

Материални Запаси

<p>ЦЕЛ</p> <p>Целта на този Стандарт е да регламентира счетоводно третиране на материалните запаси. Основен проблем при осчетоводяването на материалните запаси е тяхната себестойност да бъде призната за актив и пренесена за бъдещи периоди, докато бъдат признати съответните приходи (т.е. да се осигури съпоставимост на приходите от продажба със себестойността на отписаните материални запаси). Стандартът дава практическо указание за определянето на себестойността и нейното последващо признаване за разход, включително и всяка обезценка до нетната реализуема стойност, както и относно методите за изписване на себестойността.</p>
<p>ОБХВАТ</p> <p>Този Стандарт следва да се прилага за всички материални запаси с изключение на:</p> <p>(а) незавършено производство, възникнало по договори за строителство, включително и пряко свързани с тях договори за предоставяне на услуги (вж. МСС 11 Договори за строителство);</p> <p>(б) финансови инструменти;</p> <p>(в) биологични активи, свързани със земеделска дейност и земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата (вж. МСС 41 Земеделие).</p>
<p>ИЗКЛЮЧЕНИЯ ОТ ОБХВАТА</p> <p>Този стандарт не се прилага при оценката на активи, държани от:</p> <p>(а) производители на земеделска и горска продукция, земеделски продукти след прибиране на реколтата, минерали и минерални продукти, дотолкова, доколкото те се оценяват по нетна реализуема стойност в съответствие с вече установени практики в този отрасъл. Когато такива материални запаси са оценявани по нетна реализуема стойност, промените в тази стойност се признават в печалба или загуба в периода на промяната.</p> <p>(б) стокови брокери търговци, които оценяват материалните си запаси по справедливата им стойност минус разходи по продажба. Оценени по този начин, промените в стойността на материалните запаси се признава в печалба или загуба в периода на промяната.</p> <p>Тези материални запаси се освобождават само от изискванията за оценка в настоящия стандарт.</p>
<p>ОПРЕДЕЛЕНИЯ</p> <p>Материалните Запаси (МЗ) са активи:</p> <p>(а) държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност (напр. стоки и продукти, в т.ч. земя, сгради и други имоти за продажба);</p> <p>(б) намиращи се в процес на производство за такава продажба (незавършено производство); или</p> <p>(в) под формата на материали или запаси, които се изразходват в производствения процес или при предоставянето на услуги.</p> <p>Нетната реализуема стойност – предполагаемата продажна цена в нормалния ход на стопанската дейност минус приблизително оценените разходи за завършване на производствения цикъл и тези, които са необходими за осъществяване на продажбата.</p> <p>Справедлива стойност – сумата, за която един актив може да бъде разменен или един пасив уреден, между информирани и желаети страни в сделка при справедливи пазарни условия.</p> <p>Забележка: Нетната реализуема стойност на материалните запаси в едно предприятие може да не е равна на справедливата стойност минус разходите за продажба.</p> <p>Постоянни общи разходи са – непреки производствени разходи, които остават сравнително постоянни, независимо от обема на производство (като амортизация, наем и поддръжка на сгради и оборудване, разходи за ръководство и администрация на производството).</p> <p>Променливи общи разходи – непреки производствени разходи, които се изменят пряко или почти пряко в зависимост от обема на производството (като ел. енергия, материали и труд за спомагателни производствени дейности, които не са относими пряко към съответното производство).</p>

1. ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ (МЗ)

- Материалните запаси обхващат закупените и предназначения за продажба стоки, включително например стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и други имоти за продажба. Материалните запаси обхващат също така и напълно завършената продукция или незавършено производство, което е в процес на производство в предприятието, и включват материали и запаси, предназначени да се използват в процеса на производство. В случай на предоставяне на услуги МЗ включват разходите за услугите, за които предприятието все още не е признало свързаните с тях приходи.
- Материалните запаси се оценяват по по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност.
- Себестойността на материалните запаси представлява сумата от всички разходи по закупуването, преработката, както и други разходи, направени във връзка с доставянето им до тяхното настоящо местоположение и състояние. Себестойността на МЗ трябва да включва следните компоненти:
 - разходи за закупуване - включват покупната цена, митнически сборове и други данъци (различни от тези, които впоследствие предприятието може да си възстановява от данъчните органи), транспортните разходи и други, които

могат директно да се отнесат към придобиването на завършените стоки, материалите и услугите. Търговските отстъпки, рибати и други подобни компоненти се приспадат при определяне на покупната стойност.

- разходи за преработката – разходи за пряк труд и общопроизводствени разходи, в т.ч. постоянни и променливи общопроизводствени разходи;

- други разходи за довеждане на МЗ до настоящото им местоположение и състояние.

• Разпределението на постоянните общи разходи към разходите за преработка се базира на нормалния капацитет на производствените мощности. Нормалният капацитет е очакваното средно производство за няколко периода или сезона при нормални условия, като се взема предвид загубата на капацитет в резултат на планирана поддръжка. Реалното ниво на производство може да бъде използвано, ако то се приближава до нормалния капацитет. Сумата на постоянните общи разходи, начислени за всяка единица продукция, не се увеличава в резултат на нисък обем на производство или когато предприятието е в престой. Неразпределените общи разходи се признават за разходи в периода, в който те възникват. В периоди на необичайно високо производство размерът на постоянните общи разходи, който се начислява за всяка произведена единица, се намалява така, че оценката на материалните запаси да не превишава тяхната себестойност. Променливите общи разходи се разпределят за всяка произведена единица на базата на реалното използване на производствените мощности.

• Производственият процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвежда основен продукт и съпътстващ продукт. Когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. Така например разпределението може да се базира на относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството. Повечето съпътстващи продукти по своята природа са несъществени. В такъв случай те обикновено се оценяват с нетната реализуема стойност и тази стойност се приспада от стойността на основния продукт. В резултат на това балансовата стойност на основния продукт не се различава съществено от неговата себестойност.

• В себестойността на МЗ не се включват следните разходи (признават се за разход за периода на възникване):

- над нормативните количества бракувани материали, вложеният за тях труд или други производствени разходи;

- складови разходи, освен в случаите, когато те са необходими за производствен процес, предхождащ следващ производствен етап; - административни разходи, несвързани с производството;

- разходи за продажби;

- административни разходи, които не са свързани с довеждането на материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние

- валутно-курсови разлики, свързани пряко с доставката на МЗ, фактурирани в чуждестранна валута;

- разходи за лихви, когато МЗ са закупени при условията на разсрочено плащане.

Забележка: В ограничени случаи разходите по кредити следва да се капитализират в стойността на материалните запаси съгласно МСС 23 Разходи по заеми (например лихви по кредит, получен от инвеститора за изграждане на жилищна сграда, апартаментите в която ще бъдат обект на последваща продажба).

• Себестойност на услуги (пример: софтуер) - Доголкова, доколкото доставчиците на услуги имат материални запаси, то те се оценяват по себестойността на тяхното производство. Тази себестойност се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, пряко зает в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност, и съответната част от общите разходи за тях. Трудът и други разходи, свързани с продажбите и общия административен персонал, не се включват, а се признават като разходи за периода, в който са възникнали. Себестойността на материалните запаси на доставчиците на услуги не включва надценките за печалба или неотнормирани общи разходи, които понякога са включени в цената, която искат доставчиците на услуги.

• Съгласно МСС 41 Земеделие материалните запаси, които представляват предимно земеделска продукция, добита от биологични активи, се оценяват при първоначалното им признаване по справедлива стойност, намалена с приблизително оценените разходи при пункта за продажба към момента на добиването. Това е себестойността на материалните запаси към датата на прилагане на този стандарт.

• Някои особени случаи:

- резервните части по поддръжката на машини и съоръжения, като инструменти и консумативи се класифицират като МЗ (освен в случаите, когато се очаква да бъдат използвани за повече от един отчетен период и се класифицират като дълготраен активи или се признават директно като текущ разход, ако са под прага на същественост за признаване на актив). Това се отнася само по отношение на резервни части използвани от самото предприятие;

- инвентарен амбалаж – възможно е стоката да бъде поставена в инвентарен амбалаж (например бутилки, които се връщат от клиентите на доставчиците). Този инвентарен амбалаж, който е основен и се използва повече от една година, не се отнася към групата на МЗ. Той се третира в като дълготраен актив (оборудване) или текущ разход (ако стойността му е под прага на същественост за признаване на актив);

- мостри и каталози – ако мострите се разпространяват безплатно и са неразграничени от продаваните продукти, те се включват себестойността на съответните продукти (МЗ). При предоставянето им, балансовата стойност на съответния продукт се признава като разход. В случаите, когато мострите са разграничени, те не следва да се отчитат като държани за продажба МЗ. Като правило е по-подходящо разходите за подобни мостри да се признават за предплатени разходи преди тяхното разпространяване. Ако обаче производител продава продукция на търговец и търговецът последващо предоставя мостри на клиенти безплатно, при производителя мострите следва да се третират като МЗ. Обичайно каталозите, които се разпространяват безплатно не са МЗ и се отчитат като разход.

- Способи за оценка на себестойността:
 - стандартна себестойност;
 - метод "цени на дребно".

2. МЕТОДИ ЗА ИЗПИСВАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТТА

- Разходите за материалните запаси от позиции, които обикновено не са взаимнозаменяеми, и произведените стоки или извършените услуги са предназначени за конкретни проекти, трябва да бъдат определени чрез използването на конкретна идентификация на себестойността на всеки от тях.
- Себестойността на всички останали МЗ трябва да се определят чрез използването на методите „първа входяща - първа изходяща" (FIFO) или среднопретеглена стойност. Едно предприятие следва да използва едни и същи методи за определяне на разходите за всички материални запаси със сходна същност и употреба за предприятието. За материални запаси с различна същност и употреба, могат да бъдат оправдани различни методи за изписване на себестойността.
 - FIFO "първа входяща, първа изходяща"; или
 - средно-претеглена стойност – може да се изчислява като хронологична (след всяка доставка) или периодична (на месец) величина.
- LIFO "последна входяща, първа изходяща" не е допустим метод за определяне на себестойност съгласно МСС.

3. ОБЕЗЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

- Материалните запаси обикновено се обезценяват до нетната реализуема стойност на базата на отделни позиции. При някои обстоятелства обаче може да бъде подходящо да се групират сходни или свързани позиции. Обезценка на МЗ до нетната реализуема стойност се признава като разход в периода на извършване на обезценката. Всяко възстановяване на загуба от обезценка се признава в отчета за всеобхватния доход в периода на възстановяването, като намаление на сумата на разходите за МЗ през периода.
- Към всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализуема стойност. Когато условията, довели до обезценката на материалните запаси под тяхната себестойност, вече не са налице или когато има ясно доказателство за увеличение на нетната реализуема стойност заради промяна в икономическите обстоятелства, сумата на обезценката се възстановява (т. е възстановяването е ограничено до сумата на първоначалната обезценка) така, че новата балансова стойност е по-ниската от себестойността и преразгледаната нетна реализуема стойност.
- Признаци за обезценка – обезценката на МЗ се извършва, когато себестойността на материалните запаси е невъзстановима, в случай че те са повредени или са цялостно или частично морално остарели, или ако има спад в продажните им цени. Също така, себестойността на материалните запаси може да бъде невъзстановима, ако приблизително определените разходи за завършване или приблизително определените разходи, които ще бъдат направени за осъществяване на продажбата, са се увеличили.
- Определяне на нетната реализуема стойност:

Приблизителното оценяване на нетната реализуема стойност се базира на най-сигурните съществуващи данни по време на съставянето на тази оценка според обема на материалните запаси, който се очаква да бъде реализиран. Тези оценки отчитат колебанията в цените или разходите, които са в пряка връзка със събития, станали след приключване на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.
- Бази за определяна на нетната реализуема стойност:
 - договорната цена – ако продажбата на МЗ е договорена.
 - основната цена на продажбата – за превишението, ако са договорени по-малки количества от държаните МЗ;
 - доставната цена на нови материали – за материали и други, използвани в производството, ако се очаква разходите за завършването на продуктите да надвишат нетната реализуема стойност.

4. ПРИЗНАВАНЕ НА МЗ КАТО РАЗХОД

- Когато се продават материални запаси, тяхната балансова стойност следва да бъде призната като разход през периода, през който е бил признат съответният приход. Сумата на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализуема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обезценката или на възникването на загубите. Сумата на евентуалното обратно възстановяване на стойността на обезценката на материалните запаси, възникнало в резултат на увеличение на нетната реализуема стойност, следва да бъде призната като намаляване на сумата на признатите разходи за материални запаси през периода, през който възстановяването е възникнало.
- Сумите на МЗ, признати като разход за периода (които често се отнасят към себестойността на продадената продукция) включват разходите, преди това включени в оценката на МЗ, неразпределените общи разходи, както и наднормативните суми на производствените разходи за материални запаси. Условието в едно предприятие могат също да дадат основание за включване на други суми, като разходи за дистрибуция.

Казус 1

Фешън ООД внася маркови дрехи и ги изнася за страни от Африка. Направените разходи са следните:

1. Разходи за закупуване;
2. Вносни мита;
3. Търговски отстъпки при закупуване;
4. Разходи за обработка, свързани с вноса;
5. Транспортни и застрахователни разходи;
6. Заплати на счетоводители;
7. Разходи за комисиони на агенти, свързани с вноса;
8. Разходи за комисиони на търговци на едро;
9. Разходи за гаранционно обслужване след продажбата.

Кои от разходите могат да се включат в стойността за материалните запаси съгласно МСС 2?

Решение:

Маркираните в курсив са разходи, които стандарта позволява да бъдат включени в стойността на МЗ:

1. *Разходи за закупуване;*
2. *Вносни мита;*
3. *Търговски отстъпки при закупуване;*
4. *Разходи за обработка, свързани с вноса;*
5. *Транспортни и застрахователни разходи;*
6. Заплати на счетоводители;
7. Разходи за комисиони на агенти, свързани с вноса;
8. Разходи за комисиони на търговци на едро;
9. Разходи за гаранционно обслужване след продажбата.

Казус 2

Алба ООД търгува с козметика и избраният метод за изписване на стоките е ФИФО. В началото на отчетния период разполага с 200 единици от даден вид червило по 4 евро за 1 бр. През периода са настъпили следните промени:

1. На 07.01.2010 г. са продадени 80 бр.;
2. На 12.01.2010 г. са закупени 100 бр по 3 евро за 1 бр.;
3. На 15.01.2010 г. са продадени 120 бр.;
3. На 18.01.2010 г. са закупени 90 бр. по 5 евро за 1 бр.;
4. На 22.01.2010 г. са продадени 180 бр.

Как ще бъдат изписани стоките съгласно ако избраният метод е FIFO и ако методът е среднопретеглена стойност?

Решение:

FIFO

МЗ	Налични (бр.)	Продадени (бр.)	Себестойност за 1 бр.	Обща себестойност	Изчисляване
Стоки	200		4	800	
Продадени		80		-320	80*4
Закупени	100		3	300	
Продадени		120		-480	120*4

Закупени	90		5	450	
Продадени		180		-700	100*3+80*5
Общо:	390	380		50	
Остатък МЗ:	10		5	50	

Среднопретеглена стойност

МЗ	Налични (бр.)	Продадени (бр.)	Себестойност за 1 бр	Обща себестойност	Изчисляване
Стоки	200		4	800	
Продадени		80	4	-320	80*4
Закупени	100		3	300	
Продадени		120	3.5	-420	120*3,5
Закупени	90		5	450	
Продадени		180	4.25	-765	180*4.25
Остатък МЗ:	10		4.25	42.50	10*4.25

Казус 3

Предприятие произвежда три основни продукта от общи изходни суровини и материали. До конкретен момент на производство (точка на разделяне) производствените разходи за 3те продукта са общи и неразграничени. През януари 2010 год. фактическите направените производствени разходи до точката на разделяне са 800 000 евро. След точката на разделяне са както следва:

Продукти	Разходи за преработка	Разходи за продажба	Произведени количества	Продажна цена
Продукт 1	15 000	70 000	5 000	70
Продукт 2	20 000	90 000	2 500	210
Продукт 3	10 000	15 000	5 500	35

Как ще се разпределят общите производствени разходи до точката на разделяне:

- на база продажна цена
- на база нетна реализуема стойност

Да се определи себестойността на всеки от трите вида продукти.

Решение:

- Разпределение на общите производствени разходи до точката на разделянето на база продажна цена на продуктите:

Продукти	Произведени количества	Продажна цена	Приходи	Дял	Разпределени общи разходи
Продукт 1	5 000	70	350 000	0.32	256 000
Продукт 2	2 500	210	525 000	0.50	400 000
Продукт 3	5 500	35	192 500	0.18	144 000
Общо:			1 067 500	100.00	800 000

Себестойност на продуктите:

Показатели	1	2	3
Разходи до точката на разделяне	256 000	400 000	144 000
Разходи след точката на разделяне	15 000	20 000	10 000
Общо разходи	271 000	420 000	154 000
Произведено количество	5 000	2 500	5 500
Себестойност на единица	54.2	168	28

2. Разпределение на общите разходи на база нетна реализуема стойност в точката на разделянето:

Продукти	Приходи	Разходи след точката на разделяне	НРС	Дял %	Разпределени разходи
Продукт 1	350 000	* 85 000	265 000	0.31	248 000
Продукт 2	525 000	110 000	415 000	0.49	392 000
Продукт 3	192 500	25 000	167 500	0.20	160 000
Общо:			847 500		800 000

*15 000+70 000 и т.н.

Себестойност на продуктите:

Показатели	1	2	3
Разходи до точката на разделяне	248 000.00	392 000.00	160 000.00
Разходи след точката на разделяне	15 000.00	20 000.00	10 000.00
Общо разходи	263 000.00	412 000.00	170 000.00
Произведено количество	5 000.00	2 500.00	5 500.00
Себестойност на единица	52.60	164.80	30.90

ОПОВЕСТЯВАНЕ

• Във финансовите отчети се оповестява:

- (а) счетоводната политика, приета при оценката на МЗ, включително и използваните методи за изписване на себестойността;
- (б) общата балансова сума на МЗ и балансовата сума по класификационни групи, подходящи за предприятието;
- (в) балансовата сума на МЗ, отчитани по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба;
- (г) сумата на МЗ, призната като разход за периода;
- (д) сумата на всяка обезценка на МЗ, която е призната като разход за периода;
- (е) сумата на всички обратно възстановени обезценки, които са признати като намаление на сумата на МЗ, признати като разход за периода;
- (ж) условията или събитията, довели до обратно възстановяване на обезценки на МЗ; и
- (з) балансовата сума на МЗ, които са дадени в залог за обезпечаване на пасиви.

• Информацията за балансовата сума, съдържаща се в различните класификации на материалните запаси, и степента на промените на тези активи е полезна за потребителите на финансовите отчети. Обичайни класификации на материалните запаси са стоки, производствени запаси, материали, незавършено производство и готова продукция. Материалните запаси на доставчиците на услуги могат да бъдат описани като незавършено производство.

РАЗЛИЧИЯ С НАЦИОНАЛНИЯ СТАНДАРТ

- Националният стандарт допуска определяне на себестойност по LIFO ”последна входяща, първа изходяща” метод.
- МСС 2 допуска и метод за оценка на материални запаси, наречен "метод цени на дребно".
- Съгласно СС в случай на възстановяване на загуба от обезценка през следващ отчетен период, сумата се отчита като приход, а не в намаление на разходите за МЗ, както е съгласно МСС 2.