

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 657

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА ЗАПАСОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ И КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Дорофеева Любовь Алексеевна, студент, направление подготовки 38.03.01 Экономика, Оренбургский государственный университет, Оренбург
e-mail: lyubovdorofeeva2508@gmail.com

Научный руководитель: **Свиридова Лариса Александровна**, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

***Аннотация.** В работе исследуются особенности бухгалтерского учета запасов в государственных (муниципальных) учреждениях. Данная тема исследования актуальна, так как запасы имеют большое значение в учреждении, влияя на ход его деятельности. В работе использовались такие методы, как сравнение, систематизация и группировка. Необходимость теоретического анализа соответствующих нормативно-правовых актов и федеральных стандартов бухгалтерского учета возникает в связи с нововведениями в требованиях учета данного актива. На основе СГС «Запасы» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» проводится сравнительный анализ затрат, включаемых в стоимость запасов. Исследуется движение запасов и особенности их отражения на счетах бухгалтерского учета в государственных учреждениях и коммерческих предприятиях. Результаты исследования, отражающие существенные отличия в группировке учетной информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных и коммерческих организаций, могут быть полезны широкому кругу читателей, интересующихся вопросами развития бухгалтерского учета.*

***Ключевые слова:** материальные запасы, государственные (муниципальные) учреждения, коммерческие организации, федеральные стандарты бухгалтерского учета, движение запасов.*

***Для цитирования:** Дорофеева Л. А. Сравнительная характеристика нормативного регулирования учета запасов в государственных учреждениях и коммерческих организациях // Шаг в науку. – 2022. – № 2. – С. 23–30.*

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF THE NORMATIVE REGULATION OF INVENTORY ACCOUNTING IN STATE INSTITUTIONS AND COMMERCIAL ORGANIZATIONS

Dorofeeva Lyubov Alekseevna, student, training program 38.03.01 Economics, Orenburg State University, Orenburg
e-mail: lyubovdorofeeva2508@gmail.com

Research advisor: **Sviridova Larisa Aleksandrovna**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

***Abstract.** The article examines the features of inventory accounting in state (municipal) institutions. This research topic is relevant, since stocks are of great importance in an institution, affecting the course of its activities. Methods such as comparison, systematization and grouping were used in the work. The need for a theoretical analysis of the relevant regulatory legal acts and federal accounting standards arises in connection with innovations in the requirements of accounting for this asset. On the basis of the SGS «Reserves» and FAS 5/2019 «Reserves», a comparative analysis of the costs included in the cost of reserves is carried out. The movement of stocks and the peculiarities of their reflection on accounting accounts in government institutions and commercial enterprises are investigated. The results of the study, reflecting significant differences in the grouping of account-*

ing information about stocks in the accounting (financial) statements of state and commercial organizations, can be useful to a wide range of readers interested in the development of accounting.

Key words: inventories, establishments of government (municipal) sector, commercial organizations, federal accounting standards, stock movement.

Cite as: Dorofeeva, L. A. (2022) [Comparative characteristics of the normative regulation of inventory accounting in state institutions and commercial organizations]. *Shag v nauku* [Step into science]. Vol. 2, pp. 23–30.

Реформирование бухгалтерского учета в России длится уже около 30 лет, а в настоящее время наблюдается наибольшая активность Минфина России в отношении сближения требований международных и отечественных стандартов по учету запасов организаций. Нововведением является вступление в действие с 1 января 2020 года федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы». Данный стандарт устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету запасов и раскрывает правила отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности, чего ранее в государственном секторе не было и поэтому учет по новым правилам имеет свои нюансы и определяет актуальные вопросы для исследования.

В отличие от государственного сектора, регулирование запасов в коммерческих организациях было установлено с 1998 года, а в настоящее время требования к этому объекту бухгалтерского учета пересмотрены в ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Современные экономисты уделяют достаточно много внимания изучению требований к материальным запасам, их правильной идентификации и оценке. В работах Полонской О. П., Овсиенко А. А., Кулак А. А. [3], Соболевой В. Ю. [6], Степановой О. В. [7], Глущенко А. В., Солодовой С. В. [1], Поленовой С. Н. [2] подробно рассмотрены основополагающие аспекты учета.

Автор исследования ставит перед собой задачу провести сравнительную характеристику требований к идентификации запасов в государственных учреждениях и коммерческих организациях, выявить отличительные и схожие правила к раскрытию информации о запасах в финансовой отчетности указанных экономических субъектов.

В соответствии с пунктом 7 СГС «Запасы» материальными запасами «считаются материальные ценности, являющиеся активами, приобретенные (созданные) для потребления (использования) в процессе деятельности субъекта учета. В материальные запасы включаются готовая продукция, би-

ологическая продукция, товары, предназначенные для продажи, а также иные материальные ценности, приобретенные (созданные) в целях реализации полномочий по обеспечению техническими средствами реабилитации, лекарственными средствами и препаратами, медицинскими изделиями, и иные материальные ценности для отдельных категорий граждан (организаций)»¹.

Основными группами запасов, информация о которых приводится в бухгалтерской (финансовой) отчетности обобщенным показателем, являются:

- материальные запасы;
- незавершенное производство.

Характеристика групп запасов приведена на рисунке 1.

Как показано на рисунке 1, в качестве отдельного элемента группы запасов выделяется биологическая продукция. Данный нюанс отличает регулирование учета запасов в государственных учреждениях от учета в коммерческих организациях. В соответствии с п. 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы», применяемого коммерческими организациями, термин «биологическая продукция» не приводится.

Характеристика запасов, установленных для организаций коммерческого сектора, приведена на рисунке 2.

Материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету на основании первичных (сводных) учетных документов [5]. Перечень унифицированных форм первичных учетных документов, применяемых учреждениями государственного сектора, установлен Минфином России². При отсутствии типовой формы первичного документа учреждение может самостоятельно её разработать, хотя объективной необходимости в этом нет. Разработанная форма должна быть составлена в соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете»³ и концептуальными основами учета организаций государственного сектора⁴ при условии наличия в документе обязательных реквизитов:

- наименование документа;

¹ Приказ Минфина России от 7 декабря 2018 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы» (дата обращения: 15.01.2022).

² Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» (дата обращения: 15.01.2022).

³ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (дата обращения: 15.01.2022).

⁴ Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (дата обращения: 15.01.2022).

- дата составления документа;
- наименование субъекта учета, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- информация, необходимая для представления

субъектом учета в государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах;

- наименование должности лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за правильность ее оформления, а также подписи данных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

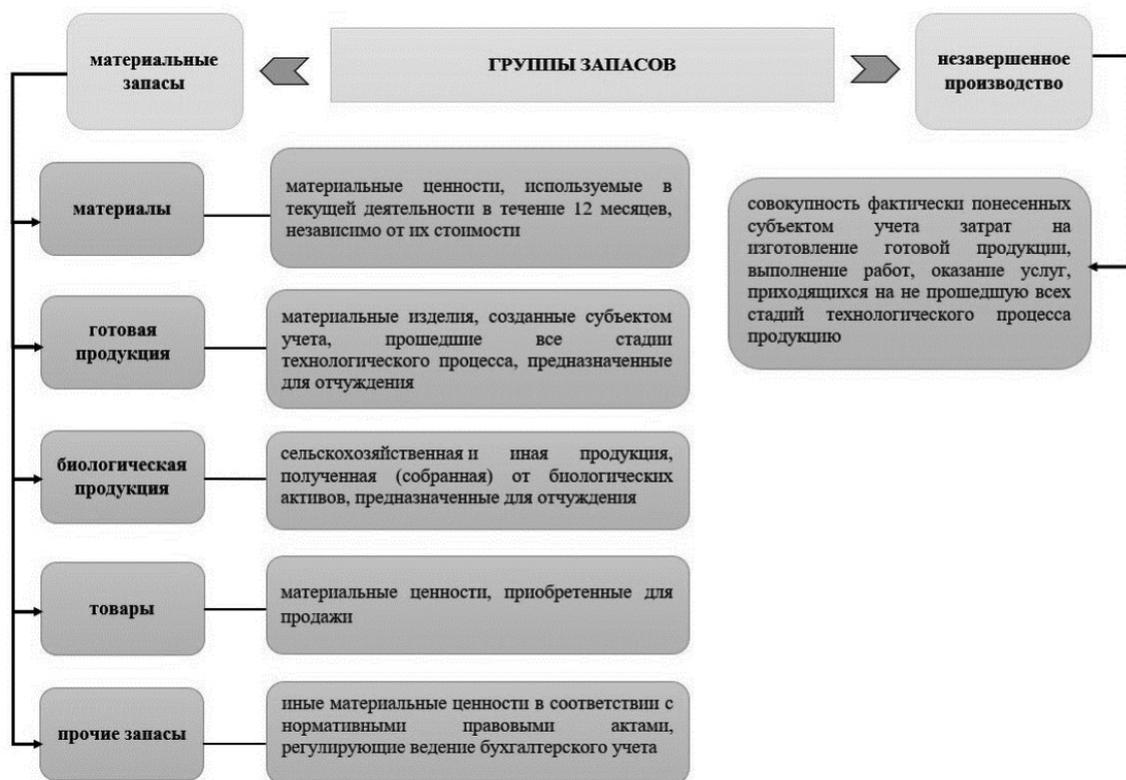


Рисунок 1. Характеристика групп запасов учреждений государственного сектора
 Источник: разработано автором на основе СГС «Запасы»

Первичные документы, отражающие факты хозяйственной жизни, подлежат группировке и систематизации в регистрах бухгалтерского учета, предназначенных для учреждений государственного сектора⁵.

В государственных учреждениях оценка запасов при признании производится по первоначальной стоимости. В коммерческих предприятиях запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости [6]. Затраты, включаемые в стоимость запасов государственных учреждений и коммерческих организаций, отражены на рисунке 3.

В пункте 17 СГС «Запасы» подчеркивается, что первоначальная стоимость запасов, по которой они

приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, закрепленных нормативно-законодательной базой РФ. Результаты изменений первоначальной стоимости при переоценке группы запасов отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

Как закреплено в ФСБУ 5/2019, в коммерческих организациях последующая оценка запасов после их признания проводится по одному из наименьших показателей:

- по фактической себестоимости запасов;
- по чистой стоимости продажи запасов.

Порядок определения чистой стоимостью продажи запасов подробно описан в новом федеральном стандарте.

⁵ Бюджетная система Российской Федерации: учеб. для вузов / под ред. О. В. Врублевской, М. В. Романовского; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов (ФИНЭК). – 2004. – С. 838.

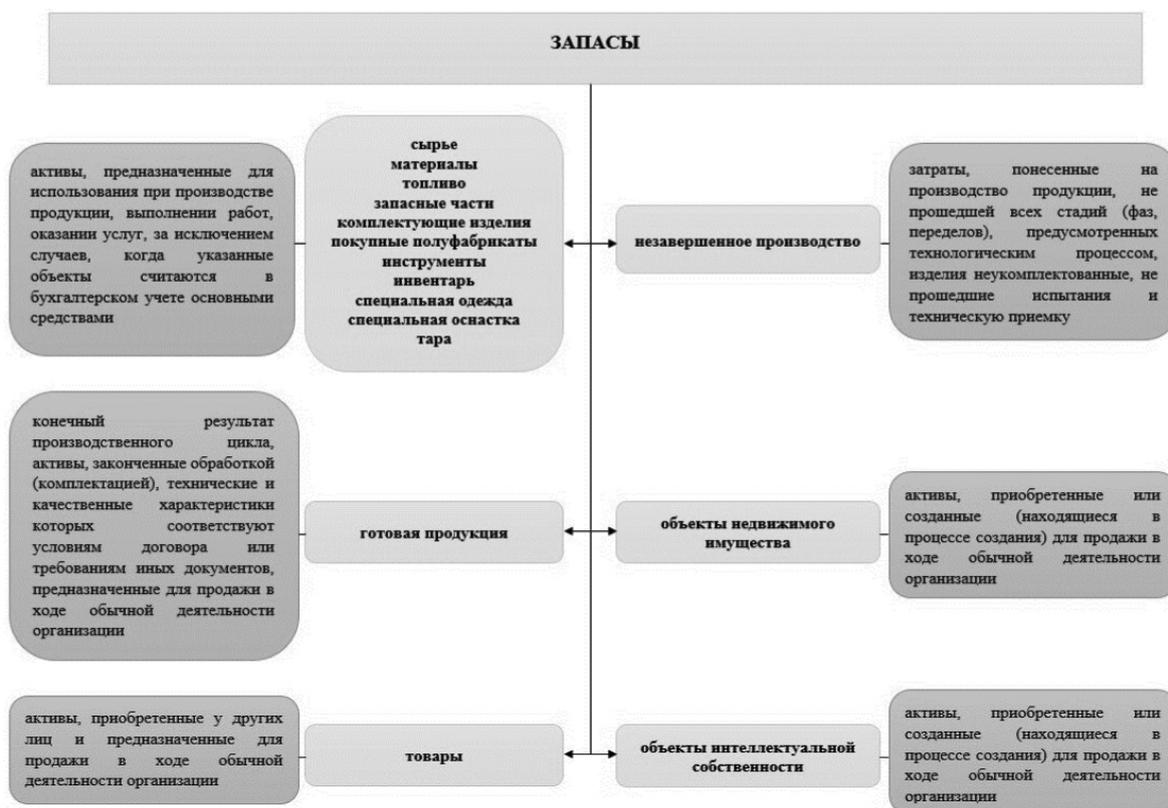


Рисунок 2. Характеристика запасов организаций коммерческого сектора
 Источник: разработано автором на основе ФСБУ 5/2019 «Запасы»

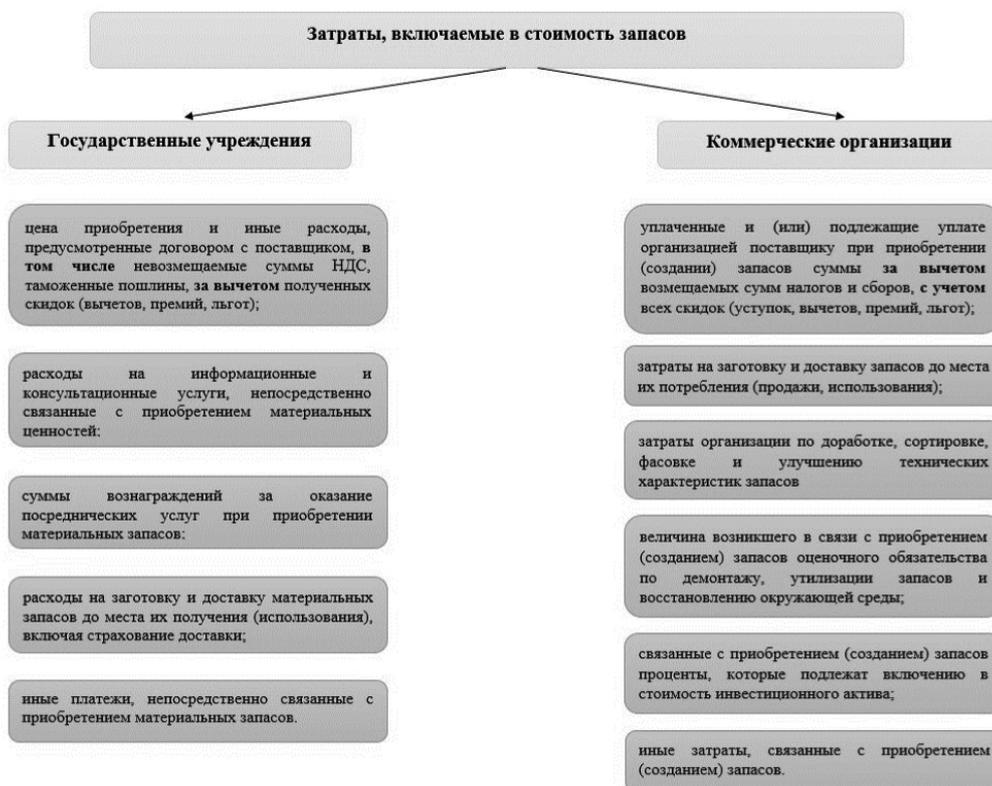


Рисунок 3. Сравнительный анализ затрат, включаемых в стоимость запасов государственных учреждений и коммерческих организаций

Источник: разработано автором на основе СГС «Запасы», ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Признание запасов в качестве активов в государственных учреждениях прекращается при их использовании в деятельности субъекта учета, списании государственного (муниципального) имущества, передаче в результате продажи, дарения, обмена. В случае выбытия (отпуска) запасов оценка запасов производится по стоимости каждой единицы либо по средней стоимости. В коммерческих организациях, помимо перечисленных способов, применяется при выбытии запасов метод ФИФО (FIFO: first in – first out) [3].

При организации и ведении синтетического учета запасов применяются счета бухгалтерского учета, как показано на рисунке 4.

Отличительной особенностью является группировка запасов государственных учреждений на особо ценное движимое и иное движимое имущество

учреждения. Имущество называется особо ценным движимым, если оно играет ключевую роль для осуществления деятельности учреждения и (или) имеет особый порядок отчуждения. Схожими чертами с материалами коммерческих организаций обладает группа материальные запасы – иное движимое имущество учреждения, в части скорости их обращения. Они однократно используются на нужды учреждения. Определенные отличия наблюдаются в перечне видов материальных запасов, что объясняется разными целями и задачами осуществления деятельности [8].

В таблице 1 приведена сравнительная характеристика отражения запасов государственных учреждений и коммерческих организаций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 1. Бухгалтерские записи по движению запасов в учете государственного учреждения и коммерческой организации

Содержание факта хозяйственной жизни	В учете государственного учреждения	В учете коммерческой организации
	дебет счета	дебет счета
	кредит счета	кредит счета
Приобретены запасы у поставщика по договору (контракту) за счет бюджетных средств	1.105.36.346 «Прочие материальные запасы»	10 «Материалы»
	1.302.34.736 «Расчеты с поставщиками за приобретенные материальные ценности»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Выделена сумма НДС приобретенных запасов	1.105.36.346 «Прочие материальные запасы»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
	1.302.34.736 «Расчеты с поставщиками за приобретенные материальные ценности»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена задолженность материально-ответственного лица за недостачу материальных запасов	1.209.74.567 «Расчеты по ущербу материальным запасам»	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
	1.401.10.172 «Доходы текущего финансового года»	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Оприходованы излишки материальных запасов, выявленные при инвентаризации	1.105.36.346 «Прочие материальные запасы»	10 «Материалы»
	1.401.10.199 «Доходы текущего финансового года»	91.1 «Прочие доходы»
Отпущены материальные запасы	1.401.20.272 «Расходы текущего финансового года»	20 «Основное производство»
	1.105.36.446 «Прочие материальные запасы»	10 «Материалы»

Источник: разработано автором на основе приказа Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н

ЗАПАСЫ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА						
ГОСУДАРСТВЕННЫЕ УЧРЕЖДЕНИЯ				КОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ		
Синтетический счет объекта учета		наименование группы	наименование вида	наименование счета	код счета	номер и наименование субсчета
коды счета						
синтетический	аналитический					
	группа	вид				
105	0	0				
105	2	0	Материальные запасы – особое движимое имущество учреждения			
105	3	0	Материальные запасы – иное движимое имущество учреждения	Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
105	0	1		Лекарственные препараты и медицинские материалы		
105	0	2		Продукты питания		
105	0	3		Горюче-смазочные материалы	Животные на выращивании и откорме	11
105	0	4		Строительные материалы	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14
105	0	5		Мягкий инвентарь	Заготовление и приобретение материальных ценностей	15
105	0	6		Прочие материальные запасы	Отклонение в стоимости материальных ценностей	16
105	0	7		Готовая продукция	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19
105	0	8		Товары		
105	0	9		Наценка на товары	Товары	41
114	8	0	Резерв под снижение стоимости материальных запасов		Торговая наценка	42
114	8	7		Резерв под снижение стоимости готовой продукции	Готовая продукция	43
114	8	8		Резерв под снижение стоимости товаров	Товары отгруженные	45

Рисунок 4. Синтетические и аналитические счета бухгалтерского учета запасов государственных учреждений и коммерческих организаций

Источник: разработано автором на основе приказа Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, приказа Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н

Рабочая часть балансового счета государственного учреждения имеет развитую аналитическую составляющую [4]. Это обусловлено спецификой деятельности государственного учреждения, а также многообразием источников финансирования деятельности (бюджетная деятельность, приносящая доход деятельность, субсидии). Коммерческие предприятия, учитывая особенности деятельности, могут дополнять рабочий план счетов, вводить синтетические счета в согласовании с Министерством финансов РФ, используя свобод-

ные номера счетов, открывать необходимые предприятия субсчета.

Информация о запасах за отчетный период подлежит отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В бухгалтерском балансе государственных учреждений и коммерческих организаций балансовые строки, раскрывающие сведения о запасах в денежном выражении, формируются по-разному. В таблице 2 приведены критерии, в соответствии с которыми отражаются сведения о запасах в бухгалтерском балансе.

Таблица 2. Отражение запасов государственных учреждений и коммерческих организаций в бухгалтерском балансе

ЗАПАСЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ		
Критерий	Государственные учреждения	Коммерческие организации
Единица измерения	В рублях	В тысячах рублей
Период отражения	На начало и конец отчетного периода	На конец: – отчетного периода; – периода предыдущего года, аналогичного отчетному периоду; – период, предшествующий предыдущему.
Код строки и ее наименование	080 «Материальные запасы», всего 081 из них: внеоборотные 150 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	1210 «Запасы»
Порядок отражения	Остаток по счету 010500000 «Материальные запасы», аналитические данные по внеоборотным запасам, сальдо счета 010900000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»	Сумма сальдо счетов: – 10 «Материалы»; – 11 «Животные на выращивании и откорме»; – 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; – 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; – 20 «Основное производство»; – 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; – 23 «Вспомогательные производства»; – 28 «Брак в производстве»; – 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; – 41 «Товары»; – 43 «Готовая продукция»; – 44 «Расходы на продажу»; – 45 «Товары отгруженные»; – 97 «Расходы будущих периодов».
Участие запасов в видах деятельности	– деятельность с целевыми средствами; – деятельность по государственному заданию – приносящая доход деятельность	Не приводится

Источник: разработано автором на основе положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» 4/99, инструкции к приказу Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н

Анализируя приведенную в таблице 2 информацию, необходимо отметить, что существует принципиальное отличие в раскрытии информации о запасах в балансе государственных учреждений и бухгалтерском балансе коммерческих организаций.

А именно, в балансе государственных учреждений стоимость запасов, оставшихся на конец отчетного периода, показывается по отдельной строке 080 «Материальные запасы», а информация о незавершенном производстве по отдельной строке 150 «За-

траты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг». Таким образом, пользователь отчетности получает сведения развернуто. В то время как в бухгалтерском балансе коммерческих организаций все сведения и об остатках запасов, и о незавершенном производстве отражаются совокупно по строке 1210 «Запасы», что требует более детальной расшифровки или пояснений.

В заключение, информация, отражаемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных учреждений, носит всесторонний характер. Помимо информации балансовых счетов, государственные учреждения представляют отчетную информацию о забалансовых счетах. Бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного учреждения представляет собой комплекс сведений об активах и обязательствах учреждения, исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности, обязательствах, о консолидируемых расчетах, финансовых результатах, движении денежных средств. Учреждения могут сдавать дополнительную отчетность, если ее установил учредитель или финансовый орган. Коммерческие

организации раскрывают информацию о своем финансовом положении в активах и пассивах бухгалтерского баланса, отчете о финансовых результатах. В бухгалтерскую (финансовую) отчетность коммерческих организаций также входят отчеты, раскрывающие информацию об изменении капитала и движении денежных средств. В пояснениях коммерческие предприятия раскрывают отдельные аспекты хозяйственной деятельности, изменения в составе и стоимости активов и обязательств. Бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть дополнена в соответствии с отраслевыми стандартами бухгалтерского учета или сокращена для некоторых экономических субъектов при применении упрощенного режима налогообложения. Рассмотренные в статье вопросы организации учета запасов в государственных учреждениях и коммерческих организациях, порядок отражения информации о них в бухгалтерской отчетности позволяют сделать вывод: несмотря на существующие различия, наблюдается сближение требований к идентификации данных объектов.

Литература

1. Глушенко А. В., Солодова С. В. О нормативном регулировании бухгалтерского учета материальных запасов в государственном секторе экономики // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 14. С. 2–12.
2. Поленова С. Н. Об оценке запасов при их признании в бухгалтерском учете коммерческих организаций // Аудитор. 2021. № 7. С. 21–27.
3. Полонская О. П., Овсиенко А. А., Кулак А. А. Основные вопросы учета запасов по новому федеральному стандарту // Естественно-гуманитарные исследования. – 2021. – № 33. – С. 261–266.
4. Свиридова Л. А., Михайлова Д. План счетов бухгалтерского учета и его унификация // Учет, анализ, аудит и статистика: фундаментальные и прикладные научные исследования: сб. науч. тр. по материалам I Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Новгород, 31 мая 2016 г.). – 2016. – С. 153–160.
5. Сизов Д. В., Ершова С. В. Основы построения системы контрольно-аналитического обеспечения управления материально-производственными запасами // Сотрудничество Республики Беларусь и Оренбургской области в инновационной деятельности: материалы международной научно-практической конференции. (Оренбург, 20 ноября 2018 года.). – Оренбург, 2018. – С. 439–444.
6. Соболева В. Ю. Учет готовой продукции // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 8. – С. 32–38.
7. Степанова О. В. Оценка стоимости запасов в российской практике учета // Вектор экономики. – 2020. – № 5. – С. 45–54.
8. Туякова З. С., Егорова Л. Г. Характеристика и классификация материалов, их использование на различных этапах учетного процесса // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2016. – № 9. – С. 38–44.

Статья поступила в редакцию: 01.03.2022; принята в печать: 01.06.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.