

## ЗМІСТ

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВСТУП.....                                                                                        | 4  |
| 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В БЮДЖЕТНИХ<br>УСТАНОВАХ.....                                | 7  |
| 1.1. Економічна сутність поняття та класифікація запасів.....                                     | 7  |
| 1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку запасів в бюджетних уста-<br>нов.....                 | 9  |
| 1.3. Методика проведення інвентаризації запасів.....                                              | 14 |
| 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ<br>В ІНДУСТРІАЛЬНОМУ ІНСТИТУТІ.....      | 20 |
| 2.1. Організаційно-економічна характеристика Індустріального інститу-<br>ту.....                  | 20 |
| 2.2. Аналіз структури та динаміки запасів в Індустріальному інститу-<br>ті.....                   | 23 |
| 2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів в бюджетних<br>установах.....        | 32 |
| 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ<br>ЗАПАСІВ В ІНДУСТРІАЛЬНОМУ ІНСТИТУТІ..... | 38 |
| 3.1. Методологія удосконалення обліку запасів в бюджетній устано-<br>ві.....                      | 38 |
| 3.2. Порівняння обліку запасів в Україні з країнами ЄС.....                                       | 40 |
| ВИСНОВКИ.....                                                                                     | 44 |
| ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....                                                                  | 46 |
| ДОДАТКИ.....                                                                                      | 48 |

|      |       |                  |        |      |                       |  |
|------|-------|------------------|--------|------|-----------------------|--|
|      |       |                  |        |      | П 071 43 43.3 350 ВКР |  |
| Ізм. | Аркуш | № доку-<br>мента | Підпис | Дата |                       |  |

## ВСТУП

Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера, управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо.

Метою діяльності бюджетних установ є досягнення передбачених планами та кошторисами показників виконання поставлених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Діяльність здійснюють за рахунок фінансування з державного чи місцевого бюджетів.

Бюджетним установам дозволяється здійснювати господарську діяльність: надати платні послуги, здавати в оренду державне майно, продавати непотрібні установі основні засоби та інші матеріали, вести наукову роботу за господарськими договорами тощо, що дозволяє одержувати додаткові надходження – спеціальні кошти.

За думкою М.Г. Михайлова «навчальні заклади суворо планують в спеціальних документах – кошторисах свої видатки, які складають кожною бюджетною установою та узагальнюють в зведених кошторисах вищого розпорядника. Таким чином, кошторис кожної бюджетної установи є складовою Державного бюджету України» (М.Г. Михайлов 2011)[9].

Це все вимагає системного викладення організації обліку доходів та видатків, грошових коштів, інших активів, власного капіталу, операцій про придбання та використанню матеріальних цінностей, складання звітності тощо.

Бюджетні установи відносять до організацій некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є основною метою діяльності, тому їх відносять до неприбуткових організацій.

Предметом обліку в бюджетних установах є господарські засоби за їх складом та розміщенням, за джерелами їх формування і призначення у процесі споживання.

Об'єктом обліку є доходи і витрати бюджетних установ; фонди і резерви, що створюються в процесі виконання кошторису; витрати на утримання бюджетних установ; грошові кошти на рахунках в банку та інші активи та зобов'язання.

За думкою Є.Ю. Шари «Метою ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ є формування правдивої, повної та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи. Функції, що виконує облік в бюджетних установах: управлінська, контрольна та інформаційна» (Є.Ю. Шара 2011)[4].

Мета дипломної роботи – аналізувати систему управління запасами в бюджетних установах, а також розробка основних напрямків, спрямованих на її удосконалення.

Відповідно до мети, у дипломній роботі поставлені наступні завдання:

- розглянути теоретичні засади обліку запасів в бюджетних установах;
- проаналізувати діяльність, галузеві особливості та організацію методики ведення обліку запасів в Індустріальному інституті;
- охарактеризувати особливості організації обліку запасів в бюджетній установі;
- навести пропозиції щодо вдосконалення обліку запасів в бюджетній установі.

У дипломній роботі використовувались такі методи дослідження:

- системний аналіз – для деталізації предмету дослідження на окремі важливіші складові елементи;
- синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики ведення обліку запасів;
- інформаційне моделювання – для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами ;
- абстрагування – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу теорії й практики організації бухгалтерського обліку;

- конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення;
- дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом – для виявлення їхньої відповідальності вимогам стандартів;
- статистичні та аналітичні розрахунки - для дослідження фактографічної облікової інформації;
- порівняння – для зіставлення даних по Україні у динаміці;
- групування – для визначення залежностей одних показників від інших;
- монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених проблеми облікового забезпечення;
- розрахунково-конструктивний – для обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення обліку бухгалтерських розрахунків ;
- графічний – для наочного зображення результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-довідкова та наукова література, наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів, законодавчі і нормативні акти органів державної влади щодо регулювання діяльності бюджетних установ України.

## 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

### 1.1. Економічна сутність, поняття та класифікація запасів

У процесі діяльності бюджетних установ беруть участь запаси.

Запаси являють собою оборотні активи присутні у матеріальній формі, які належать установі, забезпечують її функціонування та будуть використані протягом року.

В «Інструкції з обліку запасів бюджетних установ», затвердженій Наказом ДКУ від 08.12.2000 р. №125, визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси.

Аналізуючи посібник Є.Ю. Шари, «у бюджетних установах, на відміну від виробничої сфери, де всі виробничі запаси у процесі використання переносять свою вартість на собівартість виготовленої готової продукції, вартість використаних запасів здебільшого відноситься на їх фактичні видатки» (Є.Ю. Шара 2011)[4].

Склад запасів у бюджетних установах досить широкий і різноманітний, тому для правильного їх обліку важливе значення має науково обґрунтована їх класифікація, оцінка та вибір одиниці обліку. В основу організації обліку матеріальних цінностей покладено групування запасів за функціональними признаками, а саме:

- матеріали для навчальних, наукових та інших цілей;
- медикаменти;
- господарчі матеріали і канцелярське приладдя;
- паливо та мастильні матеріали;
- запасні частини до обладнання;
- будівельні матеріали;
- інші матеріали.

Важливим елементом організації обліку запасів є грошовий вираз їхньої вартості, тобто їх оцінка. У бюджетних установах запаси всіх видів в обліку та звітності відображають за купівельною ціною.

Запаси виготовлені у власній майстерні, підсобному господарстві тощо, обліковуються за фактичною собівартістю. За думкою М.Г. Михайлова, «вартість цінностей, одержаних безоплатно, визначають виходячи з їхньої ринкової ціни на дату оприбуткування. Цінності, придбані за іноземну валюту, оцінюють у національній валюті України (в гривнях) за курсом НБУ на дату здійснення операції придбання. Матеріально-виробничі запаси, що належать іншим юридичним або фізичним особам, але знаходяться на відповідальному зберіганні, обліковуються на за балансових рахунках за цінами, передбаченими договором» (М.Г. Михайлов 2011)[9].

У період інфляції бюджетні установи за рішенням Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки можуть проводити дооцінку запасів. Її результати оформляються актом і відображаються в обліку як збільшення вартості активів і фінансування з бюджету.

Для забезпечення безперервної роботи бюджетної установи визначаються норми запасів у мінімальних розмірах. Величина цієї норми залежить від обсягів їх споживання, організації матеріально-технічного забезпечення та умов зберігання.

Контролюють правильність розрахунку норм запасів та їх фактичними залишками фінансові контролюючі органи, а також вищі організації. За думкою М.Г. Михайлова «Наявність понаднормативних запасів одних видів не може бути виправданням при незаповнених нормативах запасів за іншими їх видами. Перевищення встановлених норм є порушенням бюджетної дисципліни, і вища організація має право зменшити фінансування установи з відповідною статтею кошторису на суму такого перевищення» (М.Г. Михайлов 2011)[9].

Також, являє собою важливе питання дотримання норм витрачання запасів. Їх економне і раціональне використання базується на правильній організації обліку, а саме:

- правильного і своєчасного документального оформлення операцій з надходження, обігу та вибуття запасів;
- контролювання, зберігання та рух матеріалів на складах;
- контролювання, дотримання встановлених норм запасів, виявлення надлишкових та не використовуваних матеріалів з метою мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів;
- підготування і подання своєчасної, повної та об'єктивної інформації керівнику установи і звітності вищим організаціям про наявність і використання запасів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Для правильної організації обліку запасів і контролю за їх витрачанням, за думкою Є.Ю.Шари: «велике значення має раціональна організація складського господарства і ведення складського обліку, правильне оформлення і своєчасне надходження до бухгалтерії первинних документів про рух запасів, відповідна організація аналітичного й синтетичного обліку матеріалів у бухгалтерії, контроль з боку працівників бухгалтерії за організацією складського господарства, періодичні інвентаризації запасів». (Є.Ю. Шара 2011)[4]

## 1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку запасів в бюджетних установах

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» визначає методологічні засади формування інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Застосовується суб'єктами державного сектору (пункт 2 розділу I із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163). Терміни, що використовуються в національних положеннях (станда-

ртах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення: балансова вартість активу - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу; ЗАТВЕРДЖЕНО Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 N 1202 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 1 листопада 2010 р. за N 1019/18314 123 «ЗАПАСИ» відновлювальна вартість - сучасна собівартість придбання; згідно ПСБО9: «запаси - це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору 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 суб'єкта державного сектору; операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і 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 сектору; чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.» (МінфінУкраїни, П(С)БО 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р. 2013) [12]. Згідно наказу Мінфіну: «Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності» (Мінфін України 2000)[11]. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та задоволення потреб суб'єкта державного сектору; готову продукцію або незавершене виробництво. Згідно наказу Мінфіну «Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують

роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу; 123 «Запаси» матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо; активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо); малоцінні та швидкозношувані предмети, 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 сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання» (мінфін України 2000)[11].

Одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо, відображаються за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чекання тощо).

«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. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат. Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 цього розділу. (абзац перший пункту 6 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163). У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості запасів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

(пункт 6 розділу II доповнено абзацом другим згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163)». (мінфінУкраїни 2000)[11]. 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 доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Згідно наказу Мінфіну, «у разі якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктів державного сектору, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. (пункт 10 розділу II у редакції наказу Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. N 568). Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі запасів; фінансові витрати; (абзац третій пункту 11 розділу II у редакції наказу Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. N 568) витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва» (МінфінУкраїни, Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів 2012р.)[13]; 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. Первісна вартість запасів, отриманих у результаті 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. (пункт 12 розділу II у редакції наказу Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163) 123 «Запаси».

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 відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів. (пункт 3 розділу III із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163). Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів. (пункт 5 розділу III із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. N 1163). Згідно наказу Міністерства фінансів: «Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляються, передаються безоплатно, не пов'язані безпосередньо зі спроможністю цих запасів генерувати чисті надходження грошових коштів, такі запаси відображаються за сумою, яку суб'єктові державного сектору необхідно сплатити для придбання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору. В іншому разі необхідна попередня оцінка відновлювальної вартості (мінфін України 2000)[11].

### 1.3. Методика проведення інвентаризації запасів

В результаті господарських процесів іноді відбуваються розбіжності між обліковими даними, які відображають рух і наявність господарських засобів з їх фактичною наявністю. Такі розбіжності можна з'ясувати лише шляхом проведення інвентаризації.

За думкою М.Г.Михайлова: «Інвентаризація – це спосіб встановлення фактичної наявності запасів на певну дату за допомогою вимірювання, зважування у т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних і з даними бухгалтерського обліку. Її здійснюють відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 р. №90. Зазначена Інструкція встановлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів» (М.Г. Михайлов 2011)[9].

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей.

В інструкції Мінфіну визначено, що «бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію запасів у такі терміни:

- дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів із них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті,
- два рази на рік: станом на 1 січня і на 1 липня, за місцями їх зберігання і безпосередньо на виробництві;- готових виробів, сировини та матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів - не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня» (Мінфін України, Дебет-кредит 2014)[10].

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник бюджетної установи. Згідно інструкції Мінфіну: «для проведення інвентаризації за наказом керівника створюється комісія з числа працівників установи, з обов'язковою участю головного бухгалтера, яку й очолює керівник установи або його заступник. Інвентаризація запасів проводиться за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Дані інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуваннями запасів, їх кількістю, номенклатурним номером видом, групою. Описи складаються у двох примірниках (у разі зміни матеріально відповідальних осіб - у трьох примірниках). На виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказують причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винуваті в їх псуванні особи. Малоцінні та швидкозношувані предмети теж інвентаризуються за місцем їх знаходження та за матеріально відповідальними особами шляхом огляду кожного предмета. Їх заносять до опи-

сів за найменуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті в бухгалтерському обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети, що стали непридатними, до інвентаризаційних описів не вписують, а заносять до актів, зазначивши період експлуатації, причини непридатності, можливість використання цих предметів для господарської мети. При цьому в описах роблять відмітки про непридатність» (мінфінУкраїни 2000)[11] Визначення бухгалтерських результатів, висновки та пропозиції інвентаризаційна комісія відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії.

У протоколі наводяться дані про причини та осіб, винуватих у нестачах, втратах та надлишках, і вказуються заходи, вжиті стосовно цих осіб. Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджується керівником установи з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний. Нестачі запасів понад норми природних втрат, а також втрати від їх псування відносяться за рахунок винуватих осіб для відшкодування установі завданих збитків. Визначення сум збитків здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псування), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей».

Недостачі запасів понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха, а також якщо конкретних винуватців не встановлено, втрати від нерозкритих крадіжок списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки. У бухгалтерському обліку за думкою Михайлова М.Г. «надлишки та нестачі запасів, виявлені під час проведення інвентаризації відображаються такими бухгалтерськими проведеннями (табл. 1.3.)

Таблиця 1.3

Кореспонденції рахунків по операціях з обліку результатів інвентаризації запасів

| Зміст господарських операцій                                                                                                                                 | Дебет                       | Кредит                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------------|
| Оприбутковані виявлені під час інвентаризації залишки матеріалів                                                                                             | 231-236,<br>238-239         | 701, 681-<br>702, 711-<br>713             |
| Списані збитки матеріалів у межах встановлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених за рахунок установи              | 681,<br>701,702,<br>711-713 | 201, 202,<br>204,<br>231-236,<br>238, 239 |
| Списання нестач і втрат матеріалів та продуктів харчування, віднесених за рахунок винуватих осіб, крім м'яса,молока, м'ясних і молочних продуктів            | 363                         | 231-236,<br>238, 239                      |
| Оприбуткування залишків малоцінних і швидкозношуваних предметів, виділених під час інвентаризації                                                            | 221                         | 411                                       |
| Описання виявлених під час інвентаризації нестач малоцінних і швидкозношуваних предметів,прийнятих за рахунок установи                                       | 411                         | 221                                       |
| Списання виявлених під час інвентаризації нестач малоцінних і швидкозношуваних предметів,віднесених за рахунок винуватих осіб Водночас робиться другий запис | 411, 363                    | 221, 642                                  |

Інформація про результати інвентаризації, проведеної в бюджетній установі, повинна бути відображена у таких формах річної звітності:

- Форма №1 «Баланс»;
- Форма № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»;

- Форма № 7м «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;
- Форма № 7д «Звіт про заборгованість бюджетних установ»;
- Форма № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;
- Форма № 15 «Звіт про нестачі й крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей у бюджетних установах»;
- Пояснювальна записка до річного фінансового звіту» (М.Г. Михайлов 2011)[9]

Отже, інвентаризація займає важливе місце у процесі діяльності бюджетних установ.

Підсумовуючи вищесказане можна зробити висновки, за думкою М.Г. Михайлова: «до запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують її функціонування, витрачання яких планується здійснити протягом року.» (М.Г. Михайлов 2011)[9]

Відповідальність за зберігання та відпуск запасів покладається на матеріально-відповідальних осіб, з якими укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Раціональне та економне використання запасів у бюджетній установі базується за думкою П.Й. Атанаса «на правильній організації обліку, основні завдання якого такі:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття матеріальних цінностей;
- контроль за зберіганням і рухом матеріалів на складах, у коморах та інших місцях зберігання і безпосереднього витрачання;
- контроль за дотриманням встановлених норм запасів, виявлення надлишкових та не використовуваних матеріалів з метою мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів;
- контроль за раціональним витрачанням матеріальних цінностей та дотримання норм їх використання;
- підготовка і подання своєчасної, повної та об'єктивної інформації керівництву установи і звітності вищим організаціям про наявність і

використання матеріальних цінностей для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.» (П.Й.Атамас 2009)[17]

Важливе місце у забезпеченні контролю за матеріальними цінностями належить інвентаризації. А саме, складання опису майна установи; періодична перевірка наявності товарних та грошових цінностей, які перебувають на балансі установи на певну дату їх зберігання, правильності ведення складського обліку і бухгалтерського.

## 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В ІНДУСТРІАЛЬНОМУ ІНСТИТУТІ

### 2.1. Організаційно-економічна характеристика Індустріального інституту

Згідно Статуту «Індустріальний інститут ДВНЗ ДонНТУ заснований у 1959 році, як опорний навчально-консультаційний пункт Дніпропетровського гірничого інституту. В цей час вузи технічного напрямку почали відкривати у невеликих містах промислових регіонів з метою створення максимально зручних умов для отримання вищої технічної освіти без відриву від виробництва» (Статут 2016)[16].

У 1966 році Навчально-консультаційний центр був реорганізований у Красноармійську філію ДПІ, і представляв собою досить потужну відокремлену структуру Донецького Політехнічного Інституту.

З 13.01.2017 року КП ДВНЗ ДонНТУ перейменовано на Індустріальний інститут ДВНЗ ДонНТУ. Інститут є структурним підрозділом Державного Вищого навчального закладу без права юридичної особи .

Місце знаходження: 85300, Донецька область, місто Покровськ, площа Шибанкова, 2.

Основними напрямками діяльності інституту є:

- підготовка згідно з державним замовленням та договірними зобов'язаннями висококваліфікованих фахівців для галузей народного господарства, науки, освіти;
- підготовка до вступу у вищі навчальні заклади;
- підготовка та атестація наукових, педагогічних та науково-педагогічних кадрів;
- наукова та науково-технічна діяльність;
- спеціалізація, підвищення кваліфікації та перепідготовка кадрів;

- культурно-освітня, методична, видавницька, фінансово-господарська, виробнича діяльність.

Головними завданнями інституту за Статутом є:

- здійснення освітньої діяльності, яка забезпечує підготовку фахівців відповідних освітньо-кваліфікаційних рівнів і відповідає стандартам вищої освіти;
- здійснення наукової і науково-технічної, творчої, культурно-виховної, спортивної діяльності;
- забезпечення виконання державного замовлення та угод на підготовку фахівців з вищої освіти;
- вивчення попиту на окремі спеціальності на ринку праці і сприяння працевлаштуванню випускників;
- забезпечення культурного та духовного розвитку особистості, виховання студентів, які навчаються в Інституті в дусі українського патріотизму і поваги до Конституції України;
- підвищення освітньої - культурного рівня громадян» (Статут 2016)[16].

Інститут як структурний підрозділ Університету, визнано акредитованим за четвертим рівнем акредитації, має право готувати фахівців за освітньо-кваліфікаційним рівнями: бакалавр, магістр, а також проводить освітню діяльність, пов'язану із здобуттям вищої освіти та кваліфікації у певній галузі науки, виробництва, освіти, проводить науково-методичну та науково-виробничу діяльність і має відповідний рівень кадрового та матеріально - технічного забезпечення і створений з метою забезпечення потреб у фахівцях місцевого ринку праці.

Підрозділи інституту створюються відповідно до діючого законодавства та основних напрямків його діяльності. Основними підрозділами інституту є:

- факультет технології і організації виробництва;
- кафедри;

- навчальний відділ;
- навчально-методичний відділ;
- бібліотека;
- центр підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- видавничий центр;
- гуртожитки;
- адміністративно-господарська частина.

Згідно Статуту: «Навчальний заклад веде самостійний баланс, має поточні та інші рахунки в банківських установах, печатку, герб і прапор. Матеріально-технічну базу і фінанси інституту, складають основні фонди, оборотні кошти та інші матеріальні та фінансові цінності, вартість яких відображається на самостійному балансі. За інститутом, з метою забезпечення діяльності, закріплюються на правах оперативного управління будівлі, споруди, механізми, обладнання, транспортні засоби, майнові комплекси, засоби зв'язку, грошові кошти, майно споживчого, соціально - культурного та іншого призначення, інтелектуальна власність та інше необхідне майно» (Статут 2016)[16].

Фінансування діяльності інституту здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України, та проходить двома напрямками:

- загальний фонд - на підготовку фахівців в межах державного замовлення;
- спеціальний фонд – формується за рахунок платних послуг, які можуть надаватись інститутом. Відповідно до Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Указу Президента України «Про положення про державну казначейську службу України» та інших нормативно-правових актів заклад складає затверджені форми місячної, квартальної та річної звітності та подає їх до Університету, органів Державної казначейської служби України, Державної податкової служби, Державного комітету статистики, Пенсійного фонду України, Фондів

соціального страхування. Також самостійно здійснюється оперативний, бухгалтерський та фінансовий облік своєї роботи, веде статистичну звітність згідно з встановленими нормами подає її в установленому порядку до органів, яким законодавством України надано право контролю за відповідними напрямками діяльності. Директор Лисенко Світлана Миколаївна та головний бухгалтер Скрипка Юлія Вікторівна несуть персональну відповідальність за достовірність бухгалтерської та статистичної звітності.

## 2.2. Аналіз структури та динаміки запасів в Індустріальному інституті

Методика і організація обліку та контролю діяльності бюджетних установ загалом та окремих складових їх господарських засобів є достатньо сформованою. Втім, у практичній діяльності бюджетних установ низкою переваг, які дає застосування прийомів та методів аналізу для управління, зазвичай нехтують, на проведення аналізу належна увага не звертається.

Оскільки «інформація – невід’ємна частина системи управління» (В.М. Охрименко 2006)[1], управлінський апарат бюджетних установ позбавлений значної частини інформації та, відповідно функції управління, що впливає на своєчасність та якість управлінських рішень.

Немає жодної наукової праці, у яких пропонувалися шляхи удосконалення аналізу запасів бюджетних установ з позиції управління ними для підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Це обумовлює важливість та актуальність проведення дослідження в цьому напрямі.

Опрацюванню методики аналізу запасів та механізму її удосконалення має передувати ґрунтовна організаційна робота, що передбачає низку послідовних заходів, спрямованих на отримання результатів, які уможливають виявлення надлишку або нестачі запасів окремих номенклатурних позицій. Проведення аналізу передбачає алгоритм послідовних організаційних та ме-

тодичних етапів, до кожного з яких висувається комплекс завдань, що потребують виконання та спрямовані на отримання результатів.

Аналіз запасів бюджетних установ ґрунтується на застосуванні: кількісних описових прийомів аналізу, а саме – рядів динаміки; середніх величин; коефіцієнтів та кількісних аналітичних прийомів аналізу.

Аналізуючи забезпеченість установи матеріалами, необхідно брати до уваги її залежність від фінансування видатків. При визначенні потреби в запасах, в першу чергу враховується сума коштів, виділена на придбання матеріалів. Крім одержаних асигнувань, потреба в матеріальних ресурсах Індустріального інституту може бути задоволена в результаті безоплатного одержання від інших установ або в порядку шефської допомоги, виявлення надлишків, виявлених при інвентаризації, оприбуткуванні матеріалів, отриманих від ліквідації основних фондів.

Проведено порівняльний аналіз джерел надходження запасів за даними річного звіту про рух матеріальних цінностей Форма №6 табл.2.1.

Як видно з табл.2.1 основним джерелом коштів на придбання запасів Індустріального Інституту є спеціальний фонд бюджету. В 2015 році виділено на придбання запасів 490935,19 грн., це складає 99,33 % від всіх надходжень, а саме 494264,46 грн. Із спец. фонду незначна частка приходить на гранти та подарунки і складає 1232,80 грн. На інші надходження припадає 3329,27 грн., що складає 0,67% від всіх надходжень за 2015 рік.

Аналізуючи 2016 рік можна побачити, що в порівнянні з 2015 роком кошти на придбання запасів взагалі виросли на 194,34%, а саме 960534,24 грн. і склали 1454798,70 грн., за кошти спецфонду на 98,72%, а саме 1436135,64 грн., це сталося також за рахунок отримання грантів та подарунків-збільшено матеріальні надходження на 533499,80 грн, що складає 43175,45% у порівнянні з 2015 роком. Також збільшились інші надходження на 15333,79 грн.

Розглядаючи показники 2017 року можна зробити висновок, що взагалі кошти в порівнянні з попереднім роком по всім показникам зменшились на

47,34% і склали 766070,53 грн. Кошти спец. фонду знизились на 47%, а саме на 676822,01 грн і склали 759313,63 грн., частка на гранти і подарунки знизилась на 58%, а саме 312156,65 грн. і склала 222575,95 грн. по іншим надходженням теж зниження на 63%, а саме на 11906,16 грн. Аналізуючи джерела придбання запасів, можна зробити висновок, що спостерігається тенденція до зниження фінансування, а це в свою чергу знижує якість надання послуг. На приведеному рисунку 2.1 видно як змінювалось фінансування навчального закладу протягом трьох років.

Аналіз напрямів вибуття запасів в Індустріальному Інституті проводяться в порівняльній характеристиці запасів за даними форми №6 за 2015-2017 рр. табл. 2.2.

В Індустріальному Інституті запаси витрачаються на потреби установи. В базовому 2015 році було витрачено всього запасів на суму 359740,31 грн., із них господарчі матеріали і канцелярське приладдя придбано на суму 72212,58 грн., паливо-46126,61 грн., запасні частини 18283,50 грн., інші матеріали-104,51 грн.

Порівнюючи показники 2015 року з 2016 роком можна зробити висновок, що витрачання запасів збільшується взагалі на 165,03%, а саме 593661,71 грн. По господарчим матеріалам збільшення на 530,24% на суму 382902,71 грн., з них по будівельним матеріалам збільшення витрачання на 87,83%, а саме 195842,11 грн., палива-на 42,26%, а саме 19491,66 грн., по запасним частинам спостерігається зменшення витрачання на 24,47%, а саме 4473,50 грн., по іншим матеріалам теж зменшення на 91,53%, а саме 95,66 грн. Динаміка витрачання запасів ІІ ДВНЗ ДонНТУ за період з 2015 по 2017 роки наведена на рисунку 2.2

Аналізуючи показники 2017 року в порівнянні до 2016 року, можна зробити висновок, що взагалі витрачання запасів зменшилось на 8 %, а саме 76337,66 грн., по господарчим матеріалам спостерігається збільшення на 44 %, а саме 201740,65 грн., а стосовно будівельних матеріалів йде різке падіння

витрачання на 70,9 %, а саме 297164,29 грн. по іншим показникам йде невелике зростання, по паливу на 5 %, по запасним частинам на 113 %.

Таблиця 2.1.

## Аналіз джерел придбання матеріальних ресурсів ІІ ДВНЗ ДонНТУ

| Показник                          | 2015       |                | 2016       |                |           |          | 2017       |                |           |       |            |        |
|-----------------------------------|------------|----------------|------------|----------------|-----------|----------|------------|----------------|-----------|-------|------------|--------|
|                                   | Сума, грн. | Питома вага, % | Сума, грн. | Питома вага, % | + / -     | %        | Сума, грн. | Питома вага, % | + / -     | %     | + / -      |        |
| Разом                             | 494264,46  | 100,00         | 1454798,70 | 100,00         | 960534,24 | 194,34   | 766070,53  | 100,00         | 271806,07 | 18,68 | -688728,17 | -47,34 |
| Коштів спеціального фонду бюджету | 490935,19  | 99,33          | 1436135,64 | 98,72          | 945200,45 | 98,72    | 759313,63  | 99,12          | 268378,44 | 18,69 | -676822,01 | -47,13 |
| З них гранти, дарунки             | 1232,80    | 0,25           | 534732,60  | 36,76          | 533499,80 | 43275,45 | 222575,95  | 29,05          | 221343,15 | 41,39 | -312156,65 | -58,38 |
| Інших надходжень                  | 3329,27    | 0,67           | 18663,06   | 1,28           | 15333,79  | 3,49     | 6756,90    | 0,88           | 3427,63   | 18,37 | -11906,16  | -63,80 |

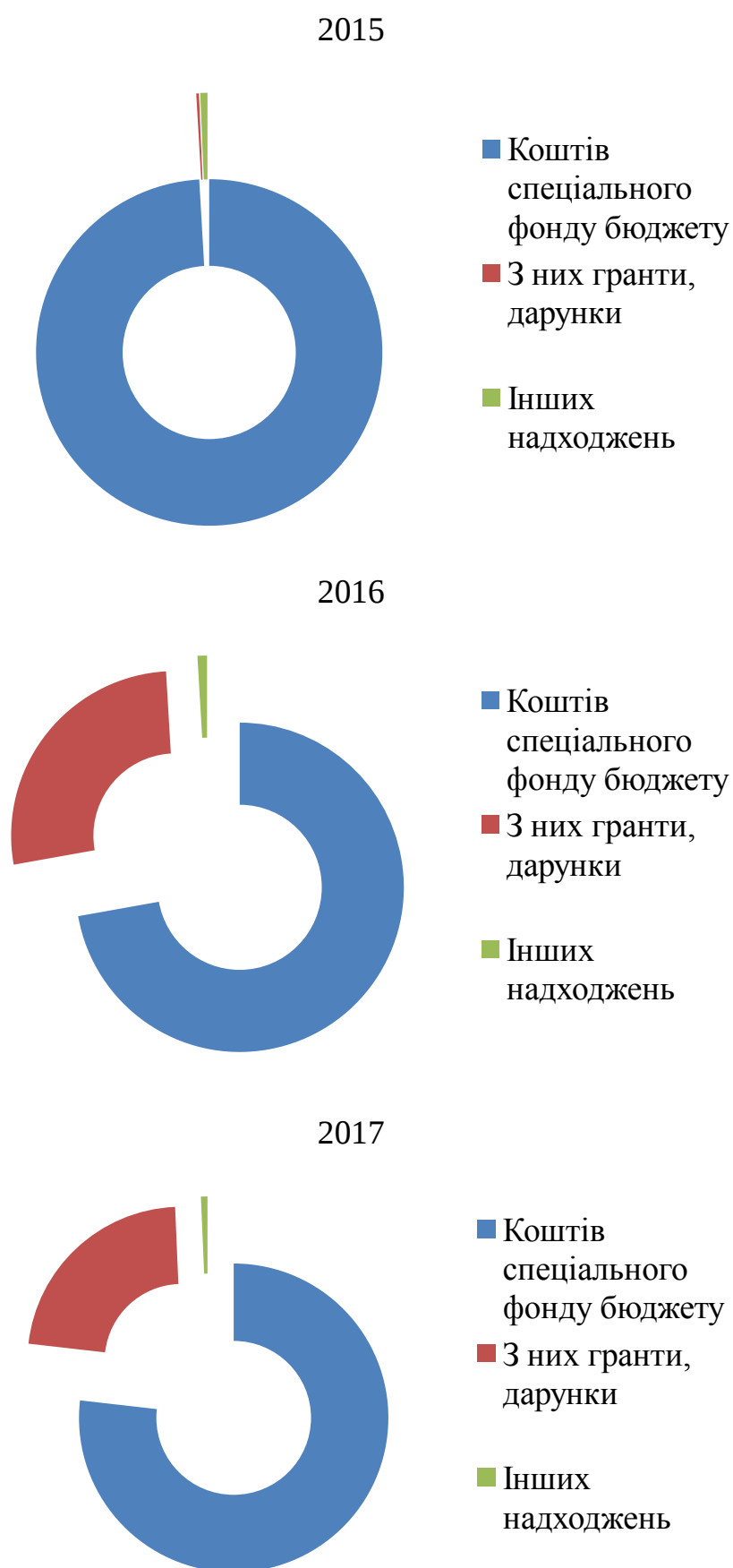


Рисунок 2.1 – Джерела придбання запасів

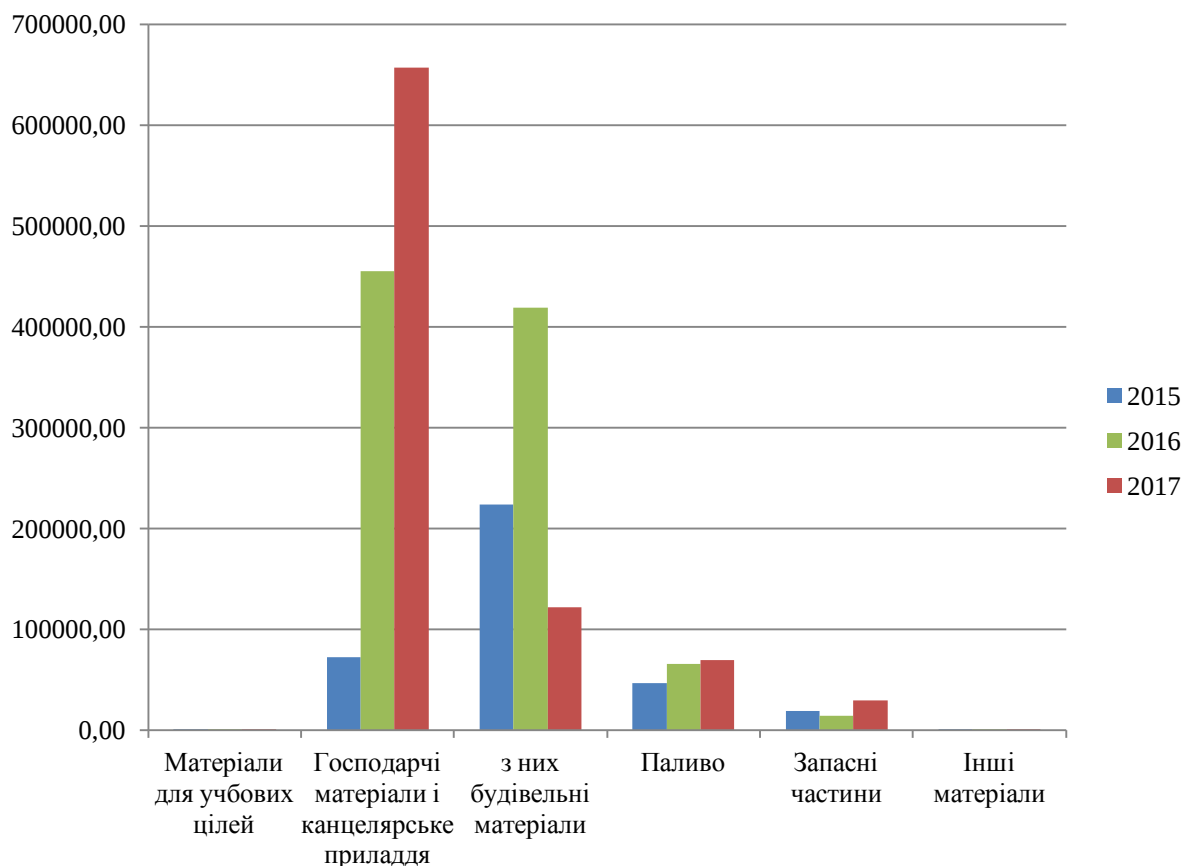


Рисунок 2.2 – Витрачання запасів II ДонНТУ за 2015-2017 рр.

Порівнюючи показники 2017 року до базового 2015 року слід зазначити, що майже по всіх показниках існує збільшення, окрім матеріалів для учбових цілей зменшення на 39,77 % і будівельним матеріалам зменшення на 24,19 %. Розбіжності по витрачання запасів, а саме по будівельним матеріалам існують тому, що в 2015-2016 роках проводився капітальний ремонт будівель Індустріального Інституту.

Далі необхідно зіставити залишки запасів на початок року у період з 2015 по 2017 роки. Це дозволить оцінити стан запасів матеріалів, що відіграє важливу роль у безперебійному забезпеченні ними установи. Розглядаючи таблицю 2.3, порівнюються показники 2016 року з базовим 2015 роком, і потрібно зробити висновок, що в цілому запаси виросли на 35,88 %, а саме на 129776,66 грн. і склали 491494,71 грн. По господарчим матеріалам йде збільшення на 41,82 % і складає 135386,24 грн., але по будівельним матеріалам

Таблиця 2.2

## Аналіз динаміки витрачання запасів ІІ ДВНЗ ДонНТУ за 2015-2017роки

| Показник                                     | 2015      | 2016       |           |        | 2017       |            |        |            |         |
|----------------------------------------------|-----------|------------|-----------|--------|------------|------------|--------|------------|---------|
|                                              |           | Сума, грн. | + / -     | %      | Сума, грн. | + / -      | %      | + / -      | %       |
| Матеріали для учбових цілей                  | 27,11     | 21,50      | -5,61     | -20,69 | 18,56      | -8,55      | -39,77 | -2,94      | -10,84  |
| Господарчі матеріали і канцелярське приладдя | 72212,58  | 455115,29  | 382902,71 | 530,24 | 656855,94  | 584643,36  | 128,46 | 201740,65  | 44,33   |
| З них будівельні матеріали                   | 222986,00 | 418828,11  | 195842,11 | 87,83  | 121663,82  | -101322,18 | -24,19 | -297164,29 | -70,95  |
| Паливо                                       | 46126,61  | 65618,27   | 19491,66  | 42,26  | 68921,31   | 22794,70   | 149,42 | 3303,04    | 5,03    |
| Запасні частини                              | 18283,50  | 13810,00   | -4473,50  | -24,47 | 29448,90   | 11165,40   | 161,07 | 15638,90   | 113,24  |
| Інші матеріали                               | 104,51    | 8,85       | -95,66    | -91,53 | 155,83     | 51,32      | 149,11 | 146,98     | 1660,79 |
| Разом                                        | 359740,31 | 953402,02  | 593661,71 | 165,03 | 877064,36  | 517324,05  | 243,80 | -76337,66  | -8,01   |

спостерігається зменшення на 92,26 % і складає 222983,00 грн., по запасним частинам спостерігається зменшення на 19,79 % і складає 6418,00 грн., по паливу спостерігається збільшення на 20,81 %, а саме 437,48 грн.

Порівнюючи показники 2017 року з 2016 роком, можна зробити висновок, що взагалі по всіх показниках йде зростання всього на 124,71 % на суму 612950,48 грн., по господарчим матеріалам на 131,56 %, а саме 604064,28 грн., з них на будівельні матеріали зростання на 1428 %, на паливо на 72,26 %, на запасні частини на 26,77 % і на інші матеріали на 33,51%.

Порівнюючи показники 2017 року з базовим 2015 роком, спостерігається збільшення запасів по всіх показниках на 133,58 % і на суму 612950,48 грн.

Раніше наявність великих запасів матеріальних цінностей свідчило про нераціональне використання бюджетних асигнувань і порушення фінансової дисципліни. У цей час такий підхід до аналізу залишків запасів відмінено, а норми запасів не встановлюються. Але з метою забезпечення нормальної діяльності організації це не скасовує необхідність визначення цих норм і здійснення контролю запасів на відповідному рівні. На рисунку 2.3 видно динаміка залишків запасів за 2015-2017 роки.

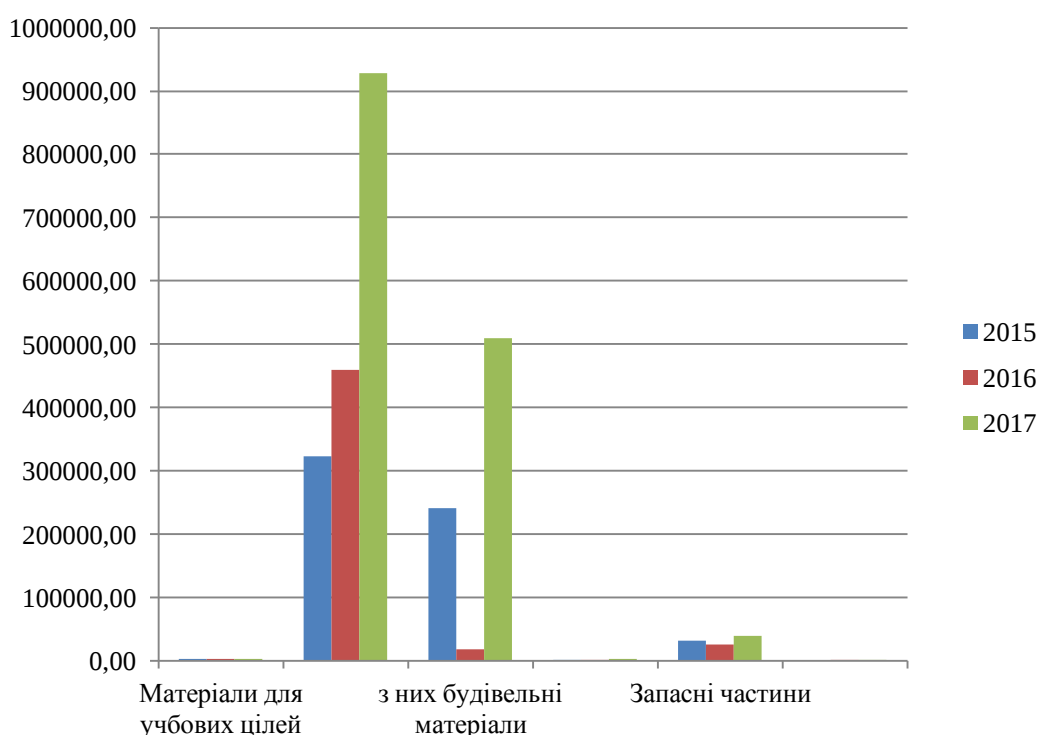


Рисунок 2.3 – Залишки запасів ІІ ДонНТУ за 2015-2017 рр.

Таблиця 2.3

## Аналіз динаміки залишків запасів в Індустріальному інституті

| Показник                                     | 2015      | 2016       |            |        | 2017       |           |         |           |        |
|----------------------------------------------|-----------|------------|------------|--------|------------|-----------|---------|-----------|--------|
|                                              |           | Сума, грн. | + / -      | %      | Сума, грн. | + / -     | %       | + / -     | %      |
| Матеріали для учбових цілей                  | 3412,13   | 3385,02    | -27,11     | -0,79  | 3363,52    | -48,61    | -1,44   | -21,50    | -0,63  |
| Господарчі матеріали і канцелярське приладдя | 323765,74 | 459151,98  | 135386,24  | 41,82  | 927830,02  | 604064,28 | 131,56  | 468678,04 | 144,76 |
| З них будівельні матеріали                   | 241698,90 | 18715,90   | -222983,00 | -92,26 | 509001,91  | 267303,01 | 1428,21 | 490286,01 | 202,85 |
| Паливо                                       | 2102,68   | 2540,16    | 437,48     | 20,81  | 3938,09    | 1835,41   | 72,26   | 1397,93   | 66,48  |
| Запасні частини                              | 32437,50  | 26019,50   | -6418,00   | -19,79 | 39403,50   | 6966,00   | 26,77   | 13384,00  | 41,26  |
| Інші матеріали                               | 0,00      | 398,05     | 398,05     | 0,00   | 133,40     | 133,40    | 33,51   | -264,65   | 0,00   |
| Разом                                        | 361718,05 | 491494,71  | 129776,66  | 35,88  | 974668,53  | 612950,48 | 124,71  | 483173,82 | 133,58 |

### 2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів

В бухгалтерії ведеться аналітичний та синтетичний облік запасів. Аналітичний облік можна вести трьома способами, видно на рис. 2.4:

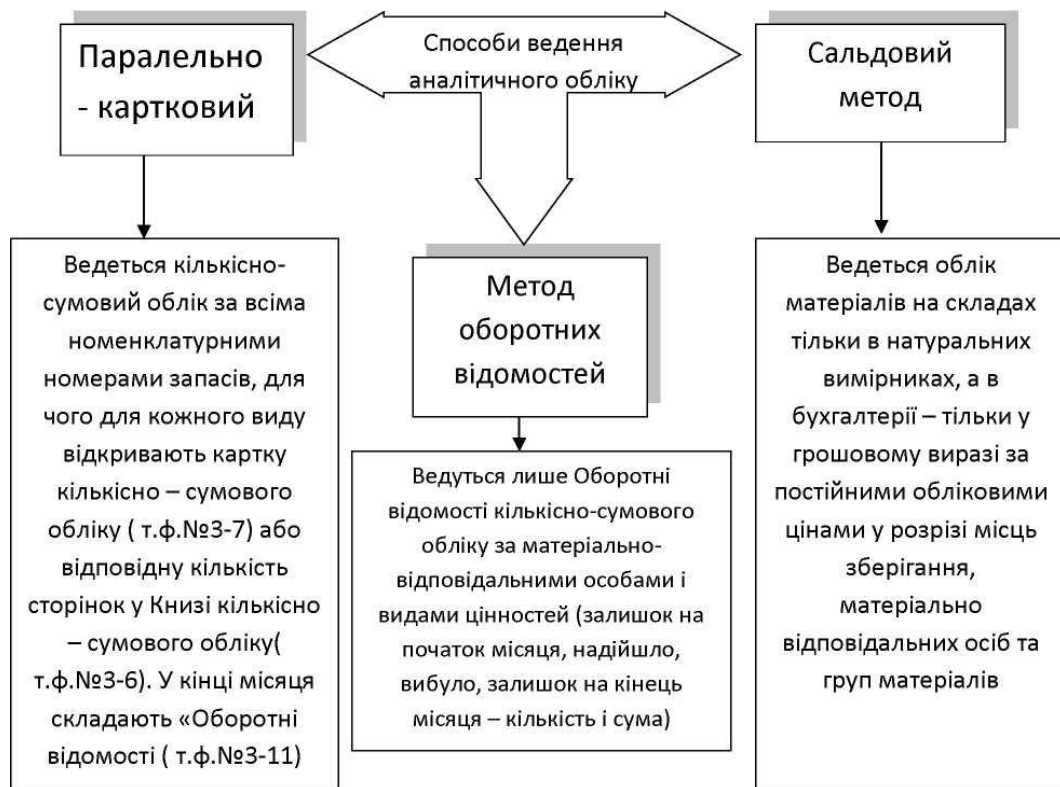


Рисунок 2.4 – Способи ведення аналітичного обліку.

Розглянемо кожен метод. Паралельно-картковий - передбачає, що в бухгалтерії ведеться кількісно-сумовий облік за всіма номенклатурними номерами запасів. При цьому методі за думкою М.Г.Михайлова «кількісний облік матеріалів у бухгалтерії і на складі дублюється, що значно підвищує його трудомісткість та вартість і викликає часте відставання аналітичного обліку від синтетичного. Але він забезпечує подвійний контроль за рухом та збереженням матеріалів, постійне порівняння даних обох видів обліку(складського та аналітичного), своєчасне виявлення помилок, підвищення достовірності облікових даних» (М.Г. Михайлов 2011)[9]. Тому в невеликих бюджетних установах цей метод застосовують досить часто і успішно.

Метод оборотних відомостей передбачає, що в бухгалтерії ведуться лише «оборотні відомості» кількісно-сумового обліку за матеріально-відповідальними особами і видами цінностей. Записи в такі оборотні відомості виконують на підставі первинних документів та їх реєстру за місяць. Оборотні відомості за цим методом ведуть у вигляді зшитка с вкладними аркушами. Найменування матеріалів та їхні номенклатурні номери записують лише один раз на початку року, а щомісяця заносять на вкладні аркуші дані про рух матеріалів та їх залишки на кінець місяця.

За думкою Є.Ю. Шари: «Оперативно бухгалтерський(сальдовий) метод обліку матеріалів широко застосовують у бюджетних установах, що мають значну облікову номенклатуру матеріалів, та в централізованих бухгалтеріях. Цей метод поєднує в одному процесі аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії з оперативним обліком на складах, що сприяє поліпшенню обліку запасів та поліпшенню обліку матеріалів та посиленню контролю за їх використанням зменшенню кількості бухгалтерських записів з обліку матеріалів, усуненню дублювання кількісного обліку матеріалів на складах і в бухгалтерії» (Є.Ю. Шара 2011)[4]. Все це значно підвищує оперативність і точність бухгалтерського обліку матеріалів, знижує його трудомісткість та підвищує ефективність праці облікових працівників.

Досвід роботи бюджетних установ показує, що саме сальдовий облік запасів сприяє значному поліпшенню якості як складського, так і всього матеріального обліку і забезпечує підвищення реальності бухгалтерських балансів та звітності.

В бухгалтерії ведеться аналітичний та синтетичний облік запасів. За думкою Садовської І.Б. «Аналітичний облік ведеться за назвами, видами, сортами та за матеріально-відповідальними особами. При цьому облік узгоджується з встановленими установою номенклатурними номерами. В складському і аналітичному обліку слід окремо вести облік запасів, що придбані по коштах загального фонду, спеціального фонду, та тих що надійшли як гуманітарна допомога» (І.Б. Садовська 2013)[5].

Для аналітичного обліку використовують такі реєстри:

1. Книга кількісно-сумового обліку (ф. 3-6). Використовується для аналітичного обліку запасів в кількісному і вартісному вираженні. Записи в них здійснюються на підставі Реєстрів приймання-здачі документів (звітів зав-складом), первинних документів. Аналітичні рахунки відкриваються за встановленими номенклатурними номерами, тобто, за назвами, сортами запасів по їх кількості та вартості.

2. Оборотна відомість (ф. 3-11). Використовується для перевірки правильності записів в обліку запасів в аналітичному та синтетичному обліку. Відкривається по кожному субрахунку.

При автоматизації обліку вирішення організації складського та бухгалтерського обліку досягається веденням машинної картотеки. Завдяки цьому ведеться по предметний облік та досягається тотожність даних складського і бухгалтерського обліку.

Основним узагальнюючим реєстром синтетичного обліку є Журнал-Головна.

Надходження запасів записується до Головної книги на підставі меморіальних ордерів:

- № 4 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними дебіторами ф. № 408) використовується для обліку надходження запасів, придбаних шляхом попередньої оплати;

- № 6 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними кредиторами ф. № 409) використовується для обліку надходження запасів, придбаних після оплати;

- № 8 (Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами ф. № 386).

Для узагальнення інформації по вибуттю та переміщенню запасів в бухгалтерії на підставі первинних документів складають:

- переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 - бюджет).;

- Меморіальний ордер ф.№274 (Використовується для обліку операцій з безоплатного отримання запасів та внутрівідомчої передачі їх в межах головного розпорядника коштів);
- Меморіальний ордер № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 - бюджет) використовується для обліку операцій про витрачання матеріалів. Записи в них кореспондують з кредиту рахунків обліку запасів в дебет різних рахунків.;
- Меморіальний ордер № 10(Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів) Використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ та матеріально відповідальних осіб, малоцінних та швидкозношувальних предметів.

Для ведення синтетичного обліку запасів в бюджетних установах передбачено рахунки класу 2 «Запаси».

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів в бюджетних установах показана в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку запасів в бюджетних установах

| Зміст операції                                                                                                                                                          | Дебет               | Кредит          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----------------|
| 1                                                                                                                                                                       | 2                   | 3               |
| Оприбуткування виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, у тому числі за операціями з централізованого постачання установою-закупником (вартість без ПДВ): |                     |                 |
| - що сплачені шляхом попередньої оплати рахунку                                                                                                                         | 201-218,<br>231-239 | 361,362,<br>364 |
| - що сплачені після їх отримання                                                                                                                                        | 201-218,231-<br>239 | 675             |

Продовження таблиці 2.4

| 1                                                                                                                                                                             | 2                                | 3                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок загального фонду                                                                       | 801,802                          | 361,362,<br>364, 675             |
| Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування придбаних за рахунок коштів спецфонду:                                                                       |                                  |                                  |
| - якщо ПДВ не включено до податкового кредиту                                                                                                                                 | 811-813                          | 361,362,                         |
| - якщо ПДВ включено до податкового кредиту                                                                                                                                    | 641                              | 364, 675                         |
| Отримані установою-замовником виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси від установи-закупника за операціями з централізованого постачання | 201-218,<br>231-239              | 683, 684                         |
| Списання використаних виробничих запасів на підставі документів, крім отриманих за операціями з централізованого постачання                                                   | 801,802,<br>811-813              | 201-218,<br>231-236,<br>238, 239 |
| Передані виробничі запаси, закуплені шляхом централізованого постачання з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника                                             | 683, 684                         | 201-218,<br>231-239              |
| Отримання матеріалів і продуктів харчування як гуманітарної допомоги                                                                                                          | 231-236,<br>238, 239             | 364                              |
| Оприбуткування лишків матеріалів і продуктів харчування, виявлених при інвентаризації                                                                                         | 231-236,<br>238, 239             | 711                              |
| Відображена вартість сум переоцінки запасів: Дооцінка                                                                                                                         | 201-218,<br>231-236,<br>238, 239 | 411                              |
| Уцінка                                                                                                                                                                        | 411                              | 201-218,<br>231-236,<br>238, 239 |
| Списання недостач виробничих запасів у межах                                                                                                                                  | 801,802,                         | 201, 204,                        |

Продовження таблиці 2.4

| 1                                                                                                                  | 2        | 3        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------|
| установлених норм, а також недостач і втрат від псування                                                           | 811-813, | 205,     |
| матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи                                                             | 431,432, | 231-236, |
| придбаних у поточному році.                                                                                        | 683, 684 | 238, 239 |
| Водночас проводиться другий запис:<br>на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб | 363      | 711      |

### 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В ІНДУСТРІАЛЬНОМУ ІНСТИТУТІ

#### 3.1. Методологія удосконалення обліку запасів в бюджетній установі

В бухгалтерському обліку запаси розглядаються за думкою І.Б. Садовської, як «активи, що:

- перебувають у процесі виробництва , надання послуг;
- утримуються підприємством для споживання під час виконання робіт, надання послуг, для ремонту, модернізації та іншого поліпшення основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, для здійснення управлінських функцій та обслуговування виробництва (матеріали, паливо, запасні деталі та вузли конструкцій)» (І.Б. Садовська 2013)[5].

ПСБО9 «Запаси» визначає одиницею бухгалтерського обліку запасів їх найменування або вид. Таке спрощене визначення для цілей аналітичного обліку надалі не дозволяє обліковувати конкретні запаси, які були придбані і використання яких передбачено технологією, але за підвищеними нормами витрачання на одиницю виготовлення продукції. За таким спрощеним визначенням до аналітичного обліку потрапляють в одну одиницю бухгалтерського обліку різні (за призначенням, властивостями, можливостями і вартістю) запаси, наприклад фарба, бензин, цемент, метал, цегла тощо. Тому для належного обліковування наявних, отриманих та витрачених запасів потрібно удосконалити аналітично облікове визначення запасів, яке б забезпечило однозначну необхідність ведення аналітичного обліку запасів за їх характеристиками - ні метал обліковувати взагалі, а сталь, куток відповідних розмірів, ні цемент взагалі , а цемент відповідних марок, ні просто дверний блок , а із зазначенням виду матеріалу, з яких виготовлений, тощо.

На цей час Інструкція з бухгалтерського обліку запасів встановлює норму про ведення аналітичного обліку запасів для отримання кількісно-

вартісної інформації про них. Ця інструкція не поширюється на підприємства, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Таке визначення інформації про запаси сприймається як необхідність встановлення для аналітичного обліку лише однієї одиниці натурального виміру запасів (штук, метрів, кілограмів, літрів). Виходячи з конкретних властивостей запасів та з метою належного обліку їх надходження, витрачання і наявності потрібно кількісну інформацію в аналітичному обліку по деяких видах, сортах запасів отримувати у двох натуральних одиницях штучно-вагового, вагового- об'ємного виміру. Інформація про деякі види запасів буде набагато кориснішою у подвійних кількісних одиницях виміру- у штуках /грамах, штуках/ літрах тощо. Тому в бухгалтерському обліку потрібна конкретизація одиниць виміру запасів.

З метою підвищення якості проведення контролю в Індустріальному інституті доцільно чітко визначити його об'єкти. Так, стосовно до процесу використання запасів, увага повинна бути спрямована на дотримання норм витрат, раціональність використання матеріалів.

У зв'язку з тим, що в усій сукупності контрольних операцій, здійснюваних працівниками бухгалтерії найбільш важливим є контроль за витратами, а саме:

- контроль обґрунтованості відпуску матеріалів відповідно до встановлених лімітів;
- перевірка ефективності використання запасів структурними підрозділами підприємства;
- встановлення осіб, які розпоряджаються відпуском запасів і осіб, відповідальних за витрачання цінностей у процесі функціонування установи.

Ретельного дослідження потребує методика контролю за відпуском запасів зі складів, оскільки застосування комп'ютерних програм розкриває нові можливості, котрі доцільно використовувати при проведенні контролю.

Можна запропонувати один з варіантів вдосконалення методики контролю відпуску матеріалів зі складу в умовах автоматизації облікового процесу.

При функціонуванні бухгалтерської програми у пам'ять заноситься створена нормативна база використання матеріалів у виробничому процесі. Вона містить норми витрат матеріалів на виробництво, а також вартісні нормативи використання матеріальних цінностей підрозділами бюджетної установи. Крім того, нормативна база включає план виробництва, для якого встановлені певні норми витрат. За наявності вказаних відомостей з'являється можливість виписки первинних документів для відпуску матеріалів здійснювати за допомогою програми на робочому місці матеріально відповідальної особи з одночасним програмним контролем процесу видачі запасів у виробництво.

За думкою заслуженого економіста В.Пархоменка «упровадження пропозицій з розглянутих питань бухгалтерського обліку надходження і витрачання запасів сприятимуть посиленню ролі обліку в раціональному і економічному використанні матеріальних ресурсів, його інтеграції із загальнопоширеними в світі підходами і стандартами» (Валерій Пархоменко заслужений економіст 2016р.)[2].

### 3.2. Порівняння обліку запасів в Україні з країнами ЄС

Запаси є невід'ємною частиною функціонування будь-якого підприємства. В Україні приділяється значна увага з боку науковців, порівняльному аналізу та пошуку напрямів удосконалення, про що свідчить велика кількість публікацій. Зокрема, проблемні питання гармонізації національних і міжнародних стандартів обліку запасів розкрито Т. Нікуліною, М. Патрикан, С.В. Шубіною, І.А. Губар. В праці О.П. Зорі, Я.О. Максименко представлено особливості обліково-аналітичного відображення виробничих запасів за національними та міжнародними стандартами в системі управління підприємст-

вом. Вдосконаленню обліку запасів присвячено статті Т.А. Демченко, А.А. Кістол. Поряд з цим, залишаються мало дослідженими практичні аспекти та особливості обліку запасів в окремих країнах ЄС, порівняння вимог П(С)БО9 та МСБО2 з нормами Директиви 34/2013//ЄС та МСФЗ для МСП. Для посилення європейського курсу України та покращення практики обліку і звітності потребують більш детальних досліджень характеристики досвіду розвинених країн, а також загальне порівняння європейських та міжнародних стандартів обліку запасів. Міжнародні стандарти обліку запасів регламентують поняття та склад запасів, визначення їх справедливої вартості та чистої вартості реалізації, порядок оцінювання запасів та формування собівартості. Окремо, стандарти виділяють методи визначення собівартості запасів: метод стандартних витрат/за нормативами/або метод роздрібних цін / з урахуванням середнього відсотка/; та формули собівартості – конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості, ФІФО та середньозваженої собівартості. Особлива увага приділяється визначенню чистої вартості реалізації запасів, зокрема, її попередній оцінці, врахування коливання цін та очікуваної собівартості запасів. Передбачено порядок визнання запасів як витрати, тобто коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визначатися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід. Також міжнародні стандарти містять вимоги до розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

У Директиві 2013/34/ЄС приділяється окрема увага обліку запасів і порядку відображення інформації. За Директивою 2013/34/ЄС, поняття собівартості запасів означає ціну придбання сировини, витратних матеріалів та інші витрати, безпосередньо пов'язаних з об'єктом, що розглядається. Держави - члени ЄС можуть дозволити проводити обчислення ціни придбання запасів однієї категорії за методом ФІФО (перше надходження - перший видаток), чи за методом ЛІФО(останнє надходження-перший видаток). Статті, що визнаються у фінансовій звітності, оцінюються по принципу ціни придбання чи собівартості.

Директива 2013/34/ЄС не забороняє використання МСФЗ в країнах ЄС, проте слід зазначити, що її положення суттєво відрізняються, зокрема дозволено метод оцінки запасів ЛІФО, який було виключено з МСБО2 та П(С)БО9, який не дозволяє використовувати МСФЗ для МСП, оскільки надає підґрунтя для маніпулювання розміром прибутку і недоцільне в умовах значної інфляції як в Україні.

Національні стандарти обліку розроблялись з урахуванням особливостей економіки України на основі міжнародних стандартів. ПСБО9 має багато спільного з МСБО 2, зокрема: визначення поняття «запаси», умови визнання їх активом, методи оцінки та порядок розкриття інформації у звітності. Крім цього, в ПСБО 9 є доповнення: «утримуються для управління підприємством», оскільки запаси використовують і для управління, для заготівлі, збереження та реалізації.

Поряд з цим існують багато відмінностей між цими стандартами.

За МСБО2 інвентаризація запасів проводиться в місцях їх зберігання на кінець року для складання фінансової річної звітності. На її основі оцінюють та визначають залишки запасів на кінець року, які списують на рахунки відповідних запасів із рахунків фінансових результатів. Подібного механізму в ПСБО9 не передбачено.

МСБО2, порівнюючи з ПСБО 9, не виділяють в окрему групу запасів МШП. Згідно з МСБО 16, запасні частини та допоміжне обладнання відображають як запаси та визнаються в прибутку або збитку в процесі їхнього споживання та розглядаються як основні засоби, якщо їх використовують більше одного року. ПСБО9 також визначає МШП - як запаси. Однак на відміну від міжнародних вимог, національні стандарти визначають, що вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключаються зі складу активів, списуються з балансу і обліковуються за місцем експлуатації і матеріально-відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Отже, у більшості країн є власні плани рахунків та стандарти обліку.

Вивчаючи статтю С. Семенової можна зробити висновок, що «з метою гармонізації національних та міжнародних стандартів обліку запасів необхідно передбачити у ПСБО9 можливість створення резерву забезпечення за твердими контрактами та оцінки запасів за ціною контракту, доповнити пунктами щодо особливостей визначення собівартості запасів виконавця послуг та собівартості сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів, дозволити застосовувати періодичну систему обліку запасів. Врегулювати питання обліку курсових різниць, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані при цьому з придбанням іноземної валюти» (С. Семенова канд. екон. наук 2017р.)[15]. Забезпечити більш повне розкриття інформації про запаси в примітках, зокрема, відомостями про суми часткового списання запасів, визнані як витрати протягом періоду, сторнування їх вартості та причини таких обставин, балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань. Крім того, корисно доповнити ПСБО9 додатками з практичними прикладами розрахунку собівартості запасів за різними методами оцінки. Пропонується врахувати досвід Франції у деталізації рахунків обліку сировини і матеріалів за типами і групами(А,В,С,Д) незавершеного виробництва (Р)і будівництва (Т) досліджень(Е) послуг(S), що забезпечить побудову функціонально орієнтовного обліку з урахуванням сучасних аспектів виробництва, зокрема інноваційної складової, впровадження розробок, обліку витрат на дослідження. Досвід Іспанії можна застосувати у деталізації рахунків обліку тари, а також враховувати в наступних оцінках запасів вартості за ціною придбання, виробничої собівартості, чистою вартістю реалізації, наприклад, на рівні управлінського обліку.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження обліку запасів в бюджетних установах на прикладі Індустріального інституту міста Покровська.

Запаси бюджетних установ відіграють важливу роль у забезпеченні їх нормальної безперебійної роботи. Видатки на придбання запасів складають доволі вагомую частину кошторисів, а залишки запасів в установах також зазвичай є значними. Це обумовлює необхідність розробки таких важелів управління запасами бюджетних установ, які дозволяють досягнути максимального ефекту економії бюджетних коштів через оптимізацію установами складу наявних запасів, їх придбання та використання.

Не викликає сумніву, що облік і контроль запасів та правильна їх організація дозволяють отримати інформацію про всі події, що відбуваються з запасами установи, про те, якою їх кількістю та вартістю вона забезпечена.

Нападовська Л.В. зазначає, що «управлінський цикл містить функції планування, обліку, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень» (Л.В.Нападовська 2009)[7].

«Контроль як функція управління посідає особливе становище, оскільки він слугує засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, який інформує про дійсний стан керованого об'єкта» (Л.В.Дікань 2007)[6].

«Управлінські рішення значною мірою базуються на якісній бухгалтерсько-обліковій інформації» (Дорош 2001)[3]. Бухгалтерський облік складає основу інформаційної системи, від удосконалення якої залежить забезпечення ефективності системи управління (Н.І. Пилипів 2008)[14]. «Економічний аналіз у комплексі з ревізією може забезпечити глибше проникання в ту чи іншу господарську структуру і виробити всебічно обґрунтовані висновки і пропозиції» (Л.С. Вейкрута 2012)[8].

Ці твердження наведені відносно діяльності підприємств комерційного сектору господарювання. Не викликає сумніву, що вони є справедливими і

стосовно діяльності бюджетних установ. Отже, облік, контроль та аналіз є функціями управління діяльністю бюджетних установ. Саме в цьому полягає актуальність теми проведеного дослідження.

У першому розділі роботи розглядалась економічна сутність запасів як об'єкту обліку. Вивчено оцінку запасів та нормативну базу їх обліку.

У другому розділі, вивчено організаційно-економічну характеристику Індустріального інституту, а також аналітичний та синтетичний облік запасів в бюджетних установах в цілому.

Звернено увагу на облік надходжень та вибуття запасів та особливості інвентаризації в базовій установі і в цілому.

У третьому розділі розглянуто методологію удосконалення обліку запасів в цілому в бюджетних установах.

Проведено аналіз забезпечення організації запасами, в ході якого було виявлено, що постачання запасів в Індустріальному інституті відбувається не ритмічно. Планово-економічному відділу необхідно оцінити обґрунтованість потреб у запасах.