

Бондаренко Н. М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпропетровського національного університету
імені Олеся Гончара*

Bondarenko N. M.

*Ph.D in Economics, Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Economic Informatics
Oles Honchar Dnipropetrovsk National University*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

FEATURES OF INVENTORY ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Анотація. Запаси посідають домінуючу позицію у структурі витрат бюджетних установ, їх облік і оцінка впливають на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан. Тому в умовах законодавчих змін організація їх обліку є досить важливим питанням. У статті розглянуто питання сутності запасів, основні аспекти складових їх елементів. Досліджено наявну методика їхнього обліку, визначено Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Обліково-бухгалтерська інформація про облік запасів відіграє особливо важливу роль у процесі прийняття рішень, що стосуються розвитку суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: бюджетні установи, запаси, бухгалтерський облік, первісна вартість, оцінка, рахунки, План рахунків, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Вступ та постановка проблеми. Із запровадженням в Україні НП(С)БОДС із 1 січня 2015 року відбуваються зміни у системі обліку в бюджетних установах. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі регламентують облік за різними об'єктами і переважно відповідають міжнародним стандартам. Внаслідок проведеної реформи бухгалтерського обліку внесено низку вагомих змін, що суттєво впливають на розкриття облікової інформації. Нові підходи до організації і ведення бухгалтерського обліку передбачають його перебудову на підґрунті нових принципів, процедур та методів, які знаходять своє відображення в обліковій політиці і використовуються для складання фінансової звітності.

Категорія «запаси» широко використовується у бюджетних установах, основним продуктом діяльності яких є послуги. До запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують її функціонування, витрачання яких планується здійснити протягом року. На відміну від госпрозрахункових підприємств, в бюджетних установах під час використання запасів їхня вартість не відноситься до собівартості послуг чи діяльності установи, а списується на видатки кошторису за відповідним кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ). При цьому використання запасів протягом поточного бюджетного періоду не є обов'язковим: частина їх може бути перехідними залишками на наступний бюджетний рік для того, щоб забезпечити її діяльність на початку нового року. Використання запасів здійснюється тільки на передбачені статутними документами завдання або ж у процесі надання платних послуг, що передбачені кошторисом установи.

Слід визнати, що в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік запасів є однією з найскладніших і найвідповідальніших ділянок, яка вимагає скрупульозності, відповідальності та значних затрат робочого часу через значну кількість об'єктів обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку запасів у бюджетних установах досліджує низка учених, серед яких провідні місця посідають Ф. Бутинець, Л. Гуцайлюк, Р. Джога, С. Свірко. Також у вітчизняній науковій літературі, присвяченій питанням обліку в бюджетних установах, науковці вивчають питання модернізації бюджетного обліку, що відбувається на тлі зазначених змін. Зокрема, за останні роки внесок у наукове обґрунтування згаданих проблем зробили О. Дорошенко, Т. Єфіменко, С. Свірко, Н. Сушко та інші вчені. З урахуванням вагомого здобутку вищенаведених вчених сьогодні, в умовах законодавчих змін, залишається актуальним питання дослідження методика обліку запасів бюджетних установ.

Метою роботи є дослідження та узагальнення теоретичних аспектів обліку запасів, визначення їх місця в системі обліку бюджетних установ.

Результати дослідження. Як і всі типові підприємства, бюджетні установи під час своєї фінансово-господарської діяльності, здобувають та використовують різні матеріальні цінності.

Запаси є найбільш значною частиною активів бюджетної установи, їх облік і оцінка впливають на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан. Бухгалтерський облік запасів суб'єктів державного сектору регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11, які застосовуються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203.

Трактування поняття «запаси бюджетних установ» відображено у табл. 1.

Підходи до трактування поняття «запаси бюджетних установ»

Джерело	Визначення
П. Атамас [1, с. 180]	Матеріальні запаси – це частина майна, що використовується у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг; призначається для продажу безпосередньо або після відповідної обробки; використовується для управлінських потреб організації.
Р.Т. Джога [2]	Запаси – комплексна категорія, певна частина об’єктів якої з очікуваним терміном використання, що становить один рік, забезпечує функціонування зазначених суб’єктів господарювання протягом року, а решта виступає результатом специфічних для бюджетних установ видів діяльності з виготовлення продукції.
Т.В. Канєва [3, с. 117]	Запаси – це оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року; засоби, які ще не задіяні у виробничому процесі і які забезпечують його безперервність.
О.В. Аргюх, В.Ф. Максимова [4, с. 107]	Під запасами бюджетних установ розуміють різноманітні матеріальні елементи, що використовуються у процесі діяльності як предмети праці менш одного року.
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 [5]	Запаси визначено як оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг), а також будуть використані, як очікується, впродовж одного року.
НП(С)БО 123 «Запаси» [6]	Запаси – це активи, які: – утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі звичайної діяльності суб’єкта державного сектору для подальшого споживання; – перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, під час виконання робіт, надання послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта державного сектору.

Отже, з приведених трактувань поняття «запаси» можна зазначити, що кожен автор має свій концептуальний підхід до його трактування, але, на нашу

думку, найточнішим є визначення запасів відповідно до НП(С)БО 123 «Запаси», який сьогодні розкриває організаційні питання обліку запасів у бюджетних установах.

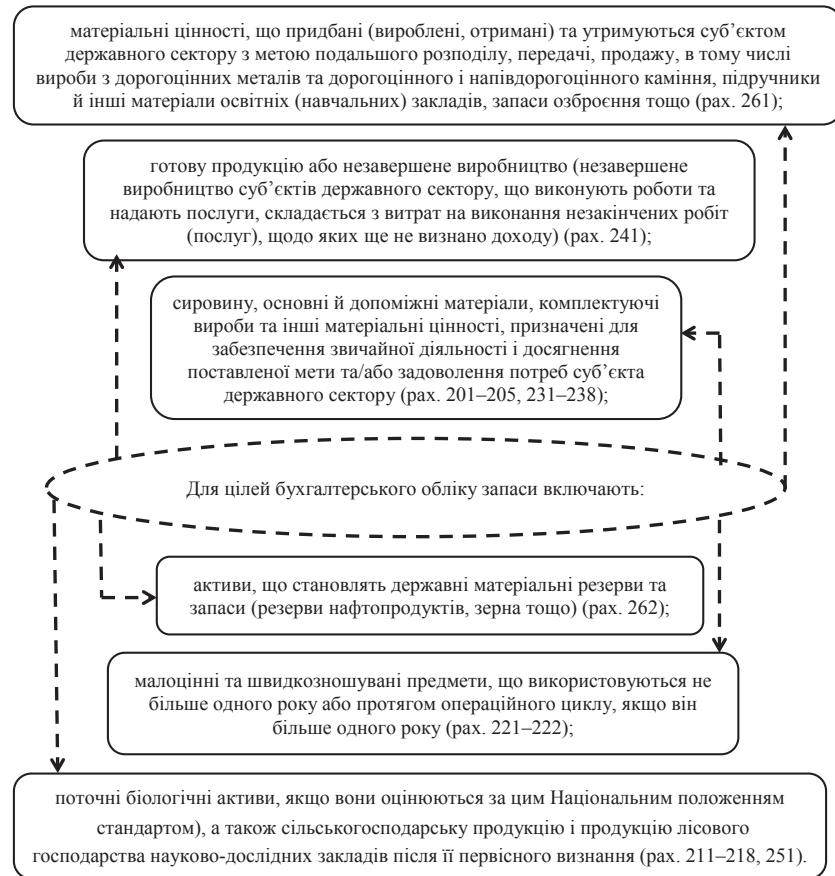


Рис. 1. Групування запасів установ державного сектору

Запаси бюджетної установи визнаються активом, якщо вартість запасів можна достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб’єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов’язаних з їх використанням, а також вони мають потенціал корисності.

Слід наголосити на тому, що одиницею обліку запасів може бути їх найменування або вид (група). Суб’єкти державного сектору визначають у наказі про облікову політику одиницю обліку запасів, яка має бути уніфікованою в певній галузі з урахуванням її специфіки діяльності. Використання запасів в установі відбувається відповідно до наказів центральних органів виконавчої влади, а якщо таких зазначень немає, то установка на власний розсуд встановлює термін використання в момент придбання.

До запасів установ державного сектору, згідно з НП(С)БОДС 123, відносять такі (рис. 1) [6; 8].

В бухгалтерському обліку, незважаючи на шляхи надходження запасів, а саме придбання їх або створення, зарахування на баланс відбувається за первісною вартістю. Відтепер первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), а також приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих

цілях [6]. Однак окремого рахунку для накопичення первісної вартості запасів немає: для цього використовуються відповідні субрахунки, призначені для обліку запасів.

Порядок визначення первісної вартості запасів залежно від способу їх отримання установою наведено в табл. 2.

НП(С)БОДС 123 передбачає перелік витрат, які не відносяться до первісної вартості, а безпосередньо належать до того періоду, в якому ці витрати були здійснені (встановлені):

- нестачі запасів і понаднормові витрати;
- фінансові витрати;
- витрати на зберігання, окрім тих, що будуть використовуватись перед подальшим етапом;

– загальногосподарські витрати та інші, які не пов'язані безпосередньо з придбанням та поставкою запасів, а також доведенням їх до придатного для запланованого використання стану;

- збутові витрати.

Особливістю формування первісної вартості в бюджетних установах є те, що витрати, пов'язані з наймом транспорту для перевезення запасів, відносяться до видатків організації за відповідними кодами економічної класифікації, за якими вони передбачені в кошторисі доходів та видатків, а також не включаються до первісної вартості придбаних запасів.

Також до збільшення первісної вартості запасів не відносяться суми ПДВ, сплаченого під час придбання запасів, що списується на видатки бюджетних організацій.

Особливого контролю потребують транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості. Їх варто відносити до певних груп, видів матеріалів; якщо ж ці витрати можна достовірно визначити, то вони відносяться до придбаних запасів.

Суб'єкт державного сектору самостійно визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат.

По-перше, сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів.

По-друге, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Щодо оцінки запасів, то, згідно з НП(С)БО 123, оцінка запасів на дату балансу відображається за найменшою з двох оцінок, а саме первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [6].

Під час зниження ціни запасів, псування або втрати вигоди оцінка проводиться за чистою вартістю реалізації. Під час перевищення суми купівельної вартості над чистою вартістю реалізації різниця списується на витрати звітної періоду. Дохід визначається, якщо вартість реалізації запасів, які були уцінені, збільшується на суму, не більшу суми за попереднім замовленням.

Відповідно до п. 4 розд. IV НП(С)БОДС 123 вибуття запасів (відпуск запасів у виробництво, з виробництва, продажу, інше вибуття) оцінюється за трьома методами, а саме за :

- методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- методом середньозваженої собівартості;
- методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Таблиця 2

Порядок визначення первісної вартості запасів [6]

Спосіб отримання запасів	Визначення первісної вартості
Придбання запасів за плату	Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: – сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; – сума ввізного мита; – сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам держсектору; – транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); – інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях; до таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта держсектору на доопрацювання й підвищення якісно технічних характеристик запасів.
Виготовлення власними силами	Первісною вартістю запасів є виробнича собівартість, яка визначається за відповідними НП(С) БОДС. Порядок формування виробничої собівартості визначено в розд. IV Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору. Виробнича собівартість включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати [7].
Отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб	Первісною вартістю запасів може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123.
Отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору	Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта держсектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123. У разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості запасів первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.
Отримання в результаті обміну на інші запаси.	Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а якщо така вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості цих запасів, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

Сутність методів оцінки вибуття запасів [6]

Метод оцінки запасів	Сутність методу оцінки
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.
Метод середньозваженої собівартості запасів (щомісячної або періодичної)	Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці.
	Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.
Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Сутність цих методів наведена у табл. 3.

Бюджетна установа для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовує лише один із наведених методів. При цьому вибраний метод оцінки вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику, яка має бути єдиною у відповідній галузі. Найбільш поширеною оцінкою вибуття запасів у бюджетній сфері є оцінка запасів за методом ФІФО, застосування якого є доцільним для оцінки запасів під час їх відпуску у виробництво.

Ефективне використання матеріальних цінностей у бюджетній установі є запорукою тривалого її функціонування. Щоб процес був якомога злагодженим та точним, установи державного сектору економіки приділяють значну увагу обліку, контролю та аналізу запасів. Кожний напрям окремо не дасть високого результату, тому установа повинна бути зацікавлена у високій якості кожного з них.

Оскільки ведення обліку регламентоване законодавством України, перед відділом бухгалтерії постає завдання виконувати всі затверджені інструкції та положення. За допомогою чіткого ведення обліку відбувається відображення всіх сторін діяльності бюджетної установи на всіх її рівнях. Завдання обліку запасів певною мірою своєрідні та зосереджують свою увагу на таких важливих аспектах:

- 1) правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- 2) контроль за збереженням та рухом запасів на складах;
- 3) контроль за раціональним використанням запасів та додержанням норм їх використання;
- 4) своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання;
- 5) дотримання чинного законодавства з обліку запасів [9].

Список використаних джерел:

1. Атамас П. Облік у Бюджетних установах : [навчальний посібник для студента] / П. Атамас. – 2009. – 288 с.
2. Джога Р. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник для студента] / Р. Джога. – 2011. – 384 с.
3. Канева Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник для студента] / Т. Канева. – 2004. – 180 с.
4. Облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / [О. Артюх, В. Максимова, Т. Черкашина]. – О. : ОНЕУ ; Рота-принт, 2013. – 264 с.
5. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ № 125 : Наказ від 8 грудня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору : затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua>.
8. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
9. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / [М. Михайлов, М. Телегунь, О. Славкова]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 384 с.

Успішне виконання завдань, що стоять перед обліком, можливе лише за умови правильної організації первинного обліку, тобто оформлення документами різних господарських операцій з метою одержання початкових (первинних) даних. Первинна інформація дає можливість одержати показники, які необхідні для успішного керівництва.

Удосконалення організації обліку запасів, посилення його контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю бюджетних організацій є основою дотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Висока якість облікової інформації створює умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

Висновки. Облік запасів посідає важливе місце у формуванні витрат бюджетних установ, оскільки безпомилково відображена інформація про облік запасів, їх класифікацію та оцінку, визнання, термін експлуатації, методи вибуття дає змогу виготовити достеменне обліково-аналітичне забезпечення керівництва державними фінансами.

Модернізація обліку в державному секторі, зокрема стосовно обліку запасів, призвичаює вітчизняну облікову діяльність до міжнародних стандартів, що дає змогу створювати більш результативне інформаційне забезпечення для управління державними фінансами.

Основним нормативним документом, який призначається для ведення обліку запасів, виступає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси».

Сьогодні діяльність бюджетних установ регулюється великою кількістю законодавчих та нормативно-правових актів. Як показує практика, в Україні відбуваються досить часті зміни в законодавстві, що тягне за собою можливі помилки в операціях із запасами. На нашу думку, система внутрішнього контролю може допомогти запобігти масштабним помилкам.

Аннотация. Запасы занимают доминирующую позицию в структуре расходов бюджетных учреждений, их учет и оценка влияют на результаты деятельности учреждения и на раскрытие информации о его финансовом состоянии. Поэтому в условиях законодательных изменений организация их учета является достаточно важным вопросом. В статье рассмотрены вопросы сущности запасов, основные аспекты составляющих их элементов. Исследована существующая методика их учета, определенная Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе. Учетно-бухгалтерская информация об учете запасов играет особо важную роль в процессе принятия решений, касающихся развития субъектов государственного сектора.

Ключевые слова: бюджетные организации, запасы, бухгалтерский учет, первоначальная стоимость, оценка, счета, План счетов, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе.

Summary. Inventories are occupying a dominant position in the structure of expenditures of budgetary institutions, their accounting and valuation impact on results of operations and disclosures about its financial condition. Therefore, in the context of legislative amendments, organization of their accounting is quite an important question. The article considers the issues of nature reserves, the main aspects of the components. Researched existing methods of accounting, certain National provisions (standards) of accounting in the public sector. Accounting information about the inventory plays a particularly important role in the decision-making process concerning the development of public sector entities.

Key words: budgetary institutions, inventory, accounting, original cost, rating, accounts, chart of accounts, National provisions (standards) of accounting in the public sector.

УДК 338.332.1

Боровік Л. В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів
Херсонського державного аграрного університету*

Borovik L. V.

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Associate Professor, Department of Accounting and Auditing and Finance
Kherson State Agrarian University*

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИМИ РЕСУРСАМИ В АГРАРНІЙ ГАЛУЗІ

THEORETICAL ASPECTS OF IMPROVING THE MANAGEMENT OF INVESTMENT RESOURCES IN THE AGRARIAN SECTOR

Анотація. У статті досліджено чинники, які теоретично можуть впливати на покращення функціонування механізму управління інвестиційними ресурсами аграрної галузі. Зроблено висновки щодо підвищення рівня якості управління інвестиційними ресурсами та забезпечення прозорості їх використання у сільському господарстві.

Ключові слова: аграрна галузь, фінанси, комерційні банки, інвестиційні ресурси, система управління, планування, інвестиційні програми, стратегія.

Вступ та постановка проблеми. Механізм управління інвестиційними ресурсами в аграрній галузі є дуже складним і малозрозумілим для інвесторів. Через його недосконалість інвестори не отримують повної інформації про ефективність використання вкладеного ними капіталу у сільськогосподарське виробництво, що не сприяє підвищенню рівня інвестиційної привабливості потоків. Відсутність дієвого контролю з боку інвесторів за використанням вкладеного ними капіталу у виробництво є одним з головних чинників їх небажання інвестувати аграрну галузь. Створення нового механізму управління інвестиційними ресурсами, який би давав можливість у перманентному режимі здійснювати моніторинг цільового використання інвести-

цій, сприяло б не тільки збільшенню обсягів інвестиційних потоків, але й підвищенню рівня ефективності їх використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначенням економічної категорії «фінансовий механізм» та дослідженням інструментарію впливу на якість його функціонування займалися такі відомі вчені, як І.Т. Балабанов, О.Д. Василик, Г.Г. Кірейцева, О.П. Кириленко, П.А. Лайко, М.В. Мних, В.М. Опарін, І.О. Петровська, О.Р. Романенко, Б.А. Райзерберг, Л.М. Худолій, С.І. Юрій. Цими та багатьма іншими науковцями доведено, що фінансовий потік функціонує за наявності чітко визначених стратегічних і тактичних цілей завдяки дії фінансового механізму. Узагальнення опублікованих наукових праць дає підстави вважати,