

С. О. Левицька

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, Рівне, Україна, levitska.svitlana@yahoo.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7803-5586>

ОЦІНКА ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. Стаття присвячена обліку запасів бюджетних установ за результатами впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Мета дослідження полягає в з'ясуванні й обґрунтуванні особливостей методики оцінки запасів протягом терміну їх балансового обліку на прикладі державних закладів вищої освіти. Уточнено окремі положення нормативного регулювання облікових процедур у питаннях визначення справедливої вартості та чистої вартості реалізації запасів. Розкрито особливості розрахунку цих показників за принципами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Запропоновано підходи, альтернативні тим, що застосовуються в обліковій практиці вітчизняних державних закладів вищої освіти. Визначено проблемні питання документування операцій із встановлення балансової вартості запасів, зокрема в разі надходження їх без оплати постачальнику, проведення переоцінки їх залишків на дату балансу. Запропоновано облікові процедури встановлення справедливої вартості та/або чистої вартості реалізації із використанням показника ринкової вартості аналогів для забезпечення достовірності такої оцінки (що сприяє дотриманню принципів раціонального й цільового витрачання бюджетних коштів на придбання матеріальних ресурсів бюджетних установ).

Ключові слова: бюджетні установи, запаси, справедлива вартість, чиста вартість реалізації, переоцінка, бухгалтерський облік.

Табл. 1. **Літ.** 19.

Svitlana Levitska

Dr. Sc. (Economics), Professor, National University of Water and Environmental Engineering, Rivne, Ukraine, levitska.svitlana@yahoo.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7803-5586>

EVALUATION OF STOCKS OF BUDGET INSTITUTIONS UNDER MODERNIZATION OF ACCOUNTING

Abstract. The article is devoted to the accounting of stocks for budget institutions resulted from the implementation of the National Public Sector Accounting Standards. The purpose of the research is determining and substantiating the features of the methodology for stock valuation during the period of their accounting on the example of state higher education institutions. It is proposed to clarify certain provisions of normative regulation of accounting procedures in determining the fair value and net realizable value of inventories. The article investigates the discrepancy between the conditions of the recognizing the fair value of inventories, taking into account the financing of the activities of higher education institutions. There is a clear statement of procurement regulation for budget institutions (including higher education institutions). Procurements are based on their value (in most cases, the smallest offered by the suppliers), the reputation of the supplier, and acceptable terms of delivery. As a result, the non-active market is not foreseen for the stock of higher education institutions (that is planned for purchasing).

© Левицька С. О., 2018

Given the above, the organization of carrying out calculations of the balance of reserves of budgetary institutions on the reporting date is specified. Specific provisions of regulatory accounting procedures in determining the fair value and net realizable value of inventories are clarified. The features of calculation of these indicators according to the principles of international accounting standards for the public sector are disclosed. The problem issues of documenting transactions of the book value for stocks in the cases of their receipt without payment to the supplier and the revaluation of their balances on the reporting date are identified. The author proposes certain procedures for determining the fair value or/and the net realizable value of inventories, using data on the market value of analogues to ensure the reliability of the valuation, which contributes to the principles of rational and targeted use of budget funds spent on the purchase of material resources of budgetary institutions.

Keywords: budgetary institutions, stocks, fair value, net realizable value, revaluation, accounting.

JEL classification: M41.

С. А. Левицкая

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета и аудита
Национального университета водного хозяйства и природопользования, Ровно, Украина

ОЦЕНКА ЗАПАСОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация. Статья посвящена учету запасов бюджетных учреждений по результатам внедрения национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе. Цель исследования заключается в выяснении и обосновании особенностей методики оценки запасов на протяжении срока их балансового учета на примере государственных заведений высшего образования. Уточнены отдельные положения нормативного регулирования учетных процедур в вопросах определения справедливой стоимости и чистой стоимости реализации запасов. Раскрыты особенности расчета этих показателей по принципам международных стандартов бухгалтерского учета для государственного сектора. Предложены подходы, альтернативные тем, что применяются в учетной практике отечественных государственных заведений высшего образования. Определены проблемные вопросы документирования операций по установлению балансовой стоимости запасов, в частности в случае поступления их без оплаты поставщику, проведения переоценки их остатков на дату баланса. Предложены учетные процедуры установления справедливой стоимости и/или чистой стоимости реализации с использованием показателя рыночной стоимости аналогов для обеспечения достоверности такой оценки (что способствует соблюдению принципов рациональной и целевой траты бюджетных средств на приобретение материальных ресурсов бюджетных учреждений).

Ключевые слова: бюджетные учреждения, запасы, справедливая стоимость, чистая стоимость реализации, переоценка, бухгалтерский учет.

За результатами впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України змінено методику обліку запасів бюджетних установ, у т. ч. запасів вищих навчальних закладів державної форми власності. Враховуючи уточнення дефініцій Законом України “Про освіту”, державний ВНЗ наразі визначається як *за-*

клад вищої освіти державної форми власності (далі – заклад вищої освіти). Базовими нормативними документами щодо методології формування в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності операцій із запасами закладів вищої освіти є: НП(С)БОДС 123 “Запаси” [1], НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [2], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб’єктів державного сектору [3], НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” [4] тощо.

Слід зазначити, що низка питань, пов’язаних із відображенням запасів на рахунках модернізованого бухгалтерського обліку, залишаються неврегульованими, зокрема організація та документування переоцінки запасів, критерії обґрунтування чистої вартості реалізації, що відповідає принципам як чинних НП(С)БОДС, так і безпосередньо Бюджетному кодексу України.

Облік оцінки запасів бюджетних установ розглядається в працях таких вітчизняних учених, як П. Й. Атамас, Н. В. Артеменко, Л. В. Гізатуліна, О. О. Дорошенко, О. П. Куценко, О. О. Осадча, С. В. Свірко, Н. І. Сушко [5–10] та ін.

Результати досліджень, на наш погляд, можна впровадити в організацію обліку запасів закладів вищої освіти за умови коригування мети й особливостей фінансування діяльності таких суб’єктів. Водночас деякі питання організаційно-методичного характеру потребують більшої деталізації відповідними НП(С)БОДС із урахуванням функціонального призначення запасів, джерел фінансування закладів вищої освіти, нормативного регулювання контролю цільового використання бюджетних коштів.

Метою статті є визначення проблемних питань упровадження модернізованих положень бухгалтерського обліку на етапах переоцінки запасів закладів вищої освіти, обґрунтування альтернативних шляхів їх вирішення для забезпечення достовірної оцінки запасів як об’єктів обліку та контролю.

Запаси закладів вищої освіти оцінюються системно на дату: оприбуткування їх як активу, списання з балансу, узагальнення балансової вартості залишку на дату звітності.

Балансова вартість запасів – це вартість, за котрою запаси відносяться до валюти балансу закладу освіти, що, залежно від характеру попередніх операцій, може бути первісною, відновлювальною (переоціненою), справедливою (таблиця) [1; 3; 11; 12].

Наразі оцінка чистої вартості реалізації (як і переоцінка запасів у цілому) закладами вищої освіти практично не проводиться. Серед причин – загальні підходи нормативної облікової бази до методики розрахунку нової вартості, документування таких операцій (що, у свою чергу, не дає впевненості в позитивних результатах перевірки зовнішніми контролюючими органами цільового й раціонального використання бюджетного фінансування).

Потребують конкретизації критерії обґрунтування справедливої вартості запасів. Справедлива вартість (*fair value*) – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Термін “обізнані”

Таблиця. Оцінка запасів державних закладів вищої освіти

№ з/п	Характер операції із запасами	Регламентування класифікації		
		НП(С)БОДС 123 "Запаси"	Методичні рекомендації з обліку запасів	МСБОДС 12 "Запаси", МСБОДС 5 "Витрати на позики"
1	Первісна вартість на рівні собівартості оприбуткування: в операціях придбання запасів на умовах розрахунку з постачальниками	+	+	
1.1	Собівартість оприбуткування включає ціну придбання, мито, інші податки (крім тих, що повертаються суб'єкту), а також інші витрати, безпосередньо пов'язані з операцією придбання	+	+	
	Торговельні та інші знижки вираховуються від вартості придбання (МСБОДС 12)			+
1.2	За певних обставин витрати на позики відносяться до собівартості запасів (МСБОДС 5)			+
1.3	Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати в разі достовірного визначення суми таких витрат, котрі безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за певними групами запасів на окремому субрахунку, рахунках обліку запасів або аналітичному рахунку	+	+	+
2	Первісна вартість на рівні виробничої собівартості: при виготовленні запасів (готової продукції) власними силами	+	+	+
2.1	У виробничу собівартість включають прямі виробничі та розподілені загальновиробничі витрати	+	+	+
2.2	Оцінка запасів на рівні виробничої собівартості не проводиться у випадку, якщо послуги надаються безоплатно або за номінальною компенсацією одержувачем. Такі запаси оцінюються за меншою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлювальною собівартістю (чистою вартістю реалізації – ЧВР)			+
2.3	ЧВР базується на найбільш надійному свідченні на момент оцінювання очікуваної суми реалізації відповідних запасів. Оцінка ЧВР проводиться в кожному новому періоді			+
3	Справедлива вартість: отримання запасів безоплатно	+	+	+
3.1	Отримання в результаті обміну: первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо остання перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість	+	+	+
3.2	Запаси, отримані безоплатно від фізичних і юридичних осіб (окрім суб'єктів державного сектору), можуть мати вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, пов'язаних із операцією оприбуткування	+	+	

Закінчення таблиці

№ з/п	Характер операції із запасами	Регламентування класифікації		
		НП(С)БОДС 123 "Запаси"	Методичні рекомендації з обліку запасів	МСБОДС 12 "Запаси", МСБОДС 5 "Витрати на позики"
3.3	Первісна вартість запасів, одержаних безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта державного сектору, що їх передав, із урахуванням витрат, пов'язаних із операцією оприбуткування. В разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості запасів вона визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання	+	+	
4	Собівартість списання запасів за господарським цільовим призначенням			
4.1	Собівартість списаних запасів на надані послуги для конкретних проектів слід визначати на основі конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості	+	+	+
4.2	Собівартість списаних запасів на господарські потреби розраховується за формулою "перше надходження – перший видаток" (ФіФО) або за формулою середньозваженої собівартості, крім випадків використання зазначеної вище індивідуальної собівартості	+	+	+
5	Переоцінена (відновлювальна) вартість запасів: балансова вартість запасів після переоцінки			
5.1	Зміна первісної вартості в періоді переоцінки – відновлювальна вартість	+	+	
5.2	Найменша з двох оцінок – первісна вартість або відновлювальна вартість для запасів, котрі утримуються з метою безоплатного розподілу, передання, а також ті, щодо яких не існує активного ринку	+	+	
5.3	Запаси, отримані в процесі ремонту та поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації (оцінкою їх можливого використання)		+	
5.4	Виявлені в ході інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються альтернативно за: чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються; за оцінкою можливого використання, якщо вони використовуються безпосередньо суб'єктом державного сектору		+	

Складено за: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси": затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html; МСБОДС 12 "Запаси". URL: <http://www.iasb.org.uk>; МСБОДС 5 "Витрати на позики". URL: <http://www.iasb.org.uk>.

означає, що зацікавлені покупець і продавець достатньо поінформовані про характеристики об'єкта оцінки такої вартості, його фактичне й потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу [13].

З економічної точки зору, справедлива вартість розглядається як:

1) вартість, в основу котрої покладено суспільно необхідні витрати праці на підприємствах, фірмах і компаніях, що виробляють переважну кількість товарів за рівності попиту та пропозиції на них;

2) конкретна форма вияву справедливої вартості через реалізацію товарів за ціною, що забезпечує відшкодування витрат виробництва або собівартість продукції й отримання оптимального прибутку [14].

В обох випадках при встановленні справедливої вартості ринок ідентифікується як активний (*active market*). На такому ринку операції для активів чи зобов'язань відбуваються з *достатньою частотою* та в *достатньому обсязі*, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі. Отже, справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Враховуючи централізований характер закупівель запасів, для закладів вищої освіти непростим є як збір інформації про ринкові операції, так і підтвердження існування активного ринку. Для багатьох запасів може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, відомості про котрі є відкритими.

Таким чином, очевидною є невідповідність умов визнання справедливої вартості запасів (отже, і їх оцінки) особливостям фінансування діяльності закладів вищої освіти. Бюджетним установам, у т. ч. закладам вищої освіти, властиве чітке державне регулювання закупівель, у основі яких не активний ринок на запаси, що плануються для придбання, а їх вартість (у більшості випадків – найменша із запропонованих постачальниками), репутація постачальника та прийнятні умови поставок.

Визначення справедливої вартості оприбуткування (списання) запасів закладів вищої освіти ґрунтується на достовірних даних про ціну продажу таких запасів у періоді проведення операцій із такими активами. Тобто порівнюються фінансові інструменти.

Порядком дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ доволі конструктивно прописано критерії встановлення справедливої вартості для запасів, придбаних до 2 вересня 1996 р. [15]. Для визначення нової “реальної ціни” (справедливої вартості) комісія з проведення дооцінки може використовувати:

– рахунки або накладні на отримання аналогічних матеріальних цінностей;

– опубліковані в засобах масової інформації листи (чи прайс-листи) підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, з відображенням нової ціни;

– ціни, встановлені в торговельній мережі на подібні товари;

– експертні висновки про вартість матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Наведені підходи не суперечать чинним Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору [3]. При визначенні справедливої вартості запасів заклад освіти може залучити інформацію про останню ринкову ціну операцій із відповідними запасами (за умови відсутності істотних негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищах, де діє суб'єкт); ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей чи ступеня незавершеності виробництва, для якого встановлюється справедлива вартість; додаткові показники рівня цін на запаси.

У міжнародній практиці обліку урядових структур для визначення того, які саме активи (як і зобов'язання) включати в оцінку та як виміряти облікове сальдо на дату звітності, застосовують:

- ринковий підхід, де розглядаються цілі подібних за фінансуванням діяльності суб'єктів (на предмет їх відповідності цілям урядових суб'єктів);
- підхід до доходів, згідно з котрим оцінюється розмір фінансування урядової структури, отриманого від держави та генерованого самостійно [16].

Підтвердження наведених альтернативних кореляцій дає можливість адаптувати облікові підходи розглянутих суб'єктів до оцінки справедливої вартості активу урядової структури. Таким чином, справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Згідно із МСФЗ 13, мета оцінки справедливої вартості – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передання зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто вихідну ціну на дату оцінки з точки зору учасника ринку, котрий утримує актив або має зобов'язання) [17]. Якщо ціна на ідентичний актив чи зобов'язання не є відкритою, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість за допомогою іншого методу, що максимізує використання відкритих вхідних даних та мінімізує послугоування закритими.

Оскільки справедлива вартість є оцінкою на базі інформації ринку, її визначають із припущеннями, якими послуговувалися б учасники ринку, зокрема ринку освітніх послуг, складаючи ціну активу чи зобов'язання, з урахуванням також припущення щодо ризику. Обґрунтування цих аспектів у процесі формування справедливої вартості запасів необхідно розкрити в акті результатів переоцінки запасів або, у випадку безоплатного оприбуткування, в акті прийому-передачі запасів.

За аналогією розглянемо оцінку запасів за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу знизилася їх ціна чи вони зіпсувалися, застаріли, іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. При цьому в НП(С)БОДС (як і в МСБОДС) не регламентовано вартісних та/або процентних умов проведення переоцінки.

Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завер-

шення їх виробництва й використання. Чиста вартість реалізації визначається щодо кожної одиниці запасів.

Нормативна облікова база наразі для закладів вищої освіти чітко не регламентує відмінності між справедливою вартістю та чистою вартістю реалізації. Перша є вартістю, що визначена суб'єктом господарювання, друга – ні, оскільки являє собою чисту суму, очікувану таким суб'єктом від продажу запасів. Отож чиста вартість їх реалізації може не дорівнювати справедливій вартості за мінусом витрат на продаж [18].

Відповідно до п. 4 Загальних положень НП(С)БОДС 123, чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. В розділі III цього стандарту уточнюється, що запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Очевидно, йдеться про запаси, котрі підлягають уцінці.

Звідси випливає, що здійснення уцінки запасів є оцінюванням таких активів за чистою вартістю реалізації. Проте наступний, п'ятий, пункт НП(С)БОДС 123 регламентує дооцінку: “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”. Отже, модернізований облік запасів закладів вищої освіти (як і інших бюджетних установ) регулює підходи й уцінки, й дооцінки: *запаси протягом терміну їх балансового утримання можуть переоцінюватися*.

Із введенням НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів” структуровано організаційні питання щодо визначення та оцінки зменшення корисності активу. І хоча цей стандарт не поширюється на запаси, *практично цінною може бути наведена в ньому регламентація роботи щодо встановлення розміру втрати корисності активів*.

За модернізованого бюджетного обліку на дату річної фінансової звітності заклади вищої освіти досліджують (поки що тільки теоретично) ознаки зниження корисності активів у разі:

- 1) зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на *істотно більшу величину*, ніж очікувалося;
- 2) відсутності потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- 3) *серйозних негативних змін* технологічних, правових і політичних умов, у котрих функціонує державний заклад вищої освіти, переходу на інший рівень, до іншого *способу використання* активу протягом звітного періоду або найближчим часом;
- 4) *старіння*, фізичного пошкодження запасів;

5) інших передумов того, що *ефективність використання запасів є чи буде значно меншою, ніж планувалося*¹ [19].

За результатами підтвердження ознак зниження корисності активу визначається сума очікуваного відшкодування.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. На основі дослідження модернізованої методики обліку запасів державних закладів вищої освіти доведено необхідність удосконалення методики їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, насамперед у частині їх балансової оцінки, зокрема справедливої вартості та чистої вартості реалізації.

Потребують більшої конкретизації облікові процедури підтвердження справедливої вартості, чистої вартості реалізації, поточної відновлювальної вартості запасів. Повнота й кваліфікований підхід до розкриття професійного судження необхідні передусім на етапах альтернативного вибору методу списання запасів, оцінки економічної вигоди (потенціалу корисності) від реалізації запасів тощо. Врахування окреслених питань у наказі про облікову політику за погодженням із головним розпорядником коштів сприятиме поліпшенню якості документування операцій із придбання та переоцінки запасів, підвищенню змістовності й повноти обґрунтування професійного судження.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб’єктів державного сектору: затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

5. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах. URL: <http://westudents.com.ua/knigi/50-oblk-u-byudjetnih-py.html>.

6. Артеменко Н. В. Напрямки реформування бюджетного обліку. URL: <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files//2012/S16.pdf>.

7. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. Ч. 3: Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко ; за заг. ред. М. В. Кужельного. Київ : Аграрна наука, 2009. 328 с.

¹ Виділені курсивом критерії зниження корисності варто регламентувати (за зовнішніми ознаками, умовами, діапазоном, рівнем тощо) в наказі про облікову політику закладів вищої освіти, попередньо узгодивши з головним розпорядником коштів – Міністерством освіти і науки України.

8. Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 2. С. 50–54.

9. Осадча О. О. Бухгалтерський облік фінансових результатів суб'єктів державного сектора економіки України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Сер. : економіка. 2011. Вип. 2 (54). С. 157–164.

10. Свірко С. В., Осадча О. О. Доходи підприємницької та непідприємницької діяльності: визнання та облікова оцінка в умовах національних економічних реформ. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія"*. Сер. : економіка. 2011. Вип. 18. С. 227–235.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 "Запаси". URL: <http://www.iasb.org.uk>.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 5 "Витрати на позики". URL: <http://www.iasb.org.uk>.

13. Справедлива вартість. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki>.

14. Справедлива вартість як економічне поняття. URL: <https://predmety.in.ua/ekonomichnij-slovník>.

15. Порядок дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 02.12.1997 № 127/138. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.

16. Asset-Based Approach. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki>.

17. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 "Оцінка справедливої вартості". URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/msfz-13>.

18. Справедлива вартість. URL: <http://knoow.net/uk/?s=справедлива+вартість>.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11>.

References

1. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Public Sector Accounting Standards 123 "Stocks"* (Order No. 1202, October 12). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10> [in Ukrainian].

2. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Public Sector Accounting Standards 101 "Presentation of Financial Statements"* (Order No. 1629, December 24). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> [in Ukrainian].

3. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *Methodical recommendations on the accounting of stocks of public sector entities* (Order No. 11, January 23). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html [in Ukrainian].

4. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Public Sector Accounting Standards 125 "Changes in accounting estimates and bug fixes"* (Order No. 1629, December 24). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> [in Ukrainian].

5. Atamas, P. J. (2009). *Accounting at budgetary institutions*. Retrieved from <http://westudents.com.ua/knigi/50-oblk-u-byudjetnih-py.html> [in Ukrainian].

6. Artemenko, N. V. (n. d.). *Areas of reforming the budget accounting*. Retrieved from <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files//2012/S16.pdf> [in Ukrainian].

7. Sushko, N. I., Hizatulina, L. V. & Kucenko, O. P. (2009). Accounting and reporting in the budgetary sphere of Ukraine. In M. V. Kuzhel'nyj (Ed.). *Accounting and internal audit in the public sector*. Ky'iv: Ahrarna nauka [in Ukrainian].

8. Doroshenko, O. O. (2012). Reserves of budget institutions: a comparative analysis of modern accounting practices and national public sector accounting standards. *Independent auditor*, 2, 50–54 [in Ukrainian].

9. Osadcha, O. O. (2011). Accounting of financial results of entities of the state sector of economy of Ukraine. *Bulletin of National University of Water Management and Nature Resources Use. Economy*, 2 (54), 157–164 [in Ukrainian].
10. Svirko, S. V., Osadcha, O. O. (2011). Income from entrepreneurial and non-business activities: recognition and accounting in the context of national economic reforms. *National university "Ostroh Academy" scientific papers. Economics*, 18, 227–235 [in Ukrainian].
11. International Public Sector Accounting Standard 12 "Stocks". (n. d.). *www.iasb.org.uk*. Retrieved from <http://www.iasb.org.uk>.
12. International Public Sector Accounting Standard 5 "Borrowing Costs". *www.iasb.org.uk*. Retrieved from <http://www.iasb.org.uk>.
13. Fair value. (n. d.). *wikipedia.org*. Retrieved from <https://uk.wikipedia.org/wiki> [in Ukrainian].
14. Fair value as an economic concept. (n. d.). *predmety.in.ua*. Retrieved from <https://predmety.in.ua/ekonomichnij-slovník> [in Ukrainian].
15. State Treasury Service of Ukraine. (1997). *The procedure for the appraisal of inventories, low-value and short-wearing items of budgetary institutions* (Order No. 127/138, December 2). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97> [in Ukrainian].
16. Asset-Based Approach. (n. d.). *wikipedia.org*. Retrieved from <https://uk.wikipedia.org/wiki>.
17. International Financial Reporting Standard 13 "Fair Value Measurement". (n. d.). *vobu.ua*. Retrieved from <http://vobu.ua/ukr/documents/item/msfz-13> [in Ukrainian].
18. Fair value. (2016, August 13). *knoow.net*. Retrieved from <http://knoow.net/uk/?s=справедлива+вартість> [in Ukrainian].
19. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Public Sector Accounting Standards "Impairment of assets"* (Order No. 1629, December 24). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11> [in Ukrainian].