

В.А. ПІГОШ*(Мукачівський державний університет, м. Мукачево, Україна)*

Трансформація бухгалтерського обліку запасів в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів

Стаття присвячена дослідженню порядку ведення бухгалтерського обліку запасів в установах державного сектору. Проведено аналіз найбільш важливих аспектів обліку запасів, що відображені в Інструкції з обліку запасів № 125, Положенні з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ, Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку в державному секторі 12 «Запаси», зокрема порядку визнання запасів, строку їх очікуваної експлуатації, класифікації та оцінки запасів, методів їх вибуття. Розкрито критерії визначення первісної та балансової вартості запасів.

Значну увагу приділено методологічним й методичним аспектам обліку запасів згідно Положення, яке введено в дію з 01.01.2014 року. Дане Положення є перехідним нормативно-правовим документом на шляху трансформації бухгалтерського обліку запасів в державному секторі в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи до міжнародних стандартів.

Ключові слова: *запаси, стандарти, бухгалтерський облік, установи державного сектору.*

В.А. ПИГОШ*(Мукачевский государственный университет, г. Мукачево, Украина)*

Трансформация бухгалтерского учета запасов в условиях гармонизации учетной системы государственного сектора экономики к международным стандартам

Статья посвящена исследованию порядка ведения бухгалтерского учета запасов в учреждениях государственного сектора. Проведен анализ наиболее важных аспектов учета запасов, которые отражены в Инструкции по учету запасов № 125, Положении по бухгалтерскому учету запасов бюджетных учреждений, Национальном положении (стандарте) бухгалтерского учета в государственном секторе 123 «Запасы», Международном стандарте бухгалтерского учета в государственном секторе 12 «Запасы», в частности порядка признания запасов, срока их ожидаемой эксплуатации, классификации и оценки запасов, методов их выбытия. Раскрыто критерии определения первоначальной и балансовой стоимости запасов.

Значительное внимание уделено методологическим и методическим аспектам учета запасов согласно Положению, которое введено в действие с 01.01.2014 года как переходного нормативно-правового документа на пути к трансформации бухгалтерского учета запасов в государственном секторе, и в условиях гармонизации отечественной учетной системы к международным стандартам.

Ключевые слова: *запасы, стандарты, бухгалтерский учет, учреждения государственного сектора.*

V.A. PIHOSH*(Mukachevo State University, Mukachevo, Ukraine)*

Transformation of Inventory Accounting in Terms of Harmonization of Public Sector Accounting Systems with International Standards

The article investigates accounting procedures for inventory in public sector institutions. The analysis of the most important aspects of accounting for inventories is being held, which are reflected in Instructions for inventory accounting No. 125, Regulation on inventory accounting in budgetary institutions, National regulation (standard) of

accounting in the public sector 123 'Inventory', International standard of accounting in the public sector 12 'Inventory', particularly, the recognition of inventory procedure, its expected useful economic life, classification and evaluation of the inventory, methods of disposal. The criteria for determining the initial and the balance value of inventories were examined.

Special attention is paid to methodological and methodical aspects of accounting for inventories under the Regulation, which entered into force on 01.01.2014. This Regulation is transitional regulatory document towards the transformation of inventory accounting in the public sector in terms of harmonization of national accounting system with international standards.

Keywords: *inventory, standards, accounting, public sector entities.*

Постановка проблеми. Активізація євроінтеграційних процесів в Україні, розвиток міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій в економіку країни призвели до необхідності отримання додаткової інформації щодо фінансового стану країни й, безумовно, визначили передумови реформування і трансформації системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Починаючи з 2012 року, Міністерство фінансів України активно зайнялося питаннями методології бухгалтерського обліку, казначейського обслуговування, складання звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, оскільки необхідність прийняття нових документів зумовлена ст. 56 Бюджетного кодексу України [1] та реалізацією Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [12]. Так, повноваження із затвердження нормативно-правових актів із ведення бухгалтерського обліку належать центральному органу виконавчої влади, який забезпечує формування державної бюджетної політики, тобто Міністерству фінансів України.

Протягом останніх п'яти років на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) Міністерством фінансів України розроблено та затверджено низку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(С)БОДС), чільне місце серед яких займає НП(С)БОДС 123 «Запаси».

Виходячи з цього, вважаємо, що нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку для бюджетних установ, затверджені Державною казначейською службою, із часом будуть перевидані за підписом Міністерства фінансів України. При цьому слід відмітити, що Мінфін зробив свій внесок у процес вдосконалення та реформування системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, яскравим прикладом чого є введення в дію нового Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (далі – Положення), затверджене наказом № 947 від 14.11.2013 р. [11].

Положення набрало чинності з 01.01.2014 р. Відтак із зазначеної дати втратила чинність Інструкція № 125, затверджена Державним казначейством, якою бюджетні установи керувалися з 2001 року. У зв'язку з цим потребують дослідження методологічні й методичні аспекти обліку запасів, а також положення їх практичного застосування в установах сектору державного управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методологічного та організаційно-мето-

дичного забезпечення бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ знайшли своє відображення у працях таких вітчизняних учених, як П.Й. Атамас, Р.Т. Дзюга [2], О.О. Дорошенко [3], С.О. Левицька [6], Л.Г. Ловінська [7], С.В. Свірко [7], Н.І. Сушко [13], О.О. Чечуліна та ін. Разом з тим, окремі аспекти відображення в обліку запасів бюджетних установ, визначені в Положенні [11] та НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], є новими для вітчизняного обліку бюджетних установ, що зумовлює необхідність подальших досліджень даних питань.

Метою статті є критична оцінка методологічних й методичних аспектів обліку запасів згідно Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ [11], а також здійснення їх порівняльного аналізу у відповідності до Інструкції з обліку запасів № 125 [4], НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» (надалі – МСБОДС 12 «Запаси») [8] з ціллю визначення рівня адаптованості вітчизняного нормативно-правового поля бухгалтерського обліку запасів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ [11], що прийшло на зміну Інструкції № 125 [4], є для бюджетних установ основним документом, у якому визначені методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси. Насамперед звертає на себе увагу нова структура Положення [11]. Завдяки їй вимоги до обліку запасів у Положенні порівняно з Інструкцією № 125 [4] згруповані в окремі розділи та виглядають, на наш погляд, більш структурованими. Водночас Положення має й певні недоліки. Окремі норми цього документа сприймаються дещо складно, оскільки написані мовою НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], а тому є незвичними для фахівців бюджетної сфери, що здійснюють практичну діяльність.

В Положенні [11] суттєво підкоригована термінологія, що використовувалася раніше в Інструкції № 125 [4]. Зауважимо, що визначення терміна «запаси» Міністерство фінансів України запозичило з НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], який повинен набрати чинності з 01.01.2015 року. На нашу думку, це не єдиний момент у Положенні, який Мінфін запозичив в цьому документі. Тому є всі підстави розглядати Положення як перехідний трансформаційний варіант між Інструкцією № 125 та згаданим Стандартом (табл. 1).

**Порядок визнання запасів відповідно до Інструкції № 125, Положення з обліку запасів,
НП(С)БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси»**

Нормативно-правовий документ	Порядок визначення запасів	Строк очікуваної експлуатації запасів
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (діяла до 01.01.2014р.) [4]	Це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.	Строк очікуваної експлуатації запасів встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно на момент придбання запасу.
Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (чинна з 01.01.2014р. до 01.01.2015р.) [11]	Це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності установи 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 установи.	Не встановлено.
НП(С)БОДС 123 «Запаси» (набере чинності з 01.01.2015р.) [9]	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.	Не встановлено.
МСБОДС 12 «Запаси» [8]	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.	Не встановлено.

Як бачимо, нове визначення запасів у Положенні [11], так само як і в НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], МСБОДС 12 «Запаси» [8] не містить жодних застережень щодо того, протягом якого часу установа планує використати такі активи. Також відсутня норма про те, що строк очікуваної експлуатації запасів може бути встановлено вищою за рівнем організацією або установа може самостійно встановити такий період.

Водночас, необхідно зазначити, що дана норма Інструкції № 125 [4] і раніше мала декларативний характер, оскільки за весь час існування Інструкції № 125 так і не було прийнято уніфікованого нормативного документа, яким були б встановлені строки очікуваної експлуатації запасів. Тому як раніше, так і зараз установи при придбанні запасів можуть самостійно визначати строки їх використання.

Класифікація запасів, передбачена Інструкцією № 125 [4], залишилася незмінною. Аналогічно, як і в минулому, у складі запасів бюджетні установи обліковують: виробничі запаси; тварин на вирощуванні та відгодівлі; малоцінні та швидкозношувані предмети; матеріали і продукти харчування; готову продукцію; продукцію сільськогосподарського виробництва.

Така класифікація запасів, наведена в п. 3 Положення [11], відповідає назві рахунків, призначених для обліку таких активів у Плані рахунків. Проте в Положенні, на відміну від Інструкції № 125, не описана детальна характеристика кожної групи запасів у розрізі субрахунків. На наш погляд, це зумовлено тим, що така інформація про субрахунки, призначені для обліку запасів, наведена в Плані рахунків (табл. 2).

**Класифікація запасів відповідно до Інструкції № 125, Положення з обліку запасів,
НП(С)БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси»**

Нормативно-правовий документ	Класифікація запасів
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (діяла до 01.01.2014р.) [4]	<ul style="list-style-type: none"> - Виробничі запаси; - тварини на вирощуванні і відгодівлі; - малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП); - матеріали і продукти харчування; - готова продукція; - продукція сільськогосподарського виробництва.
Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (чинне з 01.01.2014р. до 01.01.2015р.) [11]	<ul style="list-style-type: none"> - виробничі запаси; - тварини на вирощуванні і відгодівлі; - малоцінні та швидкозношувані предмети; що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації, малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення; - матеріали і продукти харчування; - готова продукція; продукцію сільськогосподарського виробництва.
НП(С)БОДС 123 «Запаси» (набере чинності з 01.01.2015р.) [9]	<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 з метою подальшого розподілу, передачі, продажу; - активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо); - МШП, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства, науково-дослідних закладів після її первісного визнання.
МСБОДС 12 «Запаси» [8]	<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>

Щодо складу запасів згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], то на відміну від Інструкції № 125 [4] та Положення [9], до нього віднесено поточні біологічні активи, активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна)

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

Особливу увагу в Положенні [11] приділено порядку визначення вартості запасів під час надходження та вибуття. Так, у бухгалтерському обліку установи запаси відображають за балансовою вартістю, тобто за тією вартістю, яку відображають у балансі. При цьому балансова вартість запасів може бути:

- первісною – це історична (фактична) вартість запасів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;
- справедливою - це сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату;
- переоціненою - це вартість запасів після проведення переоцінки.

На дату балансу запаси за НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9], МСБОДС 12 «Запаси» [8], на відміну від Положення [11] та Інструкції № 125 [4], оцінюються за меншою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації (такий підхід до оцінки стосується усіх запасів за винятком таких, що утримуються з метою

розподілу, споживання в процесі виробництва товарів безоплатно або за номінальною вартістю (або для яких не існує активного ринку). У Положенні встановлено новий механізм визначення первісної вартості запасів залежно від того, як саме запаси були отримані установою (табл. 3).

Таблиця 3

Критерії визначення первісної вартості запасів

Господарська операція	Вимоги до визначення первісної вартості
Придбання запасів за грошові кошти	Первісна вартість такого активу визначається виходячи із суми грошових коштів, сплачених постачальнику (продавцю). з урахуванням норм пп. 8, 9 розд. II Положення
Самостійне виготовлення (створення) запасів	Первісною вартістю такого об'єкта є виробнича собівартість.
Отримання запасів у результаті обміну на інші запаси	Первісною вартістю таких запасів є балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів не суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.
Безоплатне отримання запасів від інших установ або суб'єктів господарювання — юридичних та фізичних осіб	Первісною вартістю таких запасів є балансова вартість, за якою запаси обліковувалися у сторони, що передає. Запаси передаються на підставі первинних документів, у яких зазначена вартість придбання (створення) цих запасів. При цьому первісною вартістю отриманих запасів може бути їх справедлива вартість на дату оприбуткування в таких випадках:
Отримання запасів у вигляді гуманітарної допомоги, подарунків, безповоротної допомоги	— якщо вартість запасів неможливо визначити по первинних документах, які є в сторони, що їх передає, облікових регістрах та інших документах; — якщо балансова вартість переданих запасів істотно відрізняється від їх справедливої вартості. Також установа може оприбутковувати запаси за справедливою вартістю, якщо на момент оприбуткування неможливо достовірно визначити їх вартість. У цьому випадку запаси одразу оцінюють за справедливою вартістю, а надалі коригують її до рівня первісної вартості.

Інструкція № 125 [4] не визначає структуру первісної вартості запасів, даючи тільки її визначення. НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9] чітко прописує структуру первісної вартості запасів, яка відтворює структуру собівартості за МСБОДС 12 «Запаси» [8].

Потрібно відмітити, що згідно Положення [11] та Інструкції № 125 [4], при придбанні запасів не відносяться на збільшення первісної вартості запасів: витрати з наймання транспорту для перевезення запасів; суми ПДВ, сплачені при придбанні запасів; податки і збори, послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні запасів. Ці видатки слід відносити на фактичні видатки.

За НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9] та МСБОДС 12 «Запаси» [8] транспортно-заготівельні витрати, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського

обліку в державному секторі, включаються до первісної вартості запасів. Водночас, згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси», МСБОДС 12 «Запаси», до складу первісної вартості запасів не включають: понаднормові втрати і нестачі запасів (відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати); фінансові витрати; витрати на збут; загальногосподарські (адміністративні накладні витрати) та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (табл. 4).

Особливою категорією запасів в Положенні [11] є: тварини на вирощуванні та відгодівлі, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва. Особливості формування їх балансової вартості залишилися незмінними і врегульовані пп. 4-7 розділу II Положення.

**Оцінка запасів відповідно до Інструкції № 125, Положення з обліку запасів,
НП(С)БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси»**

Нормативно-правовий документ	Оцінка запасів	Витрати, які не включаються до вартості придбання
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (діяла до 01.01.2014р.) [4]	За первісною вартістю, яка включає вартість придбання, одержання, виготовлення запасів. Первісною вартістю запасів, одержаних установою безоплатно, є справедлива вартість.	- Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартість придбаних запасів, а відносяться на видатки установи; - суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, не зараховуються до вартості запасів і відносяться на фактичні видатки установи або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачене чинним законодавством України).
Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (чинне з 01.01.2014р. до 01.01.2015р.) [11]	За первісною вартістю: - запасів, придбаних за плату, є сума, сплачена постачальнику (продавцю); - запасів, що виготовляються власними силами установи, дорівнює їх виробничій собівартості.	- Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартості придбаних запасів, а відносяться на фактичні видатки установи; - податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартості запасів, а відносяться на фактичні видатки установи або відносяться до податкового кредиту.
НП(С)БОДС 123 «Запаси» (набере чинності з 01.01.2015р.) [9]	За первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: - 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 бухгалтерського обліку в державному секторі; - транспортно-заготівельні витрати; - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно : - від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання; - від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала.	- 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.
МСБОДС 12 «Запаси» [8]	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. Витрати на придбання складаються з: ціни придбання; мита; інших податків (крім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами); витрат на транспортування, навантаження й розвантаження; інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Витрати на переробку запасів складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з одиницями виробництва (наприклад, оплатою праці виробничого персоналу).	- 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.

Також у Положенні залишилися без змін вимоги до організації обліку та документального оформлення операцій із запасами. Такий облік ведуть у бухгалтерській службі установи та на складі (матеріально відповідальна особа). При цьому для аналітичного обліку запасів бюджетні установи використовують Книги (картки) кількісно-сумового обліку, Книги складського обліку запасів, оборотні та накопичувальні відомості. Типові форми таких документів наведені в Інструкції № 130 [5]. І хоча в Положенні немає прямого посилання на Інструкцію № 130, але оскільки цей документ на сьогодні є чинним, то вважаємо, що бюджетні установи мають уніфіковані підстави ним керуватися.

У Положенні так само, як і в Інструкції № 125, НП(С)БОДС 123 «Запаси» [7] та МСБОДС 12

«Запаси» визначено, що первісна вартість запасів може бути змінена. Така зміна вартості запасів відбувається в разі їх переоцінки. Основні вимоги до порядку переоцінки запасів залишилися незмінними. Всі норми, передбачені пп. 41, 42 Інструкції № 125, перенесені в окремий розділ IV Положення [11].

Так, установи проводять переоцінку запасів на підставі:

- рішення керівника установи – якщо запаси морально застаріли, а також якщо їх первісна (переоцінена) вартість істотно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше;
- вимог, передбачених законодавством (для цього мають бути прийняті спеціальні нормативно-правові акти) (табл. 5).

Таблиця 5

Порядок переоцінки запасів відповідно до Інструкції № 125, Положення з обліку запасів, НП(С)БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси»

Нормативно-правовий документ	Переоцінка
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (діяла до 01.01.2014р.) [4]	Переоцінка запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України або за рішенням керівника установи. Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.
Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (чинне з 01.01.2014р. до 01.01.2015р.) [11]	Переоцінка запасів установи може проводитися, якщо запаси морально застаріли, їх первісна (переоцінена) вартість суттєво відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше, та у випадках, встановлених законодавством за рішенням керівника установи. Зміна первісної вартості запасів не належить до доходів установи.
НП(С)БОДС 123 «Запаси» (набере чинності з 01.01.2015р.) [9]	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.
МСБОДС 12 «Запаси» [8]	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.

Оскільки за весь час дії Інструкції № 125 так і не було прийнято жодного нормативно-правового акта, що регулює процес переоцінки, то фактично бюджетні установи проводять її виключно за самостійним рішенням, прийнятим керівником установи.

Мабуть єдине уточнення, що з'явилося в Положенні, полягає в наступному: «інформацію про зміну вартості запасів установи відображають у регістрах аналітичного обліку». Таке доповнення, на нашу думку, навряд чи можна назвати новиною, оскільки бюджетні установи і раніше за результатами акта про зміну вартості запасів вносили відповідні зміни до регістрів бухгалтерського обліку.

Наступна група змін стосується порядку оцінки запасів при вибутті (списанні з балансу). У Положенні [11], визначені випадки, коли запаси бюджетних установ перестають вважатися активом та підлягають списанню з балансу. Так, причинами

вибуття запасів вважаються: продаж; списання; безоплатна передача; нестача; остаточне псування; інші причини невідповідності критеріям визнання активом.

Звісно, саме з цих причин бюджетні установи і раніше, тобто в період дії Інструкції № 125, приймали рішення про списання запасів з балансу. Проте тепер ці підстави для списання запасів мають впорядкований вигляд.

Найцікавішою новацією Положення є підходи до визначення балансової вартості запасів, що вибувають (табл. 6).

Так само, як і Інструкція № 125, Положення пропонує установам при оцінці вибуття запасів для використання, виробництва, продажу та іншого вибуття застосовувати один зі способів оцінки: за балансовою вартістю; за середньозваженою вартістю (табл. 7).

Критерії визначення балансової вартості запасів

Господарська операція	Вимоги до визначення балансової вартості запасів
Продаж запасів (крім придбаних, виготовлених в попередніх роках)	Балансову вартість запасів відносять на витрати того періоду, в якому було нараховано пов'язаний із ними дохід.
Продаж запасів, придбаних чи виготовлених у попередніх роках	Балансову вартість запасів відносять на результати виконання кошторису. Для цього в установі необхідно організувати облік запасів таким чином, щоб відокремити запаси, придбані в поточному та в попередніх роках.
Вибуття запасів не пов'язано з отриманням доходу, а саме розподілення, передання у межах уповноваженого органу	Балансову вартість запасів відносять на витрати в періоді їх вибуття. Під уповноваженим органом розуміють орган, уповноважений управляти об'єктами державної або комунальної власності.
Безоплатна передача (отримання) запасів (крім МШП) у межах уповноваженого органу	Балансову вартість таких запасів до їх використання відображають як збільшення дебіторської заборгованості (зобов'язань) за розрахунками із внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів
Списання використаних запасів (окрім МШП), отриманих у межах уповноваженого органу	Відображають як зменшення балансової вартості цих запасів та зобов'язань за розрахунками з їх внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі). У бухгалтерському обліку установи, яка передала такі запаси, таке списання відображається як збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів. Підстава для операцій - акт списання, отриманий від установи, яка використала такі запаси Для обліку розрахунків, які виникають у процесі виконання кошторису між вищими за рівнем розпорядниками бюджетних коштів та підвідомчими їм установами, у Плані рахунків передбачені субрахунки 683, 684. У Типовій кореспонденції в розділі 2 наведено кореспонденції субрахунків із відображення в обліку переданих та отриманих запасів у межах операцій із внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі).
Часткове списання вартості запасів та всі втрати запасів	Визнають витратами того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості запасів або виявлені втрати запасів
Сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів	Визнають як зменшення суми, визнаної витратами в тому періоді, в якому відбулося сторнування
Запаси, використані для створення інших активів власними силами	Визнають витратами на створення цього активу.
Передача в експлуатацію МШП	Відображають як зменшення фонду в МШП. В експлуатації такі предмети (крім тих, що виготовлені з пластмаси, картону та паперу) перебувають на зберіганні в осіб, відповідальних за їх експлуатацію і збереження. Облік таких предметів ведуть у кількісному виразі. Згідно з Типовою кореспонденцією видачу МШП зі складу в експлуатацію незалежно від вартості відображають записом: Дт 441 — Кт 221.
Списання МШП, не введених в експлуатацію, інструментів, інвентарю та інших запасів, що стали непридатними для подальшого використання	Списання здійснюють на підставі актів списання (якщо інший порядок списання не встановлено іншими нормативно-правовими актами). Згідно з Типовою кореспонденцією таку операцію відображають як зменшення фонду в МШП: Дт 441 — Кт 221.
Списання витраченого палива	Здійснюють виходячи з фактичної витрати палива, але не вище норм витрат, установлених для окремих марок автотранспорту. Вартість витраченого палива списують на підставі подорожніх листів Для планування потреби у ПММ, контролю за їх витрачанням, ведення звітності, впровадження режиму економії та раціонального використання нафтопродуктів, а також з метою розробки питомих норм витрати палива підприємства, установи та організації використовують Норми витрат палива та мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Мінтрансу від 10.02.98 р. № 43. Форму подорожнього листа установа може розробити самостійно.

**Порядок обліку запасів відповідно до Інструкції № 125, Положення з обліку запасів,
НП(С)БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси»**

	Методи вибуття запасів
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (діяла до 01.01.2014р.) [4]	- Балансової вартості; - середньозваженої собівартості. При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку одразу на зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.
Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (чинне з 01.01.2014р. до 01.01.2015р.) [11]	- Балансової вартості; - середньозваженої собівартості. Передача в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається в бухгалтерському обліку як зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.
НП(С)БОДС 123 «Запаси» (набере чинності з 01.01.2015р.) [9]	- Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів протягом строку їх фактичного використання.
МСБОДС 12 «Запаси» [8]	- Конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості; - «перше надходження перший видаток» (ФІФО); - за формулою середньозваженої собівартості; - стандартизованих витрат; - роздрібних цін. Метод стандартизованих витрат та метод роздрібних цін можуть використовуватись для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості.

При цьому метод оцінки запасів установа обирає самостійно. Проте для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення, може застосовуватися тільки один із зазначених методів оцінки. У п. 4 розділу I Положення уточнено, що одиницею аналітичного обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Інакше кажучи, при списанні одного і того ж виду запасів установа не може застосовувати різні методи оцінки.

Як свідчить практика, найчастіше установи для визначення вартості запасів, що вибувають, застосовують метод списання запасів за балансовою вартістю. Хоча цей метод списання і вимагає індивідуального обліку за кожним видом запасів, однак завдяки йому можна достовірно визначити, за якою вартістю запаси, що вибувають, були зараховані на баланс.

За МСБОДС 12 «Запаси» [8] виділяють п'ять методів оцінки собівартості вибулих запасів: собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ціни продажу. Серед них НП(С)БОДС 123 «Запаси» [9] визначає три: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких

предметів за місцями експлуатації впродовж строку їх фактичного використання.

Висновки. Облік запасів займає чільне місце у формуванні витрат бюджетних установ, оскільки достовірне відображення інформації про запаси, їх визнання, строк очікуваної експлуатації, класифікацію та оцінку, методи їх вибуття дозволяє створити адекватне обліково-аналітичне забезпечення управління державними фінансами.

Введення в дію Положення як перехідного нормативно-правового документу щодо обліку запасів бюджетних установ, в період між втратою чинності Інструкцією № 125 та запровадженням НП(С)БОДС 123 «Запаси», є важливим кроком на шляху до трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі, який сприятиме гармонізації вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів.

4 Список використаних джерел

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2457-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 36.
3. Дорошенко О.О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та Національних положень (стандартів) бухгалтерського

Бухгалтерський облік

обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2(IV). – С. 50-54.

4. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ: наказ Держказначейства України від 08.12.2000 р. № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>.

5. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ: наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 р. № 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.

6. *Левицька С.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-39.

7. *Ловінська Л.* Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч.1 / Л. Ловінська, С. Свірко, Т. Єфименко, О. Канцуров. – К.: Аграрна наука, 2009. – 480 с.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.

10. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

11. Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерському обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2013 р. № 947 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2063-13>.

12. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023.

13. *Сушко Н.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22-27.

14. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.