



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 2 Материални запаси



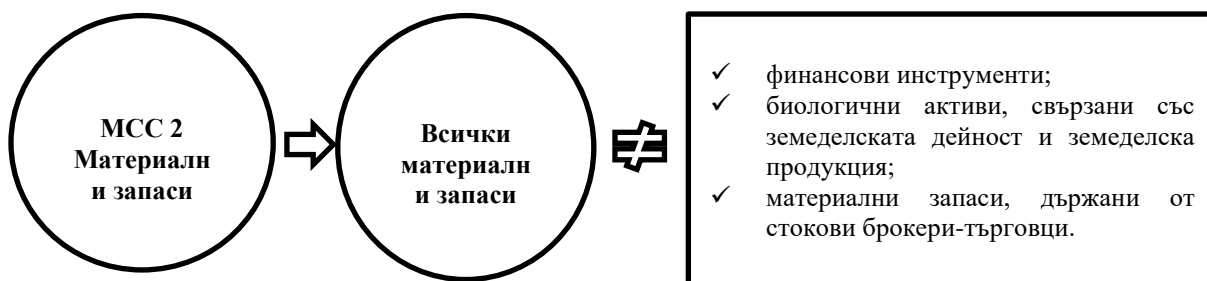
Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

МСС 2 Материални запаси

ОБХВАТ И КЛЮЧОВИ ДЕФИНИЦИИ

МСС[®] 2 Материални запаси предписва правилата за отчитането на материалните запаси, установява методи за определяне на себестойността на материалните запаси и последващото им признаване като разход, както и представя формулите за себестойност, които се използват за приписване на разходите към материалните запаси. Както е показано на фигура 1, МСС 2 се прилага за всички видове материални запаси, с изключение на финансови инструменти, биологични активи, свързани със селскостопанската дейност и селскостопанска продукция и материални запаси, държани от брокери-търговци на стоки.



Фигура 1. Обхват на прилагане на МСС 2

Най-важните дефиниции на МСС 2 Материални запаси са изброени в таблица № 1.

Таблица 1. Ключови дефиниции (МСС 2.6-8)

Определение	Обяснение
Материални запаси	Активите, които са: ✓ държани за продажба и ще бъдат продадени в хода на обичайната дейност; ✓ използвани в производствения процес за продажба на произведената продукция; ✓ суровини или консумативи за продажба на клиенти, които ги използват в по-нататъшни производствени процеси.
Себестойност на материалните запаси	Всички обобщени разходи за покупка, преобразуване и други разходи, направени при придобиването и доставянето на материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние.
Нетна реализируема стойност	Цената, определена въз основа на нормалните условия за продажба на бизнеса, от която се елиминират очакваните разходи за завършване и необходимите за извършване на разходите за продажба.
Справедлива стойност	Цената, която може да бъде получена от продажба на материални запаси или плащане на задължение при получаване на такива материални запаси в редовна транзакция между участници на пазара към датата на оценяване.

Материалните запаси могат да включват стоки за препродажба, суровини или консумативи, готови стоки или незавършено производство, както и различни придобивания, които ще бъдат използвани в производствения процес. Разходите, които не пораждат материални запаси, се отчитат в съответствие с други стандарти.

ФУНДАМЕНТАЛЕН ВЪПРОС: ПРИЗНАВАНЕ

Етапите на признаването на материалните запаси включват тяхното движение, което е показано на фигура 2.



Фигура 2. Етапи на инвентаризация

Както е показано на Фиг. 2, когато материалните запаси се продават, тяхната стойност се признава като разход в същия момент, когато се признава съответният приход. Сумата на намалението до нетната реализируема стойност и всички други загуби на материални запаси се признават като разход, когато възникне това намаление или загуба.

Сумата на всяко сторниране на всяка обезценка на материални запаси, произтичащо от увеличение на нетната реализируема стойност, трябва да се признае като намаление на броя на материалните запаси, признати като разход в периода, в който е настъпило сторнирането. Ако материалните запаси се използват в производството на други активи, като недвижими имоти, те се записват в сметките на други активи. В този случай те се признават като разход в съответствие с правилата, приложими за този актив, например при изчисляване на амортизацията.

ОЦЕНЯВАНЕ

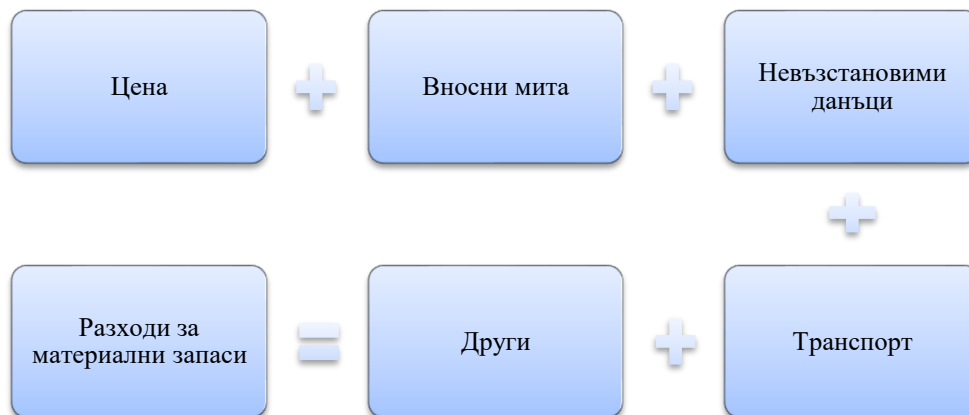
Използват се различни методи за оценка на материалните запаси, но основното правило, което важи за всички предприятия, е едно и също. Представянето на материалните запаси в баланса на предприятията трябва да следва основното правило за измерване на материалните запаси. Фигура 3 показва основното правило за оценяване на материалните запаси.

Материалните запаси се оценяват по себестойност или нетна реализируема стойност и се представят по по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност в баланса	
<p>Пример, ако цената е по-ниска.</p> <p>Цената на стока А е 100 ВЕ, а очакваната реализируема стойност на стока А е ВЕ 120. В баланса стоката А ще бъде представена за ВЕ100 .</p>	<p>Пример, ако нетната реализируема стойност е по-ниска.</p> <p>Цената на стока А е ВЕ100, а очакваната реализируема стойност на стока А е ВЕ 80. В баланса стоката А ще бъде представена за ВЕ80.</p>

Фигура 3. Правило за измерване на запасите

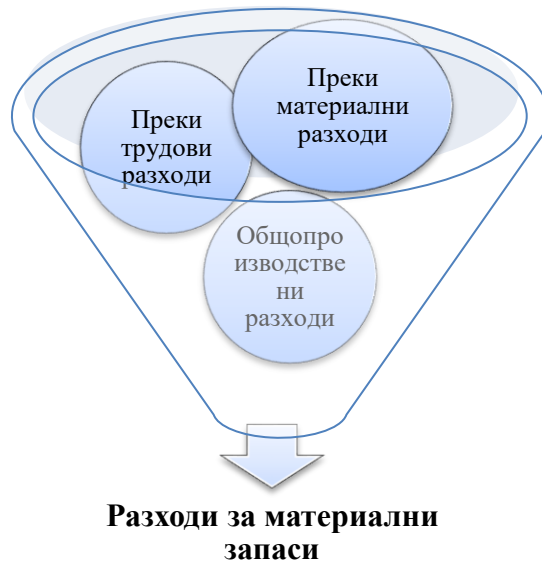
Важно е да знаете как се оценяват разходите за покупка, разходите за преобразуване или други разходи в случаите на закупуване и записване на материални запаси в сметките.

Разходи за закупуване. Себестойността на материалните запаси се състои от покупна цена, вносни мита и други данъци (различни от тези, които впоследствие се възстановяват, например данък върху добавената стойност), както и транспортни, застрахователни и други разходи, пряко свързани с придобиването на материалните запаси. Търговските отстъпки, рабатите и други подобни артикули намаляват разходите за закупуване (вижте фиг. 4).



Фигура 4. Разходи за покупка

Разходи за преработка. Разходите за преработката на материални запаси включват всички разходи, пряко свързани с производствения процес, като преки разходи, постоянни и променливи общопроизводствени разходи (вижте фиг. 5).



Фигура 5. Разходи за преобразуване

Разходите, пряко свързани с производствените единици, включват разходите за материали, преките разходи за труд и други, които са пряко свързани с производствените единици. Постоянните производствени общи разходи са косвени производствени разходи, които остават относително постоянни независимо от обема на производството, като амортизация на активи, използвани в производствения процес, административни разходи за производствения процес и други. Променливите режийни производствени разходи са онези косвени производствени разходи, които варират пряко или почти директно в зависимост от обема на производството, като косвени материали и непряк труд. Ако повече от един продукт се произвежда едновременно и разходите за преобразуване на всеки продукт не могат да бъдат определени отделно, те се разпределят към продуктите на рационална и последователна основа.

Други разходи. Други разходи се включват в себестойността на материалните запаси само до степента, в която са признати за преки и необходими за създаване на материални запаси. Например, това може да са разходите за разработване на продукти за конкретни клиенти. Примери за разходи, които не са включени в себестойността на материалните запаси и се признават като разход в периода, в който са направени са:

- ✓ кражба;
- ✓ общи административни разходи, като разходи за финансов одит;
- ✓ разходи за продажба;
- ✓ и други.

Пример е даден в таблица 2.

Пример, компания купува само суровина А и произвежда продукт В от нея, който след това препродава.

Таблица 2. Разходи за материални запаси

Разходи	Стойност, ВЕ	Себестойност на материалните запаси	Невключени в себестойността
Разход за суровина А според фактурата с ДДС (данък върху добавената стойност) на доставчика	1,000	v	
ДДС е посочен във фактурата	200		v
Транспортни разходи	100	v	
Надници и заплати на производствените работници	100	v	
Амортизация на производствено оборудване	50	v	
Комисионна на продавача	20		v
Заплата на счетоводител	100		V
След изчисляване на себестойността на продукцията записваме стойността на продукта в сметки: Разходи за продукт = ВЕ 1 000 + ВЕ 100 + ВЕ 100 + ВЕ 50 = ВЕ 1 250			

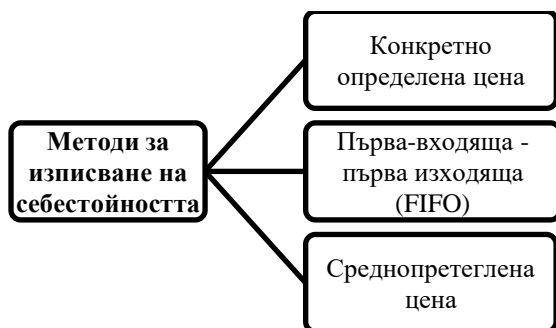
Себестойност на селскостопанска продукция, събрана от биологични активи. Материалните запаси, класифицирани като селскостопанска продукция или биологични активи, имат известна специфика. Следователно насоките за измерване на селскостопанските запаси са описани в МСС Стандарт 41 Земеделие. Един от най-важните аспекти на селскостопанската продукция, събрана от нейните биологични активи, е, че те се оценяват по тяхната справедлива стойност.

Техники за измерване на разходите. Предприятията могат да избират различни практики за измерване на запасите. Разграничават се следните методи: методът на стандартните разходи и методът на дребно (виж таблица 3).

Таблица 3. Методи за измерване на себестойността

Методи	Обяснение
Методът на стандартната себестойност	Методът на стандартната себестойност взема предвид нормалното ниво на материали, други запаси, труд, ефективност и капацитет. Те се преразглеждат редовно и, ако е необходимо, се преразглеждат в светлината на съществуващите условия.
Методът на цени на дребно	Обикновено резултатите от метода на дребно показват приблизителната цена. Обикновено се използва за оценка на големи количества запаси, които се променят бързо и имат подобни маржове. Този метод се избира, когато не е възможно да се приложат други разходни методи. При прилагане на методите на дребно себестойността на материалните запаси се намалява пропорционално на тяхната продажна стойност. Често се използва средният процент за всеки отдел за търговия на дребно.

Методи за отписване на себестойността. Методите е са представени на фигура 6.



Фигура 6. Методи за отписване на себестойността

Идентифицирането на индивидуалните разходи се използва за артикули, които не са заменими, и означава, че конкретните разходи се разпределят към конкретни артикули от инвентара. Този начин обаче не е подходящ за артикули, които са заменими.

По-добре е да използвате метода FIFO за такива инвентаризации. Когато се използва методът FIFO, се приема, че инвентарът, който е произведен или придобит първи, ще бъде първият, който ще бъде оттеглен. Това означава, че инвентарът, оставащ на склад, се състои от последните закупени или произведени партии и се оценява по последната покупна или производствена цена.

За материални запаси, които са смесени и не могат да бъдат идентифицирани по датата на придобиване, формулата за среднопретеглената себестойност е най-добра на практика. Когато се прилага подходът на среднопретеглената стойност, цената на всеки артикул се определя от среднопретеглената стойност на себестойността на подобни артикули в началото на даден период и себестойността на подобни артикули, закупени или произведени през периода. Средната стойност може да се изчислява на периодична база или при получаване на всяка допълнителна пратка, в зависимост от обстоятелствата на предприятието.

Нетна реализируема стойност. Нетната реализируема стойност е приблизителната продажна цена на материалните запаси в обичайния ход на дейността, необходимите минус разходи за завършване на материалните запаси и приблизителните необходими разходи за продажба. Този подход е продиктуван от необходимостта да се предостави надеждна информация: материалните запаси не трябва да се отчитат над сумите, които се очаква да бъдат реализирани от тяхната продажба или използване.

По нетна реализируема стойност материалните запаси обикновено се оценяват индивидуално. Понякога, поради изобилието от материални запаси, е трудно да се оцени всеки материален запас поотделно, така че може да е подходящо да се групират инвентари според сходния им характер или свързани елементи. Пример е даден в таблица 5. Например, предприятието има два вида материални запаси – А и Б. Тези запаси са различни, така че трябва да оценим всеки един поотделно, в зависимост от това коя цена е по-ниска. Минималната цена за продукт А е неговата нетна реализируема стойност – BE 900, за продукт В – разходите за покупка е BE 1500.

Таблица 5. Оценка на материалните запаси

Материален запас	Доставна стойност, ВЕ	Нетна реализируема стойност, ВЕ	По-ниска стойност, ВЕ
А	1000	900	900
В	1500	1600	1500
Общо	2500	2500	2400

Оценката на реализируемата стойност трябва да се основава на надеждни доказателства, че материалните запаси могат да бъдат реализирани на изчислената сума. След това материалните запаси се държат, за да се използват за производство и предприятията се очаква да продадат готовите продукти на себестойност или по-висока цена, тогава материалните запаси не се обезценяват под себестойността (нетната реализируема стойност е ниска). В таблица 6 са представени няколко нетипични случая при определяне на нетната реализируема стойност.

Таблица 6. Примери за определяне на нетната реализируема стойност

За определяне на нетната реализируема стойност е включена	Examples
Информация за събития след приключване на периода	Известно е, че през декември 20x1 г. нетната реализируема стойност на материалните запаси е ВЕ 1000. Но поради икономическата криза нетната реализируема стойност на запасите намалява до ВЕ 800 през януари 20x1 г. Следователно е подходящо да се оцени информацията в това събитие след приключване на периода, за да се определи нетната реализируема стойност на материалните запаси за финансови отчети 20x1.
Информация за договори	Фирма Х извършва услуги по монтаж на огради. Има сключен договор с клиент А, по силата на който металните огради от 1000 кв.м. ще се продават за ВЕ 10 000. Компания Х е закупила тези метални продукти и ги държи специално за този клиент А.

ФУНДАМЕНТАЛЕН ВЪПРОС: ОТПИСВАНЕ

Нетната реализируема стойност се преоценява във всеки нов период. Следователно, ако обстоятелствата са се променили и това е довело до обезценка на материалните запаси под себестойността през предходния период и нетната реализируема стойност се е увеличила в резултат на променените икономически обстоятелства, предишната обезценка се сторнира. Такъв може да е случаят, когато материалните запаси са били отчитани по нетна реализируема стойност, тъй като тяхната продажна цена е намаляла през предходния период, а продажната цена на материалните запаси се е увеличила през следващия период. Пример е даден на фигура 7.

Стопанска операция
Компания закупува материални запаси А за 1000 BE на 15 май 20x1 г.
Финансовите отчети за 31 декември 20x1 г. са изготвени. Известно е, че материалните запаси не са продадени или използвани. Очакваната нетна реализируема стойност на материалните запаси е BE 800. Поради това компанията регистрира обезценка на стойността на материалните запаси на BE 200. Стойността на материалните запаси, представена във финансовия отчет, е BE 800.
Поради недостига на суровини, нетната реализируема стойност в 20x2 се повиши до BE 1 500 за материални запаси. Следователно предишната обезценка се анулира. Стойността на материалните запаси отново остава на цена от BE 1 000.

Дата	Счетоводно записване
15-05-20x1	Покупка Дт Материални запаси BE1,000 Кт Парични средства BE1,000
31-12-20x1	Обезценка Дт Разходи BE 200 Кт Материални запаси BE 200
31-12-20x2	Анулиране Дт Материални запаси BE 200 Кт Разходи BE 200

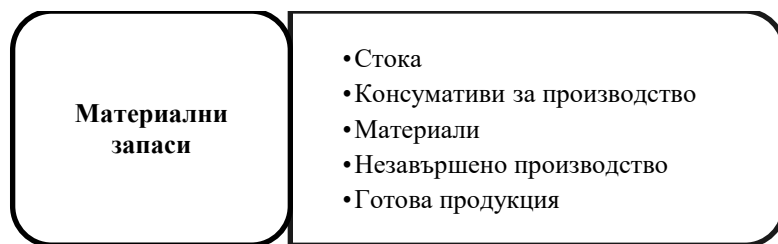
Фигура 7. Пример за намаление до нетна реализируема стойност

Информацията за материалните запаси трябва да бъде представена на потребителя на финансовите отчети. Фигура 8 показва каква информация за материалните запаси трябва да бъде оповестена във финансовите отчети на предприятието.

Финансови отчети	<ul style="list-style-type: none"> ✓ балансовата стойност в класификации, подходящи за предприятието; ✓ балансовата стойност на материалните запаси, които се оценяват по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба; ✓ сумата на материалните запаси, призната за разход през периода; ✓ сумата на всяка обезценка на материални запаси, признати като разходи през периода; ✓ сумата на всяко сторниране на всяка обезценка, която е призната като намаление в сумата на материалните запаси, признати като разход за периода; ✓ обстоятелствата или събитията, които са довели до сторниране на обезценка на материални запаси; ✓ балансовата стойност на материалните запаси, заложили като обезпечение на задължения. ✓ балансовата стойност в класификации, подходящи за предприятието;
-------------------------	---

Фигура 8. Оповестяване на информация за материалните запаси

Предприятието може да избере как да класифицира материалните запаси в оповестяването. Обаче общите класификации на материалните запаси са показани на фигура 9.



Фигура 9. Класификации на материалните запаси

Когато оповестява информация за материалните запаси, предприятието може да оповести сумата на материалните запаси, признати като разход през периода. Често в търговски или производствени компании това е включено в себестойността на продажбите. Някои предприятия, които използват различен формат на отчета за печалбата (загубата), предоставят класификация според естеството на разходите или материалните запаси са разпределени към суровини и консумативи или други разходи.

ПРИМЕРИ

Пример №1 Следното е пример за това как да се изчисли себестойността на продажбите, като се прилагат два начина на изчисление: FIFO и среднопретеглена цена.

Първа-входяща, първа- изходяща, FIFO

Операция	Количество	Цена, ВЕ	Формула	Сума, ВЕ
Покупка	10	15		150.00
Покупка	25	19		475.00
Себестойност на продажбите	18	x	10 units x 15 CU + 8 units x 19 CU	302.00
Наличност в склад	17		17 units x 19 CU	323.00

Среднопретеглена цена

Операция	Количество	Цена, ВЕ	Формула	Сума, ВЕ
Покупка	10	15		150.00
Покупка	25	19		475.00
Определяне на средната цена			$(10 \text{ units} \times 15 \text{ CU} + 25 \text{ units} \times 19 \text{ CU}) / (10 \text{ unit} + 25 \text{ unit})$	17.857
Себестойност на продажбите	18	x	18 units x 17.857 CU	321.43
Наличност в склад	17		17 units x 17.857 CU	303.57

Пример №2

Предприятието използва принципа на текущо отчитане на материалните запаси и метода на оценка FIFO. Известно е, че на 5 април предприятието е закупило 10 единици стоки А за 10 ВЕ/единица и стоки В 20 единици за 6 ВЕ/единица, допълнителните транспортни разходи за всички стоки възлизат на 200 ВЕ. На 6 май той закупи 20 единици стоки А за 7 ВЕ/единица, а транспортните

разходи възлизат на 80 ВЕ. На 15 май предприятието продаде 12 единици стоки А и 5 единици стоки Б на клиента за общо 400 ВЕ.

Как се определя себестойността на материалните запаси (стоки)? Транспортните разходи в този случай увеличават цената на стоките и като се има предвид, че разходите са общи за няколко вида стоки (А и Б), те трябва да бъдат разпределени.

Покупка на 5 април

Стоки	Бр.	Цена, ВЕ	Общо, ВЕ	Отн. дял на стойността на стоките, %	Разпределение на разходите за транспорт, ВЕ	Цена на придобиване на стоките, ВЕ	Цена на придобиване на единица, ВЕ
А	10	10	100	45.45	$200 \times 45.45\% = 90.90$	$100 + 90.90 = 190.90$	$190.90 / 10 = 19.090$
В	20	6	120	54.55	$200 \times 54.55\% = 109.10$	$120 + 109.10 = 229.10$	$229.10 / 20 = 11.455$
Общо:			220	100.00	200.00	420.00	-

Покупка на 6 май

Стоки	Бр.	Цена, ВЕ	Общо, ВЕ	Отн. дял на стойността на стоките, %	Разпределение на разходите за транспорт, ВЕ	Цена на придобиване на стоките, ВЕ	Цена на придобиване на единица, ВЕ
А	20	7	140	100.00	80.00	$140 + 80 = 220.00$	$220 / 20 = 11.000$
Общо:			140	100.00	80.00	220.00	-

Каква част от разходите, възникнали от продажбата на стоки, ще бъдат признати? Обичайно е да се попълват карти за инвентаризация, за да се оцени правилно цената на продажбите. Инвентарните карти улесняват оценката на приложимостта на метода FIFO и правилното изчисляване на себестойността.

Карта на стоките А

Дата	Операция	Заприхождаване на материални запаси			Отписване на материални запаси			Наличност в края		
		Бр.	Цена – ВЕ/ед.	Общо - стойност - ВЕ	Бр.	Цена – ВЕ/ед.	Общо - стойност - ВЕ	Бр.	Цена – ВЕ/ед.	Общо - стойност - ВЕ
Април 5	Покупка	10	19.09	190.90				10	19.09	190.90
Май 6	Покупка	20	11.00	220.00				10	19.09	190.90
								20	11.00	220.00
Май 15	Продажба				10	19.09	190.90	18	11.00	198.00
					2	11.00	22.00			

Вижда се, че наличностите на стоки А се състоят от две покупки (5 април и 6 май); следователно при отписване на стоки за продажба първо се отписват най-старите стоки (април), а след това необходимата сума от по-новата покупка (6 май).

Карта на стоки Б

Дата	Операция	Заприхождаване на материални запаси			Отписване на материални запаси			Наличност в края		
		Бр.	Цена – ВЕ/ед.	Общо - стойност - ВЕ			Бр.	Цена – ВЕ/ед.	Общо - стойност - ВЕ	
Април 5	Покупка	20	11.455	229.10				20	11.455	229.10
Май 15	Продажба				5	11.455	57.275	15	11.455	171.825

Вижда се, че в карта на стоки В е имало една покупка, при която стойността на продадените стоки е била отписана. Общата стойност на продадените стоки през май е:

Разходи за продажби = ВЕ 212.90 (стока А) + ВЕ57.27 (стока Б) = ВЕ270.17
--

Какви са записванията в главната книга и какво е салдото на материалните запаси в края на периода? Следното е пример за това как записите ще бъдат представени в главната книга.

Дата	Записване
Април 5, покупка	Дт Материални запаси ВЕ420.00 Кт Парични средства ВЕ420.00
Май 6, покупка	Дт Материални запаси ВЕ 400.00 Кт Парични средства ВЕ 400.00
Май 15, Продажби	Дт Вземания ВЕ400.00 Кт Приходи ВЕ 400.00 Дт. Разходи ВЕ 270.17 Кт Материални запаси ВЕ270.17

Салдото на материалните запаси се изчислява от записите в главната книга и след това се проверява с картите за стоки.

Дт.	Материални запаси	Кт.
	Начално салдо: ВЕ 0.00	
	Април 5: ВЕ 420.00	
	Май 6: ВЕ220.00	
		Май 15: ВЕ270.17
	Крайно салдо: ВЕ369.83	

Стоки	Салда от карти, ВЕ
А	198.00
В	171.83
Общо:	369.83