

Терегулова А.З., Шашкова Т.Н. ©

Магистр, доцент, к.э.н., кафедра Бухгалтерского учета, анализа и статистики,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Уфимский филиал

## СТАНДАРТЫ ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ: АСПЕКТЫ РАЗРАБОТКИ

### *Аннотация*

*В статье раскрыта актуальность стандартов учета государственных учреждений, определено содержание стандарта по учету материальных запасов, даны рекомендации по формированию.*

**Ключевые слова:** государственные учреждения, бюджетный учет, учет материальных запасов, учетная политика, стандарты учета

**Keywords:** state institutions, budgetary accounting, inventory accounting, accounting policy, accounting standards

С принятием нового закона о бухгалтерском учете 402-ФЗ в системе нормативного регулирования российского бухгалтерского учета термин стандарт определяется, как документ, который устанавливает необходимые требования и допустимые способы ведения бухгалтерского учета. Стандарт экономического субъекта предназначен для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета [6].

Федеральный закон 402-ФЗ содержит три категории стандартов: федеральные, отраслевые и стандарты экономического субъекта. В рамках статьи даны рекомендации по формированию типового внутреннего стандарта по учету материальных запасов, содержащего применяемые методики учета с отражением отраслевой специфики. Данный стандарт может формироваться как часть учетной политики государственного учреждения, либо как элемент совокупности внутренних стандартов [5, 17].

В настоящее время учетная политика является основным документом, регламентирующим бухгалтерский учет на уровне отдельных учреждений [3]. Как показывает практика, в большинстве случаев составление учетной политики сводится к простому цитированию нормативных документов, многие сложные вопросы не раскрываются, либо отражаются общими фразами.

Формирование стандарта экономического стандарта дает ряд преимуществ: более полный охват вопросов учета на уровне учреждений, возможность раскрытия вопросов отраслевой и организационной специфики. Кроме того, обеспечение непрерывности учетного процесса, и его унификации в длительной перспективе, расширение возможностей по разработке и введению в действие новых стандартов экономического субъекта, внесение дополнений и изменений в ранее разработанные и утвержденные стандарты вне зависимости от временных факторов [2].

Если организация принимает решение о разработке стандарта экономического субъекта, то все вопросы по порядку разработки, утверждения, внесения изменений также определяются ей самостоятельно.

Следует отметить, что стандарты экономического субъекта должны отражать специфику его деятельности и соответственно бухгалтерского учета, содержать методические и организационные указания, которые позволят формировать достоверную и полную информацию о наличии и состоянии материальных запасов.

В настоящее время на законодательном уровне порядок разработки и содержание стандартов экономического субъекта не определен. Стандарты экономического субъекта должны быть направлены на обеспечение качества бюджетного учета, повышение его информативности, достоверности. Формирование элемента учетной политики по материальным

запасам в качестве отдельного стандарта экономического субъекта позволяет в полной мере раскрыть отраслевую специфику учета материальных запасов в государственных учреждениях здравоохранения.

На рисунке 1 представлено примерное содержание стандарта экономического субъекта.

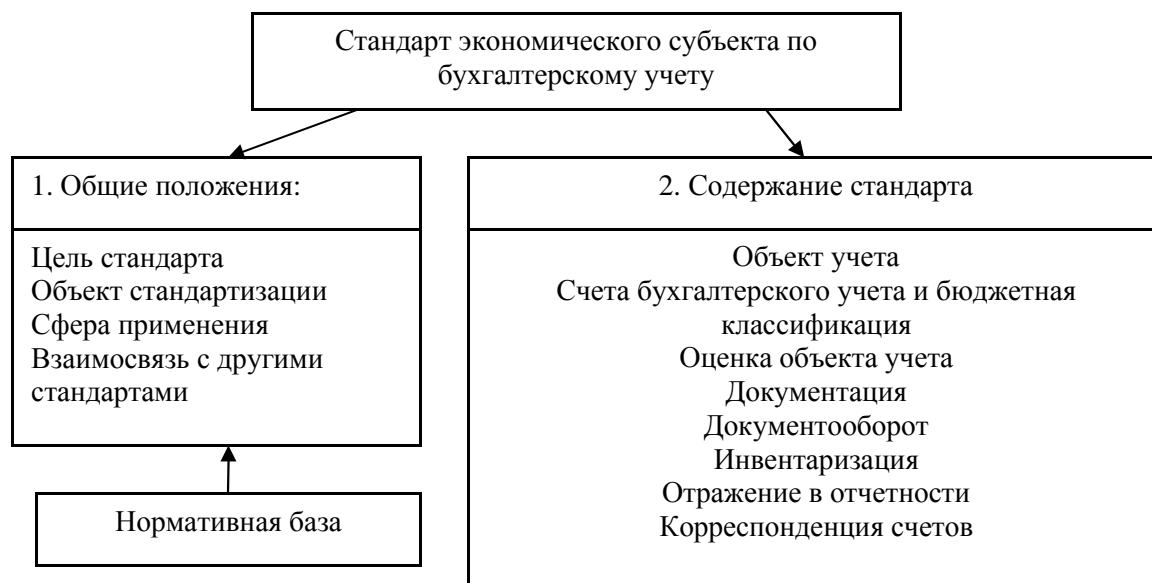


Рис. 1. Структура типового стандарта экономического субъекта

На начальном этапе, в процессе разработки стандарта по бухгалтерскому учету материальных запасов необходимо определить структуру стандарта. В структуре стандарта должны найти отражение как общие вопросы, цели стандарта, объектов, сферы применения, так и вопросы, раскрывающие непосредственно специфику учета на определенном участке.

Содержание с учетом специфики как бухгалтерского учета в государственном учреждении, так и особенностей материальных запасов, применяемых в здравоохранении, таблица 1.

Таблица 1

**Рекомендации по формированию и содержанию стандарта**

Наименование раздела	Разъяснения по содержанию материальных запасы
1	2
1. Общие сведения	
Общие положения	В данном разделе дается определение целей, объектов и сферы применения стандарта, а также взаимосвязи с другими стандартами
Нормативная база	Следует указать основные нормативные документы, которые регламентируют сферу стандарта
2. Бухгалтерский учет материальных запасов:	
Определение объекта учета	В случае материальных запасов определение в полном соответствии с п.99 Инструкции 157н
Счета бухгалтерского учета Бюджетная классификация	Указать счета учета в соответствии с требованиями нормативных документов, коды бюджетной классификации. В целях повышения информативности учета и планирования определить соответствие конкретных видов материальных запасов субсчетам, ввести дополнительные счета и коды классификации

Оценка объекта учета	Определить оценку запасов при поступлении и списании по наиболее востребованным группам запасов, определить также единицу учета
Документация Документооборот	Необходимо указать конкретные используемые первичные документы, регистры бухгалтерского учета График документооборота можно представить в виде схемы или таблицы по формированию и обработке документов
Инвентаризация	Указать сроки проведения, состав комиссий (пофамильный список в приложение к стандарту, может ежегодно обновляться)
Отражение в отчетности	Указать формы бюджетной отчетности, в которых содержатся сведения по запасам (можно вынести в приложение к стандарту)
Корреспонденция счетов	Указать проводки, используемые в бюджетном учете учреждения

Локальные нормативные документы государственных учреждений формируются на нормативно-методической основе, включающей: закон о бухгалтерском учете 402-ФЗ, Инструкции 157н, 162н, Приказ Минфина 173н, Положение о документах и документообороте № 105 от 29.07.83, Приказ Минфина РФ от 28.12.2010 г. № 191н, и другие положения, рекомендации, указания, входящие в сферу регулирования вопросов учета.

Рассмотрим более подробно рекомендации по формированию внутренних стандартов в контексте учета материальных запасов. Методические и организационные вопросы учета отражаются в соответствии с требованиями нормативных документов, но с необходимой степенью разъяснения и конкретизации в отдельных пунктах.

В составе общих положений стандарта необходимо указать основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться на данном участке учета.

Цель стандарта предлагается сформулировать следующим образом: определение единого подхода к организации и методике бюджетного учета материальных запасов в государственном учреждении.

Объектом стандартизации является объект учета и связанные с ним факты хозяйственной жизни, в данном случае это материальные запасы и операции по их приобретению и использованию.

Сферой применения стандарта является финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта, государственного учреждения здравоохранения, который использует стандарт. Данный стандарт может использоваться отдельно от учетной политики, либо как ее элемент, совместно с другими стандартами.

При раскрытии непосредственного содержания в первую очередь дается определение объекта учета. В данном случае рекомендуется определить объект учета, материальные запасы государственного учреждения, по перечню пункта 99 Инструкции 157н [1]. Следует дать общее определение материальных запасов, и сослаться на Инструкцию, для отдельных учреждений рекомендовано указать помимо общего определения, основные виды применяемых запасов.

Используемые для учета материалов счета бюджетного учета также определяются нормативными документами, это совокупность аналитических счетов, по основным видам запасов, счета 10500 «Материальные запасы». В Инструкции по бюджетному учету дана информация о составе материальных запасов по субсчетам, но для учреждений здравоохранения, которые имеют разнообразную номенклатуру не только по лекарственным средствам, но и по разнообразным изделиям медицинского назначения, расходным материалам, актуален вопрос четкого определения того, какие именно виды медицинских материалов на каких субсчетах учитываются. Для этого учреждению в рамках своего стандарта по учету материальных запасов необходимо разделить и классифицировать основные виды

используемых медикаментов и иных материалов по субсчетам в соответствии с требованиями нормативных документов и структуры финансирования по статьям расходов, таблица 2.

Таблица 2

**Пример распределения по аналитическим счетам видов материальных запасов**

Аналитические счета	Состав
1	2
105.31 Медикаменты и перевязочные средства	Лекарственные средства, вакцины, сыворотки, лабораторные расходные материалы, стоматологические расходные материалы, перевязочные средства, одноразовые шприцы, системы, одноразовые: пеленки, перчатки, шапочки, шпатели, простыни, рентгеновские пленки
105.32 Продукты питания	Продукты питания, спецпитание
105.35 Мягкий инвентарь	Мягкий инвентарь: халаты, простыни, костюмы медицинские, обувь и пр.
105.36 Прочие материальные запасы	Хозяйственные материалы, канцелярские товары, бумага для ЭКГ, лабораторные стекла, пробирки, запчасти для приборов, дезинфицирующие средства, бланки, кроме бланков строгой отчетности

Для детализации в рамках стандарта допускается введение дополнительных аналитических субсчетов к счету 10500 «Материальные запасы». А также применение дополнительной детализации кода 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» для оценки исполнения смет, расходов на приобретение отдельных видов материальных запасов.



Рис. 2. Детализация счета и кодов бюджетной классификации

На рисунке 2 представлен пример детализации по дополнительным аналитическим счетам и кодам бюджетной классификации, проведенный в разрезе основных видов, типов применяемых в учреждениях здравоохранения медикаментов.

Такой подход к дополнительной расшифровке по видам материальных запасов позволяет отслеживать их движение и наличие в разрезе наиболее востребованных в медицинских целях материалов. В случае необходимости возможно подобное разделение и по остальным видам материалов.

По всем видам запасов при поступлении в учреждение оценка идет по первоначальной стоимости в полном соответствии с Инструкцией 157н. Материальные запасы при поступлении учитываются по их первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических вложений в их приобретение и (или) изготовление [1]. При списании с учета нужно уточнить, по каким видам запасов идет оценка по средней фактической стоимости, а по каким видам по стоимости каждой единицы, поскольку бюджетный учет не предусматривает иных методов оценки:

В разделе документации и документооборота стандарта указываются используемые первичные документы и учетные регистры, формируется график документооборота на данном участке учета. Отдельно указываются документы для учета ценностей, применяемые материально-ответственными лицами - Книги учета материальных ценностей или карточки учета [4].

Следует указать сроки проведения инвентаризации по материальным запасам ежегодно по состоянию на 01 октября каждого года, дополнительные инвентаризации при смене материально ответственных лиц, выявлении фактов хищений, недостач, проведении мероприятий внутреннего контроля. В приложении к стандарту привести состав комиссии по инвентаризации материальных запасов.

Отражение информации по материальным запасам в отчетности. В данном пункте указать, что отчетная информация по запасам формируется по данным главной книги и других регистров бюджетного учета, например, в табличной форме перечислить отчетные формы, содержащие информацию по материальным запасам.

Также необходимо указать корреспонденцию счетов по операциям на данном участке учета. В случае применения дополнительных аналитических счетов, привести корреспонденцию с их использованием.

Для учреждений здравоохранения приобретение и движение лекарственных средств составляет значительную долю от объема всех материальных запасов, поэтому в дополнение к стандарту рекомендуется сформировать краткую инструкцию для материально ответственных лиц о порядке обращения лекарственных средств и медицинских материалов в отделениях и подразделениях. Нормативную основу разработки такого руководства составляют различные приказы и указания по учету медикаментов, сильнодействующих препаратов, которые так же, как и нормативная база бухгалтерского учета, представляют собой сложную систему. Структура инструкции отражает порядок работы лиц с полученными из аптек различными видами медицинских препаратов и расходных материалов

Разработка стандарта экономического субъекта по учету материальных запасов позволяет государственному учреждению здравоохранения в полной мере раскрыть основные организационные и методические положения, отразить специфические вопросы по использованию дополнительных аналитических счетов и кодов бюджетной классификации, что даст возможность повысить качество и достоверность учетной информации по материальным запасам, для принятия верных решений.

### **Литература**

1. Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению». - [Электронный ресурс].- Доступ из справ.-правовой системы Гарант;
2. Татаров К.Ю. Стандарты экономического субъекта в практике строительных организаций. // Бухучет в строительных организациях. - 2012. - №10. - [Электронный ресурс].- Доступ из справ.-правовой системы Гарант;
3. Терегулова А. Учетная политика государственного учреждения: аспекты формирования. // Интеллектуальный потенциал XXI века: ступени познания: Сборник материалов XVI Молодежной международной научно-практической конференции. - Новосибирск: ЦРНС - 2013. - 158 с.

4. Терегулова А., Шашкова Т. Документальное оформление движения материальных запасов в бюджетном учете. // Сборник трудов XXXII Международной научно-практической конференции Экономика и современный менеджмент: теория и практика. - Новосибирск: СибАК - 2013. - 246 с.
5. Учетная политика государственного (муниципального) учреждения./ В.И.Нестеров. - М.: Дело и Сервис, 2012. - 160 с.
6. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». - [Электронный ресурс].- Доступ из справ.-правовой системы Гарант.