

ПРОЕКТ СТАНДАРТА БУХУЧЕТА "ЗАПАСЫ"

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

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 07.11.2018.

Еще в начале года был разработан проект стандарта "Запасы". Он должен заменить действующее ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. установлено, что этот стандарт должен вступить в силу с 2019 года.

Новый порядок учета сильно отличается от действующего. Расширена сфера его применения: в состав запасов планируют добавить незавершенное производство и объекты недвижимости для продажи. Запасы теперь нужно будет оценивать при признании и после него.

Изменится перечень затрат, которые необходимо включать в стоимость запасов. Например, управленческие расходы в нее входить не будут. Таким образом, потребуется изменить систему калькулирования производственной себестоимости.

Кроме того, необходимо будет долгосрочно прогнозировать последствия приобретения запасов. В их себестоимость понадобится включать величину возникшего при приобретении или создании запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке.

Нужно будет применять справедливую стоимость по МСФО. Такая обязанность возникнет, например, когда запасы будут оплачиваться неденежными средствами. Их себестоимость будет складываться из справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Изучить новшества лучше заранее, чтобы начать правильно их применять.

Рассмотрим положения проекта стандарта, как если бы он уже применялся.

Кто и когда вправе не применять стандарт

Организации госсектора данный стандарт не применяют.

Право не использовать стандарт также распространяется на организации, которые могут вести упрощенный бухучет. При этом должно быть выполнено любое из условий:

- организация является микропредприятием;
- характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков запасов.

Данные организации учитывают затраты, которые должны формировать стоимость запасов, в текущих расходах.

Стандарт также можно не применять в отношении запасов для управленческих нужд. Для этого необходимо следующее:

- затраты на их приобретение (создание) должны признаваться в расходах периода, в котором они были понесены;
- данный факт должен быть раскрыт в бухотчетности.

Как перейти на применение стандарта

Последствия изменений учетной политики организация отражает по своему выбору ретроспективно либо перспективно. Указанный порядок следует раскрыть в первой бухгалтерности, составленной с применением стандарта.

Что нужно относить к запасам

Запасы - это активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Ниже в таблице указаны объекты, которые нужно признавать запасами, и те, которые ими не признаются.

Признаются запасами	Не признаются запасами
- Сырье, топливо, материалы, запасные части, которые будут использовать при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг; - инструменты, инвентарь, спецодежда, спецоснастка, оборудование, тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг; - готовая продукция для продажи; - товары, приобретенные у других лиц, для перепродажи; - переданные покупателю или перевозчику товары, продукция, в отношении которых организация еще не признала выручку; - затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий технологического процесса, полуфабрикаты собственного производства; - затраты на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала выручку; - объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи; - объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи	- Сырье, материалы, продукция и другие объекты, которые будут использоваться при создании внеоборотных активов; - животные и растения, используемые для получения сельхозпродукции; - финансовые активы, в том числе для перепродажи; - материальные ценности других лиц, находящиеся у организации по договорам комиссии, агентирования, ответственного хранения, переработки давальческого сырья, экспедиции, транспортировки и др.

Стандарт также нужно применять для учета долгосрочных активов к продаже. К ним относят:

- внеоборотные активы (за исключением финансовых активов), которые не используют и планируют продать;
- материальные ценности, которые остались от выбытия внеоборотных активов либо получены при их содержании, ремонте, модернизации, реконструкции, если их также намерены продать.

Долгосрочные активы к продаже необходимо учитывать в качестве оборотных активов обособленно от запасов.

Когда признавать запасы

Запасы признают в качестве актива в тот момент, когда организацией понесены связанные с этими запасами затраты. При этом одновременно должны быть выполнены два условия:

- существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации);
- сумма понесенных затрат или приравняемая к ней величина может быть определена.

Предоплата не считается затратами.

Таким образом, для признания запаса в качестве актива неважно, есть ли на него право собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления) или нет.

Как оценивать запасы

Проект предусматривает оценку запасов как при поступлении в организацию, так и после признания. Это является существенным отличием предлагаемого стандарта от ПБУ 5/01.

Как оценивать запасы при признании

Запасы учитывают по себестоимости. В нее включают фактические затраты на их приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, приведение в состояние, необходимое для их использования или продажи. Себестоимость запасов формируют на всех стадиях операционного цикла организации по мере того, как осуществлены затраты.

В себестоимость запасов включают:

- суммы, уплаченные или подлежащие уплате поставщику;
- затраты на уплату невозмещаемых сумм налогов, таможенных пошлин и сборов;
- вознаграждения, уплачиваемые за посреднические и иные услуги;
- иные затраты.

Суммы, уплаченные или подлежащие уплате поставщику, включают в себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, премий и иных поощрений.

Если организация сама производит запасы, то в себестоимость она включает затраты производственного процесса:

- стоимость сырья и материалов;
- вознаграждения работникам и соцвыплаты;
- оплату услуг третьих лиц;
- амортизацию внеоборотных активов;
- затраты на содержание и обслуживание внеоборотных активов и др.

При производстве нескольких видов продукции (работ, услуг), когда затраты не могут быть отнесены к конкретному виду, их необходимо распределять.

В себестоимость запасов также входят:

- затраты на их заготовку и доставку;
- затраты на их доведение до состояния, в котором они пригодны к использованию или продаже (в том числе на доработку, улучшение свойств, сортировку, фасовку, упаковку, придание товарного вида, доставку до места продажи);
- расходы на информационные и консультационные услуги;
- величина возникшего оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке;
- связанные с запасами проценты и другие долговые затраты.

Особенности формирования себестоимости в отдельных случаях

Условия получения запасов	Способ формирования себестоимости запасов
От поставщика с отсрочкой или рассрочкой платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок	Исходя из суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разницу между указанной суммой и номинальной величиной будущего платежа учитывают как процентные затраты в течение периода отсрочки или рассрочки
От поставщика с оплатой полностью или частично неденежными средствами	Исходя из справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Ее определяют по МСФО
От акционеров, собственников, участников, учредителей. Некоммерческая организация - в качестве целевого финансирования	Исходя из справедливой стоимости. В случае невозможности ее определения запасы не признают
От выбытия, в том числе частичного, основных средств и других внеоборотных активов или извлекаемые при их текущем содержании, ремонте, модернизации, реконструкции и иных аналогичных действиях	Исходя из наименьшей величины: - стоимость, по которой организация учитывает аналогичные запасы; - сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных при демонтаже и разборке объектов, извлечении запасов, приведении их в состояние, необходимое для использования

При оплате поставщику неденежными средствами, когда невозможно определить **справедливую стоимость передаваемого имущества**, имущественных прав, работ, услуг, себестоимостью приобретаемых запасов признают **их справедливую стоимость**. Если ни ту, ни другую справедливую стоимость установить нельзя, то себестоимостью запасов считают балансовую стоимость передаваемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы бухучета, может определять себестоимость запасов исходя из указанной выше балансовой стоимости, вне зависимости от возможностей определения справедливой стоимости.

В себестоимость запасов не включают:

- возмещаемые косвенные налоги (НДС, акцизы);
- затраты, понесенные из-за ненадлежащей организации производственного процесса (сверхнормативные расходы, потери);
- затраты вследствие аварий и чрезвычайных ситуаций;
- обесценение других активов (независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов);
- управленческие расходы;
- расходы на хранение запасов, если оно не является частью технологии производства или условием закупки;
- расходы на продажу;
- рекламные расходы;
- расходы на внутреннее перемещение запасов, если оно не является частью технологии производства;
- иные затраты, которые не являются необходимыми.

Особенности оценки запасов отдельными лицами

Проект нового стандарта разрешает организациям, применяющим упрощенные способы учета, учитывать в себестоимости запасов только цену поставщика без учета скидок, уступок, премий и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, и без учета условий отсрочки (рассрочки) платежа за поступившие запасы.

Некоторые организации вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива по справедливой стоимости. К ним относятся организации сельского, лесного и рыбного хозяйства и организации, осуществляющие торговлю товарами на организованных торгах. Разницу между справедливой стоимостью и затратами на приобретение признают доходом или расходом периода, в котором были признаны запасы.

Организации со сложным производственным процессом или большим объемом номенклатуры готовой продукции, товаров вправе определять себестоимость запасов, используя плановые (нормативные) затраты.

Организации розничной торговли с большим объемом номенклатуры товаров могут устанавливать себестоимость товаров по ценам их продажи, уменьшенным на величину торговых наценок. При этом организация вправе учитывать торговую наценку обособленно от товаров. В таком случае в балансе товары должны показываться за вычетом торговой наценки. Величина торговых наценок подлежит регулярному пересмотру.

Разница между суммой, включаемой в себестоимость запасов, и суммой фактических затрат корректирует сумму расходов, признаваемых в отчетном периоде, в котором эта разница была выявлена.

Себестоимостью долгосрочных активов к продаже на момент переклассификации соответствующих внеоборотных активов признают балансовую стоимость переклассифицированных внеоборотных активов.

Как оценивать запасы после признания

Запасы оценивают на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- себестоимость;
- чистая стоимость продажи.

При этом чистой стоимостью продажи запасов признают предполагаемую цену, по которой организация может продать запасы, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и самой продажи.

Если сформированная в учете стоимость запасов превышает чистую стоимость их продажи, запасы уценивают до чистой стоимости продажи. Уценка признается расходом. Такое возможно при моральном устаревании запасов, потере ими своих первоначальных качеств, снижении их рыночной стоимости, сужении рынков сбыта запасов и др.

В случае если чистая стоимость продажи ранее уцененных запасов повышается, их дооценивают до чистой стоимости продажи, но не выше себестоимости (только в пределах ранее признанной уценки). Дооценка уменьшает сумму расходов.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения учета, может оценивать запасы на отчетную дату по себестоимости.

Запасы, которые не могут заменять друг друга в производственном процессе и при продажах, оценивают по стоимости каждой единицы.

В случае если запасы заменяемы, их оценку осуществляют одним из способов:

- по средневзвешенной стоимости;
- ФИФО.

Организации сельского, лесного и рыбного хозяйства и организации, осуществляющие торговлю товарами на организованных торгах, которые оценивают запасы по справедливой стоимости, должны учесть следующее. Последующую дооценку или уценку запасов нужно признавать доходом или расходом в том периоде, в котором изменилась справедливая стоимость. Затраты, связанные с указанными запасами и понесенные после их признания, учитывают в расходах в периоде, в котором они были понесены.

Как и когда списывать запасы

Действующее ПБУ 5/01 этот вопрос не регулирует. По новым правилам запасы списывают при их продаже одновременно с признанием выручки от продажи. Балансовую стоимость проданных запасов признают в расходах.

Запасы также списывают, если в дальнейшем не ожидается поступление экономических выгод от их использования или продажи. Балансовую стоимость списываемых запасов признают в расходах обособленно.

Запасы не списывают:

- при изменении их физической формы на разных стадиях производственного процесса (использование сырья и материалов в производстве, выпуск готовой продукции, др.);
- при передаче запасов покупателям до момента признания выручки.

Какую информацию раскрыть в отчетности

Список информации, которую следует показать в отчетности, по проекту шире, чем имеющийся в ПБУ 5/01.

В отчетности нужно отразить следующее:

- себестоимость и накопленную сумму уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по видам запасов;
 - себестоимость запасов, которые были признаны за отчетный период по видам запасов;
 - балансовую стоимость проданных запасов, признанных в расходах за отчетный период по видам запасов;
 - сумму уценки запасов до чистой стоимости продажи за отчетный период;
 - сумму дооценки ранее уцененных запасов до чистой стоимости продажи за отчетный период, а также причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
 - изменение справедливой стоимости запасов, учитываемых отдельными организациями;
 - ограничения имущественных прав на запасы, в том числе балансовую стоимость запасов, находящихся в залоге;
 - способы оценки однородных запасов по их видам;
 - последствия изменения способов оценки однородных запасов по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
 - авансы в связи с приобретением запасов за вычетом возмещаемых налогов.
-