

UDC 657.471

Gerasimovsch Inna,

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor at the Department of Accounting
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)
E-mail: gerasiminna@yandex.ru

Control in the system of financial engineering in enterprise's operating activity

ABSTRACT. Market conditions necessitated the introduction of financial engineering in Ukrainian enterprises as the new economic mechanism, which is based on the new objects of control. It represents a synthesis of budgeting, «responsibility centers» and management accounting according to a standard method in the embodiment of the «direct-costing». The study proposes «Responsibility center report on a shift performance» to monitor the execution of budgets. This report reflects planned (normative) and actual costs, deviations and changes in the norms, that allows to monitor the activities of the centers. Research novelty of this study is in the development of «direct costing» capability: 1) to exercise operational control in budget execution and the actual cost of production; 2) to control «break-even point», which can be adjusted through the various changes of direct costs, sales or sale prices; 3) to refuse from the allocation of fixed costs of management between various products as they can be attributed to the results of a company.

KEY WORDS: financial engineering; operating activities; «the responsibility centers»; «cost centers»; activity based costing; preliminary, current and follow-up control.

УДК 657.421.1

Коритник Лілія Петрівна,

канд. екон. наук, головний бухгалтер
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail: klp@kneu.edu.ua

Клименко Олена Володимирівна,

заступник головного бухгалтера
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail: mlp_1984@mail.ru

ЗАПАСИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: НОВАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

АНОТАЦІЯ. У статті досліджено особливості реформування бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ, впровадження єдиних методологічних засад ведення обліку запасів, а також розглядаються питання адаптації

та уніфікації обліку запасів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Оновлення методології та методики обліку запасів бюджетних установ обумовило потребу дослідження умов визнання запасів, порядку формування первісної вартості, визначення методів та оцінки вибуття запасів. У процесі опрацювання були використані загальнонаукові методи пізнання, а саме: синтез та аналіз, дедукція та індукція, моделювання, системно-структурний та абстрагування. Отримані результати визначають перспективи подальших наукових досліджень і сприятимуть уніфікації та оптимізації бухгалтерського обліку запасів на практиці.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, бюджетні установи, запаси, національні та міжнародні стандарти.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах євроінтеграційних процесів в Україні проводиться активна робота щодо уніфікації вітчизняного законодавства і загальноприйнятих норм міжнародної практики. Адаптація здійснюється в багатьох сферах, зокрема і сфері державних фінансів. У зв'язку з цим, Кабінетом Міністрів України прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, яка передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку і звітності.

Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [1]. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБОДС) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають у переважній частині міжнародним стандартам.

Організаційні питання обліку запасів розкривають в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі №123 «Запаси» (далі — НПСБОДС 123 «Запаси» [2]) і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, що затверджені Наказом МФУ від 20.01.2015р. №11 (далі — Методичні рекомендації №11 [3]). Запаси для кожного суб'єкта державного сектора становлять вагомий частину оборотних активів. Від методологічних і методичних аспектів їх обліку залежить порядок формування окремих витрат установи, а також порядок відображення даних у звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методологічного та організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, гармонізація

вітчизняної облікової системи із міжнародними стандартами обліку досліджуються такими науковцями, як Дорошенко О.О. [7], Гізатуліна Л.В. [13], Ловінська Л.Г. [11, 13], Свірко С.В. [11, 12], Сушко Н.І. [8, 11], Чечуліна О.О. [14].

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних учених, зауважимо, що окремі аспекти умов визнання, складу та оцінки запасів бюджетних установ, визначені НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2], є новим для вітчизняного обліку, що обумовлює необхідність здійснення подальших досліджень.

Формулювання мети і завдання дослідження. Метою статті є визначення основних напрямків реформування бухгалтерського обліку запасів у державному секторі в теорії і на практиці для визначення рівня адаптованості вітчизняного нормативно-правового поля бухгалтерського обліку запасів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В якості базового нормативного документа для створення НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] використано міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектора (далі МСБОДС) 12 «Запаси» [4]. З метою дослідження уніфікації нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів, розглянемо порівняльну характеристику НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] та МСБОДС 12 «Запаси» [4] (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНОГО П(С)БОДС 123 «ЗАПАСИ»
ТА МІЖНАРОДНОГО СБОДС 12 «ЗАПАСИ»**

Критерій	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
1	2	3
Визначення	Це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання, передачі та перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети, або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі	Це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі, для споживання або розподілу при наданні послуг; утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу

Продовження табл. 1

Критерій	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
1	2	3
Класифікація запасів	<ul style="list-style-type: none"> - Сировина основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби; - готова продукція або незавершене виробництво; — матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються за метою подальшого розподілу, передачі, продажу; - активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо); - МШП, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БОДС 123, а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання 	<ul style="list-style-type: none"> - Товари, що були придбані та утримують для перепродажу; - незавершене виробництво; - готова продукція; - основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у процесі виробництва; - товари, придбані чи вироблені суб'єктом господарювання, що призначені для розподілу іншим сторонам безоплатно або за номінальною платою. <p>Запаси в державному секторі можуть складатися з: запасів озброєння; складів споживчих товарів; матеріалів для технічного обслуговування; запасних деталей для основних засобів; стратегічних запасів; запасів не випущеної валюти; поштових матеріалів, утримуваних для продажу; незавершеного виробництва; землі/нерухомості, утримуваної для продажу</p>
Визнання	Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності	Стандартом не прописано
Оцінка запасів на момент придбання	<p>За первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі; - транспортно-заготівельні витрати; 	<p>За собівартістю придбання, виготовлення. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан.</p> <p>Витрати на придбання складаються з: ціни придбання; мита; інших податків (крім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами); витрат на транспортування, навантаження й розвантаження;</p>

Закінчення табл. 1

Критерій	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
1	2	3
Оцінка запасів на момент придбання	- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно : — від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання; — від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала	інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням готової продукції, матеріалів і послуг. Витрати на переробку запасів складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з одиницями виробництва (наприклад, оплатою праці виробничого персоналу)
Витрати, які не включаються до вартості придбання	- 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	- Наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва; - адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їхнього теперішнього місцеперебування та приведенням у теперішній стан; - витрати на продаж
Вартість, за якою запаси відображаються на дату балансу	Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю	Запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації, за винятком запасів, що утримуються з метою: а) розподілу без оплати або за номінального платою; б) споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінального платою. Ці запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю
Переоцінка	Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду	Собівартість не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, повністю або частково застаріли, або ціна їх реалізації зменшилась. Собівартість запасів також не може бути відшкодована, якщо збільшилися очікувані витрати на завершення виробництва на збут, обмін чи розподіл

Джерело: складено автором на основі [2, 4, 9, 10].

Як видно з табл. 1, у НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] та МСБОДС 12 «Запаси» [4] у визначенні поняття «запаси» не включа-

дено приналежність їх до оборотних активів та не вказано термін корисного використання їх (один рік). Проте дана розбіжність нівелюється вимогами, наведеними відповідно в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та в Концептуальній основі фінансової звітності, де ці ознаки чітко окреслено.

НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] змінив підхід до визнання суб'єктами державного сектора в обліку активом запасів. Запаси визнаються активом, якщо дотримуються такі умови, як, зокрема: вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності (п. 1 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2]). Тобто запаси можуть зараховуватися до складу активів установи, у разі якщо вони відповідають хоча б двом критеріям: можливо достовірно визначити їх вартість, а також існує ймовірність економічних вигід від їх використання та/або вони є потенційно корисними. У разі невідповідності цим критеріям запаси обліковуються на позабалансових рахунках.

Запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] обумовило використання суб'єктами державного сектора нових термінів і понять, визначення яких наведено в табл. 2.

Таблиця 2

ТЕРМІНИ ТА ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ ЗГІДНО п. 4 НП(С)БОДС 123 «ЗАПАСИ»

№ п/п	Термін	Визначення терміна
1	Балансова вартість активу	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
2	Відновлювальна вартість	Сучасна собівартість придбання
3	Первісна вартість	Вартість запасів, яка встановлюється виходячи із суми грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (витрачених) на придбання (створення) цих запасів
4	Одиниця обліку запасів	Найменування запасів або однорідна група (вид)
5	Операційний цикл	Проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності й отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом (передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектора
6	Чиста вартість реалізації запасів	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

Відповідно до п. 4 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях (п. 7 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2]). Проте, окремий рахунок для накопичення первісної вартості запасів відсутній, тому на практиці для цього використовуються відповідні субрахунки, призначені для обліку запасів.

Особливої актуальності на практиці набуло питання включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів. Такі витрати доцільно включати до конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні, у разі якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів (п. 10 розділу IV НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2]).

Згідно п. 10 розділу IV НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їх собівартість, до складу якої відносяться витрати, визначені в п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2]. Тобто більшість із витрат, які за ді-

ючою методологією включаються до первісної вартості запасів, придбаних за плату, раніше не включалися до їх первісної вартості, а списувалися на фактичні видатки суб'єкта державного сектору.

З огляду на зазначене, особливої актуальності набуває питання розмежування бюджетними установами видатків за економічними характеристиками операцій. При цьому бюджетні установи керуються нормами Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом МФУ від 12.03.12 р. № 333 (далі — Інструкція № 333) [5].

Структуру витрат, що входять до складу собівартості запасів, придбаних за плату, та їх відповідність кодам економічної класифікації видатків (далі — КЕКВ) відображено в табл. 3.

Таблиця 3

СТРУКТУРА ВИТРАТ, ЩО ВХОДЯТЬ ДО СКЛАДУ СОБІВАРТОСТІ ЗАПАСІВ, ПРИДБАНИХ ЗА ПЛАТУ, ТА ЇХ ВІДПОВІДНІСТЬ КЕКВ

№ з/п	Фактичні витрати, що входять до вартості запасів, придбаних за плату (п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123)	КЕКВ відповідно до Інструкції № 333
1	2	3
1	Сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»; 2230 «Продукти харчування»; 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення»; 3150 «Створення державних запасів і резервів»
2	Сума ввізного мита	2800 «Інші поточні видатки»
3	Сума непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектора	У складі ціни товарів здійснюється за тим кодом КЕКВ, за яким здійснюється основний платіж, або за кодом КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки» (якщо сплачено податку відноситься до податкового кредиту платника податку)
4	Транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»

Закінчення табл. 3

№ з/п	Фактичні витрати, що входять до вартості запасів, придбаних за плату (п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123)	КЕКВ відповідно до Інструкції № 333
1	2	3
5	Інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» та інші коди КЕКВ, залежно від економічної сутності операцій

Запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] та Методрекомендацій №11 [3] зумовило зміни щодо класифікації запасів, що використовується для цілей бухгалтерського обліку.

Для узагальнення та накопичення в бухгалтерському обліку інформації про рух запасів використовуються субрахунки класу 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом МФУ від 26.06.13 р. № 611 (далі — Наказ №611) [6].

Відповідно до п. 2 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] для цілей бухгалтерського обліку запаси включають матеріальні цінності, які придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектора з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, у тому числі виробу з дорогоцінних металів і дорогоцінного та напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо. Зміни, які вносилися до Наказу № 611 [6], визначили новий об'єкт обліку запасів — активи, які бюджетна установа придбала або безоплатно отримала відповідно до законодавства, які безпосередньо нею не будуть використовуватися, а отримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі. Йдеться про бухгалтерський облік централізовано закуплених або отриманих безоплатно розпорядниками бюджетних коштів матеріальних цінностей (товарів), які призначено для подальшого їх розподілу, передачі.

З метою запровадження та відображення нових підходів, визначених НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2], у класі 2 Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [6] з'явився новий синтетичний рахунок, призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух таких матеріальних цінностей —

26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу» із двома субрахунками: 261 «Запаси для розподілу, передачі, продажу»; 262 «Державні матеріальні резерви та запаси», які повинні застосовуватися розпорядникам бюджетних коштів саме при здійсненні централізованих закупок товарів. Виходячи з того, що матеріальні цінності, які будуть централізовано придбаватися бюджетними установами для їх подальшого перерозподілу, передачі, продажу, використовуватися ними безпосередньо не будуть (можливо, лише частково як розпорядником бюджетних коштів), розуміння економічної сутності зазначеної операції та прийняття правильних управлінських рішень не лише допоможе правильно віднести об'єкт обліку саме на рахунок 26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу», а й стане підставою для правильного планування видатків розпорядниками бюджетних коштів як на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, так і на рівні розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, а також правильного відображення їх у бюджетній і фінансовій звітності тощо.

Для накопичення в обліку інформації щодо руху запасів бюджетні установи використовують Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, наведену в додатку 2 до Наказу №611 [6].

Крім того, слід звернути увагу, що для відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних із рухом запасів, повинні застосовуватися відповідні позабалансові рахунки. На таких рахунках обліковуються запаси, які не відповідають критеріям визнання активів (у т. ч. на які суб'єкт державного сектора не має права власності, але якими користується або забезпечує їх зберігання).

Крім того, запаси, які надійшли від постачальника й не відповідають критеріям визнання активом у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, також відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною у документах постачальника (п. 2.6 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2]. Перелік випадків, у яких бухгалтерський облік руху запасів здійснюється на позабалансових рахунках, наведено в п. 13 розд. II Методрекомендацій «Запаси» [3].

Відповідно до п. 4 розд. IV НП(С)БОДС 123 «Запаси» [2] вибуття запасів (відпуск запасів у виробництво, з виробництва, продажу, інше вибуття) оцінюється за трьома методами, а саме:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
 - середньозваженої собівартості;
 - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).
- Характеристику цих методів наведено на рис. 1.



Рис. 1. Методи оцінки запасів при вибутті та їх характеристика

Суб'єкт державного сектору для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, повинен застосовувати лише один із наведених методів. При цьому обраний метод оцінки вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику, яка має бути єди-

ною у відповідній галузі. Найпоширенішою оцінкою вибуття запасів у бюджетній сфері є оцінка запасів за методом ФІФО.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо обліку запасів бюджетних установ, адаптує вітчизняну облікову практику до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити ефективне інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Новації в методиці та методології ведення обліку запасів бюджетних установ: наявність умов визнання запасів, розширення умов оцінки та порядку формування первісної вартості, визначення методів та оцінки вибуття запасів, визначають перспективи подальших наукових досліджень та розробку рекомендацій щодо уніфікації та оптимізації їх застосування на практиці.

Бібліографічний список

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., №34.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Затверджені Наказом МФУ від 20.01.2015р. №11.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/12.pdf>

5. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: Затверджена наказом МФУ від 12.03.12 р. № 333.

6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Затверджений наказом МФУ від 26.06.13 р. № 611.

7. *Дорошенко О. О.* Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі // Науково-практичне видання: Незалежний аудитор. — № 2 (IV). — 2012. — С. 50–54.

8. *Сушко Н.І.* Запаси: бухгалтерський облік згідно НП(С)БОДС 123 // БАЛАНС-БЮДЖЕТ, №17 (533), 27 квітня 2015 р. — С. 19–26.

9. *Медвідь І. Б.* Облік запасів бюджетних установ: сучасні реалії та майбутні перспективи / І. Б. Медвідь, Т. І. Долішня, У. З. Костюк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. — 2013. — Вип. 4. — С. 295–301.

10. *Пігош В.А.* Трансформація бухгалтерського обліку запасів в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів // *Облік і фінанси.* — №4 (66). — 2014. — С. 54–63.

11. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / Академія фінансового управління; за ред. Л. Г. Ловінської. — К.: ДННУ АФУ. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. — 2013. — 568 с.

12. *Свірко С.В.* Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. В. Свірко // *Актуальні проблеми економіки.* — 2014. — № 5. — С. 478–484.

13. *Ловінська Л.Г., Гізатуліна Л.Г.* Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гізатуліна // *Фінанси України : Наук.-теорет. та інформ.-практ. журн.* — 2012. — №6. — С. 76–87.

14. *Чечуліна О.О.* Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна // *Фінанси України.* — 2011. — № 10. — С. 15–31.

References

1. Pro zatverdzhennia Stratehii modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007-2015 roky: Postanova Kabinetu Ministriv vid 16 sichnia 2007 r., №34. [Legal Act of Ukraine]

2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 123 «Zapasy» [Elektronnyi resurs]. — Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>[Legal Act of Ukraine]

3. Metodichni rekomendatsii z bukhgalterskoho obliku zapasiv subiektiv derzhavnoho sektoru, zatverdzeni Nakazom MFU vid 20.01.2015r. №11 [Legal Act of Ukraine]

4. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku derzhavnoho sektoru 12 «Zapasy» [Elektronnyi resurs]. — Available at: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/12.pdf>[In Ukrainian]

5. Instruktisiia shchodo zastosuvannia ekonomichnoi klasyfikatsii vydatkiv biudzhetu, zatverdzhena nakazom MFU vid 12.03.12 r. № 333 [Legal Act of Ukraine]

6. Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku biudzhetykh ustanov, zatverdzhenyi nakazom MFU vid 26.06.13 r. № 611 [Legal Act of Ukraine]

7. Doroshenko O. O. Zapasy biudzhetykh ustanov: porivnialnyi analiz suchasnoi oblikovoi praktyky ta natsionalnykh polozhen (standartiv)

bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori // Naukovo-praktychne vydannia Nezaleznyi audytor, № 2 (IV), 2012. — С. 50-54. [In Ukrainian]

8. Sushko N.I. Zapasy: bukhhalterskyi oblik zghidno NP(S)BODS 123 // BALANS-BluDZhET, №17 (533), 27 kvitnia 2015 r. — S. 19-26. [In Ukrainian]

9. Medvid I. B. Oblik zapasiv biudzhetykh ustanov: suchasni realii ta maibutni perspektyvy / I. B. Medvid, T. I. Dolishnia, U. Z. Kostiuk // Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky. — 2013. — Vyp. 4. — S. 295–301. [In Ukrainian]

10. Pihosh V.A. Transformatsiia bukhhalterskoho obliku zapasiv v umovakh harmonizatsii oblikovoi systemy derzhavnoho sektoru ekonomiky do mizhnarodnykh standartiv // Oblik i finansy. — №4 (66). — 2014. — S. 54–63. [In Ukrainian]

11. Bukhhalterskyi oblik i kontrol derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsii upravlinnia derzhavnymy finansamy: u 2 t. / Akademiia finansovoho upravlinnia; za red. L. H. Lovinskoï. — K.: DNU AFU. T.1: Reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv / L. H. Lovinska, N. I. Sushko, S. V. Svirko ta in. — 2013. — 568 s. [In Ukrainian]

12. Svirko S.V. Modernizatsiia biudzhetnoho obliku yak instrument uspishnoi intehtratsii natsionalnoi ekonomiky do svitovoho hospodarstva / S. V. Svirko // Aktualni Problemy Ekonomiky. — 2014. — № 5. — S. 478–484. [In Ukrainian]

13. Lovinska L.H., Hizatulina L.H. Svitovi dosvid zaprovadzhennia mizhnarodnykh standartiv u bukhhalterskomu obliku derzhavnoho sektoru / L. H. Lovinska, L. V. Hizatulina // Finansy Ukrainy. — 2012. — №6. — S. 76–87. [In Ukrainian]

14. Chechulina O.O. Modernizatsiia derzhavnoho finansovoho kontroliu v konteksti rozvytku prohramno-t—31. [In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 20 квітня 2016 р.

УДК 657.421.1

Корытник Лилия Петровна,

канд. экон. наук, главный бухгалтер
ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)

E-mail: klp@kneu.edu.ua

Клименко Елена Владимировна,

заместитель главного бухгалтера
ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)

E-mail: mlp_1984@mail.ru

Запасы бюджетных учреждений: новации учетной теории и практики

АННОТАЦИЯ. В статье исследованы особенности реформирования бухгалтерского учета запасов бюджетных учреждений, внедрения единственных методологических принципов ведения учета запасов, а также рассматриваются вопросы адаптации и унификации учета запасов к международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе. Обновление методологии и методики учета запасов бюджетных учреждений обусловило потребность исследования условий признания запасов, порядка формирования первоначальной стоимости, определения методов и оценки выбытия запасов. В процессе проработки были использованы общенаучные методы познания, а именно: синтез и анализ, дедукция и индукция, моделирование, системно-структурен и абстрагирование. Полученные результаты определяют перспективы дальнейших научных исследований и будут способствовать унификации и оптимизации бухгалтерского учета запасов на практике.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, бюджетные учреждения, запасы, национальные и международные стандарты.

UDC 657.421.1

Korytnyk Liliya,

Candidate of Sciences (Economics), Chief Accountant
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)
E-mail: klp@kneu.edu.ua

Klymenko Olena,

Deputy Chief Accountant
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)
E-mail: mlp_1984@mail.ru

Inventories in budget institutions: innovations of accounting theory and practice

ABSTRACT. The article examines the reform of inventory accounting in budget institutions, introduction of uniform methodological principles for inventory accounting, and the issues of adaptation and unification of inventory accounting according to the international accounting standards in public sector. Methodology updating of inventory accounting in budget institutions caused the need of further research concerned with determining of inventories, the historical costs, and choosing the methods and estimates of inventories disposals. The authors have used general research methods, including synthesis and analysis, deduction and induction, modelling, systematic approach and abstraction. The results of this study open further research perspectives, and are supposed to contribute to unification and optimization of inventory accounting.

KEY WORDS: accounting, budget institutions, inventories, national and international accounting standards.