

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2018, №2, Том 10 / 2018, No 2, Vol 10 <https://esj.today/issue-2-2018.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf>

Статья поступила в редакцию 20.03.2018; опубликована 13.05.2018

Ссылка для цитирования этой статьи:

Свешникова О.Н., Корж Я.В. Материальные запасы бюджетных учреждений: реальность и перспективы стандартизации бухгалтерского учета для организаций государственного сектора // Вестник Евразийской науки, 2018 №2, <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Sveshnikova O.N., Korzh Ya.V. (2018). Inventories budgetary institutions: the reality and prospects for standardizing accounting for public sector organizations. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 2(10). Available at: <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf> (in Russian)

УДК 657.6:336.14

ГРНТИ 06.35.31

Свешникова Ольга Николаевна

ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»
Саранск, Россия
Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Кандидат экономических наук
E-mail: svesholga@yandex.ru
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0563-2643>

Корж Яна Валерьевна

ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»
Саранск, Россия
Магистрант
E-mail: korzhyana@yandex.ru

**Материальные запасы бюджетных учреждений:
реальность и перспективы стандартизации бухгалтерского
учета для организаций государственного сектора**

Аннотация. Статья посвящена сравнительному анализу действующих правил бухгалтерского учета материальных запасов со стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы». Стандартизация бухгалтерского учета организаций государственного сектора соответствует правовому полю российского законодательства о бухгалтерском учете. Многие российские ученые занимаются вопросами бухгалтерского учета организаций государственного сектора, однако работ исследовательского характера по отдельным объектам, приемам бухгалтерского учета недостаточно. В статье рассматриваются вопросы учета материальных запасов бюджетных учреждений. Материальные запасы являются обязательным элементом имущества бюджетного учреждения. Авторами представлен подробный анализ положений проекта федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора с позиций международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора «Запасы». Методика бухгалтерского учета материальных запасов определяет понятие и классификацию запасов, выбор учетной единицы, правила оценки.

Оценка активов оказывает существенное влияние на реальность имущественного состояния учреждений. Оценка материальных запасов зависит от стадии их жизненного цикла.

Авторы обосновали, что она различается при принятии материальных запасов к учету, расходовании и на отчетную дату. На первоначальную оценку материальных запасов влияет характер обменных операций – коммерческий или нет. Выявлено применение в международной практике требования осмотрительности для определения последующей оценки материальных запасов, соответствующих установленным критериям. В этой ситуации материальные запасы должны оцениваться по чистой цене продажи. Авторы делают вывод о сближении правил ведения бухгалтерского учета материальных запасов в коммерческих и государственных организациях. Принципиальная разница в российской и международной практике учета материальных запасов состоит в их оценке.

Ключевые слова: материальные запасы; себестоимость; Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора; федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора; стоимость

Общеизвестна реализуемая Минфином РФ политика в области ведения бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора, последние являются базой для формирования собственных федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (СГС). Тактическое ее воплощение осуществляется через Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, которая в течение последних трех лет подвергалась коррективам, как по составу стандартов, так и по срокам их ввода в практику. Приказом МФ РФ №170н СГС «Запасы» планируется к вводу в практическую деятельность в 2020 г., на данный момент времени на обсуждении находится его проект¹. В международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора аналогом является МСФО ОС (IPSAS) 12 «Запасы»². Многие российские ученые занимаются вопросами бухгалтерского учета организаций государственного сектора, издаю учебно-методические пособия, однако, следует признать, что работы исследовательского характера по отдельным объектам, приемам бухгалтерского учета с позиции международной практики все еще редки [1-4]. Исключением является научный союз Т.Ю. Дружиловской и Э.С. Дружиловской, активно занимающийся стандартизацией учета общественного сектора [5, 6]. За рубежом систематически проводятся и публикуются результаты исследований относительно практики применения международных стандартов общественного сектора [7].

В составе имущества любого бюджетного учреждения всегда имеются материальные запасы, без которых невозможно представить их деятельность. Поэтому важно заранее ознакомиться с основными правилами учета запасов в СГС, сопоставить их с действующей практикой, МСФО ОС, для выявления принципиальных различий и установления общности. Чаще всего, научные публикации посвящены бухгалтерскому учету нефинансовых активов в целом [8-10].

¹ Проект приказа Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы».

² Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 12 «Запасы».

Далее при изложении мы будем ориентироваться именно на бюджетные учреждения, хотя СГС имеет более широкую сферу применения. Практика бухгалтерского учета бюджетных учреждений основывается на разных инструкциях, основополагающей из которых является Инструкция по применению Единого плана счетов³. Поэтому и раскрытие учета материальных запасов дается в большей степени с технологической позиции, нежели раскрытия экономической сущности. Только с этого года появился документ, содержащий концептуальные подходы к ведению бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора – это стандарт «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора».

Различия между СГС и МСФО ОС начинаются уже с перечня объектов, которые не входят в сферу действия данных документов, хотя по большинству позиций они совпадают. В СГС «Запасы» к ним относятся: биологические активы; библиотечные фонды; финансовые инструменты; незавершенное производство у подрядчика по договорам строительного подряда; активы культурного наследия. В МСФО ОС 12 также в их состав включены и незавершенные работы по безвозмездно оказываемым услугам или за небольшую символическую плату, но в тоже время в перечне отсутствуют библиотечные фонды и активы культурного наследия.

Таблица 1

Понятие запасов в текущей практике и федеральных и международных стандартах

Приказ МФ РФ №157н	Проект СГС «Запасы»	МСФО ОС «Запасы»
Сырье, материалы, приобретенные (созданные) для использования (потребления) в процессе деятельности учреждения, (или) для изготовления иных нефинансовых активов, а также готовая продукция, произведенная учреждением и приобретенные для продажи товаров.	Активы, относящиеся к следующим группам: а) материальные запасы; б) незавершенное производство; в) нефинансовые активы имущества казны.	Это активы: (а) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства; (б) в форме сырья или материалов, используемых или потребляемых при предоставлении услуг; (с) предназначенные для продажи или распространения в процессе обычной деятельности; (д) в процессе производства для продажи или распространения.

Сопоставление сущности понятий запасов, содержащихся в сравниваемых стандартах, показывает, что оба они основаны на базовом понятии имущества учреждения с точки зрения бухгалтерского учета, т. е. активах (таблица 1). При этом проект раскрывает особенности данных активов через группы, а МСФО через формы и целевое назначение. В действующем определении запасов ключевое слово «активы» отсутствует. При этом базовый состав запасов в сравниваемых документах одинаков, это материальные запасы, готовая продукция, товары, незавершенное производство. Следует отметить, что и в коммерческих организациях вышеперечисленные виды имущества включаются в одну категорию «материально-

³ Приказ Минфина России от 01.12.2010 №157н (в ред. от 27 сентября 2017 г. № 148н) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов местного самоуправления внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных учреждений и Инструкции по его применению».

производственные запасы». Требования к установлению учетной единицы запасов, необходимой для ведения аналитического учета, остались без изменения.

Значительное внимание в проекте СГС «Запасы» отводится оценке запасов, которая раскрывается в трех разделах из 9. Это объясняется тем, что по данным активам оценка изменяется в зависимости от того, на какой стадии жизненного цикла находятся запасы. Считаем, что правильно примененная, т. е. обоснованная, подтвержденная документально оценка активов оказывает существенное влияние на реальность имущественного состояния учреждений [11].

В обоих сравниваемых стандартах и действующей практике сформулированы правила оценки запасов при их признании (принятии к учету), выбытии (расходовании) и на отчетную дату.

Однако терминология видов оценки различна. Так, согласно проекту СГС при принятии материальных запасов к учету они оцениваются по первоначальной стоимости, а действующая практика оперирует понятием фактической стоимости. В МСФО ОС оценка запасов (inventories) на данной стадии их движения называется себестоимостью (cost).

Уровень и состав затрат, формирующих оценку материальных запасов при принятии их к учету, зависит от того, в результате каких операций они появились в учреждении – обменных или нет.

Методические подходы к раскрытию перечня затрат, образующих первоначальную стоимость (себестоимость) материальных запасов в федеральных и международных стандартах, различны. Проект СГС раскрывает их отдельно по каждому виду запасов, т. е. материальные запасы, готовая продукция, товары, незавершенное производство. МСФО ОС структурирует данную оценку по видам затрат в целом по всем запасам, при этом отмечая особенности затрат в организациях, оказывающих услуги и сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов.

Таблица 2

Состав затрат, формирующих фактическую стоимость материальных запасов, приобретенных в результате обменных операций в федеральных и международных стандартах

Проект СГС «Запасы»	МСФО ОС «Запасы»
а) расходы, предусмотренные договором с поставщиком (продавцом), в том числе таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, за вычетом полученных скидок;	Затраты на приобретение: (а) цена покупки;
б) расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;	б) импортные пошлины и налоги (впоследствии не возмещаемые налоговыми органами);
в) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора;	(с) транспортные, погрузочно-разгрузочные и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению готовых товаров, материалов и предметов снабжения;
г) расходы на заготовку и доставку материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки (вместе – расходы по доставке);	(д) прочие затраты, которые были понесены для доведения запасов до их текущего местоположения и состояния.
д) расходы на доведение материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;	
е) иные платежи, непосредственно связанные с приобретением материальных запасов.	

Данные таблицы 2 показывают, что перечень затрат, составляющих первоначальную стоимость материальных запасов, полученных учреждением в результате обменных операций, в проекте СГС более подробный и открытый, в отличие от МСФО ОС. Что касается действующей отечественной практики формирования затрат в данной ситуации, то они полностью совпадают с проектом СГС.

Следует отметить, что имеют место ситуации, когда первоначальная стоимость материальных запасов не соответствует сумме фактических затрат. Речь идет об обменных операциях, при этом необходимо выяснить какой характер они имеют – коммерческий или нет. Такой подход обусловлен тем, что многие учреждения государственного сектора получают (приобретают) имущество, относящееся к материальным запасам, от других учреждений аналогичного типа в порядке перераспределения, в виде пожертвований, подарков и т. п. Для обменных операций коммерческого характера характерно различие денежных потоков (полезного потенциала) обмениваемых активов. В этом случае первоначальной стоимостью материальных запасов является справедливая, порядок определения которой не раскрывается в данном стандарте, так как подробно излагается в стандарте «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»⁴. Напомним, что Концептуальные основы предусматривают два метода определения справедливой стоимости: рыночных цен и амортизированной стоимости замещения. На материальные запасы распространяется первый метод. Его сущность аналогична критериям справедливой стоимости (fair value), применяемой МСФО ОС – осведомленность сторон, желание их совершить сделку и независимость.

Для необменных операций получения материальных запасов рекомендована только одна оценка – справедливая стоимость, что полностью соответствует МСФО ОС «Запасы».

Отдельно в проекте СГС «Запасы» указывается оценка материальных запасов, полученных от учредителей (собственников) бюджетных учреждений, что обычно имеет место при их возникновении и не только. В этом случае первоначальная стоимость материальных запасов соответствует величине, указанной в передаточных документах. МСФО ОС «Запасы» такого исключения не делает.

В действующей практике, основанной на применении приказа МФ РФ №157н такого многообразия вариантов оценки при принятии к учету у материальных запасов нет.

По мере расходования (выбытия со склада) материальные запасы могут иметь разные оценки. Проект СГС «Запасы» не вносит изменений в действующую практику оценки запасов бюджетных учреждений при их расходовании: каждой единицы и средней себестоимости. Условия применения данных вариантов оценки идентичны во всех сравниваемых документах. В тоже время МСФО ОС «Запасы» дополняет этот перечень еще и способом ФИФО, что соответствует практике учета материальных запасов коммерческих организаций.

В отличие от действующей практики проект СГС «Запасы» уделяет особое внимание учету запасов при превращении их в расходы, т. е. когда они при выбытии переходят из категории активов в категорию расходов. Для этого необходимо соблюдение определенных критериев, в частности: передача всех существенных операционных рисков и выгод, по распоряжению активу; отсутствие распоряжения выбывшим объектом, его реальным использованием; надежная оценка величина дохода (расхода) от выбытия актива; не прогнозируется получение экономических выгод (полезного потенциала), по операциям выбытия; надежная оценка понесенных или ожидаемых затрат, по операциям выбытия. При

⁴ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора».

этом в обоих документах перечислены причины (ситуации) выбытия материальных запасов: продажа, обмен, уценка, потери, хищения, гибель, недостачи и т. п.

В деятельности бюджетных учреждений могут быть случаи безвозмездного распространения материальных запасов или за символическую плату (лекарственные средства, средства по уходу за новорожденными и т. п.). При невозможности применить справедливую стоимость для их оценки МСФО ОС предлагает оценивать запасы, используемые для этих целей, по текущей стоимости замещения, представляющей собой расходы, понесенные учреждением на отчетную дату при приобретении актива. Данная ситуация в проекте СГС «Запасы» раскрывается применительно к готовой продукции, но без такого варианта оценки.

Материальные запасы являются одним из видов активов, который предусматривает особый подход при формировании их последующей оценки, т. е. по которой они отражаются на отчетную дату. По состоянию на 01.01.2018 г. данные о них содержатся в Балансе государственного (муниципального) учреждения и Сведениях о движении нефинансовых активов в составе пояснительной записки.

Таблица 3

**Последующая оценка материальных запасов
в текущей практике и федеральных и международных стандартах**

Приказ МФ РФ №157н	Проект СГС «Запасы»	МСФО ОС «Запасы»
Фактическая стоимость	По первоначальной стоимости, кроме готовой продукции	Наименьшая из себестоимости и чистой цены продажи (кроме приобретений по необменным операциям)

Из таблицы 3 видна принципиальная разница методических подходов к последующей оценке материальных запасов. В действующей практике она является такой же, по которой запасы принимались к учету, т. е. фактическая стоимость. Приказ МФ РФ №157н гласит, что оценка материальных запасов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. При этом, несмотря на утверждение, касающееся только материальных запасов, подход применяется и к другим видам запасов – готовой продукции, товарам (кроме розничной торговли).

Международная практика последующей оценки материальных запасов основывается на соблюдении требования осмотрительности, которое предьявляется к информации, отраженной в финансовой отчетности учреждений. Его сущность, раскрываемая МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», предусматривает проявлять осторожность при выработке расчетных оценок объектов финансовой отчетности⁵. Такой подход направлен на то, чтобы, в частности, активы не должны учитываться по стоимости, превышающей будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые будут получены от их продажи, обмена, распространения или использования. МСФО ОС «Запасы» требует применять данное правило не ко всем запасам, а только имеющим признаки повреждения, полного или частичного устаревания, снижения продажных цен в течение отчетного периода. В данной ситуации они должны оцениваться по чистой цене продажи, которая в определенной степени приближенная к рыночной, так как отличается от последней величиной расходов на продажу и всегда является конкретной для каждой организации, в отличие от справедливой стоимости. Особый подход к оценке применяется к тем материальным запасам, которые распространяются учреждением либо за символическую плату, либо безвозмездно. Если они были получены учреждением в результате необменных операций, то должны быть оценены по

⁵ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 260н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности».

текущей стоимости замещения, соответствующей расходам, понесенным учреждением при их приобретении.

Что касается проекта СГС «Запасы», то на сегодняшний день он противоречив относительно последующей оценки. С одной стороны, только готовая продукция при принятии к учету может оцениваться по нормативно-плановой стоимости, которая в конце отчетного периода доводится до уровня фактической. С другой стороны, проект отмечает, что балансовая стоимость материальных запасов, имеющих определенные признаки (предназначенные для распространения, продажи за символическую плату) должна на дату составления отчетности сравниваться с их нормативно-плановой стоимостью. Следовательно, главное, что позволяет применить такую оценку – наличие у материальных запасов соответствующих критериев, а не принадлежность их к конкретной группе. Данный подход к последующей оценке материальных запасов не соответствует правилам МСФО ОС.

Заключительными правилами учета материальных запасов, содержащимися в стандартах, является перечень характеристик, подлежащих раскрытию в финансовой отчетности. Их сравнение показало идентичность по большинству показателей, различие состоит только в одном – МСФО требует указывать события, связанные с восстановлением ранее уцененных запасов.

Обобщая вышеизложенное, мы можем сделать вывод о том, что, несомненно, стандартизация является признанным рациональным способом ведения бухгалтерского учета и отчетности организаций любого типа, обеспечивая прозрачность, сопоставимость, полноту финансовой информации. Проведенный сравнительный анализ отечественного и международного подходов к учету материальных запасов бюджетных учреждений, основанный на исследовании соответствующих стандартов, показал наличие тенденции сближения с правилами, принятыми в коммерческих организациях. В определенной мере, это обусловлено коммерциализацией деятельности данного типа учреждений, имеющей целью рационального использования получаемых от государства ресурсов. Принципиальная разница в российском подходе к учету материальных запасов состоит в их оценке, ограничении случаев применения справедливой стоимости, чистой цены продажи, текущей стоимости замещения. В определенной степени это обусловлено чрезмерной регламентацией постановки учета, большим объемом работы при постоянном сокращении учетных работников, что снижает условия для применения ими профессионального суждения, формальном подходе к составлению учетной политики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Пономарева Н.В., Акимова Н.В. Бухгалтерский учет и отчетность бюджетных учреждений в России: проблемы и приоритеты развития в рамках МСФО общественного сектора // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 1. – С. 424-428.
2. Плисова А.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность бюджетных и некоммерческих предприятий: формирование в соответствии с РПБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 6. – С. 448-452.
3. Пономарева С.В., Климова Е.К. Модернизация системы бухгалтерского учета и отчетности в России на основе международных стандартов общественного сектора // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 2. – С. 442-445.
4. Жуклинец И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях [Текст]: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 504 с. – Серия: Бакалавр и магистр. Академический курс.
5. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Особенности методики учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений в системе РСБУ и МСФО // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 16. – С. 2-9.
6. Дружиловская Э.С. Практика формирования учетной политики по МСФО ОС российскими организациями (соотношение с учетной политикой, составленной по другим стандартам российскими и зарубежными организациями) // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – №20. – С. 2-8.
7. G. Morgan, L. Crawford International financial reporting for the not-for profit sector: Final report. – London, Chartered Accountants' Hall Moorgate Place United Kingdom, 2014. – 139 p.
8. Беспалов М.В. Общие принципы учета нефинансовых активов в бюджетном учреждении. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/11294>, свободный.
9. Селиванова Г.П., Добычина А.В. Особенности учета нефинансовых активов в бюджетных организациях // Известия УрГЭУ. – 2012. – 1(39). – С. 59-67.
10. Коваленко О.А., Коваленко Е.С., Коваленко И.С. Особенности организации учета нефинансовых активов в бюджетных учреждениях // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 11-5. – С. 1016-1020.
11. Колесник Н.Ф., Свешникова О.Н., Корж Я.В. Оценка нефинансовых активов через призму федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора // Экономические исследования и разработки: научно-исследовательский электронный журнал. – 2017. – №5. – С. 42-49.

Sveshnikova Olga Nikolaevna

National research Ogarev Mordovian state university, Saransk, Russia
E-mail: svesholga@yandex.ru

Korzha Yana Valerevna

National research Ogarev Mordovian state university, Saransk, Russia
E-mail: korzh yana@yandex.ru

Inventories budgetary institutions: the reality and prospects for standardizing accounting for public sector organizations

Abstract. The article is devoted to a comparative analysis of the current rules of accounting for inventories with accounting standards for public sector organizations «Inventories». Standardization of accounting of public sector organizations corresponds to the legal field of Russian accounting legislation. Many Russian scientists are engaged in accounting issues of public sector organizations, but research work on individual objects, accounting methods is not enough. The article deals with accounting of material stocks of budgetary institutions. Inventories are an obligatory element of the property of a budgetary institution. The authors provide a detailed analysis of the provisions of the draft federal standard of accounting for public sector organizations from the standpoint of the international standard of financial reporting of the public sector «Inventories». The methodology of accounting for inventories determines the concept and classification of inventories, the choice of accounting unit, the rules of valuation. The valuation of assets has a significant impact on the reality of the property status of institutions. The valuation of inventories depends on the stage of their life cycle. The authors justified that it differs in taking inventory to accounting, expenditure and at the reporting date. The initial assessment of inventories is affected by the nature of exchange transactions – commercial or not. The application in international practice of the requirement of prudence to determine the subsequent assessment of inventories that meet the established criteria. In this situation, inventories must be valued at the net selling price. The authors draw a conclusion on the approximation of the rules of accounting for inventories in commercial and state organizations. The principal difference in the Russian and international practice of accounting for inventories is their valuation.

Keywords: inventories; cost; International Public Sector Financial Reporting Standard; the federal accounting standard for public sector organizations; value