

УДК 657.422.6

І.Б.Медвідь, Т.І.Долішня, к.е.н., У.З.Костюк, к.е.н.,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
м. Івано-Франківськ

ОБЛІК ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА МАЙБУТНІ ПЕРСПЕКТИВИ

Метою статті є проведення аналізу порядку обліку запасів, регламентованого різними нормативними документами, для визначення адаптованості нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів. Для досягнення поставленої мети використано такі загальні методи наукового пізнання, як спостереження, порівняння тощо. В результаті обґрунтовано необхідність впровадження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» та запропоновано розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності.

Целью статьи является проведение анализа порядка учета запасов, регламентированного различными нормативными документами, для определения адаптации нормативно-правового поля регламентации бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам. Для достижения поставленной цели использованы такие общие методы научного познания, как наблюдение, сравнение и т.д.. В результате обоснована необходимость внедрения Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 123 «Запасы» и предложено разработать конкретные рекомендации относительно порядка учета запасов в бюджетных учреждениях с учетом специфики их деятельности.

The article aims to analyze the accounting for inventories regulated by various regulations to determine the adaptability of normative legal regulation of the field of accounting and reporting with international standards. To achieve this goal, the following general methods of scientific knowledge as observation, comparison and so on. As a result, the necessity of implementing national provisions (standards) of accounting in the public sector 123 "Inventories" and proposed to develop specific recommendations regarding the accounting for inventories in budget institutions specific to their activities.

Ключові слова: облік, запаси, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора, бюджетні установи.

У сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу для забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, в тому числі в бюджетних установах, з метою забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів максимальною достовірною інформацією.

У наш час актуальними є питання щодо досягнення цілі уніфікації, гармонізації обліку в результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

Понад те, прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема НП(С)БО в державному секторі 123 «Запаси» (надалі НП(С)БОДС 123) як реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [1], привело до необхідності подальшого наукового вивчення нормативно-правового поля регламентації бюджетного обліку та звітності з метою його адаптації до міжнародних стандартів у частині обліку запасів.

Питаннями модернізації систем бухгалтерського обліку в державному секторі займалися такі вчені, як Р.Т.Джога [2], С.О.Левицька [3], Н.І.Сушко [4], Л.Г.Ловінська [5] та ін.

Проте, зважаючи на специфіку функціонування більшості бюджетних установ, які окрім основної діяльності здійснюють додаткову, проблеми обліку запасів набувають особливої актуальності та є однією із найбільш складних ділянок бухгалтерського обліку даних установ.

Метою статті є проведення порівняльного аналізу порядку обліку запасів, регламентованого інструкцією з обліку запасів № 125 [6], НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7], міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» (надалі – МСБОДС 12 «Запаси») [8], для визначення адаптованості нормативно-правого поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів.

Постановою КМУ № 34 від 16 січня 2007 року „Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” [1] визначено, що метою Стратегії є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Тим самим легітимовано основний напрямок розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі в Україні.

Для досягнення мети Стратегії визначено коло завдань щодо реформування обліку бюджетних установ, а саме удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [1].

На сьогодні методологічною основою щодо формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах є інструкція з обліку запасів № 125 [6], а з 01 січня 2015 року планується впровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7]. Окрім того, в міжнародній практиці керуються міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектора 12 «Запаси» [8].

З метою визначення адаптованості нормативно-правого поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів, проведемо аналіз порядку обліку запасів, що регламентується інструкцією з обліку запасів № 125 [6], НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] та МСБОДС 12 «Запаси» [8] (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз порядку обліку запасів*

Ознака порівняння	Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
1	2	3	4
Визначення	Це оборотні активи у 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.	Це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання, передачі та перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні	Це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі, для споживання або розподілу при наданні послуг; утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу.

1	2	3	4
Склад запасів	<p>- Виробничі запаси; - тварини на вирощуванні і відгодівлі; - малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП); - матеріали і продукти харчування; - готова продукція; - продукція сільськогосподарського виробництва.</p>	<p>робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети, або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.</p> <p>- Сировина основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби; - готова продукція або незавершене виробництво; - матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі, продажу; - активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо); - МШП, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.</p>	<p>- Товари, що були придбані та утримують для перепродажу; - незавершене виробництво; - готова продукція; - основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у процесі виробництва; - товари, придбані чи вироблені суб'єктом господарювання, що призначені для розподілу іншим сторонам безоплатно або за номінальною платою. Запаси в державному секторі можуть складатися з: запасів озброєння; складів споживчих товарів; матеріалів для технічного обслуговування; запасних деталей для основних засобів; стратегічних запасів; запасів не випущеної валюти; поштових матеріалів, утримуваних для продажу; незавершеного виробництва; землі/нерухомості, утримуваної для продажу.</p>
Строк очікуваної експлуатації	<p>Строк очікуваної експлуатації установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно на момент придбання запасу.</p>	Стандартом не прописано.	Стандартом не прописано.
Критерії визнання	Критерії не вказані.	<p>Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності.</p>	Стандартом не прописано.
Оцінка запасів на момент придбання	<p>За первісною вартістю, яка включає вартість придбання, одержання, виготовлення запасів. Первісною вартістю запасів, одержаних установою безоплатно, є справедлива вартість.</p>	<p>За первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: - суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням</p>	<p>За собівартістю придбання, виготовлення. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього</p>

1	2	3	4
		<p>непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі; - транспортно-заготівельні витрати; - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно : - від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання; - від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала.</p>	<p>місцеперебування та приведення їх у теперішній стан. Витрати на придбання складаються з: ціни придбання; мита; інших податків (крім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами); витрат на транспортування, навантаження й розвантаження; інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Витрати на переробку запасів складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з одиницями виробництва (наприклад, оплатою праці виробничого персоналу).</p>
Витрати, які не включаються до вартості придбання	<p>- Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартість придбаних запасів, а відносяться на видатки установи; - суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, не зараховуються до вартості запасів і відносяться на фактичні видатки установи або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачене чинним законодавством України).</p>	<p>- Понаднормові втрати і нестачі запасів; - фінансові витрати; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; - витрати на збут.</p>	<p>- Наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва; - адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їхнього теперішнього місцеперебування та приведенням у теперішній стан; - витрати на продаж.</p>
Методи оцінки собівартості вибулих запасів	<p>- Балансової вартості; - середньозваженої собівартості. При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку одразу на зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.</p>	<p>- Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів протягом строку їх фактичного використання.</p>	<p>- Конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості; - «перше надходження перший видаток» (ФІФО); - за формулою середньозваженої собівартості; - стандартизованих витрат; - роздрібних цін. Метод стандартизованих витрат та метод роздрібних цін можуть використовуватись для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості.</p>

1	2	3	4
Вартість, за якою запаси відображаються на дату балансу	За балансовою вартістю	Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.	Запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації, за винятком запасів, що утримуються з метою: а) розподілу без оплати або за номінальною платою; б) споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінальною платою. Ці запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю.
Переоцінка	Переоцінка запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України або за рішенням керівника установи. Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.	Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.	Собівартість не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, повністю або частково застаріли, або ціна їх реалізації зменшилась. Собівартість запасів також не може бути відшкодована, якщо збільшилися очікувані витрати на завершення виробництва на збут, обмін чи розподіл.

*Джерело: складено за вимогами інструкції з обліку запасів № 125[6], стандартами в державному секторі НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] та МСБОДС 12 «Запаси» [8].

Як видно з таблиці 1, в НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] та МСБОДС 12 «Запаси» [8] у визначенні поняття «запаси» не вкладено приналежність їх до оборотних активів та не вказано термін корисного використання їх (один рік), на відміну від інструкції № 125 [6]. Проте дана розбіжність нівелюється вимогами, наведеними відповідно в НП(С)БО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] та в Концептуальній основі фінансової звітності [10], де ці ознаки чітко окреслено.

Щодо складу запасів, то на відміну від інструкції № 125 [6], в НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] включено поточні біологічні активи, активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна).

Згідно з МСБОДС 12 «Запаси»[8], до складу запасів входять товари, придбані чи вироблені суб'єктом господарювання, які призначені для розподілу іншим сторонам безоплатно або за номінальною платою, що не передбачено вітчизняними нормативними документами. До складу запасів за МСБОДС 12 «Запаси» [8] включають також запаси озброєння, землі або нерухомості, утримуваної для продажу тощо.

Наступною відмінністю є наявність у стандартах НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] умови визнання запасів та відсутність таких умов в інструкції № 125 «Запаси» [6] та МСБОДС 12 «Запаси» [8]. Відсутність критеріїв визнання запасів в МСБОДС12 «Запаси» [8] пояснюється визначенням цих критеріїв Концептуальною основою фінансової звітності» [10].

Оцінка запасів здійснюється за первісною вартістю як регламентовано усіма аналізованими нормативними документами, а от щодо формування первісної

вартості, то інструкція № 125 [6] не визначає структуру первісної вартості запасів, даючи тільки її визначення. НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] чітко прописує структуру первісної вартості запасів, яка відтворює структуру собівартості за МСБОДС 12 «Запаси» [8].

Аналогічно і щодо витрат, які не включаються до первісної вартості. Згідно з інструкцією № 125 [6], до витрат, які не формують первісну вартість запасів, належать: суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, витрати з наймання транспорту для перевезення запасів. За НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] транспортно-заготівельні витрати, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі, включаються до первісної вартості запасів. Аналогічно і в МСБОДС 12 «Запаси» [8]. Водночас, згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7], МСБОДС 12 «Запаси» [8], до складу первісної вартості запасів не включають: понаднормові втрати і нестачі запасів (відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати); фінансові витрати; витрати на збут; загальногосподарські (адміністративні накладні витрати) та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Існує п'ять методів оцінки собівартості вибулих запасів, які рекомендовано МСБОДС 12 «Запаси» [8]: собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ціни продажу. Серед них НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] визначає три: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації впродовж строку їх фактичного використання. Інструкція № 125 [6] значно обмежує кількість методів, пропонуючи тільки два: балансовий та середньозваженої вартості, а МШП вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку з одночасним зменшенням фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.

На дату балансу запаси за НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7], МСБОДС 12 «Запаси» [8], на відміну від інструкції № 125 [6], оцінюються за меншою з двох оцінок: первісною вартістю(собівартістю) або чистою вартістю реалізації (за МСБОДС 12 «Запаси» [8], НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] такий підхід до оцінки стосується усіх запасів за винятком таких, що утримуються з метою розподілу, споживання в процесі виробництва товарів безоплатно або за номінальною вартістю (або для яких не існує активного ринку)). Поняття «чистої вартості реалізації» відсутнє в інструкції № 125 [6].

Щодо причин переоцінки запасів, то вони є однаковими і за інструкцією № 125, і за НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7], і за МСБОДС 12 «Запаси» [8]. Переоцінка запасів здійснюється, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або

вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Наразі слушно зазначити, що інструкцією № 125 [6] чітко визначено, що переоцінку запасів у бюджетних установах проводять за рішенням керівника або за рішенням уряду України.

Грунтуючись на результатах проведеного порівняльного аналізу, можемо зробити наступні висновки:

1. Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора в практику, зокрема НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволить максимально адаптувати порядок обліку запасів відповідно до міжнародних стандартів, на відміну від нині діючої інструкції № 125.

2. Очевидно, що введення в дію даного стандарту викличе цілу низку питань, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (медицина, освіта, науково-дослідні інститути тощо). Хоча, як загальновідомо, на сьогодні існує багато інших нормативно-правових документів, які регулюють порядок обліку запасів у бюджетних установах. На нашу думку, необхідно розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку запасів у бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації цих нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС 123 «Запаси». Це і буде предметом наших подальших досліджень.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023.
2. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 36.
3. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С.34-39.
4. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22- 27.
5. Ловінська Л. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч.1 / Л. Ловінська, С. Свірко, Т. Єфименко, О. Канцуров. – К.: Аграрна наука, 2009. – 480 с.
6. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ [Електронний ресурс] : наказ Держказначейства України №125 від 08.12.2000 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»[Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 №1202. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023 &stind=11.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1«Загальні вимоги до фінансової звітності»[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id= 367055&cat_id=293533.
10. Концептуальні основи фінансової звітності [Електронний ресурс]: концепція від 01.09.2010 р. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/ publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.