

## **Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління**

Стаття присвячена дослідженню умов визнання запасів в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління. Проведено порівняльний аналіз критеріїв визнання запасів, які визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку в державному секторі 16 «Запаси». Виявлено, що спільним у визнанні запасів активом відповідно цих нормативно-правових документів є класифікація активів за видами.

Оцінено рівень узгодженості положень Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» та Інструкції з обліку запасів бюджетних установ № 125. Згідно досліджень автора між цим двома документами існують відмінності щодо умов визнання запасів активом в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління. Тому існує необхідність в узгодженні термінів, поданих в обох документах, що дозволить зробити більш зрозумілим та чіткішим процес формування облікових даних про запаси та відображення їх у фінансовій звітності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, стандарти бухгалтерського обліку, запаси, критерії визнання, установи сектору державного управління.

**Н.Н. ПРЯДКА**

(Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна)

## **Признание запасов в учете учреждений сектора государственного управления**

Статья посвящена исследованию условий признания запасов в бухгалтерском учете учреждений сектора государственного управления. Проведен сравнительный анализ критериев признания запасов, определенных Национальным положением (стандартом) бухгалтерского учета в государственном секторе 123 «Запасы», Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 «Запасы», Международным стандартом бухгалтерского учета в государственном секторе 16 «Запасы». Выявлено, что общим в признании запасов активом в соответствии с этими нормативно-правовыми документами является классификация активов по видам.

Оценен уровень согласованности положений Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 123 «Запасы» и Инструкции по учету запасов бюджетных учреждений № 125. Согласно исследованиям автора между этими двумя документами существуют различия по условиям признания запасов активом в бухгалтерском учете учреждений сектора государственного управления. Поэтому существует необходимость в согласовании определений и понятий, представленных в обоих документах, что позволит сделать более понятным и четким процесс формирования учетных данных о запасах и отражения их в финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, стандарты бухгалтерского учета, запасы, критерии признания, учреждения сектора государственного управления.

**N.M. PRYADKA**

(Kirovograd National Technical University, Kirovograd, Ukraine)

## **Recognition Inventories in Governmental Sector Accounting**

The Study covers the research of conditions for recognition of inventories in the governmental sector accounting. The comparative analysis has been performed as to the inventories recognition criteria provided by the National Accounting Provisions (Standards) 123 in the public sector - 'Inventories', Accounting Provision (Standard) 9 - 'Inventories', International Accounting Standard 16 - 'Inventories' in the public sector. It has been found that the common characteristic, in accordance with all these regulatory documents, for the recognition of inventory as an asset is the classification of assets by their types. The level of consistency of the National Accounting Provision (Standard)

123 in the public sector – ‘Inventories’ and the Instructions on Budgetary Institutions Inventories Accounting 125 has been assessed. According to the research done by the author between these two documents there are differences in conditions for recognizing an inventory as an asset by government institutions accounting. Therefore, there is a need to harmonize the definitions and concepts provided in both documents which would make the procedure of forming inventories accounting data and their reflecting in financial statements more understandable.

**Keywords:** accounting, accounting standards, inventories, recognition criteria, government institutions.

**Постановка проблеми.** Бюджетний облік перебуває в процесі свого становлення та реформування. Протягом 2009-2012 років на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) Міністерством фінансів України розроблено та затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(С)БОДС), серед яких і НП(С)БОДС 123 «Запаси».

Відтак для роз'яснення окремих аспектів практичного застосування нових методологічних положень в обліку запасів установ сектору державного управління, актуальним є дослідження питань визнання запасів активом, порядку формування витрат з придбання запасів, відпуску їх у виробництво та відображення у фінансовій звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій:** Значний внесок в розвиток організаційно-методологічних засад обліку запасів бюджетних установ зробили В.Д. Андрєєва, А.В. Алексєєва, І.К. Дрозд, Р.Т. Джога, Ю.В. Писаренко, А. Коваленко, Д. Колдуелл, С.В. Шульга, Н. Сорока, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Е.Н. Лєпєохіна, О.О. Чечуліна та інші. Проте, окремі аспекти визнання запасів бюджетних установ у складі

нефінансових активів, визначені НП(С)БОДС 123 «Запаси» [1], є новим для вітчизняного обліку, що обумовлює необхідність здійснення подальших досліджень.

Досить детальне порівняння складових елементів запасів згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Інструкції з обліку запасів бюджетних установ № 125 (далі Інструкція 125) [6] здійснює у своїй статті О.О. Дорошенко [4], але все ж таки питання їх визнання в бухгалтерському обліку залишається відкритим.

**Мета статті** - дослідити критерії визнання запасів в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління відповідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» у порівняльному аспекті щодо чинного вітчизняного та зарубіжного законодавства, з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для кращого розуміння процесу визнання запасів у бухгалтерському обліку, звернімося до порівняння умов, визначених у НП(С)БОДС 123 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» [7] (табл. 1).

Таблиця 1

**Порівняльний аналіз умов визнання запасів за НП(С)БОДС 123 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси»**

№ п/п	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
1	Запаси – це активи які: утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності;	
	перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва; утримуються для споживання під час: виробництва продукції, виконання робіт надання послуг управління підприємством.	безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; для подальшого споживання; перебувають у формі: сировини допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції при виконанні робіт наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.
2	Запаси визнаються активом, якщо: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід; вартість запасів можливо достовірно визначити	
		- мають потенціал корисності.

Поняття «звичайна діяльність» в нормативних документах має різне трактування: так в контексті НП(С)БОДС 123 «Запаси» характеризується як будь-яка діяльність суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. В П(С)БО 9 «Запаси» це поняття не розкривається. Зміст поняття «звичайна діяльність» щодо організацій всіх форм власності, окрім банків та бюджетних установ, подано в НП(С)БО 1 «Загальні

вимоги до фінансової звітності» [8], а саме – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Таким чином, сутність поняття «звичайна діяльність» в державних установах та комерційних організаціях відрізняється, тому в контексті НП(С)БОДС 123 та П(С)БО 9 необхідно розуміти різні умови для визнання запасу активом при розгляді саме цього критерію. Тому що «звичайна

господарська діяльність» у НП(С)БОДС 123 «Запаси» визначає будь-яку діяльність суб'єкта, а П(С)БО 9 – виключно «основну діяльність».

Таким чином, одні й ті ж операції для однієї організації можуть бути надзвичайними, а для іншої – звичайними.

Ймовірність отримання майбутніх економічних вигід це одна з вимог, яка повинна виконуватись при визнанні запасів активом в бухгалтерському обліку згідно НП(С)БОДС 123 та П(С)БО 9. Так, абз. 6 ст. 1 «Загальні положення» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], який визначає правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, інтерпретує «економічну вигоду» як потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. В той же час в своїх роз'ясненнях Центральна спілка споживчих товариств України в Методичних рекомендаціях з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств [10] зазначає, що це – потенційна можливість отримання підприємством грошових доходів від використання активів. Відмінність зазначених тлумачень полягає в сутності наступних термінів, а саме: в першому випадку це кошти, а в другому – це доходи, таким чином зміна змісту визначення, та невірне трактування зазначеного закону може призвести до потрапляння недостовірної інформації до статистичних даних на рівні держави щодо суб'єктів, що скористувалися тими Методичними рекомендаціями. Відповідно Концепції бухгалтерського обліку Росії [11] п. 7.2.1 економічні вигоди – це потенційна можливість активів прямо або побічно сприяти припливу грошових коштів в організацію. Таким чином нормативні документи в Російській Федерації та Україні приводять майже ідентичні тлумачення економічної вигоди. В свою чергу в НП(С)БО 1 розкривається значення словосполучення грошові кошти – готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання.

Новою умовою, що впливає на визнання запасів, є «потенціал корисності». Визначення даної економічної категорії наведено в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12], тобто потенціал корисності активів – це наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб. Чинним нормативно-правовим документом, на який опираються установи сектору державного управління при визнанні запасів активом в обліку, є Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 (далі – Інструкція 125) [6]. Вона регламентує облік запасів установ бюджетного сектору, кваліфікує запаси як оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть

використані, як очікується, протягом одного року. Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання запасу. В той же час умова «потенціал корисності» відсутня в П(С)БО 9 та в Інструкції 125.

Критерії визнання запасів згідно П(С)БО 9 та НП(С)БОДС 123 мають багато спільних рис, а існуючі відмінності зумовлені особливостями, характерними обліку різних інституційних одиниць. Таким чином, для забезпечення дотримання вимог щодо відображення достовірної, правдивої та прозорої інформації, стосовно запасів в звітності, необхідно узгодити розбіжності в термінології в нормативних документах, що не пов'язані зі специфікою різних секторів економіки.

Однією з умов, якою відрізняється визнання запасів в П(С)БОДС 123 «Запаси» та Інструкції 125, є методика, що базується:

- в Інструкції 125 – на праві власності та використанні;
- в П(С)БОДС 123 «Запаси» – на існуванні потенціалу корисності, ймовірності отримання вигод та обов'язковому визначенні вартості.

Зазначимо, що у Інструкції 125 наявна така вимога, як «використання протягом одного року», та вона зводить можливість відображення в бухгалтерському обліку інформації в частині визнання запасів активом. Вимоги визнання запасу активом стосовно Інструкції 125 не відповідають запитах користувачів інформації.

В якості базового нормативного документа для створення НП(С)БОДС 123 «Запаси» Урядом використано міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору (далі МСБОДС) 12 «Запаси» [13], в якому вказано, що запаси – це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі, або для розподілу при наданні послуг, або утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності, або перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу. В той же час було збережено національні особливості в частині визнання запасів активом. Від умов визнання запасів залежить їх подальша класифікація. Таким чином, щодо класифікації запасів, згідно П(С)БОДС 123 «Запаси», П(С)БО 9 «Запаси» та в МСБОДС 12 «Запаси» спільними є: основні й допоміжні матеріали, інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності, готова продукція, незавершене виробництво.

Використання в обліку вимог НП(С)БОДС 123 «Запаси», а саме критеріїв визнання запасів, що пристосовані до вимог обліку МСБОДС 12 «Запаси», передбачає внесення коригувань та доповнень до плану рахунків. Згідно з нормативними документами в бухгалтерському обліку, для відображення операцій з запасами використовується другий клас Плану рахунків – «Запаси», в методичних рекомендаціях до якого, вказано, що визнаються запасами оборотні

матеріальні активи, що належать установі, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року. Таким чином, якщо установа прийняла запаси без права власності, то такі запаси не визнаються активами, а обліковуються поза балансом на рахунках класу 0, а точніше – на субрахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Згідно МСБО 2 «Запаси», деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запаси, використані як компонент основних засобів, що створюються власними силами. В такому випадку запаси визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації цього активу, але такі норми відсутні в НП(С)БОДС 123 «Запаси».

**Висновки.** Підсумовуючи результати дослідження зазначимо, що спільним в визнанні запасів активом відповідно НП(С)БОДС 123 «Запаси», П(С)БО 9 «Запаси», МСБОДС 16 «Запаси», є класифікація активів за видами, а саме: основні й допоміжні матеріали, інші матеріальні цінності призначені для забезпечення звичайної діяльності, готова продукція, незавершене виробництво.

В процесі дослідження умов визнання запасів активом в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління, відповідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Інструкції 125, виявлено відмінності, пов'язані з введенням нових термінів та умов визнання запасів активами, а саме: наявність потенціалу корисності, забезпечення економічних вигід в майбутньому, можливість достовірного визначення вартості запасів, зазначені умови відсутні в Інструкції 125.

Розбіжності щодо визнання запасів в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Інструкції 125, на наш погляд, пов'язані, перш за все, з введенням нових термінів та їх змістовним навантаженням. Тому актуальним є удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерському обліку установ сектору державного управління в напрямі узгодження критерії визнання запасів.

#### 4 Список використаних джерел

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%FO/>.

2. Попович В.І. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / В.І. Попович // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2012. - № 2 Том 2(18). - С. 313-317.

3. Железнякова Е.Н. Проект Российского Положения по бухгалтерскому учету "Запасы" - еще один шаг к Международным стандартам финансовой отчетности [Електронний ресурс] / Е.Н. Железнякова.

- Режим доступу: [http://www.i-ias.ru/publikacia/shag\\_k\\_msfo.html](http://www.i-ias.ru/publikacia/shag_k_msfo.html).

4. Дорошенко О.О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Незалежний аудитор. – 2012. - № 2(IV). – С. 50-54.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

6. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ: Наказ державного Казначейства України від 08.12.2000 р. № 125 [Електронний ресурс] / Державне Казначейство України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

10. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств (розділ 2) від 28.07.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=n0005626-06>.

11. Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії, схвалена Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Мінфіні Росії, Президентською радою ІПБ Росії від 29.12.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17312/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.28762.0>.

13. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. [перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2000. – 1272 с.

14. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.12.1999 р. № 114. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - С. 20-25.