

# ФИНАНСЫ И БАНКОВСКОЕ ДЕЛО

УДК 657 JEL H89

DOI 10.26425/1816-4277-2021-5-169-175

**Леухина Татьяна Леонидовна**  
канд. экон. наук, ФГБОУ ВО «Поволжский государственный технологический университет», г. Йошкар-Ола, Российская Федерация  
**ORCID:** 0000-0003-2225-1487  
**e-mail:** leuhinat@mail.ru

## СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

**Аннотация.** Рассмотрена проблема текущего учета запасов в организациях бюджетной сферы через призму новых стандартов. В результате подтверждено единство системы требований к бухгалтерскому учету материальных ценностей. Раскрыты позиции современных ученых и практиков на новизну требований в учете краткосрочных активов. Представлена логическая схема применения норм учета материальных запасов в бюджетной сфере с точки зрения их подчиненности. Обобщенно раскрыты критерии выполнения полезности потенциала, заключенного в активе. Приведена и раскрыта логическая схема достижения критерия полезности, отраженного в материальном запасе. Описана необходимость использования инвентаризации как способа выявления признаков отнесения активов к запасам или имуществу на хранении.

**Ключевые слова:** запасы, материальные запасы, материальные ценности, бюджетные организации, учетная политика, инвентаризация, бюджетная сфера, полезный потенциал, экономическая выгода, стандарты

**Для цитирования:** Леухина Т.Л. Современные аспекты учета запасов в организациях бюджетной сфере // Вестник университета. 2021. № 5. С. 169–175.

**Tatyana L. Leukhina**  
Cand. Sci. (Econ.), Volga State University of Technology,  
Yoshkar-Ola, Russia  
**ORCID:** 0000-0003-2225-1487  
**e-mail:** leuhinat@mail.ru

## MODERN ASPECTS OF STOCK ACCOUNTING IN BUDGETARY ORGANIZATIONS

**Abstract.** The article considers the problem of current accounting of stocks in public sector organizations through the prism of new standards. As a result, the unity of the system of requirements for accounting of tangible assets was confirmed. The paper reveals the positions of modern scientists and practitioners on the novelty of requirements in the accounting of short-term assets. The author presents the logical scheme of application of norms of accounting of material stocks in the budgetary sphere from the point of view of their subordination. The study generally discloses the criteria for fulfilling the utility of the potential contained in the asset. The article presents and discloses the logical scheme for achieving the utility criterion reflected in the material stock. The author describes the necessity to use inventory as a way to identify signs of attributing assets to stocks or property in storage.

**Keywords:** stocks, inventories, material values, budgetary organizations, accounting policy, inventory, budgetary sphere, useful potential, economic benefit, standards.

**For citation:** Leukhina T.L. (2021) Modern aspects of stock accounting in budgetary organizations. *Vestnik universiteta*, no. 5, pp. 169–175. DOI: 10.26425/1816-4277-2021-5-169-175

## Введение

Актуальность темы статьи связана с изменениями норм в системе учета бюджетной сферы. На текущем этапе в соответствии с Программами разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на 2017–2019 гг. и 2018–2020 гг. целая серия норм учета прошла этап внедрения в практику государственных учреждений [12]. Под преобразование попали, в том числе, и учетные требования к запасам. Данный факт связан с началом действия с 1 января 2020 г. федерального стандарта бухгалтерского учета для

© Леухина Т.Л., 2021.

Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

© Leukhina T.L., 2021.

This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



организаций государственного сектора «Запасы» (далее – стандарт «Запасы») [2]. Необходимо сказать и о других стандартах, требования которых должны применяться совместно с названным актом в целях обеспечения принципа единства в системе учета в соответствии с п. 2 ст. 20 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ № 402-ФЗ) [1].

Целью исследования является получение доказательств в отношении соблюдения единства учетных норм запасов в организациях бюджетной сферы на современном этапе.

Для достижения поставленной цели в исследовании выделены следующие задачи:

- определить подчиненность норм учета материальных запасов в бюджетных организациях;
- раскрыть критерии выполнения полезности потенциала, заключенного в активе;
- привести и раскрыть логическую схему достижения критерия полезности, отраженного в материальном запасе.

## Литературный обзор

Система учета запасов в организациях бюджетной сферы выступает предметом научных работ современных ученых и экономистов-практиков. Интерес представляют работы последних лет.

Стоит обратить внимание на проблематику, которая поднята в статье О. Н. Свешниковой и Я. В. Корж [9]. В работе аргументирована зависимость оценки активов от фаз жизненного цикла при постановке на учет запасов, при их списании и отражении в отчетности на соответствующую дату. В статье описывается воздействие характера обменных операций на вид оценки материальных активов. Описаны случаи применения стоимости запасов по их чистой цене продажи. Итогом работы является вывод об альянсе бухгалтерских стандартов в коммерческой и государственной сфере деятельности. Необходимо отметить, что сделанные выводы в анализируемой статье обоснованы с точки зрения действующего нормативно-правового поля в области учета запасов.

Важные вопросы по применению стандарта «Запасы» и его использование в тандеме с другими нормативными актами раскрыты в статье доцента Т. С. Масловой [8]. Ученым рассмотрен понятийный аппарат и описаны виды оценок активов при их поступлении, а также выбытии применительно к каждому типу операций, упомянутых в федеральном стандарте. Значимое место в работе занимает структура счета с учетом аналитики и подстатей КОСГУ, которая дает наглядную картину единства требований Приказа Минфина России № 157н и других инструкции в зависимости от типа учреждения, Приказа Минфина России № 209н, а также методических рекомендаций к анализируемому в статье стандарту [4; 5]. Большая доля статьи уделена методике отражения учета поступления и выбытия активов в системе бухгалтерского учета. Несомненно, данная статья является значимой для практических работников в бюджетной сфере и представляет интерес, как для преподавателей, так и для студентов, занимающихся изучением новых требований к учету запасов, так как материал представлен в наглядной форме и содержит пояснения.

Методический интерес представляет статья эксперта журнала «Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение» Л. Семиной [10]. Знатоком в области учета в бюджетной сфере описаны группировки материальных активов, даны пояснения по определению учетной единицы запасов, раскрыты положения, касающиеся формирования оценки запасов, поступающих в учреждение, обусловленные фактом хозяйственной жизни, и другие аспекты. Работа является значимой с практической точки зрения.

Отметим вклад в развитие учета в организациях бюджетной сферы главного редактора журнала «Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение» О. Сизоновой [11; 12]. Так, на современном этапе реформирования учета специалистом описаны следующие методические аспекты учета запасов: фиксация различных видов активов в учетной системе с практическими примерами, порядок отражения резерва при уменьшении стоимости материальных активов с пояснениями по применению нормативной базы.

Обзор уместных источников показал недостаточную освещенность в научной литературе проблемных вопросов учета запасов и их решение в настоящее время, чему есть объективная причина – применение новых требований в данном направлении только второй год. При этом практика учета материальных активов в свете применения новых стандартов находит отражение в публикациях экспертов в области учета в организациях бюджетной сферы.

## Методические аспекты учета запасов

Необходимо указать на затруднения, возникающие при текущем учете запасов в деятельности учреждений – это получение ответа по правильному отражению того или иного факта хозяйственной жизни в учете, связанного с применением нужных требований учета запасов. Для решения данной проблемы необходимо руководствоваться нормами ст. 21 ФЗ № 402-ФЗ. Схематично это представлено на рисунке 1.



Составлено автором по материалам источника [14]

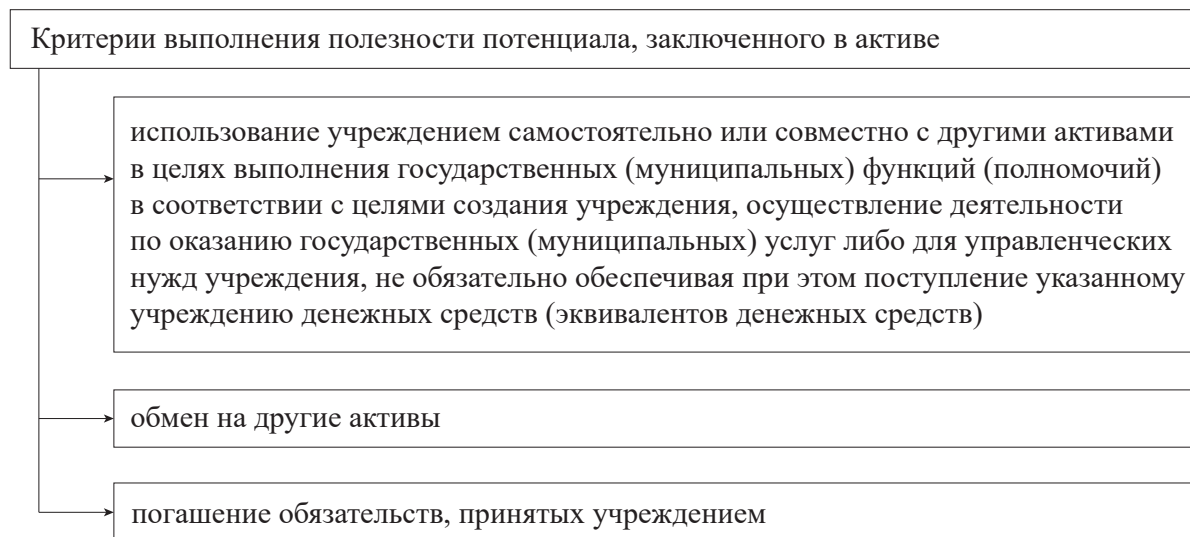
Рис. 1. Последовательность применения норм учета материальных запасов в организациях бюджетной сферы с точки зрения подчиненности

Данная схема наглядно показывает, что при возникновении сложного вопроса при учете запасов и его решении, стоит обратиться к иерархии законодательных и нормативно-правовых актов. Однако в практической деятельности учреждения бухгалтер может столкнуться с таким фактом, который не нашел отражение ни в стандартах, ни в инструкциях, ни в методических предписаниях. Поэтому способ учета для его правомерного применения следует зафиксировать во внутреннем стандарте учреждения, предварительно получив письменное согласование у своего учредителя, и далее держать на контроле позицию Минфина России по данному вопросу, которая может найти отражение в официальных письмах. В последнем случае позицию, описанную финансовым органом, необходимо сопоставить с точкой зрения учреждения.

Анализ федерального стандарта «Запасы» позволяет выделить несколько аспектов, принципиально новых в учете для организаций бюджетной сферы. От правильной интерпретации, реализации требований стандарта зависит достоверность и информативность отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с движением материальных ценностей в учетной системе учреждения, и остатков по счетам запасов.

Первоначально следует определиться с сущностью запасов с точки зрения учета. Данный вид объекта учета отражается в составе активов, фиксирование которых на балансовом учете зависит от ожидаемого поступления полезного потенциала или экономических выгод.

Таким образом, необходимо понимание того, что такое полезный потенциал и как его определить относительно конкретного вида актива, в том числе материальных ценностей. Для этого следует обратиться к федеральному стандарту «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее – стандарт «Концептуальные основы»), в котором говорится о пригодности актива для определенных целей (рис. 2) [3].

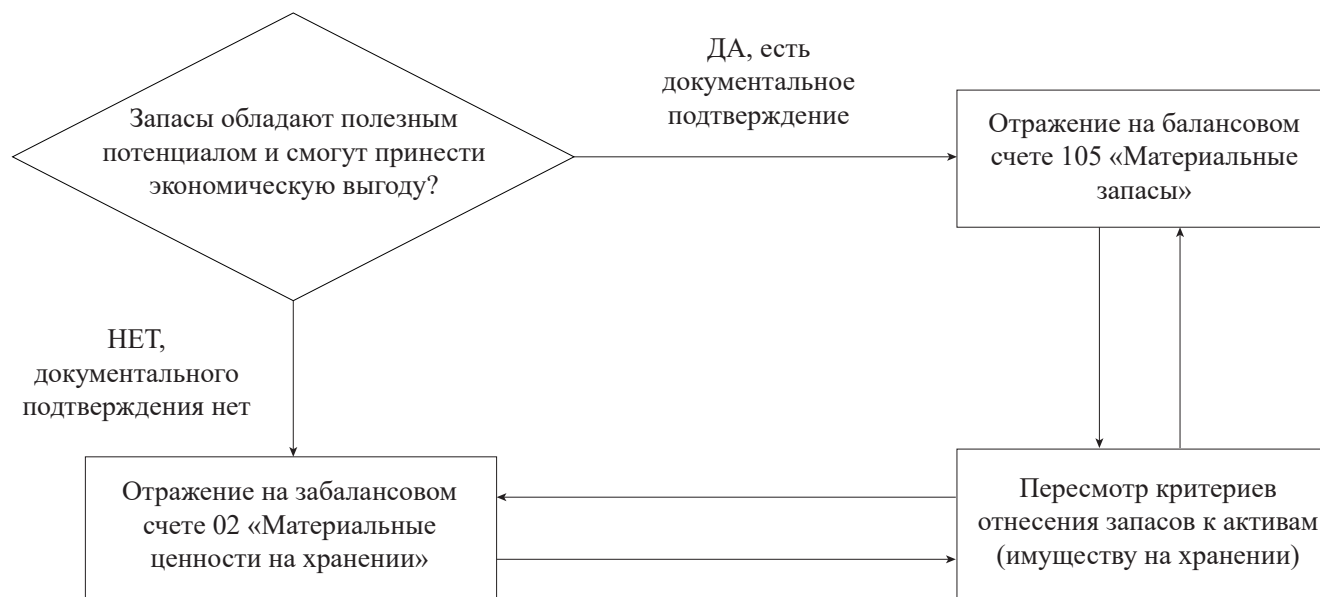


Составлено автором по материалам исследования

Рис. 2. Критерии выполнения полезности потенциала, заключенного в активе

Из рисунка 2 видно, что актив должен обладать полезным потенциалом, выполняя три критерия.

Применительно к запасам схематично отразим выполнение критерия полезности потенциала и экономической выгоды (рис. 3).



Составлено автором по материалам исследования

Рис. 3. Логическая схема выполнения критерия полезности, закрепленного в материальном запасе

Перед бухгалтером встает вопрос, когда же запасы будут обладать полезным потенциалом и экономической выгодой. Для выполнения указного условия должно быть получено документальное подтверждение, что закреплено в стандарте «Запасы», согласно п. 11 которого «принятие к бухгалтерскому учету приобретенных (полученных) материальных запасов осуществляется на основании первичных (сводных) учетных документов» [2]. Указанная норма дублируется в п. 1 ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ, п. 20 стандарта «Концептуальные основы», разд. 2 Методических рекомендаций по применению стандарта «Запасы» [1; 3; 7]. Стоит отметить, что это требование действует для материальных ценностей, приобретенных в результате обменной операции. К подтверждающим документам относятся:

- первичные учетные документы, предусмотренные договором (контрактом);
- приходный ордер на приемку материальных ценностей (нефинансовых активов) по форме 0504207, утвержденной Приказом 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» (далее – Приказ Минфина № 52н)[6].

Использование конкретных первичных учетных документов при поступлении материальных запасов должно быть зафиксировано в учетной политике учреждения, в том числе с утверждением используемых самостоятельно разработанных документов с наличием всех обязательных реквизитов, определенных п. 1 ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ [1].

В случае отсутствия документального доказательства объект должен быть поставлен на забалансовый учет на счет 02 «Материальные ценности на хранении». Как только в бухгалтерию учреждения поступает документ, подтверждающий то, как будут использоваться материальные ценности, у бухгалтера сразу возникает основание для принятия к учету запаса на балансовый счет 105 «Материальные запасы».

Описанная норма является новой для учета запасов в организациях бюджетной сферы и требует от бухгалтера применения своего профессионального суждения и соблюдения норм одновременно целой серии нормативных и внутренних стандартов.

Важным направлением учетной работы в части запасов является применение контрольного приема инвентаризации. Причем указание на применение на данный прием пересчета в стандарте «Запасы» не дается [2]. В этом случае бухгалтер должен руководствоваться нормами стандарта «Концептуальные основы», в котором определены требования к инвентаризации учетных объектов, осуществляющей для достижения цели представления достоверных данных в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [3].

Стоит отметить, что в федеральных стандартах пересмотр критериев отнесения запасов к активам или имуществу на хранении с точки зрения их полезности для выполнения основных функций и получения экономических выгод в будущем учреждением не относится к обязательной проверке. Следовательно, перед инвентаризационной комиссией с 2021 г. такая задача должна быть поставлена. Поэтому перед началом инвентаризации для всех работников инвентаризационных комиссий следует провести обучение или дать пояснения о порядке выявления признаков, присущих запасам, в которых заложен или не заложен полезный потенциал. Также важно провести разъяснительную работу среди работников комиссии по поступлению и выбытию активов, которая будет принимать решение о списании материальных ценностей со счета 105 «Материальные запасы» на забалансовый учет или наоборот.

Таким образом, в ходе инвентаризации объектов учета проверяющими выявляются материальные ценности, которые перестали отвечать критериям активов, то есть в отношении их установлена невозможность достижения в будущем экономических выгод и получения полезного потенциала. На основании решения комиссии по поступлению при появлении подтверждающего документа, материальные ценности будут признаны запасом и отражены на счете 105 «Материальные запасы».

Списание с балансового учета материальных ценностей должно быть правильно отражено документально. Унифицированные первичные учетные документы по движению запасов установлены Приказом Минфина № 52н, согласно которому в целях соблюдения норм п. 40 стандарта «Запасы» вследствие отсутствия полезного потенциала, заложенного в материальных ценностях, должен быть оформлен акт о списании материальных запасов по форме 0504230 [2; 6]. В данной ситуации Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения по форме 0504210 не является документом, свидетельствующим о выбытии запасов.

Так как перед бухгалтерским аппаратом становится новая задача, то для ее выполнения в целях соблюдения учетных норм требуется внести изменения в график документооборота по движению запасов как акта учетной политики учреждения.

Таким образом, новые стандарты требуют применения профессионального суждения бухгалтера в части принятия решения о постановке на балансовый или забалансовый учет запасов, учитывая критерий полезного потенциала и экономической выгоды.

## Заключение

Поставленные в разделе статьи «Постановка проблемы» задачи реализованы следующим образом:

- подчиненность норм учета материальных запасов в бюджетных организациях реализована на рисунке 1;
- критерии выполнения полезности потенциала, заключенного в активе, раскрыты на рисунке 2;
- логическая схема достижения критерия полезности, отраженного в материальном запасе, приведена на рисунке 3.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о том, что нормы действующих стандартов по учету материальных запасов в организациях бюджетной сферы всех уровней строятся на принципе единства требований.

### *Библиографический список*

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 20.02.2021).
2. Приказ Минфина России от 07.12.2018 № 256н (ред. от 19.12.2019) «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_315851/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_315851/) (дата обращения: 20.02.2021).
3. Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н (ред. от 30.06.2020) «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216121/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/) (дата обращения: 20.02.2021).
4. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 14.09.2020) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107750/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/) (дата обращения: 20.02.2021).
5. Приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н (ред. от 29.09.2020) «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_284955/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_284955/) (дата обращения: 20.02.2021).
6. Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н (ред. от 15.06.2020) «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» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_177766/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766/) (дата обращения: 20.02.2021).
7. Письмо Минфина России от 01.08.2019 № 02-07-07/58075 «О направлении Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_330856/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_330856/) (дата обращения: 20.02.2021).
8. Маслова, Т. С. Учет материальных запасов в условиях применения федерального стандарта для организаций государственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 1 (481). – С. 8–17.
9. Свешникова, О. Н., Корж, Я. В. Материальные запасы бюджетных учреждений: реальность и перспективы стандартизации бухгалтерского учета для организаций государственного сектора // Вестник Евразийской науки. – 2018. – Т. 10, № 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf> (дата обращения: 20.02.2021).

10. Семина, Л. Стандарт «Запасы»: требования к учету материальных запасов // Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 4. – С. 41–51.
11. Сизонова, О. Учет отдельных видов материальных запасов // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 8. – С. 35–43.
12. Сизонова, О. Резерв под снижение стоимости материальных запасов // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 10. – С. 24–28.

#### References

1. Federal Law No. 402-FZ dated on December 6, 2011 (as amended, dated on July 26, 2019) “On Accounting”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (accessed 20.02.2021).
2. Order of the Ministry of Finance of Russia No. 256n, dated on December 7, 2018 (as amended, dated on December 19, 2019) “On the Approval of the Federal Accounting Standard for Public Sector Organizations “Inventories”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_315851/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_315851/) (accessed 20.02.2021).
3. Order of the Ministry of Finance of Russia No. 256n dated on December 31, 2016 (as amended, dated on June 30, 2020) “On the Approval of the Federal Accounting Standard for Public Sector Organizations “Conceptual Foundations of Accounting and Reporting of Public Sector Organizations”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216121/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/) (accessed 20.02.2021).
4. Order of the Ministry of Finance of Russia No. 157n dated on December 1, 2010 (as amended, dated on September 14, 2020) “On the Approval of the Unified Chart of Accounts for Accounting for State Authorities (State Bodies), Local Self-Government Bodies, Management Bodies of State Extra-budgetary Funds, State Academies of Sciences, State (Municipal) Institutions and Instructions for its Application”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107750/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/) (accessed 20.02.2021).
5. Order of the Ministry of Finance of Russia No. 209n dated on November 29, 2017 (as amended, dated on September 29, 2020) “On the Approval of the Procedure for the Application of the Classification of Operations of the General Government Sector”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_284955/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_284955/) (accessed 20.02.2021).
6. Order of the Ministry of Finance of Russia No. 52n dated on March 30 .2015 (as amended, dated on June 15, 2020) “On the Approval of the Forms of Primary Accounting Documents and Accounting Registers used by State Authorities (State Bodies), Local Authorities, Governing Bodies of State Extra-Budgetary Funds, State (Municipal) Institutions, and Methodological Instructions for Their Application”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_177766/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766/) (accessed 20.02.2021).
7. Letter of the Ministry of Finance of Russia No. 02-07-07/58075 dated on August 1, 2019 “On the Direction of the Methodological Recommendations on the Application of the Federal Accounting Standard for Public Sector Organizations “Reserves”, *Legal reference system “ConsultantPlus”*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_330856/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_330856/) (accessed 20.02.2021).
8. Maslova T. S. Accounting for inventories in the context of applying the federal standard for public sector organizations, *Bukhgalterskii uchet v budzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, 2020, no. 1 (481), pp. 8–17. (In Russian).
9. Sveshnikova O. N., Korzh Ya. V. Inventories budgetary institutions: the reality and prospects for standardizing of accounting for public sector organizations, *The Eurasian Scientific Journal*, 2018, vol. 10, no. 2. Available at: <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf> (accessed 20.02.2021). (In Russian).
10. Semina L. Standard “Inventories”: requirements for accounting for inventories, *Uchrezhdeniya kul`tury i iskusstva: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2020, no. 4, pp. 41–51. (In Russian).
11. Sizonova O. Accounting for certain types of material reserves, *Avtonomnye uchrezhdeniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2020, no. 8, pp. 35–43. (In Russian).
12. Sizonova O. Reserve for the reduction of the cost of inventories, *Avtonomnye uchrezhdeniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2020, no. 10, pp. 24–28. (In Russian).