

НАПРЯМКИ ЗМІН МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ДЛЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Костюкова О.В., аспірант кафедри обліку і аудиту

Національний університет водного господарства та природокористування

В статье рассмотрены существующие принципы бухгалтерского учета информации о запасах и анализируются основные изменения, которые произойдут после принятия национального стандарта учета в государственном секторе “Запасы”.

The article considers the problem of existing principles of accounting information about inventories. The main changes that will happen after adopting the national public sector accounting standard “Inventories” are analyzed.

У процесі здійснення своєї діяльності бюджетні організації та установи, як і всі інші підприємства, організації та установи, систематично придбавають та використовують матеріальні цінності короткострокового споживання. Тому облік запасів є одним з основних напрямків обліку для органів державного сектору.

Реалізація Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [1] передбачає здійснення ряду заходів, які включають, зокрема, розроблення та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

На сьогоднішній день питаннями обліку у державному секторі займаються М.Т. Білуха, В.А. Голошапов, Р.Т. Дзюга, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліна та інші. Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні змін, які відбуваються у методологічних засадах та організаційно-інформаційному забезпеченні бюджетного обліку.

Метою дослідження є порівняльний аналіз особливостей існуючої інформаційної бази бюджетного обліку запасів, а саме Інструкції з обліку запасів бюджетних установ [2], та проекту національних П(С)БО в державному секторі “Запаси” [3], розробленого Міністерством фінансів для здійснення адаптації законодавства до міжнародних стандартів.

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 12 „Запаси” було покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 „Запаси”. Відповідно в основу проекту положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі (П(С)БОДС) „Запаси” було покладено положення з національного П(С)БО 9 „Запаси” [4] для підприємств, організацій та інших юридичних осіб, вищезазначених стандартів, та було суттєво змінено положення Інструкції з обліку запасів бюджетних установ. Додатково до національного стандарту з обліку запасів, через 8 років після його прийняття, було затверджено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [5] для підприємств. Проте вони не поширюються на бюджетні установи.

Розглянемо спільні і відмінні положення проекту П(С)БОДС „Запаси” (далі – Проекту) та Інструкції з обліку запасів бюджетних установ (далі – Інструкції).

У деяких випадках у Проекті використовується інша, відмінна від Інструкції термінологія. Найважливіші приклади зазначених відмінностей є наступними.

Еквівалентом терміну “бюджетна установа” в Проекті є “суб’єкт державного сектору”.

Інструкція визначає “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 [2]. При цьому обмеження можливого терміну експлуатації запасів є цілком доречним для бюджетних установ, які переважно не мають операційного циклу.

Незважаючи на те, що дане визначення відрізняється від визначення запасів, даного в національних П(С)БО, у принципових питаннях воно йому не суперечить. У Проекті ці відмінності усунуто, до того ж визнається, що суб’єкти господарювання державного сектору розподіляють деякі запаси (безоплатно або за номінальною платою).

Терміни, наведені у проекті П(С)БОДС „Запаси”, мають наступне значення.

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу (розподілу) продукту виробництва;
- утримуються для використання у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта державного сектору.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Чиста вартість реалізації – це очікувана ціна реалізації за умов звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та реалізацію [2].

Також до Проекту включено визначення поточної відновної вартості.

Поточна відновна вартість – це витрати суб'єкта державного сектору в разі придбання певного активу на дату балансу [2].

Відновленою вартістю, у трактуванні Інструкції, є вартість запасів після проведення їхньої переоцінки. Переоцінка запасів може бути ініційована директивно або за розпорядженням керівника установи. Підставою для переоцінки може бути моральне старіння запасів чи значне відхилення їхньої балансової вартості (первісної, справедливої чи відновленої) від балансової вартості аналогічних запасів, придбаних пізніше. Наскільки значним повинне бути таке відхилення, і у порівнянні з якими запасами, не уточнюється.

Стосовно переоцінки запасів Інструкція визначає, що зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.

На відміну від Інструкції, для цілей бухгалтерського обліку запаси розподіляють на наступні групи:

- замість виробничих запасів – сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;
- замість тварин на вирощуванні і відгодівлі та продукції сільськогосподарського виробництва – поточні біологічні активи (якщо вони оцінюються за П(С)БОДС, а також сільськогосподарська продукція і продукцію лісового господарства після її первісного визнання);
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;
- замість готової продукції – готову продукцію або незавершене виробництво. Вводиться поняття „незавершене виробництво” для суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, яке складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу.

Нові групи, запозичені з МСБОДС 12 та адаптовані до вітчизняних умов:

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого продажу (розподілу);
- активи, що придбані (вироблені, отримані) та призначені для розподілу іншим сторонам без оплати, зокрема споживчі товари, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння;
- запаси не випущеної в обіг готівки;
- активи, що становлять матеріальні резерви (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).

Слід зазначити, що тлумачення біологічних активів у національній обліковій практиці відрізняється від міжнародної практики. Відповідно до МСБО 41 „Сільське господарство” біологічний актив – це жива тварина або рослина. У визначенні розкривається лише одна складова терміна, а саме „біологічний”, хоча, враховуючи особливості бухгалтерської термінології, акцент слід робити на активові, оскільки не кожна жива тварина та рослина є активом і відповідно об'єктом бухгалтерського обліку. Враховуючи цей недолік, у національному стандарті було запропоновано таке визначення: „Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди” [6, с.58]. Аналогічне визначення слід навести у П(С)БОДС.

На відміну від П(С)БО 9 “Запаси”, в Інструкції немає докладної розшифровки щодо того, що включається в первісну вартість. У ній зазначається, що вона є вартістю придбання, одержання, виробництва запасів [2]. Вартість придбання (одержання) розуміється як вартість, зазначена в рахунках поставальників чи відповідних установ (організацій, підприємств тощо), які передають на баланс підприємства запаси. При цьому ПДВ не включається до первісної (балансової) вартості запасів, а відноситься на витрати установи по коду бюджетної класифікації витрат, що призначалися для придбання даних запасів, або до податкового кредиту, якщо дана установа є, відповідно до законодавства, платником ПДВ. Не включаються в первісну вартість запасів транспортні витрати, які відносяться на витрати установи по кодах бюджетної класифікації, передбачених у кошторисі на такі витрати. Вартістю виробництва запасів є їхня фактична собівартість.

У свою чергу, Проект П(С)БОДС “Запаси” визначає, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності по найменшій із двох оцінок: собівартості чи чистій вартості реалізації.

При цьому є виключення у наступних випадках.

Запаси, які утримують з метою розподілу без оплати або для споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати, а також які не обертаються на активному ринку, оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновною вартістю.

Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, готівка, бланки цінних паперів тощо, відображаються за вартістю їх виготовлення (друкування, чеканення тощо).

За справедливою вартістю оцінюються запаси, отримані установою на безоплатній основі.

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 або потенціал корисності [3].

Витратам, з яких складається собівартість запасів суб'єкта державного сектору, приділяється значна увага. Це дозволить уникнути сумнівів щодо правильності віднесення витрат до собівартості.

Собівартість запасів включає витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця перебування та доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Витрати на придбання запасів включають ціну придбання, суму податків, які сплачені у зв'язку з придбанням запасів, транспортно-заготівельні витрат та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів.

Не включаються до собівартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- витрати, пов'язані з наднормативними обсягами виробничих відходів, оплатою праці чи інших виробничих витрат;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;
- витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням, доставкою та приведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- витрати на збут [3].

Інструкція визначає, що відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості. При цьому метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами [2].

Проект також передбачає застосування суб'єктом державного сектору методу середньозваженої вартості, і додає ще два методи оцінки запасів у разі їх вибуття: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів і собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Крім того, зазначається, що запаси, які відпускаються, та послуги, що надаються відповідно до спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не є взаємозамінними, оцінюються за ідентифікованою собівартістю [3].

І Інструкція, і Проект відзначають, що, в залежності від обставин, середнє значення може бути обчислене на періодичній основі чи з отриманням кожної додаткової партії запасів (у Проекті – товару).

Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Для запасів різного характеру або використання може бути виправданим застосування різних методів оцінки.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів на дату її проведення може здійснюватись за середньозваженою собівартістю шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на їх сумарну кількість. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (реалізацію), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів [3].

Слід також зазначити, що облікова політика бюджетних установ у деякій мірі відрізняється від облікової політики підприємств, тому вона потребує особливої уваги.

Т. Безродна зазначає, що облікова політика бюджетної установи (“політика обліку”) – це мета, цілі обліку, якими може бути як складання фінансової звітності, так і маніпулювання бухгалтерською методологією для створення таких показників і їх величин, які вигідні учасникам господарських процесів. Облікова політика бюджетної установи має бути спрямована на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності діяльності всієї установи – як фінансової, так і господарської [7, с. 28].

Отже, у Проекті П(С)БОДС “Запаси” визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності, що

відповідають сучасним потребам і сприятимуть уніфікації облікової політики стосовно запасів у державному секторі. Це сприятиме не тільки достовірному і реальному відображенню результатів обліку в звітності, а й підвищенню ефективності використання запасів. На нашу думку, проблема організаційно-інформаційного забезпечення бюджетного обліку, є актуальною та потребує подальших наукових досліджень і розробок. Зокрема, доцільним вважаємо розробити Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів для бюджетних установ і організацій, які, крім основних положень і переліку типових форм документів, будуть включати приклади розрахунків та типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку типових операцій з запасами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 1. – С.64 – 65.
2. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. Затверджено Наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 р. № 125. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 2000 р. за № 937/5158.
3. Проект Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі “Запаси”. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=90841&cat_id=83026
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Затверджено Наказом Міністерства від 20 жовтня 1999 р. № 246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за N 751/4044.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. за № 2.
6. Канцуров О. Застосування термінології Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України // Фінанси України. – 2006. – С.51 – 58.
7. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №8. – С.27 – 29.

УДК 658.1: 338.24

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ

Кость Я.О., аспірант кафедри економіки та підприємництва
Луцький державний технічний університет

В статье раскрыты роль и направления осуществления анализа и контроля финансового положения современных предприятий. Определены препятствия использования наиболее распространенных приемов аналитической работы. Предложено применение новых подходов к построению систем анализа и контроля финансового положения хозяйствующих субъектов.

In article are described a significance and directions of realization of the analysis and the control of a financial position of the modern enterprises. Obstacles of application of the most widespread receptions of analytical work are certain. Application of new approaches to construction of systems of the analysis and the control of a financial position of managing agents is offered.

Постановка проблеми і її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Прагнення досягти максимальної економічної ефективності змушує нині більшість підприємств постійно вдосконалювати методи та інструменти управління. Однак, досить часто при впровадженні нововведень в сфері обліку, аналізу та контролю, недостатня увага приділяється реформуванню підходів та методів керування фінансовою складовою діяльності підприємства. Застосовувані нині методи роботи в даному напрямку не вирішують завдання ефективного управління фінансовим станом, забезпечення його стабільності в довгостроковій перспективі. Це підтверджує той факт, що брак інформації про реальний стан справ на підприємствах зумовлює неможливість передбачити та протистояти фінансовим труднощам, керувати положенням, що склалось та прогнозувати майбутню діяльність.

Тому на сучасному етапі все більш актуальною є проблема розробки та впровадження системи аналізу та контролю фінансового стану підприємства, що покликана визначити його поточне становище, прийнятні параметри, які необхідно підтримувати на заданому рівні, з'ясувати недоліки фінансової роботи з метою вжиття оперативних заходів фінансової стабілізації.