

## ПРОЕКТ ФСБУ "ЗАПАСЫ" ДЛЯ ГОССЕКТОРА: ЧТО МЕНЯЮТ В УЧЕТЕ С 2020 ГОДА

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "Консультант Плюс".

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 24.08.2018.

Минфин разработал проект стандарта для организаций госсектора, который определит порядок отражения запасов в бухучете и отчетности. Предполагается, что стандарт вступит в силу с 1 января 2020 года.

Ниже рассмотрим новые правила, как если бы стандарт уже применялся.

### Запасы разделены на группы

Запасы в отчетности обобщают по трем группам.



<\*> В проекте стандарта не упоминается имущество казны в концессии - счета 108 90 "Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии". Порядок учета и отражения в отчетности этих активов урегулирован отдельным ФСБУ "Концессионные соглашения".

Стандарт не применяют для учета:

- биологических активов;
- библиотечных фондов независимо от срока их полезного использования;
- финансовых инструментов;
- незавершенного производства субъектов госсектора, которые осуществляют функции подрядчика по договорам стройподряда;
- объектов, относящихся к активам культурного наследия.

### **Учитывать запасы можно как в номенклатурных единицах, так и партиями**

Учреждение самостоятельно выбирает единицу учета запасов. Она должна давать полную и достоверную информацию о запасах, в том числе для внешних пользователей, и обеспечивать контроль за их сохранностью и движением.

Учитывать запасы можно:

- в номенклатурных (реестровых) единицах;
- партиями, однородными (реестровыми) группами запасов. В этом случае учреждение должно обеспечить аналитический учет запасов.

### **Запасы принимают к учету на основании первичных документов**

**Матзапасы и незавершенное производство**, так же как и сейчас, учреждение принимает к учету в результате:

- приобретения (создания) для использования в своей деятельности;
- получения от третьих лиц;
- создания (изготовления) для отчуждения.

При принятии к учету матзапасов, которые могут быть использованы более 12 месяцев, специальная комиссия должна определить срок полезного использования.

Учреждение ставит на учет матзапасы на основании первичного (сводного) документа:

- оправдательного документа поставщика (грузоотправителя, продавца);
- акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101). Этот же документ используют при закреплении права оперативного управления;
- приходного ордера (ф. 0504207). Его оформляет учреждение, когда отсутствуют иные оправдательные документы по поступлению матзапасов;
- иных документов, предусмотренных учетной политикой или обычаями делового оборота.

Порядок группировки матзапасов и незавершенного производства для аналитического (управленческого) учета учреждение должно закрепить в учетной политике.

Учет **нефинансовых активов казны**, как и ранее, ведут органы госвласти (местного самоуправления) и государственные (муниципальные) учреждения, на которые возложены функции управления и распоряжения имуществом казны. Объекты учитывают в стоимостном выражении в группе активов без пообъектного учета. Аналитику ведут в реестрах.

### **При постановке на учет запасы следует оценить**

Запасы учитывают по первоначальной стоимости.

Рассмотрим особенности оценки запасов для каждой группы.

### **Порядок определения первоначальной стоимости матзапасов**

Он зависит от того, как получены матзапасы.

<b>Способ получения матзапасов</b>	<b>Первоначальная стоимость</b>
------------------------------------	---------------------------------

<p>Приобретены в результате обменной операции</p>	<p>Сумма фактически произведенных вложений, которые включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- цену приобретения и иные расходы по договору с поставщиком (исполнителем, продавцом), в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые суммы НДС (иного налога), за вычетом полученных скидок (вычетов, премий, льгот);</li> <li>- расходы, связанные с приобретением матзапасов: на информационные, консультационные, посреднические услуги, расходы по доставке и иные платежи.</li> </ul> <p>Если приобретено нескольких объектов матзапасов, то учреждение должно распределить расходы, связанные с их приобретением, пропорционально цене каждого объекта в общей цене приобретения.</p> <p>Если учреждение централизованно закупает матзапасы для других организаций госсектора, то расходы по доставке до складов (баз) или грузополучателей включать в первоначальную стоимость не надо. Эти затраты оно отражает в составе расходов, которые относит на счет 401 20</p>
<p>Приобретены в результате необменной операции</p>	<p>Соответствует справедливой стоимости на дату приобретения. Определять ее надо методом рыночных цен. Для этого используют текущие рыночные цены или данные о недавних сделках с аналогичными или схожими активами, которые совершены без отсрочки платежа. При этом рыночная цена не должна быть завышена или занижена, например из-за скидок (вычетов, премий, льгот).</p> <p>Учреждение должно документально подтвердить определение справедливой стоимости, используя рыночные цены из открытого доступа.</p> <p>Если невозможно определить справедливую стоимость, то матзапасы оценивают по данным о стоимости передающей стороны. Если и этих данных нет, то активы отражают в условной оценке: один объект - один рубль</p>
<p>Изготовлены собственными силами</p>	<p>Равна сумме фактически произведенных вложений, которые формируют в объеме затрат, связанных с изготовлением.</p> <p>Порядок определения себестоимости продукции учреждение должно закрепить в учетной политике.</p> <p>В затраты на производство не включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов;</li> <li>- затраты на хранение запасов, кроме тех, которые необходимы перед следующей стадией производства;</li> <li>- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением (изготовлением) матзапасов;</li> <li>- расходы на продажу.</li> </ul> <p>Если учреждение производит матзапасы и для продажи, и для использования при выполнении работ (оказании услуг), для управленческих нужд и в ходе выполнения госзадания (муниципального задания), то первоначальная стоимость равна затратам на производство таких запасов</p>

*Оценка готовой и биологической продукции*

Вид запасов	Первоначальная стоимость
<p>Готовая продукция на дату ее выпуска</p>	<p>Определяется как нормативно-плановая стоимость (цена)</p>
<p>Биологическая продукция на дату ее выпуска</p>	<p>Определяется как нормативно-плановая стоимость (цена), если иное не предусмотрено другими НПА в области бухучета</p>

Стоит отметить, что реклассификация матзапасов не приводит к изменению их стоимости (как в бухгалтерском учете, так и для целей оценки и раскрытия информации в отчетности). При этом выбытие матзапасов из одной группы активов и перенос их в другую нужно отражать в бухучете одновременно.

### **Порядок определения первоначальной стоимости незавершенного производства**

Она соответствует доле фактических затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, приходящихся:

- на продукцию, не прошедшую всех стадий технологического процесса;
- изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку;
- объем незавершенных работ (этапов работ), услуг.

Группируют затраты по видам расходов в разрезе групп затрат:

- прямые, которые напрямую связаны с изготовлением (выполнением) и относятся на себестоимость единицы продукции (работы, услуги);
- накладные, связанные с изготовлением партий и относимые на себестоимость единицы готовой продукции, работы (услуги) путем их распределения;
- общехозяйственные.

Накладные расходы учреждение распределяет одним из способов, который надо закрепить в учетной политике:

- пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам;
- пропорционально объему выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- пропорционально иному показателю, который характеризует результаты деятельности учреждения.

Общехозяйственные расходы, произведенные в отчетном периоде (месяце), в фактическую стоимость незавершенного производства не включают. Их распределяют на фактическую себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг), а в части нераспределяемых расходов относят на счет 401 20.

Те затраты, которые учреждение несет при реализации готовой продукции, в том числе в процессе ее продвижения на рынке, относят к издержкам обращения. Их не включают в себестоимость готовой продукции (работ, услуг), а так же относят на счет 401 20.

### **Порядок определения первоначальной стоимости имущества казны**

Оценивают имущество, составляющее казну, в зависимости от его вида.

<b>Виды</b>	<b>Первоначальная стоимость</b>
Драгметаллы, драгоценные камни	Учитывается по балансовой стоимости, которая равна оценочной
Земельные участки	Оценивается по кадастровой стоимости
Вновь выстроенная (созданная, приобретенная) недвижимость, в том числе воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты, движимое имущество.	Определяется в сумме фактических затрат на приобретение, создание, изготовление, увеличение первоначальной (балансовой) стоимости недвижимого имущества в результате достройки, реконструкции, технического перевооружения

Исключение - объекты библиотечного фонда	
Имущество, принятое вследствие прекращения оперативного управления или хозяйственного ведения у госпредприятия или учреждения, за которым были закреплены указанные активы	Принимается по стоимости, которая указана в передаточных документах
Объекты получены по необменной операции, в том числе: - дарение публично-правовому образованию; - поступление выморочного, конфискованного имущества, обращенного в госсобственность; - дарение должностным лицам в связи с протокольными мероприятиями, служебными командировками и другими официальными мероприятиями	Учитывается по справедливой стоимости на дату признания, которую определяют методом рыночных цен

*Оценка запасов в пути, в валюте, при отсрочке платежа и обмене*

<b>Условие приобретения</b>	<b>Порядок оценки запасов</b>
Запасы находятся в пути	Стоимость признают в оценке, которая предусмотрена госконтрактом (договором), с последующим уточнением себестоимости с учетом фактических вложений
Запасы приобретены в инвалюте	Стоимость признают в рублях на дату принятия запасов к бухучету. При уплате аванса стоимость определяют в рублях: - в части аванса - на дату его перечисления; - в оставшейся части - на дату принятия к учету запасов.  Курсовые разницы, которые возникают после принятия запасов к учету, относят на финрезультат текущего периода
В договоре на поставку запасов предусмотрена отсрочка платежа более чем на 12 месяцев	Разницу между стоимостью запасов при оплате без отсрочки и с отсрочкой признают расходами на уплату процентов. Ее не включают в первоначальную стоимость, если это прямо не предусмотрено НПА в области бухучета
Запасы получены путем обмена (коммерческий характер)	Первоначальная стоимость равна справедливой стоимости на дату приобретения
Запасы получены путем обмена (некоммерческий)	Оценку первоначальной стоимости полученных запасов производят на основании остаточной стоимости переданных взамен активов. Это же правило действует, когда справедливую стоимость полученных и переданных

характер)	<p>активов невозможно надежно оценить.</p> <p>Если остаточная стоимость неизвестна либо равна нулю, то учреждение отражает запасы в условной оценке: один объект - один рубль</p>
-----------	---

### **Переоценка запасов: когда изменение стоимости проводить за счет резерва**

Основные положения по переоценке матзапасов, незавершенного производства и имущества казны, которые действуют сейчас, сохраняются. Однако есть и дополнения. Так, периодически (не реже чем на каждую отчетную дату) балансовую стоимость матзапасов, которые предназначены для реализации или распространения за символическую плату, нужно сравнить с нормативно-плановой стоимостью (ценой). Если цена снизилась, то матзапасы отражают в балансе на конец отчетного периода за вычетом этого снижения - резерва под снижение стоимости.

Резерв создают в разрезе единиц бухучета матзапасов на разницу между нормативно-плановой и балансовой стоимостью. Уменьшить его можно в следующих случаях:

- матзапасы, по которым был образован резерв, выбыли;
- нормативно-плановая стоимость матзапасов, по которым есть резерв, увеличилась в последующих отчетных периодах.

Это уменьшение относят на счет 401 20 (уменьшают расходы), но не более суммы резерва, отраженного на начало отчетного периода.

Имущество казны, которое решено реализовать не организациям госсектора, нужно дооценить до справедливой стоимости методом рыночных цен. Результаты такой дооценки отражают в бухучете и отчетности обособленно в составе финрезультата текущего периода.

На каждую отчетную дату объекты имущества казны в зависимости от их вида оценивают следующим образом:

- недвижимость, движимое имущество, нематериальные активы, непроизведенные активы и матзапасы - по первоначальной стоимости, если не предусмотрено иное;
- драгметаллы, драгоценные камни, ювелирные и иные ценности - в порядке, который определит Минфин;
- имущество, переданное в аренду, подлежит амортизации. Рассчитывают ее линейным способом.

По объектам материальных и нематериальных основных фондов казны амортизацию отражают с учетом особенностей:

- по нефинансовым активам, включенным в состав казны в результате прекращения права оперативного управления (хозяйственного ведения), амортизацию отражают в размере сумм, учтенных у последнего правообладателя;
- по нефинансовым активам с даты их включения в состав казны амортизацию не начисляют, если иное не установлено отраслевым стандартом учета казны.

В случае последующей передачи указанного имущества в оперативное управление правообладатель одновременно начисляет амортизацию за весь период нахождения имущества в составе имущества казны, если иное не установлено отраслевым стандартом учета казны.

### **Выбытие запасов отражают при соблюдении определенных условий**

Выбывшие запасы или те запасы, от использования которых уже не ожидают выгод и полезного потенциала, не признают запасами и списывают. При этом должны соблюдаться следующие условия:

- учреждение передало все существенные операционные риски и выгоды, связанные с распоряжением объектом;

- учреждение больше не распоряжается объектом и не использует его;

- величина дохода/расхода от выбытия актива может быть надежно оценена;

- учреждение не прогнозирует получение экономических выгод или полезного потенциала, связанного с операцией;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.

Списывать запасы можно либо по стоимости каждой единицы, либо по средней стоимости. Выбранный способ применяют в течение всего отчетного периода.

Порядок отражения списания запасов зависит от того, как они выбывают.

Случаи выбытия	Порядок отражения
Выбытие в пределах естественной убыли	Балансовую стоимость отражают в составе расходов (затрат) текущего периода
Потеря при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях	Балансовую стоимость относят на чрезвычайные расходы по операциям с активами в составе финрезультата текущего отчетного периода
Хищение, недостача, гибель или уничтожение, в том числе помимо воли владельца	Балансовую стоимость запасов на момент уничтожения или обнаружения недостачи относят на финрезультат текущего отчетного периода (в уменьшение доходов от операций с активами). Сумму, которую взыскивают за ущерб, отражают в составе финрезультата (доходы от операций с активами) по справедливой стоимости по методу рыночных цен
Реализация (продажа, обмен) или распространение запасов, которые предназначены для отчуждения	Балансовую стоимость признают в качестве расходов в том же периоде, в котором признают доходы от реализации (продажи, обмена) или осуществляют обмен или распространение запасов. Доходы и расходы отражают развернуто. Расходы, понесенные учреждением для оказания услуг до момента признания дохода, в том числе за символическую плату, отражают в составе незавершенного производства

### **В отчетности раскрывают информацию о запасах**

Учреждение должно раскрыть в отчетности:

- учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе методы расчета себестоимости;

- общую балансовую стоимость запасов в разрезе групп запасов с разделением на учитываемые по первоначальной, нормативно-плановой и справедливой стоимости;

- сумму запасов, признанных в расходах в отчетном периоде;

- сумму, на которую начислен и уменьшен резерв под снижение стоимости матзапасов;

- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

---