

ЗАПАСИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ОЦІНКА ТА ПЕРЕОЦІНКА

Розглянуто основні аспекти щодо оцінки запасів бюджетних установ. Визначено їх види, складові елементи, умови застосування, відповідно до окремих об'єктів обліку з врахуванням сучасної нормативно-правової бази. Критично проаналізовано нормативні законодавчі документи, які регулюють методику здійснення переоцінки запасів бюджетних установ та окреслено низку проблемних питань.

Ключові слова: запаси, бюджетні установи, оцінка, переоцінка, уцінка, дооцінка, облік

Yatsyshyn S.

INVENTORIES OF THE ECONOMY STATE SECTOR INSTITUTIONS: EVALUATION AND REEVALUATION

The main aspects concerning the evaluation of budget institutions inventories are examined. There are detected their types, components, application conditions according to certain objects of accounting taking into consideration modern regulatory environment. The critical analysis of normative legal documents which regulate the procedures of reevaluation of budget institutions inventories and a number of problematic issues are outlined.

Keywords: inventories, budget institutions, evaluation, reevaluation, downward revaluation, upward revaluation, accounting

1. Вступ

Однією з найбільш важливих проблем сучасної економіки України є відновлення нормального відтворювального процесу в усіх його ланках, у тому числі в державному секторі економіки. Перед такими підприємствами, установами та організаціями постає першочергове завдання підвищення ефективності використання запасів, як важливого матеріального елементу функціонування, що значною мірою визначає їх потенціал.

З метою забезпечення безперервної фінансово-господарської діяльності підприємства, установи чи організації державного сектору економіки повинні мати ті чи інші матеріальні цінності [1, с. 110].

Державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які повністю або частково належать центральним або місцевим органам державної влади і використовуються державою для виконання економічних, соціально-культурних та політичних функцій. Державний сектор економіки (далі – ДСЕ) представлений державними підприємствами, які виробляють товари та надають платні виробничі послуги, бюджетними установами, які пропонують платні та безкоштовні послуги, та змішаними товариствами, згідно з Господарським кодексом України [1, с. 85].

В свою чергу, бюджетні установи та організації – це підприємства, які створені органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів.

Сфера діяльності бюджетних установ є досить різноманітною за функціональними ознаками [3, с. 24]. Умовно їх можна поділити на три групи:

- установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю – установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейської служби, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури та ін.;

- установи соціально-культурного комплексу – установи освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації та ін.;

- соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні установи.

Бюджетні установи й організації використовують у своїй діяльності товарно-матеріальні цінності, які забезпечують їх функціонування, процес виробництва, реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг тощо [2, с. 126]. Також вони залучають різного роду господарські та ремонтно-будівельні матеріали, паливо, тару, матеріали для наукових і навчальних цілей, інші матеріали.

Вартість цих матеріальних засобів повністю вибуває із суспільного кругообігу протягом одного або кількох актів споживання. В цьому плані матеріали в бюджетних установах нагадують оборотні кошти виробничої сфери, але їх неможливо віднести до останніх, оскільки оборотні кошти повністю переносять свою вартість на новий продукт і в цій формі продовжують свій кругообіг у суспільному відтворенні, а матеріали бюджетних установ вибувають з кругообігу в міру їх споживання.

Проблемам обліку запасів як виробничої, так і невиробничої сфери присвячено чималу кількість праць учених, серед яких: П. Атамас, Р. Джога, О. Дорошенко [6], С. Замазій, О. Колеватова, О. Лебедєва, Н. Малюга [9], Т. Матвєєва, Ю. Піскарьова [15], І. Сахарцева [17], С. Свірко [2], Н. Сушко [1], О. Чечуліна та ін. Проте, на сьогодні існує необхідність подальших наукових досліджень в цьому напрямку.

Мета статті – розгляд основних аспектів оцінки запасів, їх переоцінки і відображення в обліку та звітності, що є одним з основних аспектів дослідження у процесі організації обліку бюджетних установ.

2. Характеристика поняття запаси та їх класифікація

Бюджетні установи у процесі своєї діяльності використовують чимало матеріальних цінностей короткострокового (упродовж одного року) споживання [5, с. 34]. Зазначену частку оборотних активів, яка має матеріальну форму, і, як очікується, буде використано упродовж року, називають запасами.

Трактування цього терміну різними вченими-економістами зводиться до того, що під матеріальними запасами бюджетних установ розуміють різноманітні речові елементи, що використовуються у процесі господарської діяльності як предмети праці [7, с. 28]. 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 [4, с.15].

Оцінка запасів, яка є важливим елементом організації обліку запасів та грошовим виразом їхньої вартості, безпосередньо пов'язана з визначенням вартості виконаних робіт, виготовленої продукції чи наданих послуг [9, с. 102]. Під оцінкою, як правило, розуміють представлення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів у грошовому вимірнику.

З метою здійснення правильної оцінки запасів їх необхідно відповідно класифікувати при постановці на бухгалтерський облік. Класифікація запасів як об'єктів бухгалтерського обліку для цілей оцінки залежить від багатьох факторів, основними з яких є належність запасів до певних їх видів і характер володіння ними.

3. Оцінка запасів при їх надходженні та вибутті

НП(С)БОДС № 123 “Запаси” [11] визначає такі види їх оцінок:

- балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;
- відновлювальна вартість – сучасна собі вартість придбання;
- чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Пунктом 2 розділу I Положення №947 [13] визначено, що:

- балансова вартість запасів – вартість запасів, за якою вони включаються до підсумку балансу;
- первісна вартість запасів – історична (фактична) вартість запасів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;
- переоцінена вартість запасів – вартість запасів після проведення їх переоцінки;
- справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс бюджетної установи за первісною вартістю [8, с. 229].

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є сума, сплачена постачальнику (продавцю), з урахуванням умов пунктів 8 та 9 розділу II Положення № 947 [13], а саме:

- витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартості придбаних запасів, а відносяться на фактичні видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету (наприклад, зарплата – за кодом 2111, нарахування на зарплату – за кодом 2120, транспортні послуги – за кодом 2240, витрати на відрядження – за кодом 2250 тощо);

- податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартості запасів, а належать до фактичних видатків установи. Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, відносяться до фактичних видатків установи за кодом економічної класифікації видатків бюджету, призначеного для придбання цих матеріальних цінностей, або ж до податкового кредиту (якщо це передбачено законодавством).

Первісна вартість запасів, що виготовляються власними силами установи, дорівнює їх виробничій собівартості [17, с. 204].

Первісна вартість запасів, отриманих внаслідок обміну на інші запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від інших установ, юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, дорівнює балансовій вартості, за якою запаси обліковувались у сторони, що їх передала. Запаси передаються на підставі первинних документів, в яких зазначено вартість придбання (виробництва) цих запасів. Якщо вартість таких запасів неможливо визначити за наявними в сторони, яка їх передає, первинними документами або обліковими регістрами та іншими документами або балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

У випадку, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості, відповідно до умов пункту 2 розділу II Положення №947 [13].

Молодняк тварин, одержаний від приплоду в своєму господарстві, оприбутковується за плановою собівартістю в день отелення, опоросу, окоту на підставі акта на приплід. Молодняк тварин і тварини на відгодівлі щомісяця зважуються. Вартість приросту ваги визначається, виходячи з фактичного приросту ваги тварин за звітний місяць за плановою собівартістю одиниці приросту.

Падіж молодняка тварин і тварин на відгодівлі розглядається як втрати виробництва, вартість їх відноситься на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. У разі падежу тварин з вини матеріально відповідальних осіб завдані збитки стягуються з винних осіб у порядку, встановленому законодавством.

Молодняк худоби, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться у звітному році до основного стада, оцінюється за фактичною собівартістю, але не вище справедливої вартості за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією [8].

Тара обліковується за вартістю, зазначеною у відповідних документах постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між балансовою вартістю і вартістю реалізації (передачі) відноситься на фактичні видатки або доходи установи відповідно.

Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною (виробничою) собівартістю.

Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коригується в кінці року до фактичної (виробничої) собівартості.

Оцінка запасів при вибутті на різні цілі – наприклад, використання на потреби установи, на виробництво, продаж, інше вибуття – здійснюється за двома методами:

- за балансовою вартістю;
- за методом середньозваженої собівартості [1, с. 207].

При списанні запасів бюджетної установи за балансовою вартістю вони списуються за вартістю, що відображена в балансі. Тобто, собівартість запасів, які вибувають, визначається за кожною одиницею запасів. Такий метод доцільно використовувати при невеликій кількості запасів. При цьому передбачається налагодження попартийного чи індивідуального обліку за кожним видом запасів.

Середньозважена собівартість визначається за кожним видом подібних запасів шляхом ділення сумарної вартості їх залишку на початок звітного періоду та вартості одержаних у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду та одержаних у звітному періоді:

$$\text{Середньозважена соб. од. зап.} = (3 \text{ поч.м.} + 3 \text{ над.}) / (K \text{ поч.м.} + K \text{ над.}),$$

де *Середньозважена соб. од. зап.* – середньозважена собівартість одиниці запасів;

3 поч.м. – вартісний залишок запасів на початок звітного місяця;

3 над. – вартість отриманих у звітному місяці запасів;

K поч.м. – кількість запасів на початок звітного періоду;

K над. – кількість запасів, що надійшли за звітний місяць.

Метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Середньозважена собівартість обчислюється на періодичній основі або при отриманні кожної партії запасів.

Списання вартості витраченого матеріального запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитись за новою обліковою ціною. Подібний алгоритм розрахунку використовується для всіх інших закупок і витрат матеріалів протягом звітного періоду.

Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного матеріалу та матеріалів у залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивне уявлення про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок досить великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів не є повністю об'єктивною.

Таким чином, застосування методу середньозваженої собівартості полегшує роботу, оскільки не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею матеріалів [3].

Вибір методу оцінки запасів установа здійснює самостійно, однак для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення, може застосовуватися тільки один з наведених методів. Іншими словами, при списанні одного й того ж виду запасів в установі не можуть застосовуватися різні методи списання.

4. Переоцінка запасів у процесі діяльності підприємств ДСЕ

Внаслідок впливу зовнішньо-економічних факторів та інших причин в практиці фінансово-господарської діяльності установ державного сектору економіки виникає питання зміни вартості придбаних запасів та наближення її до реальної, або так званої переоціненої вартості [12, с.64].

Тому, з метою встановлення реальної вартості різних видів запасів, бюджетні установи здійснюють їх переоцінку. Слід зазначити, що запаси можуть бути переоцінені:

— у випадках, встановлених законодавством, тобто на виконання нормативних актів (якщо такі будуть введені);

— за рішенням керівника установи, у випадках, якщо запаси морально застаріли, тобто їх первісна

(переоцінена) вартість суттєво відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі.

На відміну від госпрозрахункових підприємств та організацій, де оцінка є не лише способом вартісного вираження окремих об'єктів обліку, але й базою для розрахунків багатьох показників фінансового стану, в бюджетних установах не застосовуються різні способи оцінювання матеріалів (собівартості перших за часом надходження запасів (далі – ФІФО), ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів тощо [10]), не проводиться щомісячне дооцінювання залишків товарно-матеріальних цінностей в умовах зміни цін на запаси і товари. Це відбувається періодично, за рішенням Головного управління Державної казначейської служби України.

Відповідно до Наказу Головного Управління Державного казначейства України і Міністерства економіки України “Про порядок дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ” від 02.12.1997 р. за №127/138 [14] бюджетні установи проводили дооцінювання матеріалів і МШП, які були придбані до 02.09.1996 р. та обліковуються за цінами, що значно відрізняються від діючих. Внаслідок дооцінювання, ціни на окремі види матеріалів і МШП були доведені до їх реальної вартості [15, с. 8].

У будь-якому випадку рішення про переоцінку запасів приймається керівником установи. Необхідно пам'ятати, що зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до її доходів. Результати переоцінки відображаються на рахунку 441 “Переоцінка матеріальних активів”.

Переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, утвореною наказом керівника установи, до складу якої входять:

- керівник установи або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник (в установах, у яких бухгалтерська служба не утворюється, – спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби), працівник централізованої бухгалтерії (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями);
- особа, яка є відповідальною за збереження запасів;
- інші посадові особи (за рішенням керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів, приводячи її вартість у відповідність із ціною, що склалася в торговельній мережі на аналогічні зразки товарів, які виробляються підприємствами України або підприємствами-виробниками за межами України й поставляються в торговельну мережу. Законодавчо визначено, що документи, які підтверджують нову ціну, не потрібні.

Для визначення нової ціни комісія з проведення переоцінки може користуватися:

- рахунком або накладною на отримані аналогічні запаси;

- опублікованим у засобах масової інформації листком або прайс-листом підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, з відображенням нової ціни;

- цінами, установленними в торговельній мережі на аналогічні товари;

- експертним висновком про вартість запасів, що підлягають переоцінці.

Якщо дооцінюються матеріальні запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, які на момент дооцінки зняті з виробництва і тому відсутні в торговельній мережі, їх нова вартість встановлюється самою комісією.

При цьому ціни на однотипні предмети, встановлені під час переоцінювання, у межах однієї установи чи організації або установ, що обслуговуються однією централізованою бухгалтерією, повинні бути однаковими [1, с. 215].

За результатами переоцінки комісією складається акт довільної форми про зміну вартості запасів, який затверджується керівником установи. В акті зазначаються:

- найменування переоцінених матеріальних запасів;
- їх кількість та вартість за даними бухгалтерського обліку;
- нова ціна за одиницю після переоцінювання та сума різниці, яка повинна відобразитися в бухгалтерському обліку.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів – на керівника установи і голову комісії. Інформація про зміни вартості запасів заноситься до реєстрів їх аналітичного обліку.

На підставі акта суми різниць, які утворилися від дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, відображаються в бухгалтерському обліку по дебету субрахунків обліку матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і кредиту субрахунку фінансування з бюджету.

Проведена дооцінка чи уцінка матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається у Балансі (форма №1) записом у рядку 370 “Результати переоцінок” (пасив Балансу Розділ I Власний капітал) та у Звіті про рух матеріалів і продуктів харчування (форма №6) записом на зворотній стороні за рядком 240 “Надходження – у тому числі за рахунок дооцінки майна”, у тому числі придбаного за рахунок:

- коштів загального фонду (рядок 241);
- коштів спеціального фонду (рядок 241) та “Вибуття - у тому числі уцінено майно” (рядок 360), у тому числі придбане за рахунок:
- коштів загального фонду (рядок 361);
- коштів спеціального фонду (рядок 362).

Необхідно зазначити, що згідно з Порядком № 127/138, установи повинні були провести лише разову дооцінку матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів. Тобто, проведення щорічної дооцінки матеріальних запасів не є обов'язковим.

5. Висновки

Надзвичайно важливим моментом обліку запасів є їх оцінка. Це – свого роду процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудої діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання. Таким чином, в сучасних умовах господарювання формування оцінки запасів бюджетних установ є особливо актуальною складовою організації обліку. Це пов'язано з тим, що на один і той же вид запасів можуть бути різні ціни у різних постачальників та різні ціни в різні періоди придбання від одного й того ж постачальника. Тому оцінка запасів бюджетних установ уособлює результат визначення та аналізу якісних і кількісних характеристик керованого об'єкта, а також процесу управління виробничо-господарською діяльністю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі [Текст] : навч. посіб. / [за заг. ред. М. В. Кужельного] // Ч. 3 : Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко. – К. : Аграрна наука, 2009. – 328 с.
2. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
3. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : навч. посіб. / [за ред. В. І. Лемішківського] ; [2-е вид., доп. і перероб.]. – Львів : Нац. ун-т “Львівська політехніка”, 2007. – 1104 с.
4. Витковская О. Бюджетный учет: операции с запасами / О. Витковская, Т. Станкус // Бюджетный облік. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
5. Воробієнко А. Облік запасів у бюджетних установах / А. Воробієнко // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 12. – С.34-41.
6. Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі // [Електронний ресурс] / О. О. Дорошенко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2. – С. 50-54. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na_2012_2_10.pdf.
7. Волинец Л. Запасы: бухгалтерский и налоговый учет / Л. Волинец. – Х. : Консульт, 2012. – 342 с.
8. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. – С. 229-233.
9. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: запаси, ОЗ та НМА // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 5(203)). – 120 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” : наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.
12. Авер'янова Є. Облік запасів : практик. Керівництво / Є. Авер'янова. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2008. – 176 с.
13. Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України № 947 від 14.11.2013 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z2063-13>.
14. Порядок дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України № 127/138 від 02.12.1997 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.
15. Пискарьова Ю. М. Некоторые проблемы по организации бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях / Ю. М. Пискарьова // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2003. – № 11. – С. 7-10.
16. Рогачева Е. А. Запасы: бухгалтерский, налоговый учет / Е. А. Рогачева. – Запорожье : Полиграф, 2007. – 80 с.
17. Сахарцева И. И. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях и организациях / И. И. Сахарцева, Т. П. Романенко. – К. : Кондор, 2003. – 328с.
18. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр. : постанова КМУ від 16.01.2007 р. № 34 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>
19. Сушко Н. Бухгалтерський облік у державному секторі України та перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 8. – С.21-26.