TD; A[Оценка запасов –  
наименьшая из:] --> B[Себестоимости]; A --> C[Чистой цены  
продажи (ЧЦП)];
```

Себестоимости

**Чистой цены
продажи (ЧЦП)**

Применяется, когда себестоимость запасов становится невозмещаемой по причине: порчи, устаревания, повреждения, снижения отпускных цен, увеличения стоимости затрат на реализацию

Оценка запасов

МСФО 2

Чистая цена продажи - это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом:

- **расчетных затрат на завершение производства**
- **расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи**

Способы списания стоимости запасов:

- постатейное уменьшение (обычно)
- уменьшение стоимости по группам сходных запасов

Оценка запасов

МСФО 2

Стоимость сырья и материалов, предназначенных для использования в производстве запасов, **не подлежит списанию ниже себестоимости**, если готовую продукцию, в производстве которой они будут задействованы, предполагается продать **по себестоимости или с прибылью**

Учитывают **предназначение** имеющегося запаса. Чистая цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по **твердым ценам**, определяется **на основе цены, указанной в этих договорах**

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

Оценка запасов

МСФО 2

Оценка чистой стоимости реализации производится в каждом отчетном периоде

При исчезновении обстоятельств, обусловивших необходимость списания стоимости запасов, сумма списания должна быть уменьшена (скорректирована)

Оценка запасов

МСФО 2

Себестоимость запасов (cost)

А) затраты на приобретение

Б) затраты на переработку

В) прочие затраты

Себестоимость запасов

МСФО 2

А) Затраты на приобретение запасов

цена покупки

импортные пошлины и невозмещаемые налоги

транспортные, погрузку-разгрузку, и прочие затраты, относимые на приобретение товаров, материалов и услуг

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

При приобретении товаров с отсрочкой платежа разница между выплаченными денежными средствами и стоимостью товара при обычной оплате должна рассматриваться как **расход на выплату процентов**

Себестоимость запасов

МСФО 2

Б) Затраты на переработку

Прямые затраты труда

Накладные производственные
затраты

переменные накладные

постоянные накладные (распределяются
на основе нормальной производительности
производственных мощностей)

Затраты на совместное производство (за вычетом
чистой цены продаж побочных продуктов)

Распределяются между продуктами на пропорциональной и
последовательной основе

В) Прочие прямые затраты (непроизводственные накладные расходы)

Затраты по доведению до современного местоположения

Затраты по доведению до современного состояния

В отдельных случаях – затраты по займам (МСФО 23)

**В себестоимость запасов не
включаются (расходы отчетного периода)**

- **Сверхнормативные потери** сырья, затраты на рабочую силу и прочих производственных затрат
- **Затраты на хранение**, если они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства
- **Административные накладные расходы**, которые не способствуют обеспечению текущего местоположения и состояния запасов
- **Затраты на продажу**

Методы оценки себестоимости

Метод нормативных затрат

- Во внимание принимаются нормальные объемы расхода сырья и материалов, использования трудовых ресурсов, обычная эффективность и загрузка мощностей
- Нормы регулярно проверяются и корректируются

Метод розничных затрат

- Для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий с **одинаковой маржой**
- Уменьшаются цены продажи на соответствующий процент валовой прибыли
- Практический способ оценки в целях финансовой отчетности

Методы определения себестоимости

После продажи запасов их стоимость списывается в ОПУ, когда признается соответствующий доход (принцип соотнесения)

Любая уценка до чистой цены продаж и все потери запасов признаются в качестве затрат в периоде списания или возникновения потерь

Восстановление уценки признается как уменьшение затрат в период осуществления возврата уценки

Формулы расчета себестоимости запасов

МСФО 2

Специфическая идентификация отдельных затрат

(Specific identification of individual costs) (для невзаимозаменяемых запасов и товаров/услуг, произведенных для специальных проектов)

Средневзвешенная стоимость

(Weighted average cost)

ФИФО: первое поступление – первый отпуск

(First-in – first-out, FIFO)

Признание в качестве расхода

МСФО 2

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующий доход

Величина частичного списания до возможной чистой стоимости продаж и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период возникновения списания или потерь

Величина возврата любого частичного списания запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости продаж, должна признаваться как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления возврата

Системы учета запасов

Система периодического учета

Система непрерывного учета

Периодический учет запасов

Остаток
запасов
на
начало
периода

+

Поступ-
ление
запасов

ми
ну
с

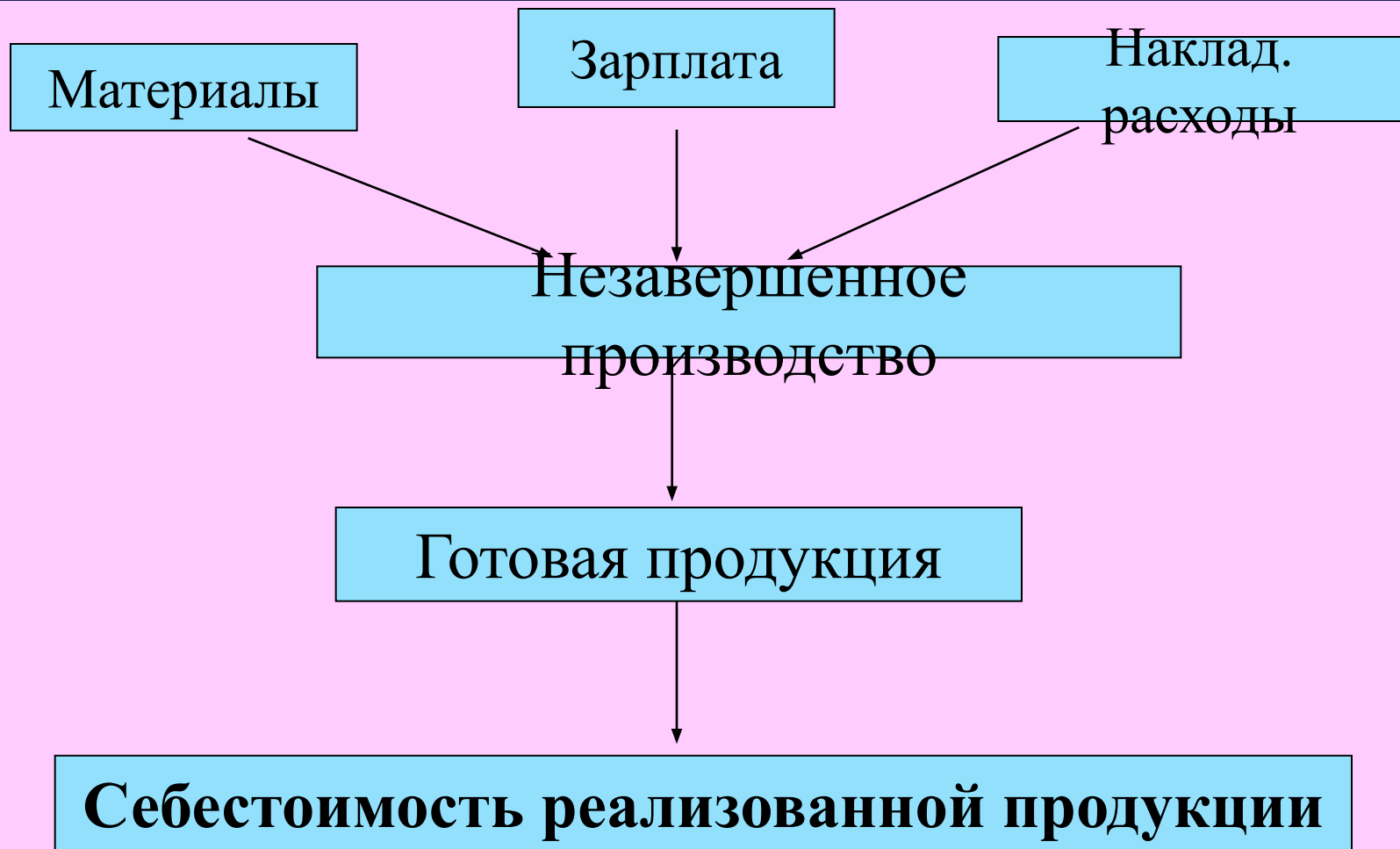
Остаток
запасов
на
конец
периода

=

Себестоимость
реализованных
запасов

Себестоимость запасов в
наличии для реализации

Периодический учет запасов



Непрерывный учет запасов

Подробное постоянное отражение поступлений и выбытий запасов на счетах запасов, т.е.

Проводка

- Дт Себестоимость реализованной продукции
- Кт Товары (ГП)

делается сразу, а **не периодически**

Пример

Компания ФУДА занимается покупкой и перепродажей CD – проигрывателей. Закупки товаров в течение месяца происходили следующим образом:

Дата закупки товаров	Кол-во	Цена за ед.
10.04.2011	200	\$150
15.04.2011	80	\$185

ФУДА 20.04.2011 продала партию **250 ед.** CD –проигрывателей за **\$50,000**

Задание: Рассчитать:

- А) Валовую прибыль
- Б) Стоимость запасов на 30.04.2011 используя:
 - FIFO
 - средневзвешенный метод

Ответ

А) Валовая прибыль

Рассчитаем себестоимость проданных товаров:

<u>Продано</u>	<u>Кол-во, ед</u>	<u>Цена за ед., \$</u>	<u>Сумма, \$</u>
FIFO	200 ×	150	30,000
	50 ×	185	<u>9,250</u>
			\$ 39,250
Средневзвеш.	200 ×	150	30,000
	<u>80 ×</u>	185	<u>14,800</u>
	280		44,800

Средневзвеш. стоим = \$ 44,800 / 280 ед. = **\$160**

Списана себестоимость 250 единиц × **\$ 160** = **\$ 40,000**

Ответ

	FIFO, \$	Средневзвешенный, \$
Выручка	50,000	50,000
Себестоимость	<u>(39,250)</u>	<u>(40,000)</u>
Прибыль	10,750	10,000

Б) Стоимость запасов на 30.04.2011 (\$) (280-250=30 ед.)

FIFO	30 ед. × \$ 185 = \$5,550
Средн. взвешен.	30 ед. × \$ 160 = \$4,800

**Признание и оценка
выручки и дебиторской
задолженности
(МСФО 18, 39)**

МСФО 18 ВЫРУЧКА (Revenue)

Выручка

Выручка – это валовые поступления экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящие к увеличению собственного капитала, иному чем за счет взносов акционеров

Выручка

Суммы, инкассированные от имени третьей стороны, такие как:

- Налог с продаж
- НДС
- Суммы собираемые от имени комитента

не являются выручкой

Признание выручки

МСФО 18 применяется при учете выручки, полученной от:

продажи готовой продукции, товаров

□ предоставления услуг

□ использование активов компании третьей стороной, приносящих:

– проценты

– лицензионные платежи

– дивиденды, полученные от владения акциями других компаний ...

МСФО 18

ВЫРУЧКА

```
graph TD; A[ВЫРУЧКА] --> B[Продажа товаров]; A --> C[Предоставление услуг]; A --> D[Использование активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи, дивиденды];
```

**Продажа
товаров**

**Предоставление
услуг**

**Использование
активов компании,
приносящих
проценты,
лицензионные
платежи,
дивиденды**

Продажа товаров

- Продажа по схеме «выписать и отложить»
- Отгрузка товаров на определенных условиях
 - Отложенные продажи
- Предоплаты
- Договоры продажи с последующей покупкой ранее проданных товаров
- Продажа посредникам
- Подписки
- Продажа в рассрочку
- Продажа недвижимости

Предоставление услуг

- Плата за установку
- Вознаграждение за обслуживание
- Комиссионные за рекламу
- Страховые комиссионные
- Вознаграждения за финансовые услуги
- Плата за вход
- Плата за обучение
- Вступительные и членские взносы
- Комиссия за передачу монопольного права
- Гонорары за разработку программного обеспечения

Использование активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи, дивиденды

- **Проценты** - плата за использование денежных средств и эквивалентов или сумм, причитающихся компании
- **Лицензионные платежи** - плата за использование долгосрочных активов компании (например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения)
- **Дивиденды** - распределение прибыли между владельцами акционерного капитала

Общие правила оценки выручки

Выручка оценивается по
справедливой стоимости полученного
или ожидаемого возмещения с учетом
суммы любых *торговых или оптовых*
скидок, предоставляемых компанией

Общие правила оценки выручки

При предоставлении беспроцентного кредита

(с отсрочкой платежа или с оплатой векселем при ставке погашения ниже рыночной):

- а) **справедливая стоимость** возмещения определяется **путем дисконтирования** будущих денежных потоков
- б) разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой отражается как **процентный доход**

Общие правила оценки выручки

При обмене

(обмениваемые товары или услуги отличны друг от друга):

- а) выручка оценивается **по справедливой стоимости полученных** товаров/услуг, за вычетом переданных денежных средств и их эквивалентов
- б) если справедливая стоимость полученных товаров/услуг **не может быть надежно оценена**, выручка оценивается **по справедливой стоимости переданных** товаров/услуг, за вычетом переданных денежных средств и их эквивалентов

Признание выручки от продажи товаров

Критерии признания выручки:

- ❑ компания перевела на покупателя **значительные риски и вознаграждения**, связанные с собственностью на товары
- ❑ компания **потеряла право собственности и не контролирует** проданные товары
- ❑ сумма **выручки** может быть **оценена**
- ❑ **экономические выгоды** от сделки **будут получены**
- ❑ понесенные или ожидаемые **затраты** от сделки могут быть **оценены достоверно**

Признание выручки от продажи товаров

Выручка НЕ может быть признана, если продавец сохраняет значительные риски владения:

- Компания сохраняет **ответственность за неудовлетворительное** функционирование товара, не покрываемое стандартными гарантийными обязательствами
- Получение выручки **зависит от получения дохода покупателем** в результате перепродажи товаров
- Отправленные товары **подлежат установке**, которая составляет значительную часть контракта, еще не выполненного компанией
- Покупатель **имеет право расторгнуть сделку** купли-продажи и у компании нет уверенности в получении дохода

Выручка может быть не признана даже, если перешло право собственности

Выручка может быть признана даже без перехода права собственности

Пример. Является ли сделка по своей сути договором купли-продажи?

Христов является производителем водки из лучших сортов пшеницы. Производственный процесс требует трехгодичной выдержки. **Водка продается с 200%-ной надбавкой** к себестоимости.

В первый день нового отчетного периода Христов продал **100.000 л.** водки со сроком выдержки 1 год **банку Ватнест** на следующих условиях:

- Цена продажи **\$500,000** (по себестоимости).
- Христов** получает опцион, дающий право выкупа водки в любое время **в течение следующих двух лет** с надбавкой к себестоимости.
- Надбавка рассчитывается по ставке **12% в год** на пропорциональной основе.
- Банк Ватнест** получает опцион, дающий право продажи водки **Христову** в течение **следующих двух лет** по аналогичной цене.

Является ли сделка по своей сути договором купли-продажи?

Задание:

Объяснить, как данная сделка должна быть отражена в отчетности Христова на:

- дату её заключения
- конец первого года
- момент выкупа.

Является ли сделка по своей сути договором купли-продажи?

Вероятен ли последующий выкуп? Если **да**, то речь не идет о купле-продаже и **юридическая форма не отражает экономической сути сделки**

Факторы, принимаемые во внимание:

- Продажа осуществлена на необычных условиях - по себестоимости, причем **покупателем** является **банк** - это указывает на то, что речь не идет об *обычной* купле-продаже.
- Наличие** у сторон зеркальных **опционов на обратную покупку/продажу** дает основание полагать, что **выкуп** проданной водки Христовом **скорее всего произойдет**
- Банк **не вступит во владение** выдержанной до конца водкой.
- Христов** платит за пользование полученными деньгами **как заёмщик**.

Вывод: **Суть сделки –**

привлечение финансирования, а не купля-продажа

Бухгалтерские проводки

			\$	\$
(a)	При "продаже"	Дт Денежные средства	500.000	
		Кт Кредиторы		500.000
(b)	На конец года	Дт Отчет о прибыли и убытках	60.00	
		Кт Кредиторы		60,000
В)	На конец года	Дт Отчет о прибыли и убытках	60.00	
		Кт Кредиторы		60,000
	При "выкупе"	Дт Кредиторы	620,000	
		Кт Денежные средства	620,000	

(в предположении, что выкуп произойдет в конце второго года)

Если бы сделка была действительным договором купли-продажи, тогда **были бы** сделаны **следующие проводки:**

При "продаже"

Дт Денежные средства 500.000
Кт Выручка 500.000

При "выкупе"

Дт Себестоимость продаж 620,000
Кт Денежные средств 620,000

Был ли действительный договор купли-продажи?

Да

Нет

При «продаже»	Признание прибыли и выручки	<ul style="list-style-type: none">✓ Актив остается на балансе✓ Поступления учитываются как обязательство✓ Начисляются процентные обязательства
При «выкупе»	Отнесение покупки, в т.ч. процентов на себестоимость	Расчет по обязательствам и процентам

Привлечение финансирования, а не купля-продажа

Да

Результат

Стоимость финансирования признается при выкупе
(как часть себестоимости)

Забалансовое финансирование

Да

Результат

Стоимость финансирования признается при продаже
(как процент)

Финансирование через баланс

Признание выручки от предоставления услуг

Критерии признания выручки:

- сумма **выручки** может быть **надежно оценена**
- стадия завершения сделки по состоянию на отчетную дату может быть определена
- понесенные затраты и затраты, необходимые для завершения сделки могут быть определены достоверно
- экономические выгоды от сделки будут получены компанией

Выручка от предоставления услуг

Степень завершенности должна определяться тем способом, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы, например:

- Отчеты о выполненной работе
- Предоставленные услуги как процент от общего объема услуг
- Отнесение понесенных затрат к общим ожидаемым затратам

Если конечный результат сделки **не может быть надежно оценен**, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов

Признание выручки от использования активов компании третьей стороной

Выручка может быть признана, если

- существует вероятность поступления экономических выгод в компанию
- сумма выручки может быть надежно оценена
- Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей реальный доход на актив
- Лицензионные платежи должны признаваться по методу начисления в соответствии с условиями договора
- Дивиденды должны признаваться при установлении права акционеров на их получение

Выручка

Пример. Торговая компания продала *31 декабря 2010 г.* оборудование, которое являлось для нее товаром, за **100 000 руб.** Договор предоставляет покупателю **отсрочку платежа на 1 год.** Ценовая политика компании соответствует рыночным требованиям. Себестоимость оборудования известна. Покупатель вывез оборудование

Допустим, что расчетная ставка дисконтирования составляет **10% годовых.** Справедливая стоимость товара определяется дисконтированием будущего денежного поступления и составляет

90 909 руб. $[100\ 000 \text{ руб.} \times (1 / (1 + 0,1))]$

Выручка

Поскольку все условия признания выполнены, выручка на момент продажи 31 декабря 2010 г. отражается в бухгалтерском учете записью:

**Дебет "Дебиторская задолженность" - 90 909,
Кредит "Выручка" - 90 909.**

Через год, 31 декабря 2011 г., сделка завершена и в бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

**Дебет "Дебиторская задолженность" - 9091
Кредит "Процентный доход" - 9091;
Дебет "Денежные средства" - 100 000,
Кредит "Дебиторская задолженность" - 100 000.**

Если отгрузка товаров производится в середине финансового года, то годовая сумма процентов делится между двумя финансовыми периодами на пропорционально-временной основе

Спасибо за внимание