

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Фінансове забезпечення запасів установ державного сектору»

Студента 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Шевченка Вадима
Юрійовича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Шевченко Світлана
Олексіївна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПАСІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....	5
1.1. Економічна сутність та призначення запасів в системі управління бюджетною установою.....	5
1.2. Економічно-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з фінансового забезпечення запасів.....	9
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПАСІВ.....	14
2.1. Організація обліку запасів в бюджетних установах.....	14
2.2. Облік надходження, використання та списання запасів.....	19
РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....	31
3.1. Організація і планування контролю використання та списання запасів..	31
3.2. Узагальнення результатів контролю використання та списання запасів в установах державного сектору.....	33
ВИСНОВКИ.....	39
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	41
ДОДАТКИ.....	45

ВСТУП

Належність установи до бюджетної визначається її статутом, установчими документами, але основною ознакою є фінансування її діяльності за рахунок коштів бюджету на підставі кошторису доходів і видатків. Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що метою їх діяльності не є створення прибутку, а досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених в статуті або ж передбачених бюджетною програмою завдань.

На сучасному етапі в Україні відбувається процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Саме тому, що бухгалтерський облік в бюджетному секторі потребує постійного вдосконалення, тема дослідження ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є актуальною.

Питання обліку, аналізу та контролю запасів висвітлені в економічній літературі як з теоретичного, так із практичного боку. Вагомий внесок у розвиток цих напрямків зробили такі українські та зарубіжні вчені як П.Й. Атамас, М. Т. Білуха, С.О.Булгакова, Ф. Ф. Бутинець, О.П. Гаценко, Р.Т. Джога, І. К. Дрозд, Т.В. Канєва, М. В. Кужельний, С.О. Левицька, В. Г Лінник, К.Є. Листопад, Л.М.Кіндрацька, Л.В.Панкевич, С. В. Свірко, Н.І.Сушко, І.Д.Фаріон, І. Т. Ткаченко, В.О.Шевчук та інші вчені.

Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку та контролю запасів

бюджетних установ на основі вивчення діючої нормативно-правової бази, теоретичних основ та методики ведення бухгалтерського обліку.

Основними завданнями роботи є:

- вивчення теоретичного матеріалу, спеціальної літератури та діючих на сьогодні нормативних актів в сфері обліку запасів;
- вивчення питань організації документального оформлення і документообороту з обліку запасів;
- дослідження методики обліку надходження, використання і списання запасів;
- проведення контрольної роботи ефективності використання запасів;
- висловити думку щодо вдосконалення бухгалтерського обліку запасів.

Об'єктом дослідження є операції з запасами бюджетних установ, а предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку та контролю запасів бюджетних установ. При дослідженні теми випускної кваліфікаційної роботи були використані такі методи: безпосереднього вивчення, узагальнення, конкретизація, порівняння, групування тощо.

Інформаційною базою випускної кваліфікаційної роботи є законодавчі документи та нормативні акти України, праці вітчизняних і закордонних вчених-економістів з питань обліку необоротних активів, спеціалізовані періодичні видання, первинні документи, облікові реєстри та форми звітності досліджуваної установи.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає у розробці низки науково-практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і здійснення контролю запасів.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в роботі пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності бюджетної установи. Практичне впровадження даних рекомендацій дозволяє підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації та наукової обґрунтованості вибору елементів облікової політики

стосовно запасів, що, у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку в системі управління установою.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опублікована наукова стаття «Організація обліку запасів в установах державного сектору» у збірнику наукових праць «Фінансова система України» (2018 рік).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПАСІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Економічна сутність та призначення запасів в системі управління бюджетною установою

Державний бюджет України і місцеві бюджети концентрують показники утворення й використання грошових коштів. Важливе значення належить процесові виконання Державного бюджету, який не може бути забезпечений без чіткої організації бюджетного обліку. Успішне виконання державного бюджету може бути забезпечене за умови чіткої організації бухгалтерського обліку. При цьому бухгалтерський облік має забезпечити функцію контролю на етапі зарахування доходів і проведення видатків.

Бухгалтерський облік одночасно поєднує три види управлінських робіт, завдяки чому він виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну та аналітичну.

Діяльність бюджетних установ досить різноманітна за своїми функціональними ознаками. Для виконання своїх функцій бюджетній установі потрібні оборотні активи, зокрема запаси. У зв'язку з тим, що запаси використовуються в діяльності одноразово, установа повинна постійно забезпечувати їх наявність та економічно обгрунтоване використання. Бюджетна установа є неприбутковою організацією, проте, зважаючи на нинішні економічні умови, джерелами фінансування, крім держави, все більше стають власні надходження, отримані від надання платних послуг чи виробництва та реалізації продукції.

Економічно обгрунтоване планування потреби в різних видах запасів стає важливим напрямком управління установою. У забезпеченні виконання таких функцій управління важливе місце посідає облікова інформація. Саме бухгалтерський облік повинен забезпечити одержання достовірної якісної

своєчасної та доступної для розуміння користувача інформації з метою прийняття на її основі відповідних дійових управлінських рішень, які б умовах нестабільного розвитку економіки змогли б забезпечити ефективність господарювання.

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.

Категорія «запаси» широко використовується у бюджетних установах, основним продуктом діяльності яких є послуги. Поняття «запаси бюджетних установ» має різні підходи до трактування.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси" 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, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору [25].

П. Атамас зазначає, що 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 [2, с. 107].

За Р.Т. Джогою запаси – це 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 [12, с. 265].

Т.В. Канєва зазначає, що 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 [17, с. 56].

О.В. Артюх та В.Ф. Максимова під запасами бюджетних установ розуміють різноманітні матеріальні елементи, що використовуються у процесі діяльності як предмети праці менш одного року [1, с. 143].

Отже, з приведених трактувань поняття «запаси» можна зазначити, що кожен автор має свій концептуальний підхід до його трактування, але, найточнішим є визначення запасів відповідно до НП(С)БО 123 «Запаси», який сьогодні розкриває організаційні питання обліку запасів у бюджетних установах.

До запасів бюджетних установ відносять:

1. сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;
2. готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу;
3. матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;
4. активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);

5. малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;
6. 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 [25].

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 [2, с. 13].

Завдання обліку запасів:

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 і дотриманням норм їх використання;
4. своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання;
5. дотримання діючого законодавства з обліку запасів.

У процесі діяльності бюджетних установ у складі їхніх оборотних активів беруть участь запаси. Запаси – це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування. Запаси бюджетних установ входять до складу нефінансових активів. Облік запасів є одним з основних напрямків обліку бюджетних установ і потребує організації.

Організація бухгалтерського обліку запасів охоплює:

- організацію надходження запасів;
- організацію обліку наявності запасів;
- організацію обліку використання та вибуття запасів;

Значення запасів в процесі здійснення фінансово – господарської діяльності бюджетних установ викликає необхідність аналізу обґрунтованості надходження, наявності та їх раціонального використання, а також здійснення систематичного контролю над ними.

1.2. Економічно-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з фінансового забезпечення запасів

Основою бухгалтерського обліку є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в

Україні. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

У рамках Стратегії № 774-р у нашій державі вже не один рік триває реформа системи бухгалтерського обліку в державному секторі як однієї із складових управління державними фінансами. І головною метою цієї реформи є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У свою чергу, для цього необхідно провести адаптацію законодавства України до міжнародних вимог та розробити єдину методологію відображення в обліку операцій всіх суб’єктів державного сектору. Це дозволить отримувати максимально повну та прозору інформацію про фінансовий стан держави в цілому.

На шляху до вказаної мети вже зроблено чимало кроків, і особливо значущим стало запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі і введення в дію з 1 січня 2017 року нового Плану рахунків № 1203. Цей нормативний документ не просто

відрізняється від свого попередника, а є кардинально відмінним від нього. Відтак і порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку змінився докорінно.

Із запровадженням в Україні НП(С)БОДС відбулися зміни у системі обліку в державному секторі. Національні положення (стандарт) 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 впливатимуть на розкриття облікової інформації. Перші 9 НП(С)БОДС запрацювали з 1 січня 2015 року, а із 1 січня 2017 року запрацював новий План рахунків і решта НП(С)БОДС для бюджетників.

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.

Національне положення (стандарт) 123 «Запаси», визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Вимоги цих двох нормативних документів не поширюються на: незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;

фінансові активи (грошові кошти та їх еквіваленти, фінансові інвестиції у всіх формах, а також дебіторська заборгованість усіх видів);

поточні біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, та корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації,

відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 діє лише для бюджетних установ і державних цільових фондів. План рахунків включає:

розділ I «Балансові рахунки» (це класи з 1-го по 8-й);

розділ II «Позабалансові рахунки» (класи 9 і 0).

Для обліку запасів призначені рахунки 1 класу, який включає субрахунки 1010–1018 (для розпорядників бюджетних коштів).

Вони призначені для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації).

Варто зазначити, що у 2017 році класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку зазнала змін у нумерації (коди) та назвах деяких рахунків та субрахунків для обліку запасів. Так, для узагальнення інформації про надходження, рух і вибуття запасів відтепер виділено три рахунки (з поділом на окремі субрахунки) в межах нефінансових активів — клас 1.

Для обліку запасів слід застосовувати субрахунки таких рахунків, як:

15 «Виробничі запаси»;

17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи);

18 «Інші нефінансові активи».

За дебетом цих рахунків слід відображати надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БО 123.

Тоді як за їх кредитом показують вибуття запасів унаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання.

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від

29.12.2015 № 1219 – встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219 застосовується з 01.01.2017 року.

Суб'єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Тому кожна бюджетна установа має затвердити власну кореспонденцію субрахунків (з урахуванням галузевих особливостей і додатково введених аналітичних рахунків) як додаток до наказу про облікову політику. Допоможуть у цьому Методичні рекомендації № 1127 і Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

Отже, для установ державного сектора встановлено єдині вимоги до відображення в бухобліку операцій із придбання, використання та списання активів та запасів. Тому незалежно від профілю бюджетна установа має провадити свою діяльність лише згідно із чинним законодавством. Основним

документом, що визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996), методологічні засади формування в бухобліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінзвітності визначені в НП(С)БОДС 123 «Запаси», а більш детально пояснюють порядок застосування цього стандарту Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом №11.

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПАСІВ

2.1. Організація обліку запасів в бюджетних установах

Бюджетні організації ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС й інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Ця норма закріплена ст. 56 Бюджетного Кодексу України.

Всі, без виключення, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці.

При визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа бюджетні установи, як суб'єкти державного сектору, керуються НП(С)БОДС й іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку бюджетної установи. Предметом обліку в бюджетних установах є фінансово-господарська діяльність установи, яка спрямована на виконання функцій держави та процес виконання бюджету. Об'єктами обліку є господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси, крім того, доходи та видатки бюджетної установи.

Згідно з пунктом 3 статті 8 розділу III Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” відповідальним за організацію бухгалтерського обліку, фіксацію фактів усіх проведених господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну в бюджетній установі є її керівник, який здійснює керівництво відповідно до законодавства і статутних документів.

Тому для того, щоб бюджетна установа могла розпочати ведення бухгалтерського обліку керівник повинен створити бухгалтерську службу

відповідно до структури, визначеної штатним розписом бюджетної установи, організувати роботу всіх структурних підрозділів і комісій так, щоб бухгалтерська служба мала можливість повноцінно здійснювати свою діяльність.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку є розпорядчим документом бюджетної установи, який визначає порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, ґрунтовані на вимогах НП(С)БОДС й інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зміст цього наказу визначається як вимогами загального законодавства, так і вимогами, встановленими внутрішніми актами, а також особливостями (специфікою) діяльності конкретної бюджетної установи [30].

З метою забезпечення обліку та належного контролю наявності і руху запасів необхідно забезпечити:

1. вчасне та правильне документальне оформлення всіх операцій з руху запасів;
2. збереження запасів у спеціально відведених місцях їх зберігання (на складах, в коморах, окремих приміщеннях);
3. ведення матеріально відповідальними особами (далі — МВО) кількісного обліку запасів у місцях їх зберігання;
4. ведення обліку запасів у бухгалтерській службі установи;
5. своєчасну та ретельну перевірку фактичної наявності запасів, стану та умов їх зберігання [8].

В рамках реалізації перелічених вище завдань насамперед слід подбати про своєчасне оформлення всіх операцій з надходження та руху запасів первинними документами. Типові форми первинних документів для обліку запасів затверджені наказом Державної казначейської служби України №130 від 18.12.2000 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання» [41].

Водночас бюджетні установи можуть самостійно розробляти форми первинних документів або вносити зміни до чинних форм із зазначенням у них усіх обов'язкових реквізитів, передбачених законодавством. Але форми самостійно розроблених документів слід обов'язково навести у додатках до наказу про облікову політику.

Що стосується забезпечення збереження запасів, то всі матеріальні цінності до моменту їх введення в експлуатацію повинні зберігатися у спеціалізованих та інших місцях зберігання (склади, комори, окремі приміщення тощо). Посадові особи, відповідальні за збереження запасів, призначаються наказом керівника установи. З такою особою обов'язково укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. У подальшому саме матеріально відповідальна особа (МВО) здійснює приймання, зберігання та відпуск запасів [8].

При прийманні запасів МВО має перевірити відповідність запасів асортименту, кількості, вазі, обсягу площі і якості, указаним у супровідних документах. Факт отримання запасів МВО підтверджує своїм підписом на документах постачальника або в Акті приймання матеріалів.

Кількісний облік руху запасів за місцями зберігання ведуть МВО у книгах складського обліку. МВО передає до бухгалтерської служби прибутково-видаткові документи відповідно до графіка документообігу.

У бухгалтерії запаси обліковують у кількісному і сумарному вимірах за одиницями обліку запасів та в розрізі МВО у оборотних відомостях. При цьому дані про первісну вартість запасів заносять до оборотних відомостей окремо за кожним субрахунком. За підсумками звітного місяця в оборотних відомостях підраховують обороти і виводять залишки запасів на початок наступного місяця.

Окрім того, бухгалтерська служба має забезпечити ведення аналітичного обліку запасів у розрізі джерел їх надходження (за рахунок коштів загального, спеціального фондів, за операціями з внутрішньовідомчої передачі, як

гуманітарна та благодійна допомога). Додатково облік запасів установи можуть здійснювати за номенклатурними номерами.

Перевірка фактичної наявності запасів, їх стану та умов зберігання забезпечується шляхом проведення інвентаризації відповідно до вимог «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014. Для відображення результатів інвентаризації установи застосовують форми, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 572 від 17.06.2015 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» [36].

Основним нормативним документом, який визначає правила обліку запасів для бюджетних установ, є НП(С)БОДС 123. Окрім того, щодо правильності відображення в обліку тієї чи іншої операції із запасами, варто звертатися до норм Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, які затверджено наказом Міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 [35].

В попередньому розділі ми уже розглянули які активи, згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси» визначаються запасами. Наразі важливо відмітити, що запаси установ обліковуються за балансовою вартістю. В свою чергу балансова вартість буває первісною, відновлюваною та справедливою.

Придбані, отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка визначається на рівні фактичної собівартості придбання чи виготовлення. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання, і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

На противагу цьому не включаються до первісної вартості запасів такі витрати, як:

- 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 [25].

Фактично, це всі витрати, які неможливо прямо віднести на конкретний вид (найменування, групу) запасів. Тому їх слід відносити на витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Первісну вартість одиниці запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначають шляхом ділення фактичних витрат на придбання (виготовлення, обмін тощо) однорідних запасів з однієї партії на загальну кількість таких запасів.

Однак проводити такі розрахунки можливо лише у випадку, коли достеменно відома сума витрат, яка безпосередньо відноситься на певний вид (найменування, групу) запасів. У випадку придбання лише одного виду запасів жодних складнощів з цим не виникає. Інша річ, коли проводиться закупівля відразу декількох видів (найменувань, груп) запасів. І якщо розподіл витрат на придбання запасів між окремими їх видами здебільшого не викликає особливих проблем, то з витратами на доставку все значно складніше.

Справедлива вартість — це первісна вартість запасів отриманих установою безоплатно. Ця вартість встановлюється на рівні існуючих ринкових цін на аналогічні запаси та застосовується для оцінки безоплатно отриманих запасів. Також у випадку відсутності достовірної інформації про первісну вартість оцінюваних запасів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

Запаси, що отримані в результаті ліквідації необоротних активів оцінюються за цінами можливого використання, що і є їх справедливою вартістю. Відновлювальна вартість — це змінена первісна вартість запасів після їх переоцінки [17, с. 204].

Як слід класифікувати запаси та як їх відобразити на субрахунках бухгалтерського обліку, відображено у Додатку А. Позабалансовий облік запасів відображено у Додатку Б.

Отже, нормативне регламентування бухгалтерського обліку в бюджетних установах здійснює Міністерство фінансів України і являється основним методологічним центром який розробляє та впроваджує нормативно-правові засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на бюджетні установи не поширюється.

2.2. Облік надходження, використання та списання запасів

Запаси до бюджетних установ можуть надходити з різних джерел:

1. придбання у постачальника за плату;
2. безоплатне отримання від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
3. безоплатне отримання від суб'єктів державного сектору;
4. виготовлення власними силами;
5. отримання у процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо) та ліквідації основних засобів;
6. отримання у результаті обміну на інші запаси [7].

Залежно саме від способу надходження запасів до бюджетної установи проводиться їх оцінка для подальшого зарахування на баланс. І за загальним правилом придбані (отримані) або вироблені запаси оприбутковуються на баланс за первісною вартістю (п. 4 розд. II НП(С)БО 123).

Для наочності наведемо підходи до визначення первісної вартості запасів залежно від шляхів їх надходження в Додатку В.

У всіх цих випадках на суму отриманих матеріальних цінностей складається і подається до Державної Казначейської служби України Довідка про надходження у натуральній формі. Зробити це потрібно не пізніше останнього робочого дня звітного місяця [15].

Далі розглянемо типову кореспонденцію рахунків, яку слід складати при надходженні запасів починаючи з 2017 року. Придбані за плату запаси відображають наступним проведенням (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків при надходженні запасів за плату

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 «Виробничі запаси», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
якщо ПДВ включено до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених НП(С)Б О 123	15 «Виробничі запаси», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Оприбуткування придбаних МШП	1812 «Малоцінні та швидкозношувані	2113 «Розрахунки за авансами, виданими

	предмети»	постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображення сум витрат, що включаються до складу первісної вартості МШП, передбачених НП(С)Б О 123	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Сума ПДВ у разі включення до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Типові проведення обліку запасів за операціями з внутрішньої передачі приведено у вигляді таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків при надходженні запасів за операціями з
внутрішньої передачі

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 «Виробничі запаси», 1811 «Готова продукція», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»
Отримання МШП за операціями з внутрішньої передачі запасів ¹	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»

Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна допомога відображають наступним проведенням (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків при надходженні запасів, отриманих як гуманітарна допомога

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	15 «Виробничі запаси», 1816 «Інші нефінансові активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Оприбуткування МШП, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	1812 Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»

Оприбуткування раніше не врахованих на балансі запасів та лишків МШП відображають наступним проведенням (табл. 2.4):

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків при надходженні запасів, отриманих як гуманітарна допомога

Оприбуткування виробничих запасів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів, виявлених при інвентаризації ¹	2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	15 «Виробничі запаси», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Оприбуткування лишків МШП, виявлених при	2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів» ²
	2117 «Інша поточна	2313 «Реєстраційні

інвентаризації ¹	дебіторська заборгованість»	рахунки»
	1812 Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи ¹	2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Паливо-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси», 1816 «Інші нефінансові активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Оприбуткування лишків МШП, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів» ²
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	1812 Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»

Порядок списання запасів з балансу залежить у першу чергу від причин їх вибуття. Найчастіше вибуття запасів у бюджетних установах відбувається за такими напрямками, як:

1. використання у процесі основної діяльності;
2. споживання у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;
3. нестачі (у тому числі в межах установлених норм) і втрати від псування, розкрадання та знищення;
4. безоплатна передача за операціями з внутрішньої передачі;
5. відчуження шляхом реалізації.

За загальним правилом вибуття запасів слід відображати в бухгалтерському обліку як збільшення витрат відповідного звітного періоду та зменшення вартості таких запасів.

Вибуття запасів (у тому числі отриманих як благодійна допомога), не пов'язане з отриманням доходу передбачає, що балансова вартість таких запасів відноситься на витрати виконання бюджетних програм або витрати за необхідними операціями у періоді їх вибуття. Таку операцію відображають наступним проведенням (табл. 2.5):

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків вибуття запасів, не пов'язане з отриманням доходу

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необхідними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

Споживання запасів у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт означає, що запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків списання запасів, використаних для створення інших активів власними силами

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Списання запасів, використаних для створення інших активів власними силами	8113 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування», 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»

Нестачі та втрати запасів у межах встановлених норм природного збитку під час транспортування відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів відповідного найменування (групи, виду).

Нестачі та втрати запасів (у тому числі в межах установлених норм природного убутку) під час зберігання визнаються витратами звітної періоду.

Водночас суми нестач і втрат від псування (розкрадання, знищення) запасів понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансовому рахунку. Після встановлення винних осіб належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості і доходів (на суму фактичних витрат на відновлення запасів). Різниця між сумою, що підлягає відшкодуванню винними особами, і сумою фактичних витрат на відновлення запасів відноситься до зобов'язань за розрахунками з бюджетом. Разом із цим проводиться списання сум нестач з позабалансового рахунку.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків списання запасів внаслідок нестачі

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрішньої передачі запасів	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей	073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів»	—

При внутрішній безоплатній передачі запасів (крім МШП) балансову вартість запасів (крім МШП), безоплатно переданих (отриманих) у межах уповноваженого органу, слід відображати в обліку як збільшення дебіторської

заборгованості (зобов'язань) за розрахунками з внутрішньої безоплатної передачі запасів.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків списання запасів за операціями з внутрішньої безоплатної передачі

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
За операціями з внутрішньої безоплатної передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»

У випадку списання використаних запасів (крім МШП), отриманих безоплатно за операціями з внутрішньої безоплатної передачі установа, яка отримала запаси безоплатно в межах уповноваженого органу, проводить зменшення балансової вартості використаних запасів та суми зобов'язань за розрахунками з внутрішньої безоплатної передачі. Установа, що передала ці запаси, проводить збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішньої безоплатної передачі запасів на підставі акта списання.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків списання запасів отриманих безоплатно за операціями з внутрішньої безоплатної передачі

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрішньої безоплатної передачі запасів	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»	15 «Виробничі запаси», 1811 «Готова продукція», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»

У разі відчуження шляхом реалізації запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки) балансова вартість реалізованих запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки) визнається витратами того періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. При відчуження шляхом реалізації запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки балансова вартість реалізованих запасів, які були придбані (виготовлені) у минулих роках, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису.

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків списання запасів у разі відчуження шляхом реалізації

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необмінними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

При відпуску запасів у виробництво, продаж, у випадку розподілення або передачі, за винятком внутрішнього переміщення, та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

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

Варто відмітити, що для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Поряд із цим чинним законодавством не заборонено

застосовувати одночасно кілька методів оцінки вибуття різних за призначенням запасів в одній установі. Використання більше ніж одного методу має бути належним чином обґрунтовано та зафіксовано у наказі про облікову політику установи.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Суть цього методу полягає в тому, що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво за тією ж вартістю, за якою вони були придбані. Цей метод може бути застосований при незначній номенклатурі матеріалів. За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.

Оцінка за 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 запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції. Цей метод зручний для застосування підприємствами зі значною номенклатурою запасів. Також даний метод застосовується при значному коливанні цін на одні й ті ж види запасів протягом місяця, у результаті чого виникає потреба у визначенні середньої ціни для подальшого списання матеріальних цінностей

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Найчастіше використовується суб'єктами господарювання, діяльність яких пов'язана з використанням запасів, які швидко псуються чи втрачають свої властивості.

Всі проводки слід робити на підставі первинних документів у регістрах обліку — меморіальних ордерах. Надходження запасів слід відображати 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 має знайти своє відображення у меморіальному ордері № 8.

Отримання фінансування для придбання запасів та здійснення оплати постачальнику, як завжди, показуємо у меморіальному ордері № 2. Надходження за спеціальним фондом, як-то благодійні внески та дарунки відображаються у меморіальному ордері № 14. 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 з вибуття запасів слід застосовувати такі меморіальні ордери:

- меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» — у разі списання МШП;
- меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» — при списанні продуктів харчування;
- меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих матеріалів» — для відображення вибуття решти запасів (медикаментів, будівельних матеріалів, палива, запчастин тощо).

Отже, вибуття (списання) запасів відображається в обліку з дотриманням підходів, закріплених у наказі про облікову політику бюджетної установи. Результати вибуття оформлюються документами, передбаченими в наказі про організацію бухгалтерського обліку в установі, та самостійно розробленими формами, затвердженими наказом про облікову політику.

РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В

УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Організація і планування контролю використання та списання

запасів.

Питання ощадливості й економії державних ресурсів набувають особливого значення у перехідний для економіки період. Вкрай необхідним є пошук інших додаткових джерел фінансування бюджетних організацій та їх структурних підрозділів для виконання ними в повному обсязі послуг, передбачених їх статутною діяльністю. Одним із найважливіших шляхів для вирішення цих питань є створення ефективних систем обліку і контролю запасів бюджетних організацій в тому числі багаторівневих. У забезпеченні раціонального та економного використання ресурсів, проведенні боротьби з беззаконністю витрачання матеріальних засобів та грошових коштів, дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни вирішальну роль відіграє реалізація таких функцій управління як облік і контроль.

Поряд з важливістю локального контролю за раціональним використанням запасів уже в момент прийняття рішень про їхнє витрачання не менше значення має наступна узагальнена оцінка ефективності їх використання,

Велике різноманіття запасів, які використовуються суб'єктами, що фінансуються з бюджету, вимагає не лише раціональної побудови їх класифікації. Облік за розмежованими класифікаційними групами уможливорює проведення аналітичних обчислень. Це необхідно для раціонального та ефективного використання бюджетною установою запасів. В цьому контексті пропонується здійснювати глибокий їх аналіз, що дасть змогу удосконалити та підвищити рівень користування матеріальними цінностями.

Економічний аналіз забезпечує виявлення взаємозалежності відповідних параметрів, що в подальших процесах дозволить зробити визначення тенденцій в розвитку та висунути якомога ефективні варіанти рішень. Причинно-наслідкові зв'язки виступають предметом аналізу, які є основою відносин економічного характеру.

Беручи до уваги обмежене фінансування бюджетних установ, можна з впевненістю зробити висновок, що виживання в таких умовах неможливе без реалізації економічних методів, однак тільки при детальному та всебічному аналізі використання ресурсів їх дієвість стає реальною. При використанні ресурсів відбуваються факти безгосподарності, які розкриваються за допомогою контрольних заходів.

Дієвим інструментом виявлення та попередження фактів неякісного ведення обліку й здійснення зловживань є контроль. Використання його методів і способів дає змогу ефективно реагувати на недоліки, в багатьох випадках своєчасно реагувати на них і усувати. Чинна система контролю, здійснюваного щодо діяльності бюджетних установ характеризується двома його видами: внутрішнім і зовнішнім.

Зовнішній контроль ідентифікується як система, що функціонує поза межами бюджетної установи, тобто його здійснюють інші суб'єкти. Такими суб'єктами є зовнішні органи контролю, встановлені державою. До них належать державні контролюючі органи, на яких офіційно покладено такі повноваження (наприклад, Державна аудиторська служба), а також суб'єкти вищої відомчої каденції (наприклад, Державна казначейська служба).

Внутрішній контроль організовується бюджетною установою самостійно та здійснюється уповноваженими на це бухгалтерськими (бухгалтерський контроль), або спеціально призначеними працівниками (внутрішніми контролерами).

Організація зовнішнього контролю регламентується відповідними нормативно-правовими актами, затвердженими суб'єктами законодавчої та виконавчої влади. Таким чином, здійснення такого виду контролю суворо регламентоване. Натомість порядок проведення внутрішнього контролю визначається інструкціями (в т. ч. посадовими), наказами та розпорядженнями, затвердженими на мікрорівні (в даному випадку йдеться не про внутрішній державний фінансовий контроль). Основною вимогою, яка при цьому повинна

бути дотримана, є ефективність. Під нею зазвичай розуміють переважання економічної вигоди від здійснення контролю над понесеними на його організацію витратами.

В комплексі облік, аналіз і контроль у діяльності бюджетної установи покликані забезпечувати підвищення ефективності використання запасів, сприяти раціональному їх витрачання та оптимізації ресурсозабезпечення. Для досягнення цієї мети має бути сформована відповідна організаційна структура та умови, а також розроблена власна методика. Однак досягнення кращих результатів використання запасів вимагає їх удосконалення й подальшого розвитку.

3.2. Узагальнення результатів контролю використання та списання запасів в установах державного сектору.

Важливим питанням для керівників бюджетних установ є контроль за збереженням та використанням запасів. Безпомилково прийняте рішення щодо контролю матеріальних цінностей дає установі впевненість у їх русі, а також сприяє запобіганню здійснення нецільового використання та розкрадання.

Одним з способів контролю є інвентаризація її метою є забезпечення достовірності даних щодо руху товарно-матеріальних цінностей в установі.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. В процесі проведення інвентаризації запасів, перевіряється і документально завіряється їх наявність, стан, оцінка та відповідність критеріям визначення.

Інвентаризація запасів здійснюється за окремими матеріально відповідальними особами та місцем їх зберіганням [33]. Її проводять призначені члени інвентаризаційної комісії шляхом огляду, зважування, підрахунку та інших методів. Матеріальні цінності, які знаходяться на тимчасовому зберіганні у бюджетній установі теж підлягають перевірці. Нормативні документи не містять чітких дат проведення річної інвентаризації. Зате визначено, що її проведення повинне відбуватись напередодні складання річної фінансової звітності. У Положенні про інвентаризацію активів та

зобов'язань зазначено випадки, коли є обов'язковим проведення інвентаризації. Зокрема, до таких випадків належать:

- зміна підпорядкування бюджетної установи;
- зміна матеріально відповідальної особи (далі — МВО) або керівника установи;
- крадіжка, псування або знищення матеріальних цінностей;
- рішення суду з вимогою проведення інвентаризації;
- аварія, пожежа або стихійне лихо;
- припинення бюджетної установи у результаті ліквідації, реорганізації;
- перехід на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами тощо.

Так, процедуру інвентаризації умовно можна поділити на такі етапи (рис.3.1):

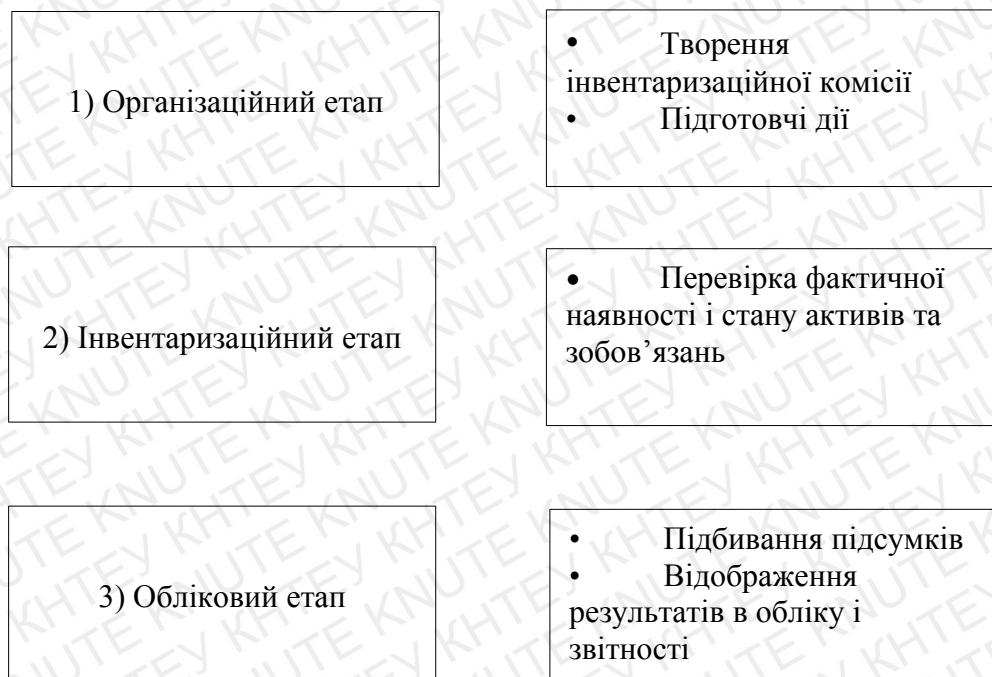


Рис. 3.1 Етапи інвентаризації

Результати перевірки обов'язково повинні бути зафіксовані документально. Зокрема, для фіксування наявності, стану та оцінки активів застосовують інвентаризаційні описи. Інформацію про

наявність активів наводять в описах за їх найменуваннями у розрізі місць зберігання та МВО. У свою чергу, акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації. При цьому мають бути забезпечені ідентифікація цих об'єктів та їх співставлення з даними бухгалтерії.

На активи, які знаходяться в дорозі, або тимчасово перебувають на складах інших підприємств, установ чи організацій (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), необхідно скласти окремі інвентаризаційні описи. Ця вимога стосується і активів, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні (наприклад, орендовані активи або отримані у користування за договором позики).

Записи до інвентаризаційних описів та актів інвентаризації роблять послідовно у кожному рядку на окремому аркуші. На останніх аркушах інвентаризаційного опису (акта інвентаризації) незаповнені рядки прокреслюються.

На кожній сторінці інвентаризаційного опису слід вказувати число порядкових номерів активів і загальну їх кількість прописом. Всі активи, записані на відповідній сторінці, сумуємо незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені. Робити записи в інвентаризаційних описах про залишки активів зі слів МВО або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності заборонено. Винятком є лише запаси, які зберігаються у непошкодженій упаковці. Їх кількість можна визначати на підставі документів, але з обов'язковою перевіркою наявності в натурі кількості упаковок.

Для відображення результатів інвентаризації слід застосовувати типові форми документів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» від 17.06.2015. Для відображення результатів інвентаризації щодо запасів Інвентаризаційний опис запасів, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 572 (Додаток Г). Даний опис використовується для відображення фактичної наявності

матеріальних цінностей, які обліковуються у складі запасів (будівельні матеріали, господарські матеріали та приладдя, паливо, запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання, МШП тощо).

Запаси відображають в інвентаризаційному описі за найменуваннями із зазначенням номенклатурних номерів (за їх наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації, та за даними бухгалтерського обліку.

На МШП, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складають. Їх фактичну наявність встановлюють шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку.

Виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси відображають у окремому інвентаризаційному описі із зазначенням їх найменування, кількості, причин, ступеня і характеру псування. Також комісія має внести пропозиції щодо їх списання, реалізації або можливості використання для господарських потреб.

Матеріали інвентаризації слід оформляти відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995. Заповнювати ці документи можна як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації.

Якщо після інвентаризації МВО виявить помилку в описах, вона має негайно заявити про це комісії. У свою чергу комісія після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження робить виправлення коректурним способом. А от наявність помарок чи підчисток у матеріалах інвентаризації не допускається.

Важливо, щоб інвентаризаційні описи були підписані всіма членами комісії та МВО. При цьому останні дають розписку, якою підтверджують, що перевірка активів відбулася у їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають. Така розписка також є свідченням того, що МВО приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі активи.

Всі матеріали інвентаризації мають бути оформлені щонайменше у двох

примірниках.

Основним же підсумковим документом інвентаризації є Протокол інвентаризаційної комісії. У ньому комісія наводить свої висновки з приводу виявлених розбіжностей та пропозиції щодо їх урегулювання. Зокрема, у протоколі зазначають:

- причини нестач, втрат і лишків;
- пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач із зазначенням причин виникнення та вжитих заходів щодо їх запобігання.

Саме затверджений керівником установи протокол є підставою для відображення результатів інвентаризації в обліку і звітності.

Порядок урегулювання розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та обліковими даними визначено в п. 4 розд. IV Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879.

Згідно цього Положення лишки підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів спеціального фонду кошторису. Об'єкти, виявлені в лишку, при оприбуткуванні оцінюють за справедливою вартістю.

Нестача запасів у межах норм природного убутку (норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач та після взаємозаліку нестач і лишків при пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму) списують за розпорядженням керівника установи на фактичні видатки.

Нестача матеріальних цінностей понад норми природного убутку до моменту встановлення винних осіб або припинення кримінального провадження нестачі списують з балансу установи та зараховують на позабалансовий облік.

Лишки запасів відносяться на збільшення доходів за субрахунком 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Суми нестач, а також суми збитків, віднесені на винних осіб слід обліковувати на

субрахунку 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків». До моменту встановлення винуватців суми невідшкодованих збитків слід обліковувати на позабалансовому субрахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і витрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» [15].

Отже, загальні правила оприбуткування запасів наразі не змінилися: за дебетом відображаємо субрахунок обліку відповідного виду запасу, за кредитом — субрахунок залежно від способу та умов отримання запасів.

Списують дані активи за обраним методом оцінки вибуття з подальшим відображенням у бухгалтерському обліку зменшення запасу та збільшення витрат. Важливим моментом є те, що залежно від того, на які цілі було використано запаси, і проводиться їх списання — якщо, наприклад, передано внутрішньовідомчо, маємо субрахунок 8511 «Витрати за необхідними операціями», якщо виготовили продукцію — субрахунок 8113 «Матеріальні витрати».

Таким чином, якщо проаналізувати нововведення з 2017 року, можна відмітити тенденцію до узагальнення порядку обліку запасів, що у майбутньому має полегшити життя бухгалтера бюджетної установи.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження питань обліку та контролю запасів можна зробити наступні висновки.

Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

При здійсненні обліку запасів бюджетної установи необхідно користуватися наступною нормативно-правовою базою:

- НП(с)БОДС 123 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерством фінансів України від 12.10.10 № 1202;

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11;

- Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203;

- Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879;

- Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 18.12.00 № 130;

- Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядком їх складання, затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.00 № 68;

- Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116;

- Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора в практику, зокрема НП(С)БОДС 123 «Запаси», дозволило максимально адаптувати порядок обліку запасів відповідно до міжнародних стандартів.

Очевидно, що введення в дію даного стандарту викликало цілу низку питань, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (медицина, освіта, науково-дослідні інститути тощо). 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».

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо обліку запасів бюджетних установ, сприяє наближенню вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити адекватне інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Зважаючи на те, що робота за вказаним напрямком триває, для забезпечення чіткості та єдності підходів у бухгалтерському обліку суб'єктів бюджетної сфери, НП(С)БОДС 123 потребують деталізації в частині документального оформлення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку надходження, використання та вибуття запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О., Максимова В., Черкашина Т. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. – О. : ОНЕУ ; Ротапринт, 2013. – 264 с.
2. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. - Х.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284 с.
3. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово –господарської діяльності бюджетних установ Навч. посіб. –К.: КНЕУ, 2008, -344 с.
4. Бондаренко Н. М. Особливості обліку запасів у бюджетних установах // Міжнародні економічні відносини та світове господарство, - 2017, - №16, - С. 13-18.
5. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник - 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 472 с.
6. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
7. Бюджетні організації: надходження запасів. Формування первісної вартості запасів. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/nadhodzhennya-zapasiv-formuvannya-pervisnoyi-vartosti-zapasiv/>
8. Вибуття запасів в бюджетних організаціях. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/vibuttya-zapasiv-v-byudzhetnih-organizatsiyah/>
9. Гуцайлюк Л.О., Сопко В.В., Іванченко Ю.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи і облікові регістри: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 160 с.
10. Данилюк І. В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / І. В. Данилюк, Н. М. Зорій // Фінансовий простір. – 2015. – №1. – С. 151-157.
11. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах / Л. В. Дікань. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 408 с.

- 12.Джога Р. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник для студента] / Р. Джога. – 2011. – 384 с.
- 13.Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства / Т. А. Довга // «Молодий вчений». – № 5 (20). – Частина 1. – травень, 2015 р. – С. 130-134.
- 14.Зорій, Н. М. Контроль в бюджетній сфері [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 160 с.
- 15.Інвентаризація-2017: показуємо в обліку по-новому. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/october/issue-40/article-31601.html>
- 16.Інвентаризація активів і зобов'язань: шпаргалка для бюджетників. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/112451>
- 17.Канєва Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навч. посібник.- К.: КНТЕУ, 2004.-180с.
- 18.Карпенко Н. Г. Проблеми питання обліку запасів бюджетних установ. – Режим доступу: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/16_1_2017ua/29.pdf
- 19.Коритник Л. П. Запаси бюджетних установ: новації облікової теорії та практики / Коритник Л. П., Клименко О. В., – 2016. – С. 219.
- 20.Крута Л. Запаси і нові рахунки бухобліку: знаходимо відповідності / Л. Крута, С. Соколова // Новий бюджетний облік. – 2017. – С. 13–14.
- 21.Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С.34-39.
- 22.Леня В.С Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. — 2-е вид.— Київ: Каравела, 2017. — 564 с.
- 23.Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки / Лучко М.Р., Хорунжак Н.М., Зорій Н.Я.. – Тернопіль, ТНЕУ, 2015. – 287 с.
- 24.Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у

- бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси": наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.
26. Облік запасів: найактуальніше у доступному форматі. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/may/issue-20/article-27771.html>
27. Облік запасів: основні новації 2017 року. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/march/issue-9/article-25726.html>
28. Облік запасів в бюджетних установах у 2017р. Загальні засади. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/oblik-zapasiv-v-byudzhetnih-ustanovah-u-2017r-zagalni-zasady/>
29. Облікова політика бюджетної установи – 2018: що потрібно врахувати. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/110047>
30. Облікова політика: нюанси в бюджетних установах. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/oblikova-politika-nyuansi-byudzhetnih-ustanovah/>
31. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203.
32. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 .
33. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.
34. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996.
35. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: "": наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11.
36. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: наказ Міністерства фінансів

України від 17.06.2015 № 572.

- 37.Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
- 38.Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22- 27.
- 39.Сушко Н.І. Запаси: бухгалтерський облік згідно НП(С)БОДС 123// БАЛАНС-БЮДЖЕТ, №17 (533), 27 квітня 2015 р.— С. 19–26.
- 40.Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів від 29.12.2015 р. № 1219.
41. Типові форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання: наказ Державної казначейської служби України від 18.12.2000 №130.
- 42.Хорунжак Н.М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концепція та розвиток. – Режим доступу: <http://www.msu.edu.ua/vissn/wp-content/uploads/2016/12/2-6-2-2016-27.pdf>.
- 43.Черничук Л. В. Маніли М. І. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник — Чернівці: Книги — ХХІ 2007. — 400 с.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Рахунки, призначені для обліку запасів

Рахунки	Об'єкти обліку
1511 «Продукти харчування»	Продукти харчування у розрізі їх видів
1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби»	Медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо. На цих субрахунках також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів у лікувальних закладах, які мають свої аптеки.
1513 «Будівельні матеріали»	Будівельні матеріали, що використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт, зокрема: — силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); — лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); — будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); — металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); — санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); — електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); — хімічно-москательні (фарба, оліфа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали.
1514 «Пально-мастильні матеріали»	Всі види палива для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Водночас на цьому субрахунку обліковуються нафтопродукти та газ, закуплені і передані на зберігання, які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками
1515 «Запасні частини»	Придбані або виготовлені запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних

	засобів (моторів), інструментів, а також автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цьому субрахунку також відображають обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо
1516 «Тара»	Поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо), як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності
1517 «Сировина і матеріали»	Сировина та основні і допоміжні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріали сільськогосподарського призначення (у т. ч. мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти і хімікати для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин); матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва. Також на цьому субрахунку обліковують саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин
1518 «Інші виробничі запаси»	Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт та капітального будівництва, відходи виробництва, невиправного браку, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо
1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»	Поточні біологічні активи рослинництва, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо, які оцінені згідно з НП(С)БО 123. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо)
1714 «Поточні біологічні активи тваринництва»	Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені згідно з НП(С)БО 123. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо)
1811 «Готова продукція»	Готова продукція (готові вироби, виготовлені у виробничих (навчальних) майстернях, готова друкована

	продукція тощо). На цьому субрахунку також обліковують продукцію, одержану від власного виробництва, яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо)
1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» ³	МШП на складі. При цьому у складі МШП слід обліковувати предмети, які використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року. І зокрема, до таких предметів належать: — знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо); — пилки, сучкорізи, троси для сплаву; — спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень; — предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів; — господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення; — господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо); — інші предмети, зокрема смарт-картки
1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»	Активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо)
1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»	Активи, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники та інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо
1816 «Інші нефінансові активи» ⁴	Бланки документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали, радіоматеріали радіоламп, фотоприладдя, папір, призначений для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної

мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування тощо

ДОДАТОК Б

Особливості позабалансового обліку запасів

Рахунок	Порядок застосування
021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів»	Призначений для обліку: — оплачених товарно-матеріальних цінностей вищестоящими органами із державного та місцевих бюджетів і відвантажених установам, що належать до їх сфери управління, які перебувають на інших бюджетах, та прийнятих розпорядником бюджетних коштів на відповідальне зберігання, включаючи спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт; — прийнятих бюджетною установою на відповідальне зберігання товарно-матеріальних цінностей; — усіх видів обладнання і предметів спортивних стрільбищ, тирів, кабінетів військової дисципліни навчальних закладів тощо. На цьому субрахунку слід також обліковувати запаси, отримані від постачальника, які не відповідають критеріям визнання активу (у тому числі на які відповідна установа не має права власності, але якими користується або забезпечує їх зберігання) у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо. До моменту узгодження ціни з постачальником такі запаси відображаються за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника. Збільшення залишку за цим субрахунком відбувається при надходженні активів на відповідальне зберігання, а при їх поверненні — зменшення
041 «Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів»	Призначений для обліку непередбачених (потенційних) активів. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються перехідні призи, прапори, кубки, які засновані різними установами та організаціями і отримані від них для нагороди команд-переможців. Також на цьому рахунку ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигід у сумі очікуваного відшкодування збитків.

	Окрім того, радимо застосовувати цей субрахунок для обліку запасів, отриманих у процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації необоротних активів, чисту вартість реалізації яких достовірно визначити є неможливим ¹ . Зменшення залишку за цим субрахунком проводиться в міру того, як запаси (інші активи) визнаються чи не визнаються при вирішенні питань щодо невизначених майбутніх подій
043 «Тимчасово передані активи»	На цьому субрахунку ведеться облік майна, переданого установі органами виконавчої влади, які реорганізуються або ліквідуються, і яке розміщене на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції
073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів»	Цей субрахунок застосовується у випадку виключення з активів запасів, які зіпсовані, наявність яких не підтверджено інвентаризацією та їх відсутність або псування не обґрунтовано нормами природного убутку, а рішення щодо відшкодування їх вартості винними особами ще не прийнято. Передусім цей субрахунок слід використовувати для відображення вартості нестач від псування (розкрадання, знищення) матеріальних цінностей, щодо яких не встановлено винних осіб. Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат на субрахунках 073 здійснюється після встановлення винних осіб.

ДОДАТОК В

Підходи до визначення первісної вартості запасів залежно від шляхів їх надходження

Джерело надходження запасів	Складові первісної вартості
Придбання за плату	До фактичних витрат на придбання запасів належать: 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 (ПДВ, акцизний податок); транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ); інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням

	запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати)
Безоплатне отримання від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)	Оцінку безоплатно отриманих матеріальних цінностей проводить комісія установи, створена за розпорядженням керівника. За результатами своєї роботи комісія складає акт оцінки матеріальних цінностей довільної форми. При визначенні справедливої вартості запасів установи можуть взяти за основу дані про: а) останню ціну за останніми операціями з відповідними запасами (за умови відсутності істотних змін у ринковому, економічному або правовому середовищі); б) ринкові ціни на подібні запаси. Джерелами такої інформації можуть бути дані заводів-виробників, прайслисти торговельних підприємств тощо; в) додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси (інформація з інтернет-ресурсів тощо). Водночас під час визначення справедливої вартості обов'язково враховують усі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Окрім того, запаси, отримані безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), можуть бути оцінені за вартістю згідно з відповідними первинними документами. При цьому запаси слід оприбутковувати за вартістю з урахуванням витрат на сплату непрямих податків, ввізного мита, на доставку тощо
Безоплатне отримання від суб'єктів державного сектору	Балансова вартість запасів, безоплатно отриманих від інших бюджетних установ, визначається виходячи з даних бухгалтерського обліку установи, яка передала такі матеріальні цінності. Тобто такі запаси повинні передаватися разом з первинними документами, в яких зазначається вартість придбання (виробництва) цих запасів. Також при оприбуткуванні таких матеріальних цінностей слід урахувувати 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 запасів визначається відповідно до вимог розд. IV НП(С)БО 135. Зокрема, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: — прямі матеріальні витрати (вартість сировини та матеріалів, використаних під час виготовлення продукції); — прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші

		виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції); — інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість послуг сторонніх організацій, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, втрати від браку тощо); — змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні є досить умовним. Загалом до загальновиробничих витрат належать: витрати на оплату праці (разом з відрахуваннями на соціальні заходи) апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення та витрати на їх ремонт і техобслуговування, витрати на оплату енергоносіїв (за послуги тепло-, водо-, електропостачання), витрати на техніку безпеки та охорону праці тощо. Слід відмітити, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції або в оцінці можливого її використання. Загалом перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості установи визначають самостійно за погодженням з вищою за рівнем установою
Отримання процесі ремонту, поліпшення, ліквідації основних засобів	у	Чиста вартість реалізації визначається на рівні очікуваної ціни реалізації запасів, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та продаж. Визначає чисту вартість реалізації таких запасів комісія установи, створена за розпорядженням керівника. Оцінка можливого використання запасів проводиться також комісією установи виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі установи. При цьому враховують ступінь їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, а також витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів, включаються до їх первісної вартості
Отримання результаті обміну на інші запаси	у	Підставою для визначення балансової вартості отриманих у результаті обміну запасів є первинні документи, передані разом з ними. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
17.06.2015 № 572

(установа)									
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС запасів

« » 20 р.
(дата складання)

На підставі розпорядчого документа від « » 20 р. № виконано зняття фактичних залишків запасів, які обліковуються на субрахунку(ах) та зберігаються (місцезнаходження¹)
(номер та назва)

станом на « » 20 р.

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на матеріальні цінності здано в бухгалтерську службу і всі матеріальні цінності, що надійшли на мою відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано.

Матеріально відповідальна особа:

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Інвентаризація: розпочата « » 20 р.,

закінчена « » 20 р.

¹ Склад (комора), його (її) фактичне місцезнаходження.

При інвентаризації встановлено таке:

№ з/п	Рахунок, субрахунок	Матеріальні цінності		Одиниця виміру	Фактична наявність			За даними бухгалтерського обліку ²			Інші відомості
		найменування, вид, сорт, група	номенклатурний номер (за наявності)		кількість	вартість	сума	кількість	вартість	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1											
.....											
.....											
Разом		X	X	X							

Разом за описом: а) кількість порядкових номерів

(прописом)

б) загальна кількість одиниць (фактично)

(прописом)

в) вартість фактична

(прописом)

г) загальна кількість одиниць за даними бухгалтерського обліку

(прописом)

г) вартість за даними бухгалтерського обліку

(прописом)

Голова комісії:

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Усі цінності, поійменовані в цьому інвентаризаційному описі з № до №, перевірено комісією в натурі в моїй присутності та внесено в опис. У зв'язку з цим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа:

« » 20 р.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Інформацію за даними бухгалтерського обліку вніс

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Вказані в цьому описі дані перевірів:

« » 20 р.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

² Графи 9–11 заповнюються бухгалтерською службою.

Директор Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку

М. О. Чмерук