

Карпенко Н. Г.
кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри організації обліку та аудиту
Полтавської державної аграрної академії

Нос Л. Д.
магістр
Полтавської державної аграрної академії

Karpenko N. G.
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Professor of Department of Organization of Account and Audit
Poltava State Agrarian Academy

Nos L. D.
Master's "Degree",
Poltava State Agrarian Academy

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

PROBLEMATIC ISSUES OF ACCOUNTING STOCKS OF PUBLIC INSTITUTIONS

Анотація. У статті проведено дослідження організації обліку запасів бюджетних установ. Введення в дію вимог НПСБО 123 «Запаси» щодо обліку запасів змінило порядок відображення господарських операцій щодо їх надходження та вибуття. При цьому загострилось питання обліку МШП у зв'язку із законодавчими вимогами.

Ключові слова: запаси, активи, первісна вартість, нефінансові активи, план рахунків, інвентаризація.

Вступ та постановка проблеми. У процесі здійснення своєї діяльності бюджетні організації та установи, як і всі інші підприємства, організації та установи, систематично купують та використовують різні матеріальні цінності. Різноманітність складу запасів зумовлює потребу в класифікації, головною ознакою якої вважають функціональну належність. Введені в дію нові правила обліку запасів в установах державного сектору є актуальною темою для розгляду в нашій роботі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальні питання обліку запасів в установах державного сектору розглядаються вченими та практиками України. Особливу увагу під час дослідження питань щодо обліку запасів слід звернути на роботи Ю. Крот, Л. Крутої, де детально висвітлено зміни та порядок обліку запасів установ державного сектору.

Метою роботи є дослідження організації обліку запасів бюджетних установ.

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

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 [3].

Основним нормативним документом, який визначає правила обліку запасів для бюджетних установ, є НП(С) БОДС 123 «Запаси». Окрім того, якщо у вас виникають сумніви щодо правильності відображення в обліку тієї чи іншої операції із запасами, варто звернутися до норм Методрекомендацій № 11 [7].

Згідно з п. 4 розд. I НП(С)БО 123 до запасів належать активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, розподілу, передачі тощо;
- перебувають для подальшого споживання у процесі звичайної діяльності;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції під час виконання робіт, надання послуг.

Водночас для цілей бух обліку, згідно з п. 2 розд. II НП(С)БО 123 та п. 2 розд. II Методрекомендацій № 11, всі запаси поділяють на кілька однорідних груп (видів) [2]. Для цілей бухгалтерського обліку запаси бюджетних установ поділяються на шість груп, що відображені на рис. 1.

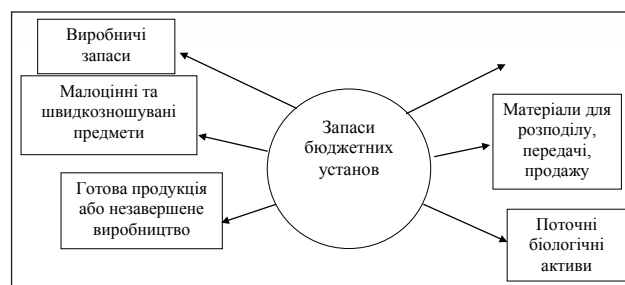


Рис. 1. Запаси бюджетних установ [3; 6]

Для узагальнення інформації про надходження, рух і вибуття запасів, згідно з НПСБО 123 «Запаси», виділено три рахунки (з поділом на окремі субрахунки) в межах нефінансових активів – клас 1, а саме для обліку запасів з 1 січня 2017 року застосовуються субрахунки таких рахунків, як 15 «Виробничі запаси»; 17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи); 18 «Інші нефінансові активи». Під час введення в дію нового Плану рахунків з 1 січня 2017 року склад запасів розподілився, як зображено в табл. 1 [4].

Склад запасів та рахунків бюджетних установ з 1 січня 2017 року

Рахунок	Види запасів	Класифікація запасів
1511 (1523)	Продукти харчування	Продукти харчування у розрізі їх видів.
1512 (1523)	Медикаменти і 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. Цей субрахунок можуть використовувати також і установи, які придбають медикаменти та перев'язувальні матеріали для власних поточних потреб (наприклад, поповнення аптечок).
1513 (1523)	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 тощо) та інші аналогічні матеріали. Окрім того, на цьому субрахунку обліковуються будівельні конструкції і деталі (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної системи (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин такого обладнання, вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, а також інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. При цьому до обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. До складу обладнання включається контрольно-вимірвальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого.
1514 (1524)	Паливо, горючі і мастильні матеріали	Всі види палива для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Водночас обліковуються нафтопродукти та газ, закуплені і передані на зберігання, які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.
1515 (1525)	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 покриття, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обігу незалежно від їх вартості. На цьому субрахунку також відображають обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо.
1516 (1526)	Тара	Поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні тощо), як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності.
1517 (1527)	Сировина і матеріали	Сировина та основні і допоміжні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами під час її виготовлення; матеріали сільськогосподарського призначення (зокрема, 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. Тут обліковують саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин.
1518 (1528)	Інші виробничі запаси	Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт та капітального будівництва, відходи виробництва, невірного браку, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.
1714 (1724)	Поточні біологічні активи	Поточні біологічні активи рослинництва, зокрема зернові, технічні, овочеві, а також інші культури, які оцінені згідно з НП(С)БО 123. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо). 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 (1821)	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).

1812 (1824)	Малоцінні та швидкозношувані предмети	МШП на складі слід обліковувати як предмети, які використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року. 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 (1824)	Державні і матеріальні резерви та запаси	Активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).
1815 (1825)	Активи для розподілу, передачі, продажу	Активи, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, зокрема вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення й напівдорогоцінного каміння, підручники та інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо.
1816 (1826)	Інші нефінансові активи	Бланки документів суворої звітності, реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали, радіоматеріали радіолам, 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.

Первісна вартість запасів	Суми, що сплачуються 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 державного сектору
	Транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)
	Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях

Рис. 2. Склад первісної вартості запасів за НП(С)БОДС 123 «Запаси»

Слід зауважити, що на субрахунку 1816 обліковуються саме бланки документів суворої звітності (наприклад, виборчі бюлетені), тоді як грошові документи (поштові марки, сплачені проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах тощо) слід обліковувати окремо, у складі готівкових коштів та їх еквівалентів на субрахунку 2213 «Грошові документи у національній валюті».

За дебетом цих рахунків слід відобразити 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.

Оформлення господарських операцій із запасами здійснюється первинними документами, як це передбачено наказом № 130 [1].

У бухгалтерському обліку установ запаси, зокрема одержані та передані безоплатно у встановленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на первісну, справедливую та відновлювальну вартість. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, за НП(С)БО 123 «Запаси» є собі-

вартість запасів, яка складається з фактичних витрат, що зображено на рис. 2 [3].

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, а саме первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

Запаси надходять до бюджетних установ шляхом:

- безпосереднього одержання від постачальників;
- в порядку гуманітарної допомоги;
- в порядку централізованого постачання;
- через підзвітних осіб;
- вироблення (виготовлення) допоміжними структурами установи.

Для отримання матеріальних цінностей зі складу постачальника уповноваженій особі видається довіреність на отримання цінностей. З 2016 року довіреність не є обов'язковим документом та бланком суворої звітності, тому отримання цінностей може відбутися за наявності листа.

Організація фіксування інформації в носіях облікової інформації первинного і поточного етапів охоплює кілька технологічних процесів руху та оброблення:

- складання первинних документів (вимірювання та фіксування);
- приймання документів та їх перевірку;
- оброблення первинних документів;
- перенесення інформації до облікових реєстрів.

Обов'язковою умовою під час оприбуткування запасів є відмітка матеріально-відповідальної особи про прийняття матеріалів на відповідальне зберігання (ставиться підпис) та заповнення картки складського обліку товарів.

За новим планом рахунків оприбуткування запасів здійснюється у кореспонденції з рахунками 2113 «Розрахунки за авансами», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Практика показує, що процес обліку використання запасів є трудомісткою ділянкою. На нашу думку, аналізуючи загалом діяльність деяких установ з обліку запасів, можна виокремити такі негативні аспекти:

- складність визначення справедливої вартості запасів, особливо отриманих як благодійна допомога;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління запасами установи;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- обмеженість контролю використання запасів тощо.

Бюджетні установи повинні проводити інвентаризацію запасів за місцем зберігання та за матеріально-відповідальними особами в строки і порядку, передбаченими Положенням [5]. Основним завданням інвентаризації запасів є не тільки виявлення їх фактичної наявності, але й дотримання умов зберігання запасів, правил їх утримання та використання. Тут і виникають проблеми в обліку запасів. МШП, передані в експлуатацію за новими правилами, списуються з балансу з умовою подальшого оперативного обліку на місцях [8], а під час проведення інвентаризації ці МШП можуть виступати як лишки.

Висновки. Отже, в кожній бюджетній установі для забезпечення виконання її функцій та повноцінної діяльності будуть знаходитися різні види запасів, що в своєму русі відображають послідовні операції, такі як надходження, передача в межах установи, їх використання (вибуття) та списання. Правильна класифікація запасів на першій стадії надходження в установу та відображення їх в обліку будуть сприяти дотриманню вимог законодавства до ведення бухгалтерського обліку та відображення їх у звітності.

Список використаних джерел:

1. Наказ Державного казначейства України «Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ» від 28 січня 2002 року № 130 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : [навч. посіб.] / [С. Шара, О. Андрієнко, Л. Жидеева]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
7. Крута Л. Запаси і нові рахунки бухобліку: знаходимо відповідності / Л. Крута, С. Соколова // Новий бюджетний облік. – 2017. – С. 13–14.
8. Крот Ю. МШП – старі знайомі «під новим соусом» / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – С. 12–20.

Анотація. В статті проведено дослідження організації учета запасов бюджетних установ. Введення в дію вимог НПСРК 123 «Запаси» стосовно учета запасов змінило порядок відображення господарських операцій стосовно їх надходження і вибуття. При цьому загострилася проблема учета МШП в світлі законодавчих вимог.

Ключевые слова: запаси, активи, первонаочальная стоимость, нефинансовые активы, план счетов, инвентаризация.

Summary. Research of organization of account of supplies of budgetary establishments is conducted in the article. Introduction in an action of requirements of NPSRK 123 in relation to the account of supplies changed “Supplies” order of reflection of economic operations in relation to their receipt and leaving. Thus the question of account of MSHP became sharp in the light of legislative requirements.

Key words: supplies, assets, primitive cost, unfinancial assets, card of accounts, taking of inventory.