

Тополенко Н. М.

*кандидат наук з державного управління,
Університет митної справи та фінансів*

Уланович Т. Ю.

студент

Університету митної справи та фінансів

Topolenko Nadezhda

*Candidate of Sciences is from State Administration
University of Custom Business and Finances*

Ulanovich Tatyana

Student

University of Custom Business and Finances

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

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 методику обліку запасів, визначену Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(с)БОДС). Розглянуто сучасні проблеми організації обліку і контролю запасів в установах, які утримуються за рахунок державного бюджету. Здійснено теоретичне узагальнення та обґрунтування обліку, контролю ефективності використання запасів, а також запропоновано шляхи щодо вдосконалення контролю запасів у бюджетних установах. 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.

Вступ та постановка проблеми. Із запровадженням в Україні НП(с)БОДС із 1 січня 2015 р. відбуваються зміни у системі обліку в бюджетних установах. НП(с)БОДС регламентують облік за різними об'єктами і переважно відповідають міжнародним стандартам. Унаслідок проведеної реформи бухгалтерського обліку внесено низку вагомих змін, що суттєво впливатимуть 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. Жодна бюджетна установа не може належно функціонувати без запасів. В умовах обмежених фінансових ресурсів її завдання полягає в раціональному витрачанні коштів на їх придбання та ефективному використанні в роботі. Поставлені завдання покликаний виконувати бухгалтерський облік запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку запасів у бюджетних установах досліджує низка вчених, 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 вагомості здобутку вищенаведених учених сьогодні, в умовах законодавчих змін, залишається актуальним питання дослідження методики обліку запасів бюджетних установ.

Досліджуючи невирішені питання, слід виділити основні напрями, яким необхідно приділити увагу в теоретичному і практичному аспектах, такі як оптимальний метод оцінки запасів на різних етапах їх обліку; адаптація бухгалтерського обліку запасів до НП(с)БОДС. Системних досліджень з організації та методології обліку запасів

бюджетних організацій недостатньо, тому необхідно продовжувати дослідження з вищевизначених напрямів.

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

Результати дослідження.

Облік запасів у бюджетних установах сьогодні регулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» від 12.10.2010 № 1202 (далі – НП(с)БОДС 123) та Методичні рекомендації з їх обліку в державному секторі № 11 [5; 2].

За НП(с)БОДС 123 до запасів відносимо активи, які обліковуює установа з метою:

- 1) реалізації, розподілу чи передачі в майбутньому;
- 2) використання в процесі діяльності;
- 3) використання як сировини для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг [6].

8 лютого 2017 р. КМУ було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр.

У рамках Стратегії № 774-р в Україні вже не перший рік триває реформа системи бухгалтерського обліку в державному секторі як однієї зі складових частин управління державними фінансами. Головною метою цієї реформи є вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Своєю чергою, для цього необхідно провести адаптацію законодавства України до міжнародних вимог та розробити єдину методологію відображення в обліку операцій усіх суб'єктів державного сектору. Це дасть змогу отримувати максимально повну та прозору інформацію про фінансовий стан держави у цілому.

Бюджетні установи повинні проводити інвентаризацію запасів замість зберігання та за матеріально відповідальними особами в строки і порядку, передбаченими відповідним

НП(с)БОДС 123. Основним завданням інвентаризації запасів є не тільки виявлення їх фактичної наявності, а й дотримання умов зберігання запасів, правил їх утримання та використання [1]. У процесі інвентаризації запасів інвентаризаційні комісії виявляють недоліки в їх обліку.

МШП, передані в експлуатацію за новими правилами, списуються з балансу з умовою подальшого оперативного обліку на місцях, а під час проведення інвентаризації ці МШП можуть виступати як залишки.

Бухгалтерський облік запасів у бюджетних установах розподіляють за однорідними групами (підгрупами). Кожній групі (підгрупі) відповідає окремий субрахунок бухгалтерського обліку. Класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку наведено на рис. 1.

Так, виробничі запаси розподілені за підгрупами, за якими Планом рахунків закріплено окремі рахунки:

- 1511 «Продукти харчування»;
- 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби»;
- 1513 «Будматеріали»;
- 1514 «ПММ»;
- 1515 «Запасні частини»;
- 1516 «Тара»;
- 1517 «Сировина і матеріали»;
- 1518 «Інші виробничі запаси».

Зазначимо, що облік біологічних активів ведеться за новими правилами на окремих субрахунках за умови, що ці активи обліковують за НП(с)БОДС 123, а не НП(с)БОДС 136. Для їх обліку використовуємо субрахунок:

- 1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»;
- 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва».

Обліковують запаси й у групі нефінансових активів, яка теж поділяється на підгрупи. Облік інших нефінансових запасів у бюджетних установах здійснюємо за субрахунками:

- 1811 «Готова продукція»;
- 1812 «МШП»;
- 1814 «Державні матеріальні резерви й запаси»;
- 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»;
- 1816 «Інші нефінансові активи».

Якщо запаси в установі знаходяться на зберіганні, їх обліковуємо на позабалансовому субрахунку 021, за їх утрати чи псування – на 073 [3].

Облік запасів вважають правильним, якщо:

- їхню вартість можна достовірно визначити;
- установа в майбутньому отримає економічну вигоду від їх використання або вони мають потенціал корисності.

Основними напрямками, за якими надходять запаси до бюджетних установ, є:

- придбання у постачальника за плату;
- безоплатне отримання від суб'єктів державного сектору;
- виготовлення власними силами;
- отримання у процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо) та ліквідації основних засобів;
- отримання у результаті обміну на інші запаси.

Залежно від способу надходження запасів до бюджетної установи проводиться їх оцінка для подальшого зарахування на баланс. За загальним правилом придбані (отримані) або вироблені запаси оприбутковуються на баланс за первісною вартістю.

Порядок формування первісної вартості запасів визначений у розд. II НП(с)БО 123 і розд. II Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору № 11 [2].

Порядок визначення первісної вартості запасів залежно від способу надходження наведено в табл. 1.

Надходження запасів відображається у меморіальному ордері № 4 або № 6 залежно від того, оплата за придбані запаси проводиться до чи після їх отримання. Якщо ж запаси були придбані за рахунок підзвітних сум, тоді така операція відображається у меморіальному ордері № 8.

Отримання фінансування для придбання запасів та здійснення оплати постачальнику показується у меморіальному ордері № 2.

Відображення надходжень запасів за спеціальним фондом, наприклад благодійні внески та дарунки, здійснюється у меморіальному ордері № 14 [4]. При цьому на кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3 і т.д.

Для відображення операцій із вибуття запасів слід застосовувати такі меморіальні ордери:

- меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» – у разі списання МШП;

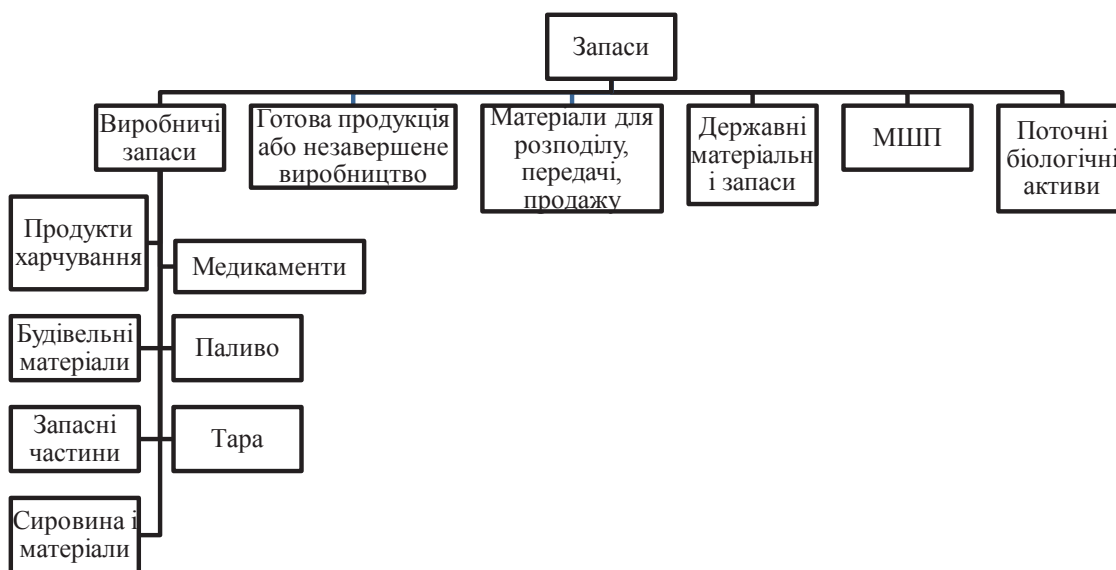


Рис. 1. Класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

Порядок визначення первісної вартості запасів залежно від способу надходження

Спосіб надходження запасів	За якою вартістю оцінюється (що є первісною вартістю)	Порядок визначення
Придбання за плату	Собівартість (у сумі фактичних витрат)	Фактичні витрати на придбання запасів: – суми, сплачені постачальнику згідно з договором, за вирахуванням непрямих податків; – суми ввізного мита; – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються; – ТЗВ; – прями матеріальні витрати, прями витрати на оплату праці, інші прями витрати
Безоплатне отримання від суб'єктів державного сектору	Балансова вартість згідно з даними суб'єкта державного сектору	Виходячи з даних бухгалтерського обліку установи, яка передала такі матеріальні цінності (запаси повинні передаватися разом з первинними документами, в яких зазначається вартість цих запасів). Також слід урахувати всі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням їх до придатного для використання стану. У разі якщо достовірна інформація щодо первісної вартості отриманих запасів відсутня, тоді їх оцінюють на рівні справедливої вартості (на дату отримання)
Виготовлення власними силами	Виробнича собівартість	Відповідно до вимог розд. IV НП(с)БО 135, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: – прями матеріальні витрати; – прями витрати на оплату праці; – інші прями витрати; – змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості установи визначають самостійно за погодженням із вищою за рівнем установою

Джерело: розроблено авторами за даними [7]

Облік надходження запасів у бюджетних установах

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	дебет	кредит
Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 «Виробничі запаси», 1814, 1815, 1816	2113, 2116, 6211
Якщо ПДВ включено до податкового кредиту	6311	2113, 2116, 6211
Оприбуткування придбаних МШП	1812	2113, 2116, 6211
Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (окрім МШП) за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	15 «Виробничі запаси», 1811, 1814, 1815, 1816	6611
Отримання МШП за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	2313	7511
	2117	2313
	1812	2117
Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	2313	7511
	2117	2313
Оприбуткування МШП, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога	15 «Виробничі запаси», 1816	2117
	2313	7511
Оприбуткування МШП, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога	2117	2313
	1812	2117
	2313	7211
Оприбуткування виробничих запасів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів, виявлених під час інвентаризації	2117	2313
	15 «Виробничі запаси», 1814, 1815, 1816	2117
Оприбуткування лишків МШП, виявлених під час інвентаризації	2313	7211
	2117	2313
	1812	2117

Джерело: розроблено авторами за даними [5]

– меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» – під час списання продуктів харчування;

– меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих матеріалів» – для відображення вибуття решти запасів (медикаментів, будівельних матеріалів, палива, запчастин тощо) [1].

Порядок визначення первісної вартості запасів залежно від способу надходження наведено в табл. 2.

Варто зазначити, що бухгалтерський облік запасів у разі їх вибуття (списання) полягає у збільшенні суми витрат і зменшенні вартості матеріальних цінностей на субрахунках 1511–1518, 1713–1714, 1811–1812, 1814–1816. В обліковій політиці бухгалтер прописує для кожного виду матеріальних цінностей метод його оцінки у разі вибуття. Якщо матеріальні цінності однакового призначення й з аналогічними умовами використання, в обліковій політиці установи для них потрібно визначити один із трьох методів на вибір:

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– середньозваженої собівартості;

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

На відміну від госпрозрахункових підприємств у 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). На даному етапі виникає проблема визначення правильності коду економічної класифікації видатків.

Висновки. Отже, успішне виконання завдань, що стоять перед обліком, можливе лише за умови правильної організації первинного обліку, тобто оформлення документами різних господарських операцій із метою одержання початкових (первинних) даних. Удосконалення організації обліку запасів, посилення його контрольних функцій над господарською та фінансовою діяльністю бюджетних організацій є основою дотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Висока якість облікової інформації створює умови для ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

Правильна класифікація запасів на першій стадії надходження в установу та відображення їх в обліку мають сприяти дотриманню вимог законодавства до ведення бухгалтерського обліку та відображення їх у звітності.

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

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 здійсненню масштабних помилок під час обліку запасів.

Список використаних джерел:

1. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 8-9. С. 22–27.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору від 21.12.2018 № 11.
3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року від 20.06.2018 № 437-р. / Кабінет Міністрів України. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> (дата звернення: 18.11.2019).
4. Максимова В.Ф. Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження Міжнародних стандартів у державному сектор. *Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації* : монографія. Одеса : ONEU, 2014. С. 149–171.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» від 12.10.2010 № 1202 / Міністерство фінансів України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10> (дата звернення: 18.11.2019).
6. Артюх О., Максимова В., Черкашина Т. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Одеса : Ротапринт, 2013. 264 с.
7. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ [About claim of Instruction from the account of supplies of budgetary establishments] від 8 грудня 2000 р. № 125 / Кабінет Міністрів України. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> (дата звернення: 18.11.2019).

References:

1. Sushko N. Reformuvannya bukhghalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori tryvaje [Reformation of record-keeping lasts in a public sector]. *Bukhghalters'kij oblik i audyt*. 2009. № 8-9. S. 22–27.
2. Metodichni rekomendacii z bukhghalters'kogo obliku osnovnykh zasobiv sub'ektiv derzhavnogho sektoru [Methodical recommendations from the record-keeping of the fixed assets of subjects state to the sector] vid 21.12.2018r. №11.
3. Pro zatverdzhennja Strateghiji modernizaciji systemy bukhghalters'kogo obliku ta finansovoji zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku [About claim of Strategy of modernisation of the system of record-keeping and financial reporting in a public sector on a period 2025 to] : vid 20.06.2018 r. № 437-r. / Kabinet Ministriv Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> (accessed 18 Novembe 2019).
4. Maksimova. V. F. Problemy zmin v obliku bjudzhetnykh ustanov v umovakh zaprovadzhenja Mizhnarodnykh standartiv u derzhavnomu sektor. [Problems of changes in the account of budgetary establishments in the conditions of input of the International standards in state sector] .Oblik i kontrolj v upravlinni ekonomichnoju stijkistju pidpryjemstv v umovakh globalizaciji: Monoghracija. Odesa: ONEU, 2014. S. 149–171.
5. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 123 «Zapasy» ["Supplies"] vid 12.10.2010 r. № 1202 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10> (accessed 18 Novembe 2019).
6. Artjukh O., Maksimova V., Cherkashyna T. Oblik u bjudzhetnykh ustanovakh : navchalnyj posibnyk [Account in budgetary establishments : train aid]. Odesa: ONEU: Rotaprynt, 2013. 264 s.
7. Pro zatverdzhennja Instrukciji z obliku zapasiv bjudzhetnykh ustanov vid 8 ghrudnja 2000 r № 125 / Kabinet Ministriv Ukrainy. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> (accessed 18 Novembe 2019).

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

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 имеющаяся методика учета запасов, определенная Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе (далее – НП(с)БУГС). Рассмотрены современные проблемы организации учета и контроля запасов в учреждениях, содержащихся за счет государственного бюджета. Осуществлено теоретическое обобщение и обоснование учета, контроля эффективности использования запасов, также предложены пути по совершенствованию контроля запасов в бюджетных учреждениях. Учетно-бухгалтерская информация об учете запасов играет особенно важную роль в процессе принятия решений, касающихся развития субъектов государственного сектора.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, запасы, бухгалтерский учет, первоначальная стоимость, оценка, счета.

FEATURES OF RESOURCE ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Summary. Inventories occupy a dominant position in the structure of expenditures of budgetary institutions, their accounting and evaluation affect the performance of the institution and the disclosure of its financial position. Therefore, in the context of legislative changes, the organization of their accounting is a rather important issue. The article deals with the nature of stocks, the main aspects of their constituent elements. The available inventory accounting method defined by National Public Sector Accounting Standards (Standards) (hereinafter referred to as BODS) is examined. The modern problems of organization of the accounting and control of stocks in the institutions which are kept at the expense of the state budget are considered. The theoretical generalization and justification of accounting, control of the efficiency of the use of inventories are carried out, as well as ways to improve the control of the inventories in budgetary institutions. Inventory accounting plays a particularly important role in decision-making regarding the development of public sector entities. With the introduction of NPP (C) BODS in Ukraine since January 1, 2015 changes in the accounting system in budgetary institutions have been taking place. NPPs (C) BODS regulate the accounting for different objects and mainly meet international standards. As a result of the reform of accounting, a number of significant changes have been made that will significantly affect the disclosure of accounting information. New approaches to the organization and management of accounting include its restructuring on the basis of new principles, procedures and methods that are reflected in accounting policies and are used to prepare financial statements. No budget institution can function properly without stock. In the context of limited financial resources, its task is to spend money rationally on their acquisition and to use it effectively in work. Tasks are designed to perform inventory ACCOUNTING. Unlike self-financing enterprises, in budgetary institutions, when using inventories, their cost does not relate to the cost of the institution's services or activities, but is written off to the cost estimates of the relevant Economic Classification of Expenditure (EQF) code.

Key words: budgetary institutions, stocks, accounting, initial cost, valuation, accounts.