

Т. С. Рябінкіна, аспірант,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ОБЛІК ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ АСПЕКТИ

Значення запасів у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетних установ викликає необхідність аналізу обґрунтованості надходження, наявності та їх раціонального використання, а також здійснення систематичного контролю над ними. Запаси займають домінуючу позицію у структурі витрат бюджетних установ, їх облік і оцінка впливає на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан. Різноманітність складу запасів зумовлює потребу в класифікації, головною ознакою якої вважають функціональну належність.

Для підвищення прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених на сьогодні фінансових операцій, необхідний перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі. Порівняння міжнародної, за допомогою МСФЗДС 12 «Запаси», та національної практик ведення бухгалтерського обліку запасів у бюджетних установах відкриває можливість для вирішення наявних проблем у методології обліку (порядок оцінки списання) та його організації (зберігання, інвентаризація).

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бюджетні установи, запаси, бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни, її первинною ланкою і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошториси доходів і видатків, їх безперервна діяльність поділяється на бюджетні періоди для планування доходів і видатків, їх обліку. Складання необхідної звітності і виявлення результатів діяльності. Для підвищення прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених на сьогоднішній час фінансових операцій, необхідний перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі. Указом Президента України від 25.12.01 № 1251/2001 «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері» передбачено утворення на ос-

нові міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектора системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо діяльності суб'єктів державного сектору економіки, тоді кожна бюджетна установа зможе вибрати найприйнятніший для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів.

У процесі діяльності бюджетних установ у складі інших їхніх оборотних активів у кругообігу беруть участь запаси — комплексна категорія, певна частина об'єктів якої з очікуваним терміном використання, що становить один рік, забезпечує функціонування зазначених суб'єктів господарювання протягом року, а решта виступає результатом специфічних для бюджетних установ видів діяльності з виготовлення продукції. Запаси є найбільш значною частиною активів організації. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливає на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан.

У складі запасів обліковуються: сировина та матеріали; будівельні матеріали; обладнання, конструкції і деталі до установки; спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами; молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл; доросла худоба; малоцінні та швидкозношувані предмети; паливо; матеріали для навчальних, наукових та інших цілей; запасні частини до машин і обладнання; продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби; господарські матеріали і канцелярське приладдя; тара; матеріали в дорозі; готова продукція. Порядок обліку запасів бюджетних установ регламентується Інструкцією, затвердженою наказом Державного казначейства України [1]. Відповідно до вище вказаної Інструкції запаси бюджетних установ розподілено на шість груп (табл. 1).

Наведена функціональна класифікація є основою побудови класу 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

У бухгалтерському обліку установ запаси, у т.ч. одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на:

- *первісна вартість* — вартість придбання, одержання, виготовлення запасів;
- *справедлива вартість* — первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно;
- *відновлювальна вартість* — це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ В ВІТЧИЗНЯНІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

ЗАПАСИ:	
I Виробничі запаси:	<ul style="list-style-type: none"> ● сировина й матеріали короткотермінового використання для науково — дослідних робіт та капітального будівництва, матеріали, що дорого коштують і призначені для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури; ● обладнання, конструкції та деталі до установки; ● збірні елементи; обладнання для опаловальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем; вітчизняне та імпордне обладнання, яке потребує монтажу й передбачене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва; ● спеціальне обладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами (спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами згідно з конкретною темою замовника, до передачі його до наукового підрозділу науково-дослідних організацій і вузів); ● будівельні матеріали, призначені для будівельних та монтажних робіт (силікатні матеріали, лісові матеріали, будівельний метал, металовироби, санітарно-технічні матеріали, електротехнічні матеріали, хімічно-москательні та інші аналогічні матеріали — фарби, олифа, толь тощо);
II Тварини на вирощуванні та відгодівлі:	<ul style="list-style-type: none"> ● молодняк тварин на вирощуванні, зокрема молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней; ● тварини на відгодівлі, представлені дорослою худобою, переведеною з основного стада на відгодівлю й нагул; ● птиця — як молодняк, так і доросла; ● звірі хутрові — як молодняк, так і основне стадо; ● кролі — усіх кролів за породами та видами: молодняк та основне стадо; ● сім'ї бджіл; ● доросла худоба, вибракувана з основного стада — однойменні представники стада; ● худоба, прийнята від населення для реалізації.
III Малоцінні та швидкозношувані предмети:	<ul style="list-style-type: none"> ● знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо); ● пилки, сучкорізи, троси для сплаву; ● спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного й масового 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; ● сценічно — постановні засоби ● інші предмети, термін корисної експлуатації яких не перевищує одного року (малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення)

ЗАПАСИ:	
IV Матеріали та продукти харчування:	<ul style="list-style-type: none"> ● матеріали для навчальних, наукових та інших цілей,; ● продукти харчування установ; ● медикаменти й 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 установ; ● господарські матеріали й канцелярське приладдя; ● паливо, горючі та мастильні матеріали ● тара, до якої входить поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо) як порожня, так і наповнена матеріальними цінностями; ● матеріали в дорозі, що складаються з придбаних, але не отриманих установою матеріалів; ● запасні частини до машин і обладнання; ● інші матеріали — сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших тварин, насіння, добрива та інші матеріали.
V Готова продукція	
VI Продукція сільськогосподарського виробництва	

Переоцінка запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України (якщо такі будуть запроваджені) або за рішенням керівника установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, їх первісна (справедлива, відновлювальна) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше). Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.



Рис. 1. Схема участі запасів у господарському процесі бюджетних установ

В діяльності бюджетних установ виділяють наступні етапи руху запасів (рис. 1):

- надходження запасів;
- наявність запасів;
- вибуття запасів.

Облік запасів виконує ряд завдань щодо господарської діяльності бюджетних установ. До головних завдань обліку запасів належать:

- забезпечення правильного і своєчасного документального оформлення операцій з наявності, руху та вибуття запасів;
- правильне виконання належних дій відповідно до нормативної бази;
- контроль за повним збереженням запасів;
- контроль за збереженням та рухом запасів на складі;
- достовірність відображення інформації про запаси.

Переходячи до висвітлення міжнародної облікової практики щодо обліку запасів установ державного сектору, слід вказати, що остання методика викладена у МСФЗДС 12 «Запаси» [6]. Відповідно до даного міжнародного стандарту запасами є активи:

- у формі матеріалів або комплектуючих використовуваних у виробничому процесі;
- у формі матеріалів і комплектуючих використовуваних або послуг, що розподіляють при наданні;
- призначені для продажу або розподілу в ході звичайної діяльності;
- у процесі виробництва для продажу або розподілу.

Запаси включають товари, закуплені й зберігаються для перепродажу. До них відносяться, наприклад, товари, куплені суб'єктом, або земля й інше майно, призначені для перепродажу. Запаси також включають готову або незавершену продукцію, випущену суб'єктом, включаючи сировину й матеріали, призначені для подальшого використання у виробничому процесі, а також товари, закуплені або зроблені суб'єктом, які призначаються для розподілу іншим сторонам безкоштовно або по номінальній вартості, наприклад, підручники, випущені органами охорони здоров'я для передачі школам як дарунок. У багатьох суб'єктів суспільного сектору запаси призначаються більшою мірою для надання послуг, ніж є товарами, закупленими й зберігаються для перепродажу або товарами, зробленими для продажу. В МСФЗДС 12 наводиться класифікація запасів (рис. 2).

Запаси повинні оцінюватися по найменшій з величин собівартості й поточних витрат відшкодування в тому випадку, якщо вони зберігаються для:

- а) безкоштовного розподілу або розподілу по номінальній вартості;
- б) споживання в процесі виробництва товарів, що підлягають безоплатному розподілу або розподілу по номінальній вартості.

ЗАПАСИ								
військове спорядження;	продовольчі запаси;	матеріали для ремонту й обслуговування	запасні частини для основних коштів, не обговорені в Стандарті фінансової звітності «Основні засоби виробництва»;	стратегічні запаси (наприклад, резерви енергоресурсів);	запаси не випущених в оборот грошових знаків;	поштові принадлежности, призначені для продажу (наприклад, поштові марки);	Незавершене виробництво, у тому числі: — інструктивні матеріали; — Клієнтське обслуговування (наприклад, аудиторські послуги) у випадку, якщо ці послуги надаються за конкурентними цінами;	Земля/майно, призначені для продажу

Рис. 2. Класифікація активу «запаси», згідно МСФЗДС 12

Даний стандарт визначає, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, переробку та інші витрати (таблиця 2), понесені для того, щоб довести запаси до їхнього дійсного місця розташування й стану.

Таблиця 2

ПЕРВІСНА ОЦІНКА ЗАПАСІВ ЗГІДНО МСФЗДС12

Собівартість запасів		
Витрати на придбання <ul style="list-style-type: none"> ➤ ціну покупки, ➤ імпорتنі мита та інші податки; ➤ транспортні, транспортно — експедиторські й інші витрати 	Витрати на переробку <ul style="list-style-type: none"> ➤ прями витрати на оплату праці, ➤ виробничі накладні витрати 	Інші витрати включаються в собівартість запасів тільки в тім ступені, у якій вони пов'язані з доведенням їх до дійсного місця розташування й стану

Не включаються до собівартості запасів і відображаються як витрати в періоді їхнього виникнення:

- наднормативні втрати сировини, витраченого праці або інших виробничих витрат;
- збутові витрати.
- адміністративні накладні витрати, які не пов'язані з доведенням запасів до їхнього дійсного місця розташування й стану;
- витрати на зберігання, якщо тільки вони не необхідні у виробничому процесі для переходу до наступного його етапу.

Методи визначення собівартості запасів, такі, як метод нормативних витрат і метод обліку за роздрібними цінами, можуть використатися для зручності, якщо результати приблизно виражають значення собівартості. Нормативні витрати враховують нормальні рівні використання сировини й матеріалів, праці, ефективності й потужності. Вони регулярно перевіряються, а при необхідності, переглядаються.

Собівартість запасів може виявитися що не відшкодованою, якщо ці запаси ушкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли, або якщо їхня продажна ціна знизилася. Собівартість запасів може також виявитися не відшкодованою, якщо збільшилися можливі витрати на завершення чи на здійснення продажу, обміну або розподілу. Практика списання запасів нижче собівартості, до можливої чистої вартості продажів відповідає думці, що активи не повинні враховуватися вище сум майбутніх економічних вигід або сервісного потенціалу, одержання яких очікується від їхнього продажу, обміну або використання.

Запаси установи знаходяться в русі, який пов'язаний з процесами їх надходження (придбання), переробки та реалізації (рис. 3).

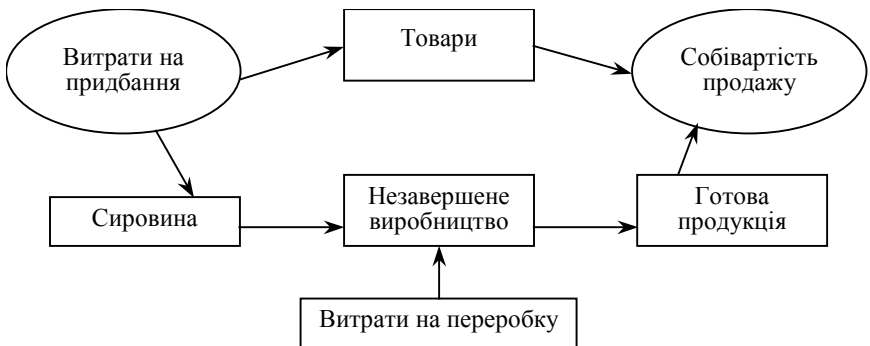


Рис. 3. Рух запасів

Після продажу, обміну або розподілу запасів сума, по якій вони враховувалися, повинна бути визнана витратою в тім періоді, коли визнається відповідний валовий дохід. Якщо пов'язаний із цим валовий дохід відсутній, витрата визнається тоді, коли товари розподілені або послуги зроблені.

Міжнародні стандарти стають дедалі більше досконалими та завершеними. Багато країн світу приймають Міжнародні стандарти як закон для оновлення своєї системи обліку та наближення її до найкращої світової практики. Стандарти мають лише рекомендаційний характер, тому їх прийняття повинно в першу чергу удосконалити діючу систему обліку. Внесення змін та коректив до методології обліку в бюджетних установах має здійснюватися виключно на основі проведення глибокого аналізу діючої системи обліку. Міжнародна практика обліку запасів бюджетних установ у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності відкриває можливість для вирішення наявних проблем в методології (оцінка, списання) обліку та його організації (зберігання, інвентаризація).

Облік за міжнародними стандартами відрізняється від діючої системи обліку у бюджетних установах, але за допомогою стандартів можна внести деякі зміни для удосконалення діючої методики.

Література

1. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. — Затверджена Наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125.
2. *Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник/ За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. — К.: КНЕУ, 2004. — 483 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000 — 1272 с.
4. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003, — 380 с.
5. *С. Ф. Голова, М. В. Костюченко.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії. — 2001.
6. 2005 IFAC HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD ROUNDCHEATS Scope of the Handbook of January 1, 2005.

Стаття надійшла до редакції 28.03.06