

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

Годований Іван Ігорович

**ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО
СЕКТОРУ**

спеціальність 071 - Облік і оподаткування

Магістерська програма – Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки
Магістерська робота

Виконав студент групи ОДСм-21

І.І. Годований

Науковий керівник:

К.е.н., ст.. викладач

І.Р. Лукановська

Тернопіль-2018

АНОТАЦІЯ

Годований І. І. Облік, аналіз та контроль запасів суб'єктів державного сектору. – Рукопис.

Дослідження на здобуття ступеня вищої освіти «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018 рік.

Досліджені організація та методика обліку, аналізу та контролю запасів суб'єктів державного сектору.

В роботі економічний зміст, класифікацію, оцінку запасів, дані пропозиції щодо вдосконалення організації та методики обліку, аналізу та контролю запасів суб'єктів державного сектору.

ANNOTATION

Godovanyu I.I. Accounting, analysis and control of Public Sector Entities' stocks. - The manuscript.

Study on the degree of higher education «Master» in specialty 071 "Accounting and taxation" - Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The organization and methodology of accounting, analysis and control of stocks of public sector entities are investigated.

In this paper, the economic content, classification, stock assessment, proposals for improving the organization and methods of accounting, analysis and control of stocks of public sector entities.

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| Вступ..... | 3 |
| Розділ 1. Теоретичні основи обліку, аналізу і контролю запасів у державному секторі економіки..... | 7 |
| 1.1 Економічна сутність запасів та їх роль у діяльності суб'єктів державного сектору економіки..... | 7 |
| 1.2. Оцінка запасів..... | 15 |
| 1.3. Організація управління запасами суб'єкта державного сектора економіки..... | 26 |
| Висновки до розділу 1..... | 32 |
| Розділ 2. Облік запасів суб'єктів державного сектору економіки..... | 34 |
| 2.1. Аналітичний та синтетичний облік руху запасів..... | 34 |
| 2.2. Облік зберігання запасів на складі, його взаємозв'язок з обліком в бухгалтерії..... | 45 |
| 2.3. Організація обліку запасів з використанням інформаційних комп'ютерних технологій..... | 52 |
| Висновки до розділу 2..... | 63 |
| Розділ 3. Організація і методика аналізу і контролю запасів..... | 65 |
| 3.1. Аналіз запасів суб'єктів державного сектору..... | 65 |
| 3.2. Внутрішній контроль використання і збереження запасів суб'єкта державного сектора..... | 79 |
| Висновки до розділу 3..... | 88 |
| Висновки..... | 90 |
| Список використаних джерел..... | 94 |
| Додатки..... | 105 |

ВСТУП

Актуальність теми. Запаси суб'єктів державного сектору відіграють важливу роль забезпеченні їх нормальної безперебійної роботи і наданні ними послуг. Видатки на придбання запасів складають вагому частину кошторисів, а залишки запасів в установах є зазвичай значними. Це обумовлює необхідність розробки таких важелів управління запасами суб'єктів державного сектору, які дозволяють досягнути максимально можливого ефекту економії бюджетних коштів через оптимізацію установами складу і структури наявних запасів, їх придбання та використання.

Ефективна організація обліку, аналізу і контролю запасів дозволяє отримувати інформацію про всі події, що відбуваються з запасами установи, про те, якою їх кількістю та вартістю вона забезпечена, наскільки ефективно використовують запаси.

Управлінські рішення значною мірою базуються на якісній обліковій інформації. Бухгалтерський облік складає основу інформаційної системи, від удосконалення якої залежить забезпечення ефективності системи управління. Внаслідок проведеної реформи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки внесено низку вагомих змін, що суттєво впливатимуть на розкриття облікової інформації про запаси. Нові підходи до організації і ведення бухгалтерського обліку передбачають його перебудову на підґрунті нових принципів, процедур та методів, які відповідають міжнародній практиці і знаходять своє відображення в обліковій політиці.

Слід визнати, що в системі бухгалтерського обліку саме облік запасів є однією з найскладніших і найвідповідальніших ділянок, яка вимагає скрупульозності, відповідальності та значних затрат робочого часу через значну кількість об'єктів обліку.

Не менш важливе значення має вдосконалення контролю і аналізу запасів суб'єктів державного сектору. Контроль як функція управління слугує засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, який інформує про

дійсний стан керованого об'єкта. За допомогою економічного аналізу можна глибше дослідити операції з запасами з позиції управління ними для підвищення ефективності використання бюджетних коштів і виробити всебічно обґрунтовані висновки і пропозиції.

Проблемам обліку, аналізу і контроль запасів суб'єктів державного сектору присвячені наукові дослідження Атамаса П. Й., Джоги Р. Т., Болюха М. А., Бондаренко Н. М., Вериги Ю. А., Карпенко Н. Г., Кондратюк І., Лучка М.Р., Мельниченко І. В., Свірко С.В. та інших.

Однак окремі аспекти теорії та практики обліку, аналізу і контролю запасів суб'єктів державного сектору залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок. Тому тема магістерської роботи є актуальною.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є узагальнення й критична оцінка організації, методики та практики обліку, аналізу і контролю запасів суб'єктів державного сектору, розробка рекомендацій щодо удосконалення визначених функцій управління запасами.

Для досягнення визначеної мети в процесі проведення дослідження були поставлені й вирішені такі завдання:

- дослідити економічний зміст запасів та їх роль в діяльності суб'єктів державного сектору;
- дослідити питання оцінки запасів, переваги і недоліки методів оцінки вибуття запасів суб'єктів державного сектору;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення обліку запасів суб'єктів державного сектору;
- розглянути організацію і методику економічного аналізу запасів суб'єктів державного сектору, розробити пропозиції щодо їх вдосконалення;
- обґрунтувати необхідність вдосконалення внутрішнього контролю в системі управління запасами.

Об'єктом дослідження є фінансово - господарська діяльність Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі

в частині процесів придбання та використання запасів при наданні послуг.

Предметом дослідження є організація та методика обліку, аналізу контролю запасів суб'єктів державного сектора.

Методи дослідження. У магістерській роботі використовуються такі методи дослідження як системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики обліку і внутрішнього контролю; абстрагування – для формулювання узагальнених висновків на основі системного аналізу та синтезу теорії й практики формування системи облікового забезпечення здійснення операцій з запасами; статистичні й аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; розрахунково-конструктивний – для обґрунтування пропозицій щодо ефективності використання запасів суб'єктів державного сектору.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, розроблені пропозиції щодо вдосконалення обліку, контролю й аналізу запасів суб'єктів державного сектору.

Практичне значення. Розроблені в роботі рекомендації можуть бути запроваджені в практику роботи суб'єктів державного сектору.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації За результатами дослідження опубліковано тези доповіді на конференції: Годований І.І. Оцінка запасів суб'єктів державного сектору економіки [Текст] / Годований І. І. // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 16-19.

Структура магістерської роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Обсяг складає 104 сторінки. У роботі використано 10 таблиць, 27 рисунків, 6 додатків,

що додають наочності викладеному матеріалу. Список використаних джерел становить 110 найменувань.

У вступі визначено актуальність теми дослідження, мету, завдання, предмет, об'єкт, наукову новизну, практичне значення магістерської роботи.

В першому розділі розглянуто теоретичні основи обліку, аналізу і контролю запасів суб'єктів державного сектору. Другий розділ присвячений питанням обліку запасів суб'єктів державного сектору. У третьому розділі розглянуті питання економічного аналізу та контролю запасів.

За результатами дослідження зроблені висновки та пропозиції щодо вдосконалення організації і методики обліку, аналізу та контролю запасів суб'єктів державного сектору.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

1.2 Економічна сутність запасів та їх роль у діяльності суб'єктів державного сектору економіки

Діяльність суб'єктів державного сектору досить різноманітна за своїми функціональними ознаками. Суб'єкти державного сектору є неприбутковими, проте, зважаючи на сучасні економічні умови, джерелами фінансування, крім держави, все частіше стають власні надходження, отримані від надання платних послуг чи виробництва та реалізації продукції. Для виконання своїх функцій таким суб'єктам потрібні оборотні активи, зокрема запаси. Через те, що запаси використовують в діяльності одноразово, установа повинна постійно забезпечувати їх наявність та економічно обгрунтоване використання. У забезпеченні виконання функцій управління важливе місце посідає облікова інформація. Визначаючи роль запасів в діяльності суб'єктів державного сектору доцільно виділити такі напрями отримання інформації про запаси:

- визнання запасів, їх класифікаційні групи;
- порядок формування первісної вартості запасів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- оцінка запасів на дату балансу;
- документальне забезпечення руху і зберігання запасів;
- відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку.

Запаси є одним із видів нефінансових активів суб'єктів державного сектору. Поняття «нефінансові активи» з'явилося в обліковій термінології державного сектору у процесі поширення і адаптації до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Поняття

«нефінансові активи», як об'єкт обліку суб'єктів державного сектору набуває дослідження в економічній науковій літературі. З точки зору Свірко С. В. «нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [83, с. 25]. У до складу нефінансових активів відносять: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готову продукцію, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи.

З економічної точки зору запаси відносять до складу оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні активи є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості і організації діяльності підприємств, організацій, установ.

Трактування терміну «запаси» суб'єктів державного сектору наводять різні вчені економісти. П. Атамас визначає матеріальні запаси, як частину майна, яку використовують у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг; їх використовують для продажу безпосередньо або після відповідної обробки; використовується для управлінських потреб організації [6, с. 180]. З погляду Р.Т. Джоги запаси є комплексною категорією, певна частина об'єктів якої з очікуваним терміном використання, що становить один рік, забезпечує функціонування зазначених суб'єктів господарювання протягом року, а решта виступає результатом специфічних для бюджетних установ видів діяльності з виготовлення продукції [25,с.146]. Під запасами суб'єктів державного сектору розуміють різноманітні матеріальні елементи, які використовуються у процесі діяльності як предмети праці менше одного року [5, с. 117]. Основними нормативними документами, які визначають економічний зміст запасів, їх класифікацію, правила обліку запасів для суб'єктів державного сектору, є НП(С)БО 123 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору № 11[61; 55]. Крім того, в міжнародній практиці

керуються міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектора 12 «Запаси» [57]. В таблиці 1.1. узагальнено трактування поняття запасів суб'єктів державного сектору в економічній літературі та нормативно-правових документах.

Таблиц 1.1.

Підходи до трактування поняття «запаси суб'єктів державного сектору»

| Джерело | Визначення |
|--|--|
| П. Атамас [6, с. 180] | Матеріальні запаси – це частина майна, що використовується у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг; призначається для продажу безпосередньо або після відповідної обробки; використовується для управлінських потреб організації. |
| Р.Т. Джога [25, с.146] | Запаси – комплексна категорія, певна частина об'єктів якої з очікуваним терміном використання, що становить один рік, забезпечує функціонування зазначених суб'єктів господарювання протягом року, а решта виступає результатом специфічних для бюджетних установ видів діяльності з виготовлення продукції. |
| Т.В. Канева [33, с. 117] | Запаси – це оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року; засоби, які ще не задіяні у виробничому процесі і які забезпечують його безперервність. |
| О.В. Артюх, В.Ф. Максимова [5, с. 107] | Під запасами бюджетних установ розуміють різноманітні матеріальні елементи, що використовуються у процесі діяльності як предмети праці менш одного року. |
| НП(С)БО 123 «Запаси» [61] | 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, під час виконання робіт, надання послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору. |
| МСБОДС «Запаси» [57] | Це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі, для споживання або розподілу при наданні послуг; утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого |

| | |
|--|------------------------|
| | продажу або розподілу. |
|--|------------------------|

Сформовано на основі даних [5,6,25,33,57,61]

Узагальнюючи наведені дослідження вважаємо за доцільне визначити запаси, як складову нефінансових активів суб'єктів державного сектору, терміном використання до одного року або операційного циклу, які належать установі і забезпечують її належне функціонування і виконання нею визначених завдань.

Особливою умовою функціонування запасів в невиробничій сфері є те, що по мірі їх витрачання ці об'єкти повністю вибувають з обігу. Крім того, частка споживання запасів у суб'єктів державного сектору в загальному обсязі витрат значно нижче, ніж у виробництві. Але в той же час, запаси в суб'єктів державного сектору, як і в сфері матеріального виробництва, відіграють важливу роль в забезпеченні нормальної їх діяльності, наданні послуг і робіт належної якості.

Відповідно до НП(С)БО 123 до запасів відносять активи, які відповідають таким критеріям (рис 1.1).

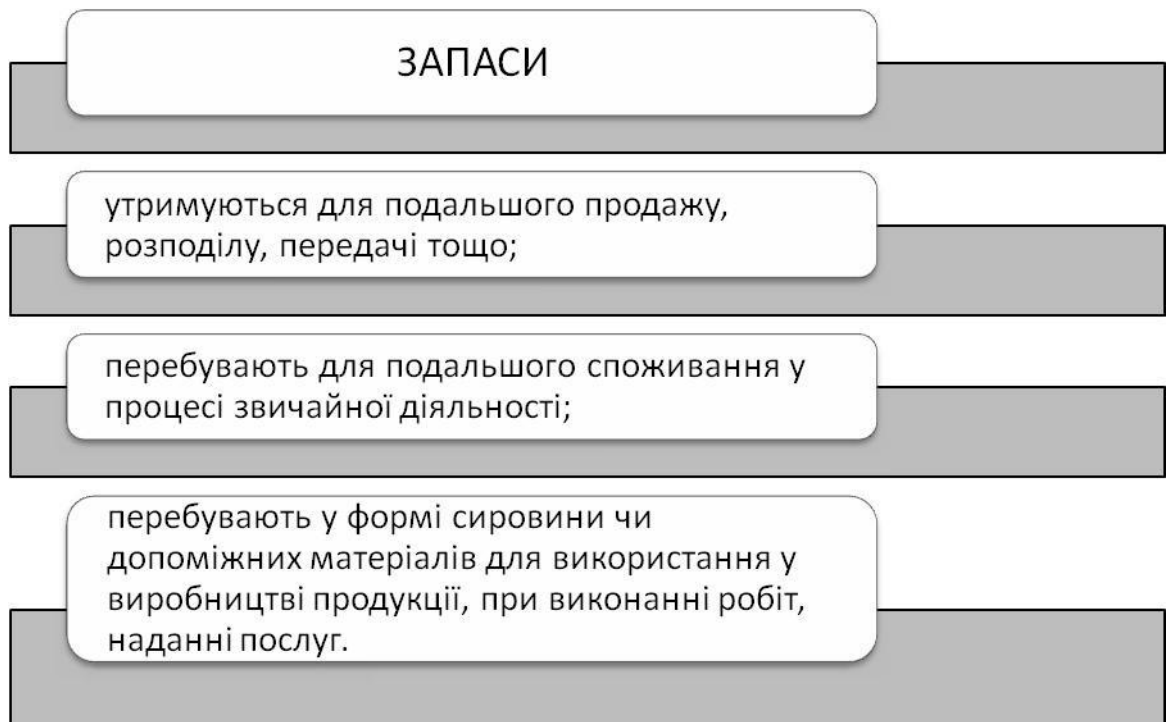


Рис. 1.1. Критерії визнання запасів суб'єктів державного сектору економіки.

Примітка. Сформовано на основі даних [61].

Вимоги НП(С)БО 123 не поширюються на операції :

- за незавершеними роботами за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, які безпосередньо пов'язані з ними;
- з фінансовими активами, до яких належать грошові кошти та їх еквіваленти, фінансові інвестиції у всіх формах, дебіторську заборгованість усіх видів;
- з поточними біологічними активами, які оцінюють за справедливою вартістю, корисними копалинами, якщо їх оцінюють за чистою вартістю реалізації, відповідно до інших національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі[61].

До складу активів запаси можуть зараховувати при дотриманні таких умов: а) вартість запасів суб'єкта державного сектору можна достовірно визначити; б) в процесі використання запасів, суб'єкт державного сектору має шанс збільшити свої економічні вигоди в майбутньому.

Не всі матеріальні цінності визнають активами, а отже, обліковують у складі запасів і відображають як активи при складанні звітності. Наприклад, матеріальні цінності, які придбані для благодійної діяльності чи для задоволення особистих потреб працівників суб'єкта державного сектору, подарунки тощо, не є активами.

Важливим питанням є класифікація запасів суб'єкта державного сектору. Під класифікацією розуміють систему розподілу об'єктів за групами відповідно до визначених ознак. Класифікація запасів дає можливість групувати однорідні господарські засоби та чітко визначати об'єкти бухгалтерського обліку [10, с.18].

Дослідивши питання класифікації запасів суб'єктів державного сектору та відображення їх як окремих об'єктів в системі рахунків бухгалтерського обліку, доцільно виділити такі проблемні питання:

- широке узагальнення найбільш використовуваних запасів в одній класифікаційній групі;

- відсутність окремих класифікаційних груп запасів за наявності рахунків з їх обліку;
- відсутність рахунків бухгалтерського обліку для відображення окремих об'єктів обліку в розрізі класифікаційних груп [87, с.20].

У державному секторі основним є групування запасів за функціональним призначенням, яке покладено в основу організації їх обліку. Виділяють такі групи запасів (рис.1.2).

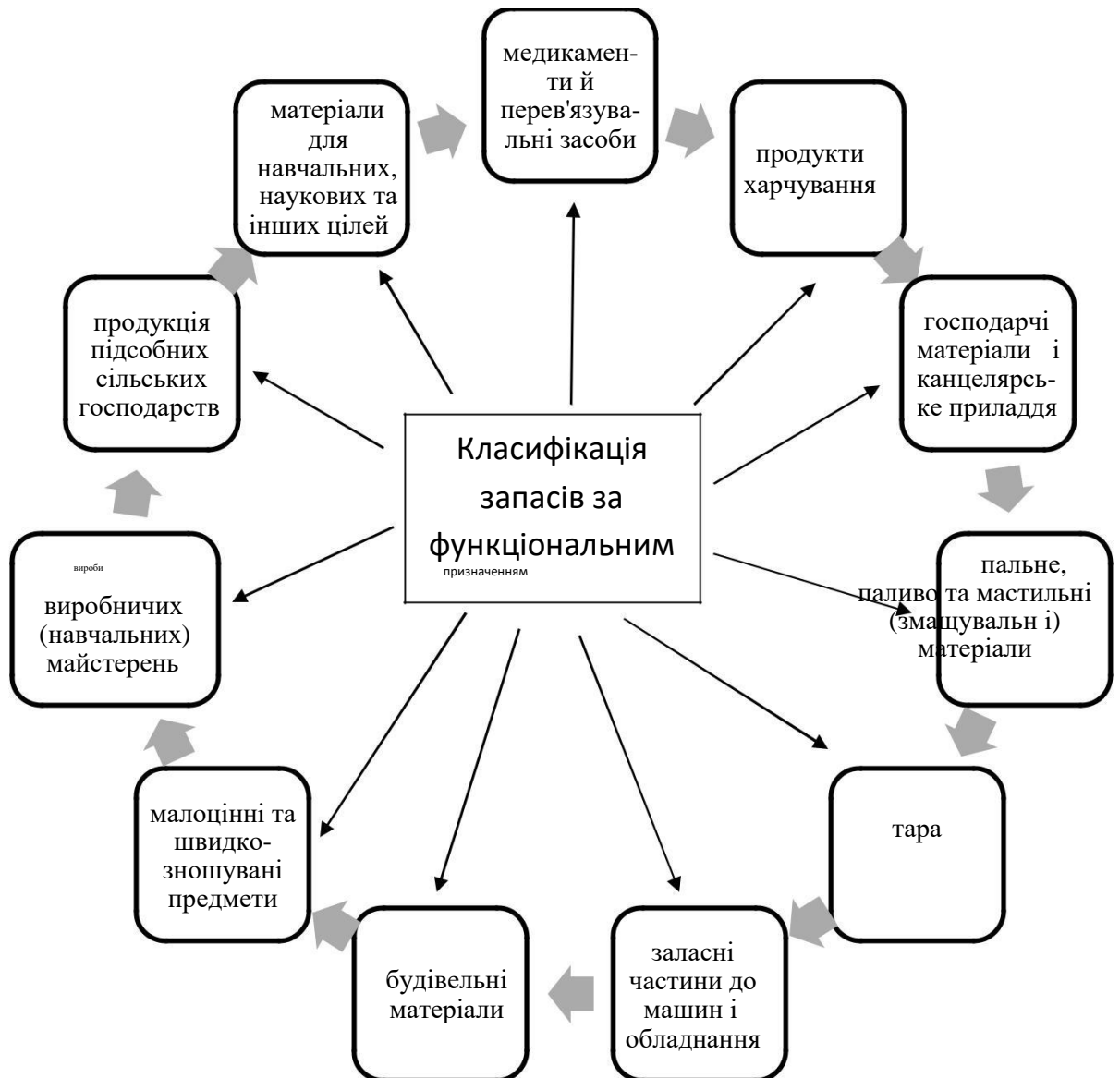


Рис.1.2. Групування запасів суб'єктів державного сектору за функціональним призначенням .

Примітка. Сформовано на основі даних [55].

Відповідно до Методичних рекомендацій запаси класифікують на такі групи (рис.1.3).

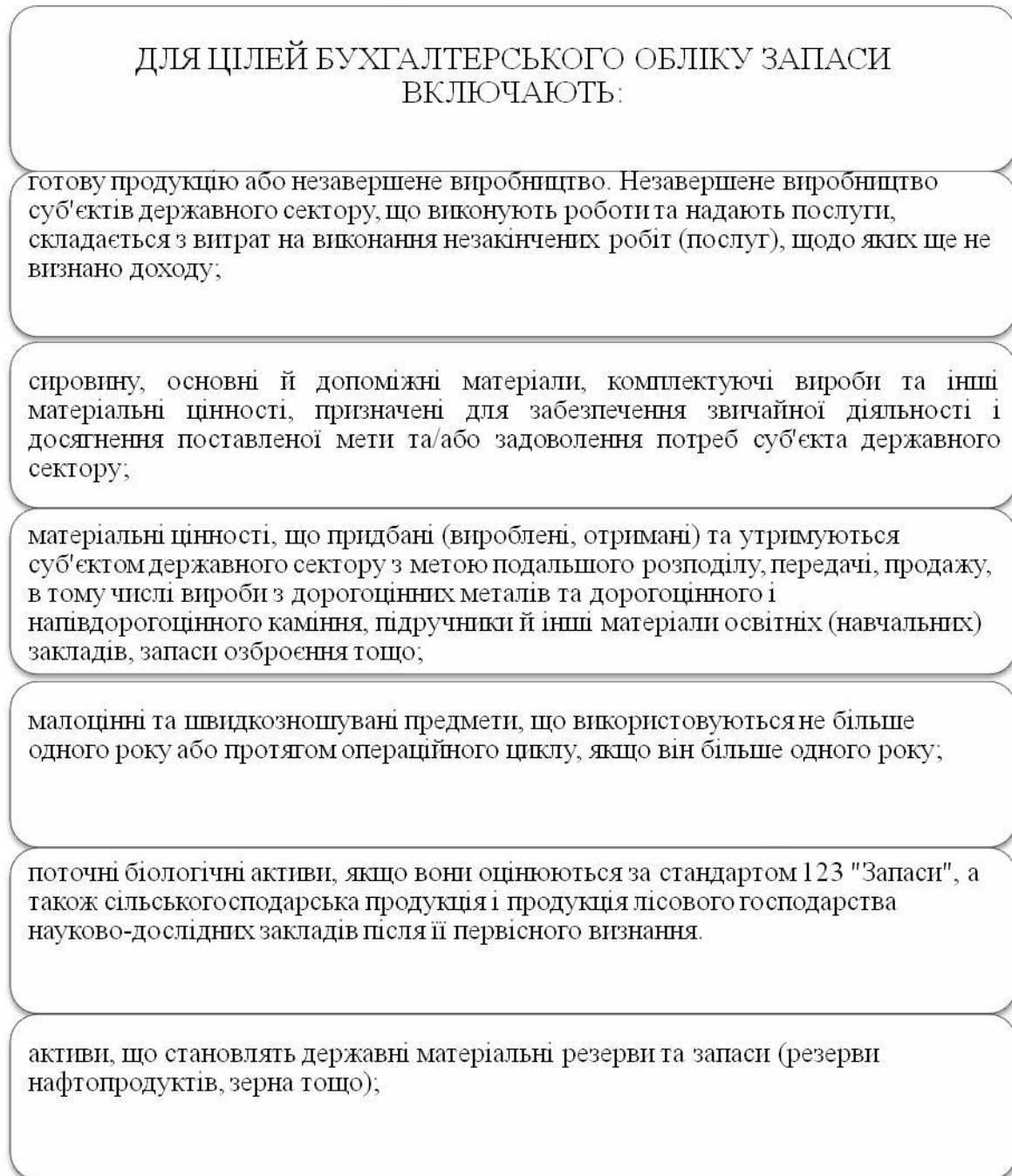


Рис. 1.3. Групи запасів відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору № 11.

Примітка. Сформовано на основі даних [55].

У 2017 році ця класифікація зазнала змін у нумерації рахунків та субрахунків для обліку запасів. Назви деяких рахунків Мінфін змінив радикально. Так, для узагальнення інформації про надходження, рух і вибуття запасів виділено три рахунки (з поділом на окремі субрахунки) в межах нефінансових активів 1. Для обліку запасів з 1 січня 2017 року почали застосовувати такі рахунки:

15 «Виробничі запаси»;

17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи);

18 «Інші нефінансові активи» [69].

За дебетом цих рахунків відображають надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БО 123. За їх кредитом показують вибуття запасів унаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання.

Відповідно починаючи з 2017 року запаси класифікують та відображають в обліку на таких субрахунках (додаток А).

Доцільно зазначити, що одиницею обліку запасів може бути їх найменування або вид (група). Суб'єкти державного сектору визначають у наказі про облікову політику одиницю обліку запасів, яка повинна бути уніфікованою в певній галузі з урахуванням її специфіки діяльності.

Отже, запаси відіграють важливу роль в діяльності суб'єктів державного сектору економіки, велике різноманіття запасів, які використовують суб'єкти, що фінансуються з бюджету, вимагає раціональної побудови їх класифікації.

1.2. Оцінка запасів

Питанню оцінки запасів приділяють значну увагу, оскільки вона відіграє значну роль при формуванні облікової політики суб'єкта державного сектору. Особливості оцінки досліджують науковці, розкриваються в роботах вітчизняних і зарубіжних авторів. На думку проф. М.В. Кужельного одним із важливих питань в процесі ведення обліку запасів є вибір методу їх оцінки. В інформаційній системі, вважає він, закладається декілька методик формування цін, які рекомендуються методологією обліку в Україні. Конкретний метод вибирають залежно від облікової політики[40, с. 189].

При розгляді руху запасів суб'єкта державного сектору доцільно відзначити, що оцінку запасів здійснюють на трьох етапах:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання звітності [110, с. 160].

Оцінка активів щодо історичної вартості не є метою, оскільки в основному покладено можливо дійсну і правдиву інформацію про вартість активів. Теорія і практика обліку підтверджують, що за помірної інфляції належної оцінки досягають при використанні історичної вартості придбання як виміру вартості активів. У зв'язку з цим оцінка вартості дає змогу зробити певні висновки, порівняти результати з початковими судженнями або проконтролювати кожну зміну, крок за кроком, орієнтуючись на отримання максимальної віддачі [15, с.98].

Придбані, отримані чи вироблені запаси зараховують на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю. При надходженні запасів їх первісну вартість визначають залежно від способу надходження:

- придбання за грошові кошти та їх еквіваленти;
- виготовлення власними силами підприємства;
- безоплатного одержання;

- отримані в результаті ремонту основних засобів;
- виявлення як надлишок при інвентаризації [53, с.63].

Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження можна представити у вигляді рис.1.4.

Для правильної оцінки придбаних запасів слід враховувати, що не всі витрати, які пов'язані з надходженням запасів, включають до їх первісної вартості. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, які виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, яку сплачують відповідно до договору постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовують суб'єктам державного сектору;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта державного сектору на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів [61].

Не відносять до первісної вартості запасів, а включають до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати;

| | |
|--|--|
| <p>Придбання запасів за плату</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: <ul style="list-style-type: none"> • сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; • сума ввізного мита; • сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам держсектору; • транспортно-заготівельні витрати; • інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях; до таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта держсектору на доопрацювання й підвищення якісно технічних характеристик запасів. |
| <p>Виготовлення власними силами</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Первісною вартістю запасів є виробнича собівартість, яка визначається за відповідними НП(С) БОДС. Порядок формування виробничої собівартості визначено в розд. IV Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору. Виробнича собівартість включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. |
| <p>Отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Первісною вартістю запасів може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123. |
| <p>Отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта держсектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123. У разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості запасів первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання. |
| <p>Отримання в результаті обміну на інші запаси.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Первісна вартість запасів дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а якщо така вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості цих запасів, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування. |

Рис.1.4. Порядок визначення первісної вартості запасів

- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;
- 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 із запланованою метою;
- витрати на збут.

Наднормативні втрати, нестачі запасів та зіпсовані запаси, які були виявлені під час оприбуткування і виникли при їх транспортуванні, оцінюють виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів. Первісну вартість одиниці придбаних запасів, за якою їх відображають у фінансовому обліку, визначають діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів.

Віднесення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, і безпосередньо віднести ці витрати до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із постачанням кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх суму слід узагальнити за окремими групами запасів на окремому субрахунку чи аналітичному рахунку [66, с.294].

Суму транспортно-заготівельних витрат, яку узагальнюють на окремому субрахунку або аналітичному рахунку, доцільно щомісячно розподіляти такими одним з таких способів (рис.1.5).

Суму транспортно-заготівельних витрат, яку відносять до запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат розраховують шляхом діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

СПОСОБИ РОЗПОДІЛУ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ

пропорційним віднесенням на суму запасів, які використані, реалізовані, безоплатно передані тощо. У разі застосування цього способу в кінці місяця на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку відображають залишок суми транспортно-заготівельних витрат

розподілом між сумою залишку запасів станом на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітньому місяці. Якщо використовують цей спосіб, то у кінці місяця весь залишок транспортно-заготівельних витрат, який відображено на окремому субрахунку або аналітичному рахунку повністю розподіляється.

Рис.1.5. Способи розподілу транспортно-заготівельних витрат

Сформовано на основі даних [104].

Нестачі та втрати запасів, в межах встановлених норм природного убутку, які виникли під час транспортування, відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів такого найменування, групи, видів.

Разом з тим, нестачі та втрати запасів в межах встановлених норм природного убутку, які виникли під час зберігання, а також нестачі та втрати запасів понад норми природного убутку визнають витратами звітнього періоду.

Одночасно суми нестач і втрат від псування запасів понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винуватців відображають на позабалансовому рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів». Цей субрахунок застосовують за умови виключення запасів з активів, якщо вони зіпсовані, наявність яких не підтверджена інвентаризацією та їх відсутність або псування не обґрунтовано нормами природного убутку, і відповідно рішення щодо відшкодування їх вартості винними особами ще не прийнято. Цей субрахунок необхідно використовувати для відображення вартості нестач від псування (розкрадання, знищення) запасів, щодо яких не встановлено винних

осіб. Списання суми невідшкодованих нестач і втрат на субрахунках 073 здійснюють після встановлення винних осіб [90].

Якщо встановлюють осіб, які повинні відшкодувати втрати запасів понад норми природного убутку, належну до відшкодування суму зараховують до складу дебіторської заборгованості і доходів (на суму фактичних витрат на придбання запасів) та розрахунків з бюджетом (на різницю між сумою, що має бути відшкодована винним, і сумою фактичних витрат на придбання запасів) одночасно зі списанням сум, що відображені на позабалансовому рахунку. Суму відшкодування визначають відповідно до законодавства.

Якщо на момент оприбуткування запасів нема змоги достовірно визначити їх вартість, такі запаси оцінюють та відображають за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Витрати на ремонт отриманих запасів, які будуть використовувати як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання з запланованою метою (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включають до їх первісної вартості.

Запаси повинні бути достовірно оцінені на дату складання балансу. Для цього витрати на придбання запасу, які не можуть бути відображені як активи, повинні бути включені до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати (це стосується проведення переоцінки у зв'язку зі зниженням ринкової ціни, різного роду втрат, псування, крадіжок).

На дату балансу запаси відображають в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Необхідно врахувати, що запаси на створення та випуск яких держава має виключне право, наприклад поштові марки, бланки цінних паперів тощо у їх виробника, відображають за первісною вартістю, яка відповідає вартості їх виготовлення, друкування тощо [55].

Розглянемо як здійснюється визначення чистої вартості реалізації запасів (рисунок 1.6).

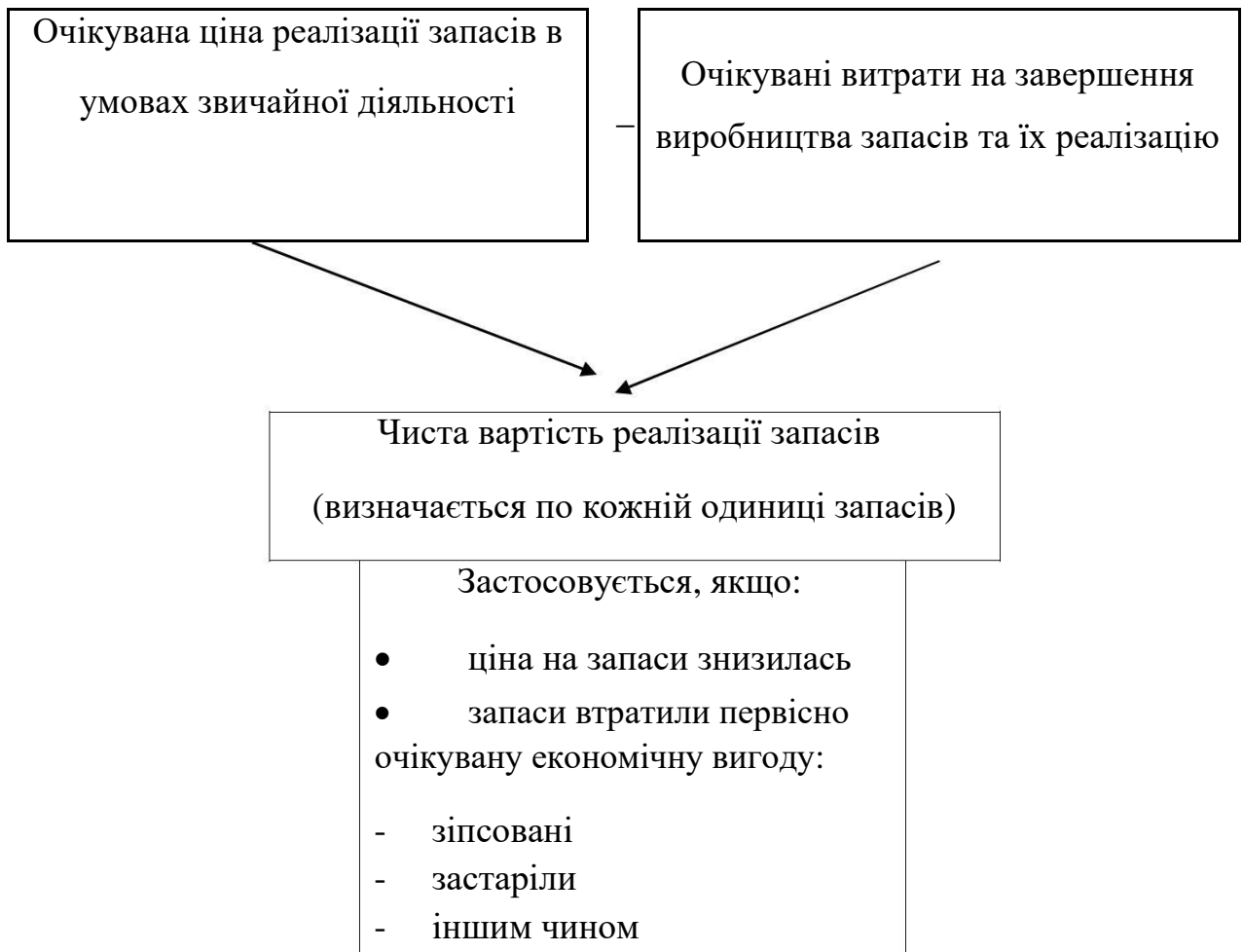


Рис. 1.6. Визначення чистої вартості реалізації запасів [16, с.263]

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, за умови, що на дату балансу їх ціну було знижено або вони зіпсувалися, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чисту вартість реалізації визначають за кожною одиницею запасів.

Чиста вартість реалізації - категорія не проста. Перегляд запасів установи з метою виявлення негативної різниці між собівартістю цих запасів і ймовірною ціною продажу, можливо, й має бути організованою бухгалтерією (подібно до того, як організують інвентаризацію), але проводити цей перегляд без участі досвідчених фахівців є неможливим. Процес цього перегляду не є простою інвентаризацією. При інвентаризації достатньо підрахувати фактичну наявність запасів і вивести вартісну оцінку виходячи з цін, за якими ці запаси враховано в балансі. У разі ж проведення інвентаризації

з метою такого порівняння комісії необхідно володіти всією інформацією про ці запаси і не тільки. Бухгалтер не зобов'язаний володіти знаннями, які виходять за межі кваліфікаційних вимог до цієї професії. Все, що має вимагатися від бухгалтерії при організації такого перегляду запасів, - це включити до складу комісії свого представника і надати голові комісії дані про балансову вартість кожної одиниці (або групи) запасів (тобто дані аналітичного обліку) і чекати на результати цього перегляду. Ці, належно оформлені комісією, результати і стануть для бухгалтера підставою для проведення уцінки окремих запасів до чистої вартості реалізації у разі, якщо негативну різницю буде виявлено. Крім того, для ведення ефективної роботи, яка допомагала б своєчасно оцінювати запаси, в установі доцільно було б організувати поточний контроль за цими запасами. Це дещо більше, ніж контроль за їх зберіганням або якістю. Цей новий вид контролю може полягати у закріпленні за відповідальними особами обов'язку надавати бухгалтерії звіт про запаси, реалізація яких викликає сумніви, або про обставини, що сприяли зниженню очікуваних економічних вигод від використання того чи іншого активу [33, с.118].

Якщо запаси, утримують з метою безоплатної передачі, а також щодо яких не існує активного ринку, їх відображають у балансі за найменшою з двох оцінок: первісною або відновлювальною вартістю.

Суму, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених, зіпсованих запасів списують на витрати звітного періоду.

У випадку, коли чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені до чистої вартості реалізації та є активами на дату балансу, надалі збільшується, але не більше суми попереднього зменшення, то визнають дохід із збільшенням вартості цих запасів. Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляють, 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.

Первісна вартість запасів, які отримані 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. Порогом суттєвості вважають суму, що дорівнює 20% відхиленню балансової вартості переданих запасів від їх справедливої вартості [20, с.265].

Якщо запаси (крім придбаних у минулих роках) продані, їх балансову вартість визнають як витрати періоду, в якому визнають пов'язаний з ними дохід. У разі продажу запасів, які придбані чи виготовлені у минулих періодах, на балансову вартість таких запасів зменшують накопичений фінансовий результат. При вибутті запасів, їх розподілення, передачі, за винятком внутрівідомчої безоплатної передачі у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної чи комунальної власності не пов'язаному з отриманням доходу, балансову вартість таких запасів у періоді їх вибуття відносять на витрати.

Вибуття чи списання з балансу запасів у фінансовому обліку у відображають як збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду.

При безоплатній передачі запасів у межах уповноваженого органу, їх балансову вартість до їх використання відображають у бухгалтерському обліку як збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішнього переміщення запасів. Списання використаних запасів, які отримані безоплатно в межах уповноваженого органу, відображають у фінансовому обліку як зменшення їх балансової вартості та зобов'язань за розрахунками з їх внутрішнього переміщення. В обліку суб'єкта державного сектору, який передав ці запаси, таке списання відображають як збільшення витрат та

зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів на підставі акта списання, отриманого від суб'єкта державного сектору, що їх використав.

Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів визнають витратами того періоду, в якому було часткове списання вартості або виявлені втрати. Суму сторнування часткового списання вартості запасів доцільно визнавати, як зменшення суми визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування. Якщо запаси, використані для створення іншого активу власними силами, визнають витратами на створення цього активу. Вибуття запасів суб'єктів державного сектору оцінюють за такими методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (рис.1.7).

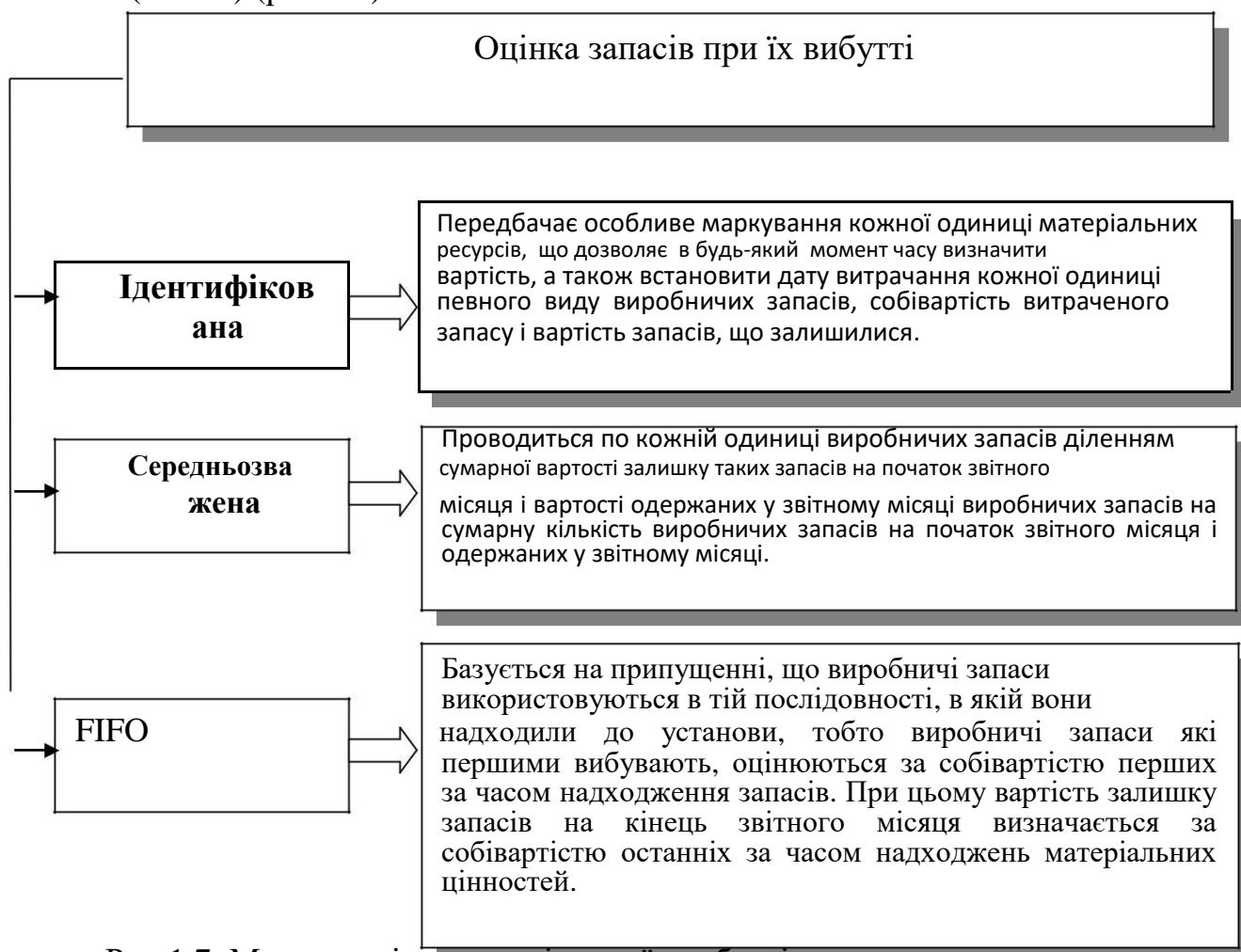


Рис.1.7. Методи оцінки запасів при їх вибутті.

Примітка. Сформовано на основі даних [55].

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Разом з тим у чинному законодавстві нема заборони одночасно застосовувати у одній і тій же установі кількох методів для оцінки вибуття різних за призначенням запасів. Щоб використовувати в установі більше ніж один метод, потрібні серйозні підстави (наприклад, велика різноманітність номенклатури запасів та значна кількість запасів принципово різного призначення). У такому разі застосування кількох методів у одній установі є допустимим. Однак, цей факт обов'язково повинен бути зафіксований і належним чином обґрунтований у наказі про облікову політику установи [72, с.18].

Кожен із запропонованих методів оцінки запасів має свої переваги і недоліки (рис1.8.).

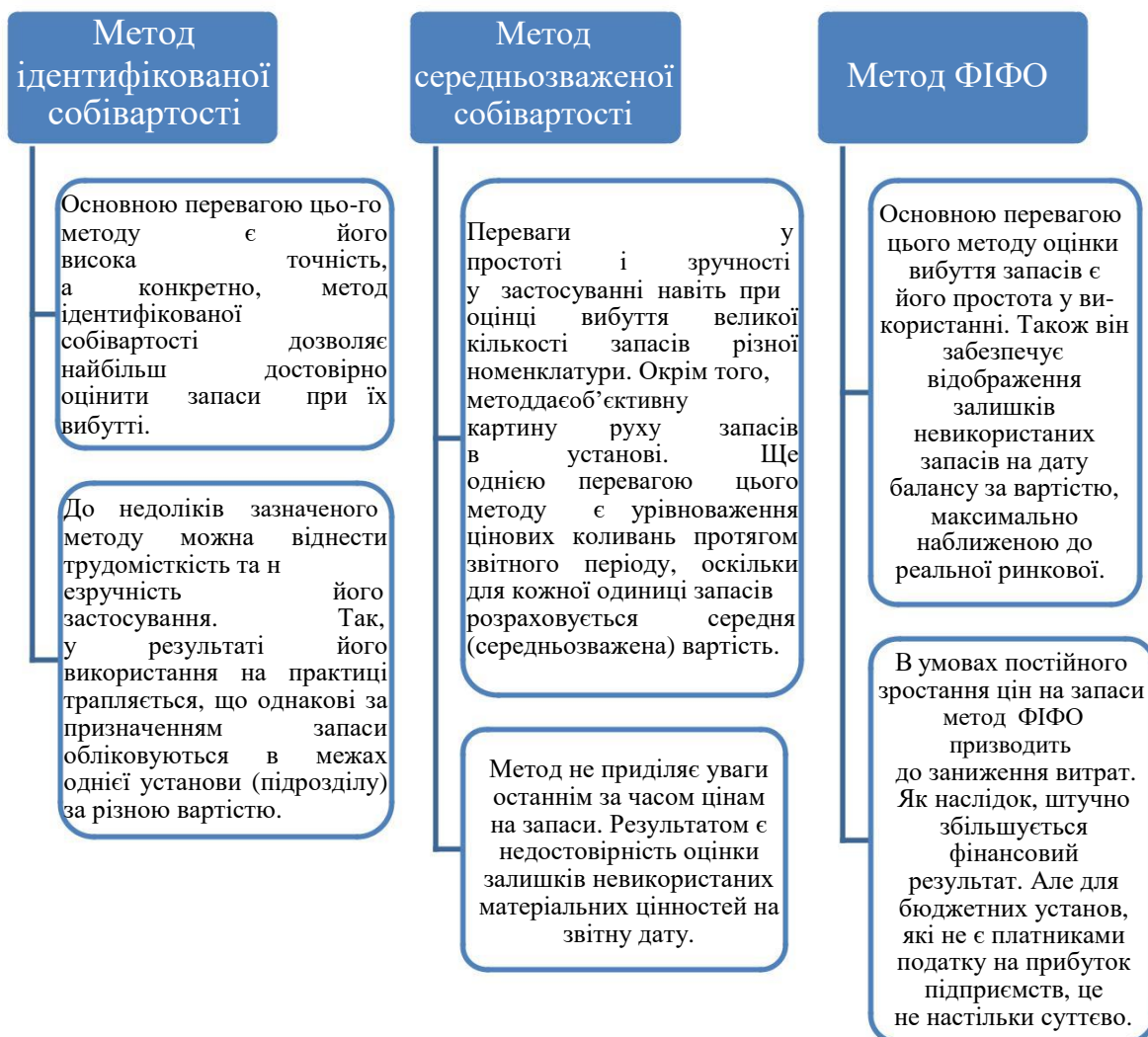


Рис. 1.8. Переваги і недоліки методів оцінки запасів при їх вибутті.

У Тернопільському ВПУ ресторанного сервісу і торгівлі застосовують метод ФІФО.

Отже, запаси повинні бути достовірно оцінені. Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, їх оцінюють за правилом найнижчої оцінки.

1.3. Організація управління запасами суб'єкта державного сектора економіки

Існування будь-якої організації, її фінансове становище напряму залежить від ефективності його управління. До його основних елементів управління можна віднести наступні функції: аналіз, прогнозування, планування, організація, облік і контроль. Кожна з цих функцій має своє вираження в фактах, елементах, які в свою чергу мають відображення в різних характеристиках, закономірностях, описуються різними одиницями виміру, обчислюються кількісними показниками. 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 [34, с. 29]. Управлінські рішення значною мірою базуються на якісній обліковій інформації [42, 34]. Бухгалтерський облік складає основу інформаційної системи, від удосконалення якої залежить забезпечення ефективності системи управління [44, с.57]. Економічний аналіз може забезпечити глибше проникання в ту чи іншу структуру і виробити всебічно обґрунтовані висновки і пропозиції [7, с. 29].

Управління запасами - це складний комплекс заходів, спрямований на забезпечення максимально високого рівня обслуговування при мінімізації поточних витрат, пов'язаних з утримуванням запасів. В сучасних умовах необхідно вдосконалити такі функції управління запасами, як облік, аналіз і контроль.

Всі господарські процеси, які здійснює суб'єкт державного сектору, можна поділити на окремі самостійні стадії, які знаходяться у постійній взаємодії. Облікова система призначена для збору, обробки інформації про діяльність суб'єкта державного сектору та періодичного звітування. Фінансові звіти складаються наприкінці кожного звітного періоду, протягом якого збирається та обробляється економічна інформація про всі операції, які були здійснені.

Збір та опрацювання облікової інформації називають циклом її опрацювання, тому що цей процес повторюється з новими даними кожного облікового періоду [5, с.184].

Під обліковим циклом розуміють певну послідовність формування первинної, зведеної та звітної інформації в рамках єдиної системи бухгалтерського обліку. Іншими словами, обліковий цикл - це умови реалізації правил ведення бухгалтерського обліку.

Обліковий цикл складається з певних етапів: етап первинного обліку, поточний та підсумковий етапи(рис.1.9).

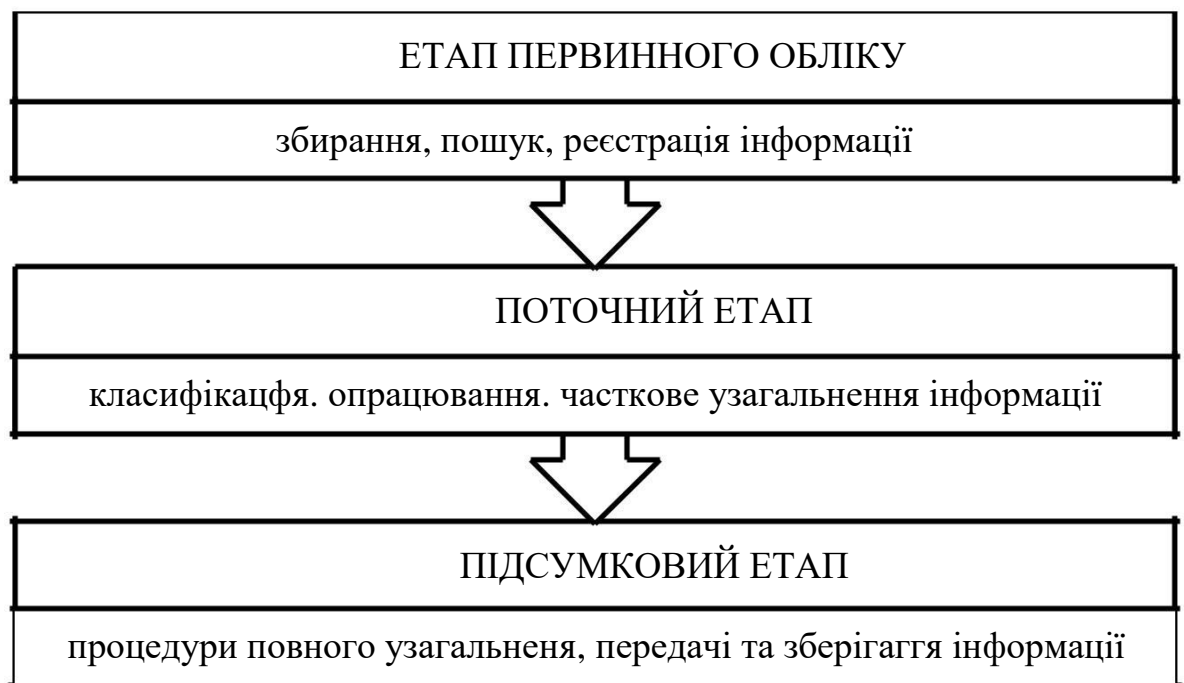


Рис.1.9. Етапи облікового циклу

Примітка.Сформовано на основі даних [5].

Облік запасів є важливою частиною правильно організованої роботи суб'єктів державного сектору. Відсутність належної уваги з боку керівництва установи за зміною кількості цих активів, може привести до багатьох проблем, таких як, розкрадання при неналежному контролі за обсягами запасів, недостовірність показників звітності. Необхідними умовами правильної організації обліку запасів є наступні:

- правильна організація складського господарства;
- наявність інструкції з обліку запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка номенклатури запасів;
- дотримання нормативно-правових актів при проведенні оцінки запасів;
- правильне відображення інформації про наявність та рух запасів в первинних документах, облікових регістрах і звітності.

Завданнями обліку запасів суб'єктів державного сектору економіки є :

1. Своєчасне оформлення первинних документів на всі операції, пов'язані з надходженням, зберіганням та витрачанням запасів.
2. Здійснення точного і повного контролю за своєчасним оприбуткуванням, зберіганням і економним витрачанням матеріальних цінностей у процесі діяльності суб'єктів державного сектору, за додержанням встановлених норм витрат запасів.
3. Одержання на будь-яку дату точних даних про кількість матеріалів та інших запасів, які є на складах і у підрозділах організацій та установ та інших місцях зберігання і використання.
4. Систематичний контроль за транспортно-заготівельними витратами під час придбання запасів.
5. Своєчасне виявлення запасів, які не використовуються в господарстві і які можна реалізувати для мобілізації внутрішніх резервів.
6. Раціональне визначення одиниці обліку виробничих запасів.
7. Достовірне визначення первісної вартості запасів.

8. Визнання умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, дотримання законодавства при виконанні господарських операцій несе керівник установи. Головний бухгалтер несе відповідальність за формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку, своєчасне представлення повної і достовірної бухгалтерської звітності. Облік у суб'єктах державного сектору необхідно вести безперервно від моменту реєстрації і припиняти з їх ліквідацією.

Слід зазначити, що облік у державному секторі суворо регламентований законодавчими і нормативними актами. Така регламентація методології бухгалтерського обліку забезпечує його єдність і дає змогу порівнювати показники діяльності усіх суб'єктів державного сектору в цілому та отримувати зведену інформацію для контролю за виконаннями кошторисів і бюджетів усіх рівнів. Однак, незважаючи на чітко окреслені для суб'єктів державного сектору межі, чинне законодавство надає бухгалтеру вибір між деякими способами обліку, що стосуються:

- правил документообігу і технології обробки облікової інформації (це може бути графік документообігу, в якому відображається вид операції; особа, відповідальна за складання та оформлення документа при здійсненні операції; термін, протягом якого документ має бути складено, і термін його подання до бухгалтерії чи іншого структурного підрозділу установи тощо). У частині технології обробки облікової інформації можна зазначити назву програмного продукту, за допомогою якого здійснюється облік;

- порядку і термінів проведення інвентаризацій активів та зобов'язань, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим;

- форм облікових реєстрів та первинних документів, що застосовуються для оформлення господарських операцій, за якими не передбачено типових форм облікових документів, а також форм документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- робочого плану рахунків бюджетного обліку, в якому зазначають перелік використовуваних установою синтетичних та аналітичних рахунків, необхідних для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку і звітності;

- порядку контролю за господарськими операціями, що забезпечує збереження матеріальних цінностей установи;

- методів оцінки активів та зобов'язань;

- інших складових бухгалтерського обліку, які також можуть бути досить різноманітними в межах чинного законодавства [63, с.124].

На рисунку 1.10 зображено основні положення щодо обліку запасів, які доцільно відобразити в обліковій політиці суб'єкта державного сектору.

Управління запасами неможливе без належно організованої системи контролю. Економічний контроль – один з важливих атрибутів державного і суспільного життя.

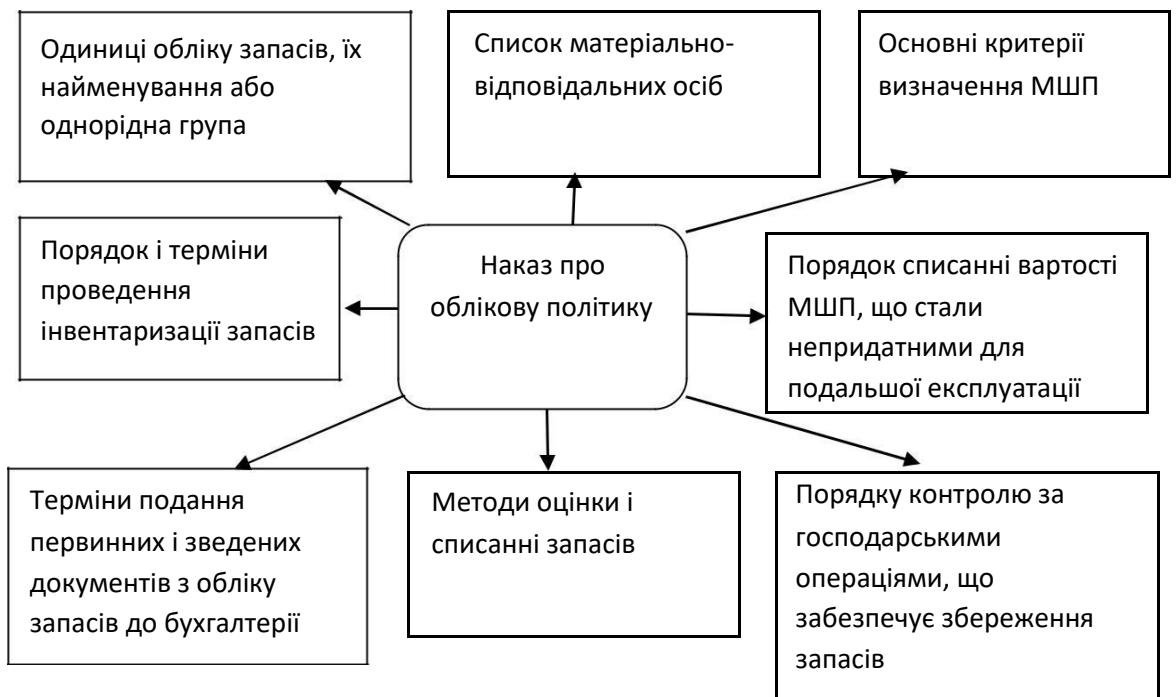


Рис.1.10. Основні положення щодо обліку запасів, які доцільно відобразити в обліковій політиці суб'єкта державного сектору

Примітка. Сформовано самостійно.

В умовах розвитку ринкової економіки контроль визначається не як надзвичайний захід, тимчасове явище, а як постійно діюча, науково –

обґрунтована і добре продумана система. Поняття «контроль» неоднозначно трактується в теорії і на практиці. На сучасному етапі однозначного визначення поняття економічного контролю дати неможливо.

Спеціалісти пропонують безліч його дефініцій. Контроль – це систематичне спостереження і перевірка функціонування відповідного об'єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів [14, с.17]. Контроль – це науково обґрунтована і добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання [26, с.20]. На думку Пітера Друкера: «Контроль і визначення напрямку - це синоніми» [30, с.38].

Організація внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору включає в себе: розробку і встановлення стандартів внутрішнього контролю, які створюються безпосередньо в установі з урахуванням специфіки її виробничо-господарської і фінансово-економічної діяльності; визначення допустимих відхилень і порівнянність результатів контролю; проведення постійного моніторингу реально досягнутих результатів внутрішнього контролю з встановленими стандартами контролю [44, с.58].

Завданнями контролю запасів суб'єкта державного сектору є:

- виявлення фактичної наявності запасів;
- зіставлення фактичної наявності запасів з даними обліку;
- перевірка повноти відображення в обліку операцій з запасами;
- отримання інформації для проведення перевірки витрачання коштів бюджету за різними статтями бюджетної класифікації;
- перевірка правильності визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації запасів;
- контроль за повнотою та правильністю відображення в обліку надходження запасів за їх напрямками;
- оцінка достовірності визначення вартості запасів, що вибули, за вибраним установою методом оцінки;

- перевірка правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів.

Економічний аналіз забезпечує виявлення взаємозалежності відповідних параметрів, що в подальших процесах дозволить зробити визначення тенденцій в розвитку та висунути якомога ефективні варіанти рішень. Причинно-наслідкові зв'язки виступають предметом аналізу, які є основою відносин економічного характеру.

У процесі економічного аналізу запасів суб'єкта державного сектору виникають питання, які пов'язані з аналізом матеріального забезпечення та ефективності використання запасів. Тому основними завданнями економічного аналізу запасів є:

- аналіз якості розрахунків, які здійснюються для визначення потреби у запасах;
- аналіз ефективності використання виробничих запасів;
- виявлення резервів зниження матеріальних витрат;
- аналіз впливу запроваджених резервів [10.с.271].

Перед персоналом суб'єкта державного сектору постає завдання знайти оптимальне співвідношення між витратами на утримання і формування запасів та ризиком завдання шкоди діяльності установи внаслідок нестачі таких запасів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Особливістю функціонування запасів в невиробничій сфері є те, що по мірі їх витрачання ці об'єкти повністю вибувають з обороту. Крім того, частка споживання запасів у суб'єктів державного сектору в загальному обсязі витрат значно нижче, ніж у виробництві. Але в той же час запаси в суб'єктів державного сектору, як і в сфері матеріального виробництва, відіграють важливу роль в забезпеченні нормальної їх діяльності, наданні послуг і робіт належної якості.

Узагальнюючи визначення категорії «запаси» в економічній літературі і нормативно-правових актах вважаємо за доцільне визначити запаси, як складову нефінансових активів суб'єктів державного сектору, терміном використання до одного року або операційного циклу, які належать установі і забезпечують її належне функціонування і виконання нею визначених завдань.

При розгляді руху запасів суб'єкта державного сектору доцільно відзначити, що оцінку запасів здійснюють на трьох етапах їх руху:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання звітності.

Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження. Для правильної оцінки придбаних запасів слід враховувати, що не всі витрати, які пов'язані з надходженням запасів, включають до їх первісної вартості. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, які виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Запаси повинні бути достовірно оцінені на дату складання балансу. На дату балансу запаси відображають в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Необхідно врахувати, що запаси на створення та випуск яких держава має виключне право, наприклад поштові марки, бланки цінних паперів тощо у їх виробника, відображають за первісною вартістю, яка відповідає вартості їх виготовлення, друкування тощо.

Управління запасами - це складний комплекс заходів, спрямований на забезпечення максимально високого рівня обслуговування при мінімізації поточних витрат, пов'язаних з утриманням запасів. В сучасних умовах необхідно вдосконалити такі функції управління запасами, як облік, аналіз і контроль.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1. Аналітичний та синтетичний облік руху запасів

Важливим аспектом організації обліку запасів суб'єктів державного сектору економіки є стан організації аналітичного і синтетичного обліку. За допомогою аналітичного обліку отримують деталізовану інформацію, необхідну для управління запасами за їх окремими видами та процесами.

Первинні документи є основою аналітичного обліку запасів. Безпосередньо на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням запасів суб'єктів державного сектору економіки. Разом з тим суб'єкти державного сектору можуть самостійно розробляти форми первинних документів або вносити зміни до чинних форм із зазначенням у них усіх обов'язкових реквізитів, які передбачені законодавчими і нормативними актами. Але слід зазначити, що форми документів, які самостійно розроблені необхідно обов'язково навести у додатках до наказу про облікову політику.

Особливого значення ці вимоги набувають у зв'язку з прийняттям законодавчих і нормативних актів про закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, якими передбачено, що будь-які підприємства, установи, організації, які здійснюють закупівлі повністю або частково за державні кошти, при визначенні постачальника та при укладанні договору з ним повинно виходити з положень про проведення тендерів на закупівлю та визначення їх переможців, з якими потім і укладаються угоди поставки [15, с.210].

Іншою важливою особливістю організації закупівель запасів для суб'єктів державного сектору є широке використання централізованого постачання, яке здійснює установа вищого рівня через спеціалізовані установи-закупники. Матеріальні запаси надходять до суб'єктів державного сектору з таких джерел (рис.2.1).

Напрями надходження запасів до суб'єктів державного сектору економіки

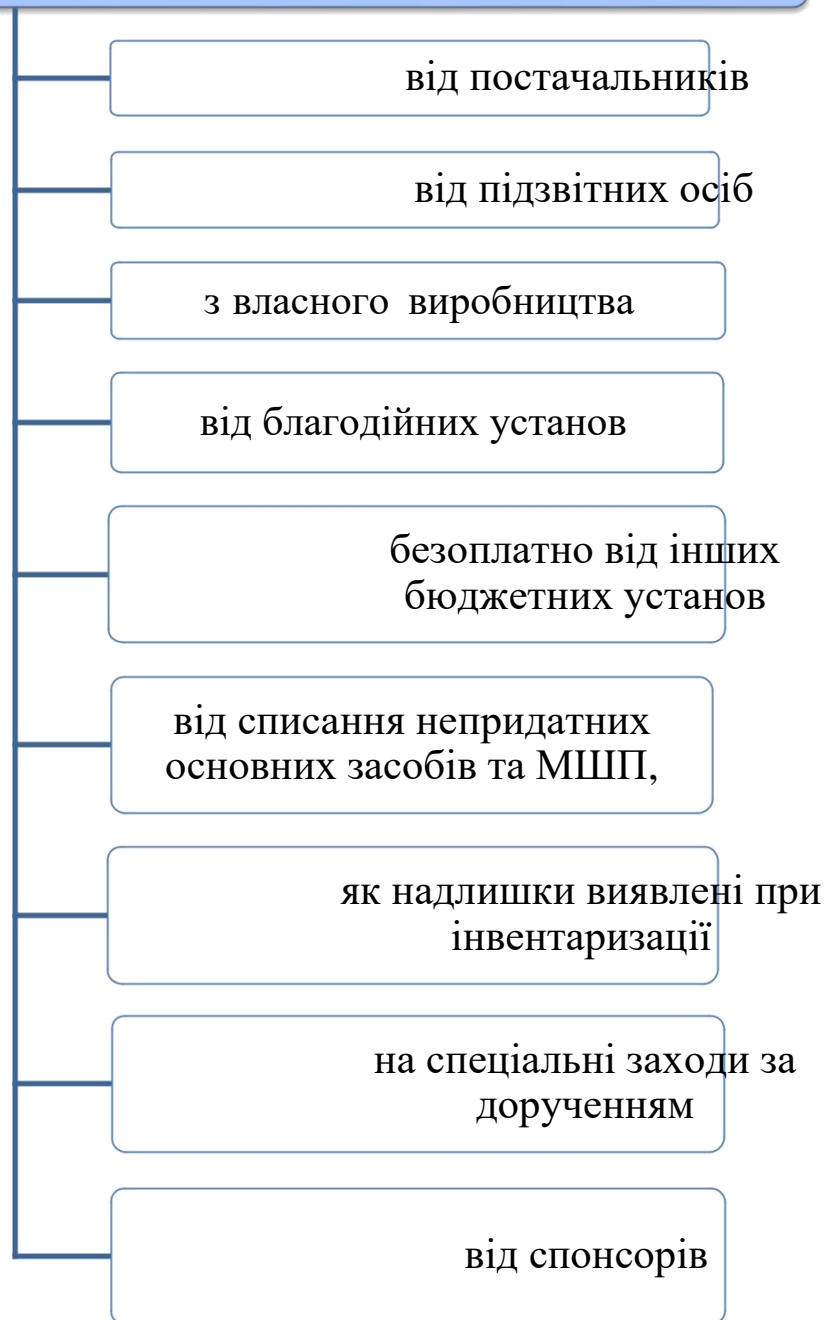


Рис.2.1. Джерела надходження запасів до суб'єктів державного сектору.

Примітка. Сформовано самостійно.

Усі операції з надходження запасів оформляють відповідними первинними документами: рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними, квитанціями до залізничної накладної, податковими накладними, платіжними вимогами - дорученнями тощо. В таблиці 2.1. наведено перелік

основних первинних документів, якими оформляють операції з надходження запасів до суб'єктів державного сектору.

Таблиця 2.1

Реєстр основних типових форм з обліку надходження запасів

| Типові форми | | Призначення |
|---|--------|---|
| Назва | № | |
| 1 | 2 | 3 |
| Журнал обліку надходження вантажів | № М-1 | Реєстрація одержаних первинних документів |
| Доручення на право одержання матеріалів | № М-2 | Доручення на право одержання матеріалів |
| Акт про приймання матеріалів | № З-1 | Якщо виявлено нестачу вантажу або його пошкодження, псування під час перевезення. При надходженні матеріалів без супровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки). |
| Прибутковий ордер | № М-4 | На прийнятті на склад матеріали, який підписують завідуючий складом і експедитор |
| Товарно-транспортна накладна | № 1-ТН | При перевезенні матеріалів залученим автотранспортом |
| Дорожній лист вантажного автомобіля | № З-3 | |
| Накладна (вимога) | | Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, МШП тощо |
| Товарний чек, накладна, акт | | Додаються до авансового звіту підзвітної особи при придбанні матеріалів підзвітними особами |

Примітка. Сформовано на основі даних [5, с.112].

Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом запасів.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах обліку у Тернопільському вищому училищі ресторанного сервісу і торгівлі визначений

графік оформлення і руху документів з обліку запасів, їх передачі до бухгалтерії для відповідного опрацювання.

За результатами проведених торгів суб'єкт державного сектору визначає переможця, який набуває статусу фактичного постачальника запасів. Із зазначеним суб'єктом господарювання замовник (бюджетна установа, що проводила тендерні торги) укладає договір про закупівлю. Відповідно до зазначеного договору здійснюють постачання виробничих запасів.

Якщо запаси отримують на складі постачальника, а їх доставку доручено автопідприємству, на такі запаси, про факт їх відпуску, виписують товарно-транспортну накладну (ф. № 1-ТН) в чотирьох примірниках: виконавцеві — для списання запасів; замовникові — для їх оприбуткування; водію-експедиторові — для нарахування заробітної плати; автопідприємству — для подання до оплати транспортних послуг. Товарно-транспортна накладна надходить до відділу постачання суб'єкта державного сектору - отримувача, де на її підставі здійснюють записи в Журнал обліку отриманих вантажів (ф. № М-1), після чого зазначений первинний документ передають до бухгалтерії для перевірки щодо достовірності інформаційних даних.

За умови, що доставку здійснює експедитор замовника або покупця, зазначена особа повинна пред'явити постачальнику доручення(ф. № М-2), яке повинно бути належно оформлене і дає право діяти за дорученням установи-замовника. Якщо експедитор під час отримання зазначених запасів на залізничній станції, в аеропорті тощо виявив розбіжності між фактичною кількістю та інформацією, зазначеною в документах, ознаки злому, пошкодження вантажу чи його псування, він повинен вимагати перевірити вантаж. Результати такої перевірки оформлюють складанням комерційного акта, який є підставою для настання матеріальної відповідальності транспортної організації чи вантажовідправника в особі постачальника. На підставі зазначеного акта замовник — суб'єкт державного сектору економіки — висуває претензії щодо відшкодування збитків винуватцю [6, с.185].

Експедитор доставляє запаси на склад установи й передає разом з відповідними супроводжувальними документами (рахунками, накладними тощо) завідувачеві складу чи комірникові. На складі здійснюють ретельну перевірку запасів щодо їх відповідності кількості, асортименту і якості даним показникам, які зазначені у супровідних документах. В деяких випадках здійснюють лабораторні аналізи, випробування та інші види фактичної перевірки якості запасів.

Якщо виявлено невідповідність за кількісними і якісними характеристиками запасів, їх подальше приймання здійснює, утворена наказом керівника суб'єкта державного сектору приймальна комісія, за актом про приймання матеріалів, ф. № 3-1.

Після приймання матеріальних запасів акти з доданими до них документами (рахунками-фактури, накладними тощо) передають зі складу до бухгалтерії. Один примірник акта використовують для обліку прийнятих запасів, а другий — для висунення претензії постачальнику.

Якщо відсутні розбіжності запаси оприбутковують на склад і виписують у день прийняття предметів завідувачем складу чи комірником прибутковий ордер (ф. № М-4) в одному примірнику. У Тернопільському вищому училищі ресторанного сервісу і торгівлі, якщо відсутні відхилення при прийманні запасів прибутковий ордер не виписують, а на документах документах постачальника проставляють штамп і розписку про оприбуткування запасів.

Суб'єкти державного сектору можуть отримувати запаси через систему централізованого постачання. Передачу запасів закупівельником і вантажоотримувачем здійснюють з відправленням першим повідомлення про відвантаження матеріальних цінностей на адресу отримувача. У випадку, якщо запаси не одержали за період, достатній для їх доставки, установа-замовник повідомляє про такий факт установу-закупівельника.

Запаси, що надійшли до суб'єкта державного сектору як гуманітарна допомога, приймає комісія, яка створеною наказом керівника установи. Обов'язкову участь у складі комісії бере представник бухгалтерії та вищої

організації. Приймання запасів відбувається в присутності матеріально відповідальних осіб, які їх отримують для зберігання. Факт приймання підтверджують складанням акта, який підписують члени комісії та передають на склад разом із запасами[18, с.239].

Надходження готової продукції від виробничих, навчальних майстерень та сільськогосподарських підсобних господарств, а також матеріалів від заготівлі та переробки у Тернопільському вищому професійному училищі ресторанного сервісу і торгівлі оформляють актом, який затверджує керівник.

Синтетичний облік надходження запасів ведуть на рахунках фінансового обліку. Відображення господарських операцій на рахунках обліку щодо надходження запасів наведено в додатку Б.

При списанні запасів необхідно врахувати напрямок їх використання. Крім того потрібно розмежовувати в обліку запаси залежно від того за рахунок яких джерел коштів вони придбані чи виготовлені. Необхідно вести відокремлено облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, і операцій за рахунок коштів загального фонду. Дотримання такої вимоги реалізується шляхом ведення аналітичного обліку. Порядок списання запасів залежно від напрямків їх вибуття наведено на рис.2.2.

Відпуск запасів здійснює комісар виключно посадовим особам, які відповідно до затвердженого наказом керівника суб'єкта державного сектору переліку, мають право на отримання запасів. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їх підписів передають для роботи до складу.

Оформлення видачі запасів зі складу супроводжують виписуванням відповідних документів. Слід зазначити, що з огляду на різноманітність номенклатури запасів суб'єктів державного сектору використовують різноманітні документи на списання запасів (таблиця 2.2).

| | |
|--|--|
| <p>Вибуття запасів (у тому числі отриманих як благодійна допомога), не пов'язане з отриманням доходу</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Балансова вартість таких запасів відноситься на витрати виконання бюджетних програм або витрати за необхідними операціями у періоді їх вибуття |
| <p>Споживання запасів у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) |
| <p>Нестачі (у тому числі в межах установлених норм) і втрати запасів від псування, розкрадання та знищення</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Нестачі та втрати запасів (у тому числі в межах установлених норм природного убутку) під час зберігання визнаються витратами звітного періоду. |
| <p>Внутривідомча безоплатна передача запасів (крім МШП)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Балансову вартість запасів (крім МШП), безоплатно переданих (отриманих) у межах уповноваженого органу, слід відображати в обліку як збільшення дебіторської заборгованості (зобов'язань) за розрахунками з внутривідомчої безоплатної передачі запасів |
| <p>Списання використаних запасів (крім МШП), отриманих безоплатно за операціями з внутривідомчої передачі</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Установа, яка отримала запаси безоплатно в межах уповноваженого органу, проводить зменшення балансової вартості використаних запасів та суми зобов'язань за розрахунками з внутривідомчої безоплатної передачі. • Установа, що передала ці запаси, проводить збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутривідомчої безоплатної передачі запасів на підставі акта списання |
| <p>Передача в експлуатацію МШП, безоплатна передача МШП за операціями з внутривідомчої передачі</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Вартість МШП, переданих в експлуатацію, а також безоплатно переданих в межах уповноваженого органу, списується на витрати виконання бюджетних програм (витрати на виготовлення продукції, витрати за необхідними операціями) відповідного звітного періоду. |
| <p>Відчуження шляхом реалізації запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Балансова вартість реалізованих запасів (крім придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки) визнається витратами того періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід |

Рис.2.2. Списання запасів залежно від напрямів їх вибуття.

Таблиця 2.2.

Перелік документів, які є підставою для обліку вибуття запасів.

| Назва | № | Призначення |
|--|-------|---|
| Накладна (вимога) | № 3–3 | Також застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі |
| Меню-вимога на видачу продуктів харчування | № 3–4 | Складається щодня на підставі даних про кількість людей, які харчуються в їдальні, та норм розкладки продуктів харчування |
| Забірна картка | № 3–5 | Застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця |
| Акт обміру залишків довольної форми | | Використовують коли видача палива зі складу за накладною або забірною карткою неможлива. Згідно з актом обміру визначають залишки (наприклад, вугілля у буртах або дров на складі), а розрахунковим шляхом — кількість витраченого палива |
| Реєстр прийняття-здачі документів (або Звіт про рух матеріальних цінностей) | | Встановлені графіком документообігу терміни усі документи з надходження та відпуску матеріальних цінностей зі складу передають до бухгалтерії установи на підставі реєстру (або звіту) |

Примітка. Сформовано на основі даних [5, с.112].

Зокрема, видачу запасів зі складу Тернопільського вищого училища ресторанного сервісу і торгівлі оформляють:

- накладною (вимогою) (ф. № 3-3), яка є уніфікованою формою для звичайної та понадлімітної видачі запасів зі складу, оформлення надходження на склад та внутрішнього переміщення. Зазначений документ складають у двох примірниках у бухгалтерії для отримання запасів зі складу та обліку їх за місцем використання, його затверджує керівник суб'єкта державного сектору;

- меню-вимогою на видачу продуктів (ф. № 3-4, № 3-4а), яку застосовують для видачі однойменного виду запасів зі складу чи комори до харчоблоку. Цей документ складають щоденно на підставі норм витрат продуктів харчування та оперативних даних щодо кількості осіб, які одержують харчування;
- забірною карткою (ф. № 3-5), яка призначена для оформлення систематичного відпуску матеріальних запасів протягом місяця та контролю за дотриманням установлених лімітів. Зазначений первинний документ виписують у двох примірниках: один для складу, другий - для кожного конкретного одержувача на кілька найменувань запасів, що належать до одного й того ж коду економічної класифікації витрат. Картка має обмежений час використання: 15 днів — у разі щоденної видачі запасів, місяць — періодичної. Факт видачі запасів зі складу підтверджують підписами одержувачів та матеріально відповідальних осіб, які здійснюють відпуск матеріальних цінностей [20, с.282].

Запаси з балансу досліджуваного суб'єкта державного сектору списують на підставі акта списання (ф. № 3-2), який складає комісія зі списання товарно-матеріальних цінностей, утворена наказом керівника. Акт складають у двох примірниках і затверджує керівник, потім його передають матеріально відповідальній особі та до бухгалтерії. Ремонтно-будівельні матеріали списують відповідно до актів про їх витрачання з урахуванням норм витрат та здійснених обсягів будівельно-ремонтних робіт. Залишки зазначених запасів повертають на склад і оприбутковують у встановленому порядку. Списання паливно-мастильних матеріалів здійснюють на підставі шляхових листків (типові форми № 2, 3) за фактичними витратами пального, але не більшими за встановлені норми витрат для кожної окремої марки автотранспорту. Первинну документацію з надходження і вибуття запасів, яка оформлена у встановленому порядку, передають у визначені графіком документообігу терміни разом із супроводжувальними, транспортними документами та реєстром документів до бухгалтерії для відображення даних у системі синтетичного обліку.

Безкоштовну передачу запасів, закуплених через централізоване постачання, з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника здійснюють з виставленням авізо та первинних документів, що підтверджують факт передачі цих запасів (товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів прийняття-передачі тощо).

Щоб правильно скласти кореспонденцію субрахунків при списанні запасів, необхідно передусім визначити, з якою метою ці запаси були використані. Відповідно до цього необхідно відносити вартість витрачених запасів на той чи інший субрахунок обліку витрат. Водночас у межах кожного субрахунку, за потреби, на окремих аналітичних рахунках обліковують витрати загального фонду та витрати спеціального фонду [87, с.23].

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати, які здійснює суб'єкт державного сектору у процесі основної діяльності та на виконання програм, Планом рахунків № 1203 призначено субрахунок 8013 «Матеріальні витрати».

За цим субрахунком обліковують витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх організацій, тощо. За дебетом цього субрахунку відображають суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм, а за кредитом — суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

Для обліку матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, застосовується субрахунок 8113 «Матеріальні витрати». За дебетом цього субрахунку показують суми визнаних витрат, які пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. Тоді як за кредитом - проводять списання на суму витрат, які пов'язані з організацією та наданням послуг (виконанням робіт, виготовленням

продукції), які відносяться на рахунок 16 «Виробництво», а також списання витрат у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

На субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» ведуть облік видатків, які пов'язані з передачею активів суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну та екстрену медичну допомогу. За дебетом цього субрахунку відображають суми визнаних витрат за необмінними операціями, а за кредитом — суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису [39, с.14].

За загальним правилом вибуття запасів необхідно відображати в бухгалтерському обліку як збільшення витрат відповідного звітного періоду та зменшення вартості таких запасів. Типова кореспонденція рахунків з обліку вибуття запасів наведена в додатку В.

Всі облікові записи щодо руху запасів необхідно робити на підставі первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку — меморіальних ордерах. 8.09.2017 року наказом Міністерством фінансів України затверджено Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору, який набрав чинності з 12.12 2017 року. Доцільно зазначити, що ніякої революції у порядку складання меморіальних ордерів не було зроблено. Принаймні, нумерація меморіальних ордерів залишилася незмінною, Міністерство фінансів дещо відкоригувало назви та безпосередньо форми окремих ордерів.

Отже, надходження запасів відображають у меморіальному ордері № 4 або № 6 залежно від того, оплата за придбані запаси була проведена до чи після їх отримання. Якщо ж запаси були придбані за рахунок підзвітних сум, то таку операцію відображають у меморіальному ордері № 8.

Отримання фінансування для придбання запасів та здійснення оплати постачальнику, відображають у меморіальному ордері № 2.

Відображення надходжень за спеціальним фондом, таких як благодійні внески та подарунки здійснюють у меморіальному ордері № 14. При цьому на кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери, які нумерують відповідно № 14-1, 14-2, 14-3 і т. д.

Для відображення операцій з вибуття запасів у Тернопільському вищому професійному училищі ресторанного сервісу і торгівлі застосовують такі меморіальні ордери:

- меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» — у разі списання МШП;
- меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» — при списанні продуктів харчування;
- меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих матеріалів» — для відображення вибуття решти запасів (медикаментів, будівельних матеріалів, палива, запчастин тощо).
- меморіальний ордер № 16 «Накопичувальна відомість позабалансового обліку» - для відображення надходження та вибуття в розрізі запасів, які є об'єктами позабалансового обліку.

Отже, в кожному суб'єкті державного сектору для забезпечення виконання його функцій та повноцінної діяльності знаходяться різні види запасів, що в своєму русі відображають послідовні операції, такі як надходження, передача в межах установи, їх використання та списання.

2.2. Облік зберігання запасів на складі, його взаємозв'язок з обліком в бухгалтерії

Найважливішим завданням облікової політики суб'єкта державного сектору є забезпечення збереження та цільового використання запасів.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів є раціональна організація складського господарства. Основними функціями складського господарства є:

- акумуляція запасів в обсягах і номенклатурі, достатніх для нормальної діяльності суб'єкта державного сектору;
- належне зберігання і облік запасів;
- планомірне, безперебійне і комплектне постачання запасів у структурні підрозділи суб'єкта державного сектору;
- підготовка запасів до їх безпосереднього споживання,
- здійснення комплексу операцій, пов'язаних з виконанням контролю, сортування запасів.

Щодо організації обліку запасів в місцях їх зберігання, необхідно визначити в обліковій політиці такі аспекти:

- зберігати запаси необхідно в спеціально пристосованих для цього приміщеннях. Місця зберігання повинні бути оснащені ваговим, вимірювальним, мірним та іншим необхідним обладнанням;
- приймання, зберігання, відпуск запасів покладають на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника суб'єкта державного сектору. З цими особами укладають договір про матеріальну відповідальність;
- з метою забезпечення збереження матеріальних запасів, місця їх зберігання повинні бути оснащені охоронними засобами. Бухгалтерією установи регулярно слід проводити інвентаризації, зняття залишків в місцях зберігання запасів [35, с.122].

Запаси оприбутковують на склад суб'єкта державного сектору у відповідних одиницях вимірювання (ваги, об'єму, довжини, підрахунку). Якщо запаси надходять в одній одиниці вимірювання, а їх витрачають в іншій, то облік одночасно ведуть у двох одиницях вимірювання (наприклад, у кілограмах і літрах).

Для ведення складського обліку запасів використовують первинні

документи (таблиця 2.3).

Картки ведуться за видами запасів, матеріально відповідальних осіб в одному примірнику. Зміни вносяться на підставі первинних документів, що підтверджують надходження, переміщення та вибуття запасів. Використання

Таблиця 2.3

Перелік документів, які використовують для складського обліку запасів
суб'єкта державного сектору

| Типові форми | | Призначення |
|--|--------|--|
| Назва | № | |
| 1 | 2 | 3 |
| Книга складського обліку запасів | № 3-9 | Кількісний облік продуктів і матеріалів на складі ведуть матеріально відповідальні особи у розрізі найменувань, сортів, категорій, профілів, типорозмірів або інших якісних відмінностей (ознак) за номенклатурними номерами |
| Картки складського обліку матеріалів | № М-12 | При значній кількості цінностей |
| Підсумки накопичувальних документів (забірних карток, відомостей на видачу матеріалів тощо) заносяться в книгу або картку складського обліку один раз після їх закриття, але не пізніше останнього дня місяця. Матеріально відповідальні особи повинні контролювати щодня дотримання норм запасів і при істотних відхиленнях фактичних запасів від встановлених норм повідомляти у відділ постачання та керівництву суб'єкта державного сектору. | | |
| Реєстр прийняття -здачі документів (або Звіт про рух матеріальних цінностей на складі) | М- 13 | Періодично завідувач складом на підставі первинних документів складає Реєстр та здає у бухгалтерію |

Примітка. Сформовано на основі даних [5, с.115].

Картки ведуться за видами запасів, матеріально відповідальними особами в одному примірнику. Зміни вносять на підставі первинних документів, що підтверджують надходження, переміщення та вибуття запасів. Використання карток складського обліку запасів має свої переваги. В даній картці можна легко розрахувати середню вартість матеріальних запасів, необхідну при списанні. В даній картці наочно видно операції з матеріальними запасами і їх наявність. Однак не для всіх матеріальних запасів є можливість

використовувати картки складського обліку. Немає сенсу вести картки при обліку запасів, які практично не зберігаються і швидко витрачаються. Подібні картки можна використовувати щодо м'якого інвентаря, але не для продуктів харчування або паливно-мастильних матеріалів [25, с.150].

У книзі складського обліку запасів ведуть їх кількісний облік з відображенням ціни, сорту. Кожному виду запасів у книзі відводять окрему сторінку. Записи в книзі роблять на підставі накладних, актів приймання, рахунків-фактур, передавальних актів та інших первинних документів. У Тернопільському вищому професійному училищі ресторанного сервісу і торгівлі облік запасів у місцях їх зберігання ведуть у книгах складського обліку.

Комп'ютеризація складського обліку дозволяє повністю створити автоматизоване робоче місце (АРМ) комірника чи завідувача складу. У такому разі всі облікові реєстри і звіти формують автоматично, можуть бути надруковані на паперових носіях інформації у вигляді машинограм або ж автоматично передані для використання на центральний комп'ютер у бухгалтерію. Це значно полегшує облік запасів та підвищує його якість і оперативність [91, с.149].

Складський облік запасів - це попредметний облік за разовими та накопичувальними видатковими документами. Його можна здійснювати такими методами (рис. 2.3).

Кількісно-сумовий метод передбачає, що в бухгалтерії ведуть кількісно-сумовий облік за всіма номенклатурними номерами запасів, для чого для кожного виду (облікової групи) відкривають картку кількісно-сумового обліку (т.ф. №3-7) або відповідну кількість сторінок у «Книзі кількісно-сумового обліку» (т.ф. №3-6).

У кінці місяця визначають обороти і залишки за кожним аналітичним рахунком і складають «Оборотні відомості» (т.ф. №3-11), підсумки яких звіряють з даними синтетичного обліку. Таким чином, при цьому методі кількісний облік запасів 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 запасів, постійне порівняння даних обох видів обліку (складського й аналітичного), своєчасне виявлення помилок, підвищення достовірності облікових даних.

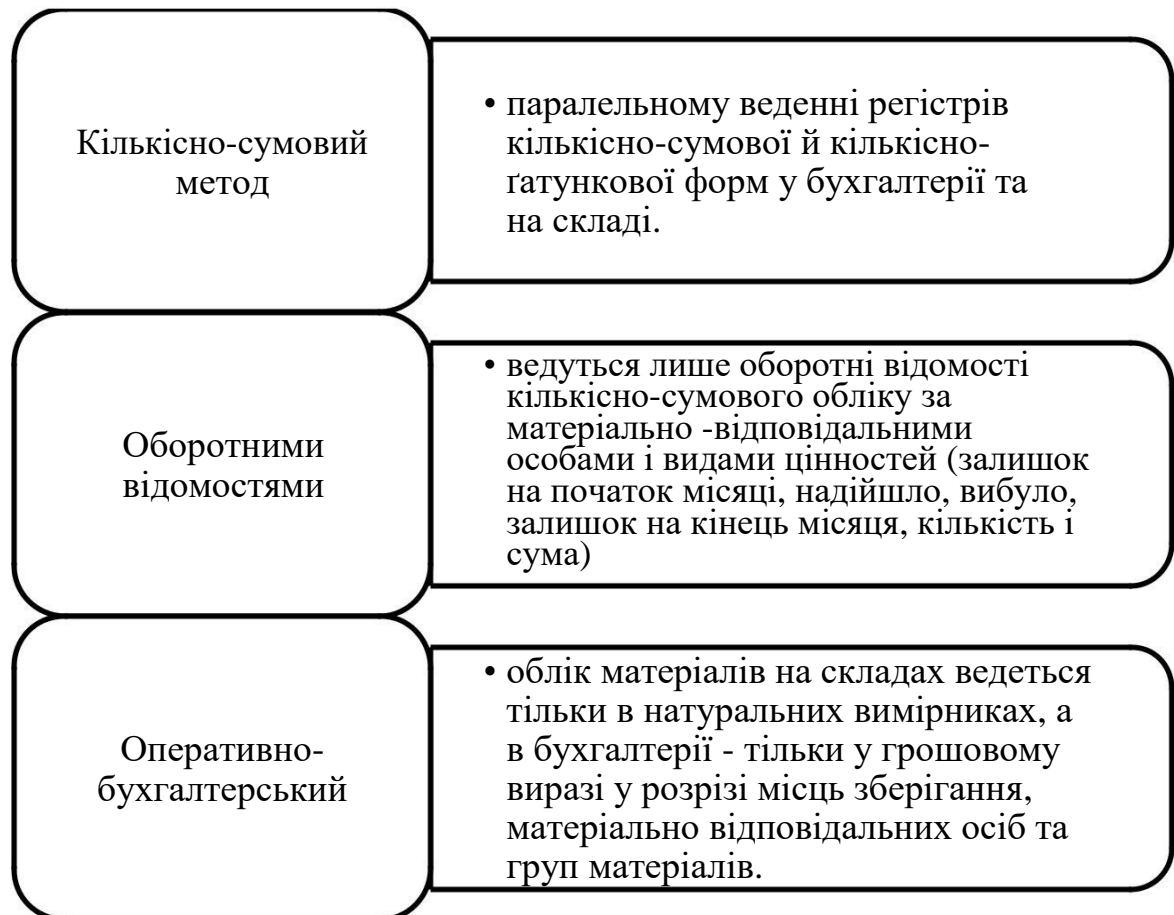


Рис. 2.3. Методи ведення складського обліку запасів у суб'єктів державного сектору економіки.

В окремих установах, де номенклатура запасів невелика, застосовують спрощений варіант цього методу обліку. У Тернопільському вищому професійному училищі ресторанного сервісу і торгівлі застосовують даний метод складського обліку. Відповідно до нього матеріально відповідальні особи щомісячно здають матеріальний звіт разом з первинними документами, який приймають, перевіряють, таксують в бухгалтерії, після чого він стає реєстром аналітичного обліку. Схематично цей метод показано на рис.2.4.

Метод оборотних відомостей передбачає, що в бухгалтерії ведуть лише «Оборотні відомості» (т.ф. №3-11) кількісно-сумового обліку за матеріально-відповідальними особами і видами запасів (залишок на початок місяця, надійшло, вибуло, залишок на кінець місяця за кількістю і сумою).



Запис -

Звірка ← _

Рис.2.4. Схема обліку запасів за звітами матеріально-відповідальних осіб.

Примітка. Сформовано самостійно.

Записи в такі оборотні відомості виконують на підставі первинних документів та їх реєстру за місяць (окремо з надходження і вибуття), який складають для кожної матеріально відповідальної особи у розрізі номенклатурних номерів. Дані такого реєстру звіряють з картками складського обліку. Замість реєстру можна використовувати з цією ж метою «Звіт про рух матеріалів на складі», який більше відповідає цьому методу обліку. Підсумки звіту переносять до оборотної відомості [18, с.248].

Підсумки оборотних відомостей за всіма матеріально відповідальними особами звіряють з даними синтетичного обліку. Оборотні відомості за цим методом ведуть у вигляді зшитка з вкладними аркушами. Найменування запасів 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.

Оперативно-бухгалтерський метод обліку запасів широко застосовують у

суб'єктів державного сектору економіки, що мають значну облікову номенклатуру запасів, та в централізованих бухгалтеріях. Цей метод поєднує в одному процесі аналітичний облік запасів у бухгалтерії з оперативним обліком на складах, що сприяє поліпшенню обліку матеріалів та посиленню контролю за їх використанням, зменшенню кількості облікових записів з обліку запасів, усуненню дублювання кількісного обліку на складах і в бухгалтерії. Все це значно підвищує оперативність і точність бухгалтерського обліку запасів, знижує його трудомісткість та підвищує ефективність праці облікових працівників.

При цьому методі облік запасів на складах ведуть тільки в натуральних вимірниках, а в бухгалтерії - тільки у грошовому виразі за твердими обліковими цінами у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та груп запасів.

У кінці місяця завідувач складу виводить залишки у цих регістрах і переносить їх з карток складського обліку в «Сальдову книгу (відомість)», яку передає до бухгалтерії. У бухгалтерії залишки матеріалів таксують (розцінюють) за твердими цінами і визначають суму залишків за окремими групами запасів у розрізі матеріально відповідальних осіб. Ці залишки звіряють з даними аналітичного обліку, який ведуть у грошовому вимірнику за тими ж обліковими групами запасів і за тими ж постійними (твердими) цінами. При виявленні розбіжностей у конкретній групі перевіряють первинні документи щодо кількості запасів, які надійшли та вибули, правильності застосування ціни і таксування. Виявлені помилки в аналітичному обліку виправляють методами додаткового записе або «червоного сторно». Помилки у картках складського обліку виправляють коректурним способом. Відхилення від облікових цін, що закономірно з'являються при цьому методі обліку, можуть бути відображені в обліку двома способами. Якщо вони незначні (в умовах стабільності економіки), їх можна зразу ж при надходженні запасів та виникненні відхилень відносити за рахунок відповідних джерел фінансування, тобто списувати на видатки.

Отже, для ефективного управління запасами суб'єкта державного сектору необхідна повна, достовірна інформації про їх наявність, яку може надати правильно організована система управління складським господарством, що генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними системами для ефективного управління матеріальними запасами.

2.3. Організація обліку запасів з використанням інформаційних комп'ютерних технологій

В сучасних умовах використання комп'ютерних технологій відбуваються зміни системи обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких доцільно назвати такі:

- передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування проводок за господарськими операціями, тобто форму бухгалтерського обліку наповнюють специфічними обліковими знаннями),
- паралельне ведення обліку за кількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, які розраховані за різними методиками) [97, с.252].

Система бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору є однією із головних складових загальної системи менеджменту. Процес автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє забезпечити підвищення ефективності облікових процедур, рівня якості й ефективності процесу управління суб'єктом державного сектору.

Вважаємо, що для здійснення раціонального вибору, ефективного впровадження та використання програмного забезпечення автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору необхідно враховувати низку важливих характеристик:

- 1) специфіку діяльності установи (галузь, обсяг робіт тощо);
- 2) характеристику матеріально-технічної бази (наявність достатньої

кількості комп'ютерної техніки і необхідного програмного забезпечення);

3) наявність кваліфікованих фахівців з обліку, які мають досвід роботи з програмними продуктами автоматизованого ведення бухгалтерського обліку в суб'єкті державного сектору.

Суб'єкти державного сектору для того, щоб ефективно працювати повинні не лише «йти в ногу з часом», а й детально та критично аналізувати необхідність і доцільність впровадження конкретних сучасних програмних засобів автоматизації бухгалтерського обліку. Для забезпечення ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку кожному суб'єкту державного сектору необхідно комплексно аналізувати основні характеристики оцінки ефективності програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку:

- технічні характеристики програми, зокрема: швидкість опрацювання інформації та вирішення поставлених завдань, можливість редагування типових форм, форм звітності, відповідно до змін законодавчої бази, забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами установи і захисту інформації, можливість переходу до нової версії програми із забезпеченням цілісної інтеграції даних;
- комерційні характеристики – прийнятна ціна програмного засобу, наявність документації, можливість постреалізаційної технічної підтримки (супровід програмного забезпечення), проведення навчання персоналу, надання консультаційних послуг;
- ергономічні характеристики, серед яких: зручність роботи користувача з програмою (інтерфейс програми), реалізація можливості одночасної роботи із кількома документами тощо [100, с.57] .

Використання суб'єктами державного сектору програмних продуктів для автоматизації системи бухгалтерського обліку дозволяє, не лише забезпечити ефективний процес обліку операцій щодо надання послуг та проведення відповідних розрахунків, а й сформувати цілісну інформаційну систему, використання даних якої дає змогу здійснювати аналіз ефективності функціонування суб'єкта державного сектору, раціонального використання

фінансових та не фінансових активів та своєчасно ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення.

Процес автоматизації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору є складним та комплексним процесом, який передбачає реалізацію етапів визначення цілей, завдань, планування, подальшої реалізації та контролю, що охоплюють усі ділянки системи бухгалтерського обліку [85, с. 143]. Поетапний алгоритм для забезпечення ефективного процесу автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, наведений в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Послідовність забезпечення ефективної автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору України [84, с. 91]

| Етап процесу | Характеристика етапу процесу автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах |
|---------------------|--|
| Перший | Обґрунтування облікової політики у межах нормативної бази. Вибір організаційної форми та форми облікової реєстрації |
| Другий | Формування моделі системи внутрішньогосподарського обліку і контролю діяльності суб'єкта державного сектору |
| Третій | Забезпечення адаптації системи та удосконалення процедур бухгалтерського обліку відповідно до конкретних умов діяльності суб'єкта державного сектору |
| Четвертий | Вибір ефективного програмного забезпечення бухгалтерського обліку, способу обробки, фіксації й архівування інформації. Організація процесу електронного документообігу. |
| П'ятий | Забезпечення формування відповідної кількості автоматизованих робочих місць для працівників бухгалтерії суб'єкта державного сектору |
| Шостий | Реалізація облікової політики і забезпечення ефективного функціонування автоматизованої системи бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору |
| Сьомий | Комплексна оцінка ефективності процесу автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору |

Примітка. Сформовано на основі даних [85, с. 143].

В умовах використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку в суб'єкті державного сектору, технологічний процес обробки облікових даних

передбачає реалізацію таких послідовних етапів:

1) збір та реєстрація первинних даних для здійснення подальшої їх автоматизованої обробки;

2) формування масивів облікових даних на електронних носіях, серед яких: журнал господарських операцій, структура синтетичних та аналітичних рахунків, довідники аналітичних об'єктів, постійної інформації тощо.

Необхідно зазначити, що склад рахунків та їх специфічні особливості мають визначальний вплив на методологію бухгалтерського обліку й, таким чином, впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до неї. Основними особливостями рахунків, які впливають на побудову обліку, є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку, ознаки активності, пасивності та позабалансовості рахунків.

3) отримання за запитом користувача необхідних даних обліку за звітний період у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або шляхом відображенням на екрані дисплея відповідної облікової інформації за потребою користувача [41, с. 139].

Суттєву роль у процесах документального забезпечення відіграє використання програмних продуктів, які враховують специфіку та особливості діяльності і ведення обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору. Найбільш поширеними є програмні продукти з високою гнучкістю та широким спектром можливостей, до яких належать Парус-Бюджет та 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ. Програми дещо відрізняються між собою системними характеристиками та переліком функцій, однак належним чином забезпечують єдину методологію ведення обліку та інтеграцію з мережами органів Державної казначейської служби і банківськими установами.

Так, програма Парус-Бюджет є комплексною системою автоматизації облікових завдань для суб'єктів державного сектору. Ця система розроблена відповідно до вимог бюджетної класифікації та враховує останні зміни у веденні бухгалтерського обліку, які визначені чинним законодавством і

методологією бухгалтерського обліку у державному секторі. Функціональні можливості програмного продукту Парус-Бюджет реалізують за рахунок наявності таких комплексів управління:

1) комплекс управління фінансово-економічною діяльністю охоплює такі підсистеми: планування та фінансування (підготовка, обробка типових форм бюджетного документообігу, розподіл фінансування між розпорядниками бюджетних коштів тощо); бухгалтерського обліку (підготовка, обробка документів первинного й аналітичного обліку, ведення розширеного обліку в розрізі бюджетної класифікації, валютного обліку, обліку відпрацьованого часу); обліку розрахунку заробітної плати; звітності та центру обліку (автоматизація формування, перевірка, аналіз підсумкових бухгалтерських звітів, формування і розподіл між підзвітними організаціями змінених методик та форм звітності, виключення можливості помилок у звітах);

2) комплекс управління матеріально-технічним забезпеченням формується із таких підсистем: управління складським обліком; обліку договорів; централізованого матеріально-технічного постачання; кадрів і штатного розпису; синхронізації даних (централізоване налаштування правил завантаження та обробки інформації, взаємоперевірка нормативно-довідкової інформації, розсилка налаштувань абонентським підрозділам); візуалізації даних – серверний додаток (вибір інформативних показників, вибір форм їх відображення, з'єднання клієнтського місця із серверним додатком системи, відображення динамічних рядів у вигляді діаграм тощо) [105, с.1].

Важливою перевагою програми Парус-Бюджет є те, що використання цього програмного продукту забезпечує спільну роботу великої кількості користувачів в інформаційній обліковій мережі у рамках цієї системи, оскільки кожен клієнт у процесі роботи в програмі Парус-Бюджет має змогу використати будь-які інформаційні дані, до яких він має право доступу, для виконання своїх службових обов'язків незалежно від того, де, коли і ким цю інформацію було внесено у мережу.

Більш сучасним є продукт автоматизації Платформа «jПарус», створений на основі хмарних технологій (cloud computing) та орієнтований на забезпечення не лише облікового процесу, а й ефективного управління діяльністю та мінімізацію витрат на володіння та обслуговування інформаційної технології. Особливістю цієї платформи є робота в середовищі програмного забезпечення, що характеризується лояльністю (безкоштовністю) поширення. Основна перевага застосування «хмарних технологій» в бухгалтерському обліку полягає в тому, що бухгалтерські послуги можуть надавати для суб'єкта державного сектору віддалено. Мова йде не лише про прості облікові операції, як про операції обліково-аналітичного та контрольного характеру. Дистанційна оцінка може бути використана, якщо суб'єкти державного сектору, прагнуть більш активно використати креативні й творчі підходи для пошуку балансу між ресурсним забезпеченням і обсягами послуг, які вони надають, встановлення оптимальних співвідношень зайнятості кадрів тощо. Такі технології корисні для організації безперебійного надання послуг і досягнення економічних вигод передусім завдяки своїй гнучкості та вартості. Доцільно зазначити, що так звана віртуальна бухгалтерська служба може існувати як у самій установі (коли з центрального офісу завдяки використанню її можливостей ведуть облік, контроль і аналіз у віддалених структурних підрозділах), так і за її межами (тобто замовляють обліково-аналітичні чи контрольні послуги у відповідних спеціалізованих фірмах). У випадку використання послуг спеціалізованих фірм у суб'єктів державного сектору відпадає потреба у формуванні високопотужної та дорогої комп'ютерної мережі, наявності відповідних офісних площ, наявності професійних фахівців, в тому числі бухгалтерів-аналітиків, що мають навички програмістів [3, с.180].

Облік запасів реалізують у модулі «Бухгалтерія» системи «Парус-Бюджет». Облік руху запасів (надходження, переміщення, списання) є досить трудомістким для бухгалтера. Полегшити працю бухгалтера щодо відображення руху запасів у облікових регістрах шляхом застосування засобів

автоматизації обліку [95]. Для обліку запасів у модулі “Бухгалтерія” необхідно виконати налаштування переліку запасів (рис.2.5):

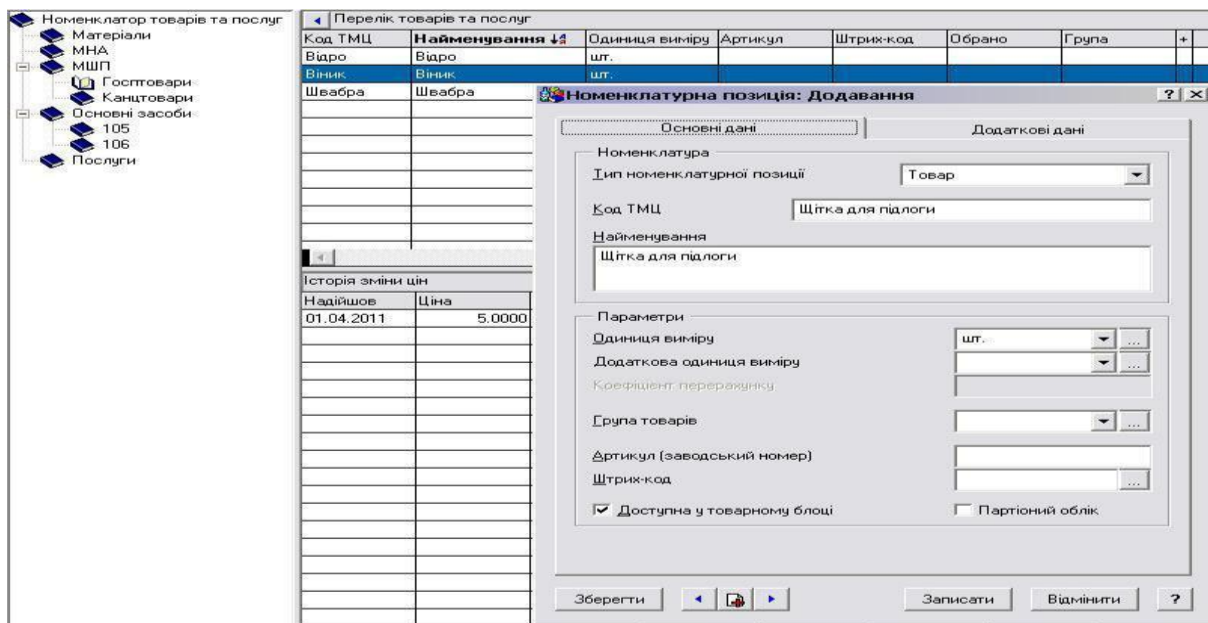


Рис.2.5. Функція налаштування переліку запасів в модулі «Бухгалтерія»

Для відображення надходження та списання запасів використовується розділ Внутрішні документи. В головному меню системи обирають розділ Документи /Внутрішні документи. Цей розділ призначений для реєстрації прибуткових та внутрішніх документів, що фіксують рух запасів в організації (рис.2.6).

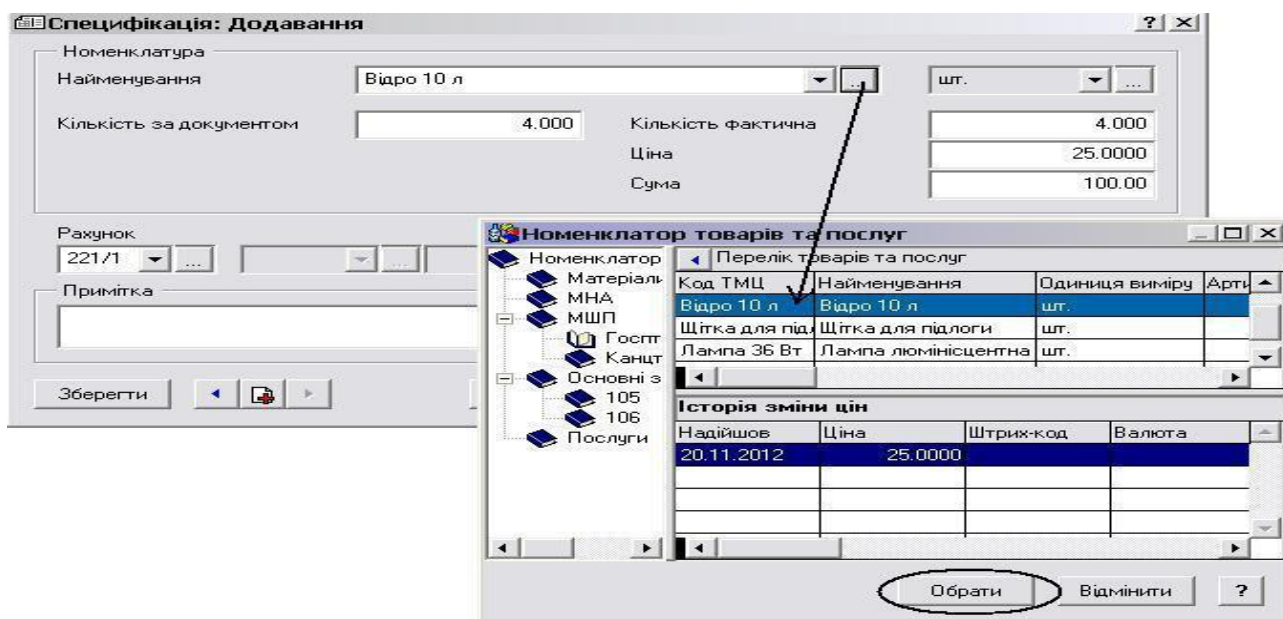


Рис.2.6. Відображення надходження запасів у модулі «Бухгалтерія» системи «Парус-Бюджет».

Передачу (списання) частини запасів в системі можливо виконати декількома способами:

- створити внутрішній документ в розділі Внутрішні документи та відпрацювати його (рис 2.7);
- створити внутрішній документ з розділу Рух матеріальних цінностей;
- створити господарську операцію вручну;
- створити господарську операцію з розділу Рух матеріальних цінностей.

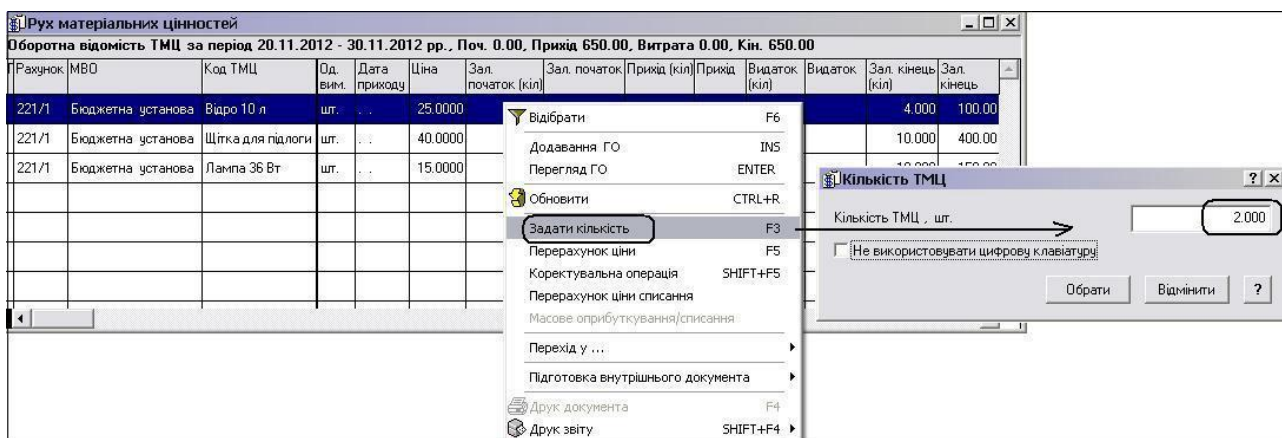


Рис.2.7. Відображення списання запасів у модулі «Бухгалтерія» системи «Парус-Бюджет».

Характеризуючи особливості програми «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України», слід зазначити, що це сучасний програмний продукт для автоматизації обліку в державному секторі, в якому враховані вимоги законодавства і реальна практика діяльності суб'єктів державного сектору різної відомчої приналежності [89, с.230].

Використання програмного забезпечення «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» у системі бухгалтерського обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору дозволяє забезпечити успішний процес автоматизації комплексу таких облікових операцій: 1) облік затверджених кошторисних показників за загальним та спеціальним фондами; 2) облік зобов'язань; 3) облік готівкових і безготівкових операцій; 4) облік розрахункових операцій з постачальниками та покупцями; 5) облік розрахунків

з підзвітними особами; 6) облік податку на додану вартість (ПДВ); 7) облік необоротних активів, запасів і бланків суворої звітності; 8) облік валютних операцій; 9) формування меморіальних ордерів та головної книги; 10) формування регламентованих звітних форм.

Однією з переваг впровадження програмного продукту «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» є те, що для забезпечення зручності роботи користувачів у програмі передбачено можливість використання таких функціональних опцій:

- 1) режим очікування підключення до інформаційної бази;
- 2) формування списків загальних інформаційних баз;
- 3) широка інтеграція з Microsoft Office;
- 4) інтерактивне перепроведення документа (користувач може стежити за процесом виконання проведення документа та оцінювати час, який залишився до завершення операції, завдяки інформації про дату і час документа, що обробляється, яка виводиться на панель стану);
- 5) взаємодія з програмними продуктами “Мережа” та “Кур’єр” Державного казначейства України. Використання програми “1С: Бухгалтерія 8 для бюджетних установ України” дає змогу формувати реєстри, здійснювати друк і запис на зовнішні носії інформації у форматі тієї версії програмного забезпечення Державного казначейства України, яка використовується в установі;
- 6) перезапуск та збереження змін у програмі при завершенні роботи системи [106, с.267].

Особливостями ведення обліку запасів в «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» є:

- облік у розрізі джерел фінансування і КЕКВ;
- облік по партіях;
- налаштування методу обліку собівартості для кожного з рахунків обліку;

- розрахунок собівартості матеріальних цінностей у момент відображення господарської операції;
- гнучке налаштування складу рахунків обліку матеріальних цінностей.

В «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» передбачена можливість ведення договорів з постачальниками та покупцями з урахуванням їх специфікацій – користувачі можуть вказувати конкретні позиції товарів і послуг, які були придбані або продані стороннім контрагентам. Надалі за такими договорами можна буде відстежувати стан платежів і відвантажень за кожною позицією специфікації.

Специфікації з постачальниками договорів заносяться із зазначенням кодів Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016:2010, що забезпечує можливість контролю перевищення граничних сум за кожним кодом. Для договорів з постачальниками окремо враховується відповідність договору кошторисним показникам.

«1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» дозволяє вести взаєморозрахунки у таких розрізах:

- Джерела фінансування;
- КЕКВ;
- Контрагент;
- Договір;
- Документ розрахунків (наявність даного розрізу залежить від функціональних опцій).

На підставі врахування розглянутих вище переваг та недоліків використання двох основних програмних продуктів («1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» та «Парус-Бюджет») для автоматизації обліку в державному секторі необхідно зазначити, що обираючи програмне забезпечення для автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, перевагу варто надати програмному продукту «1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ України»,

використання якого дає змогу більш повно задовольнити професійні потреби персоналу суб'єктів державного сектору у сфері методології обліку, технологічних і програмних рішень та забезпечити зручну можливість обміну інформацією шляхом якісного переходу між різними програмами. Забезпечення раціонального вибору, впровадження і ефективного використання програмних продуктів для автоматизації процедур бухгалтерського обліку є пріоритетним шляхом для забезпечення раціоналізації системи бухгалтерського обліку, удосконалення процесу управління та підвищення ефективності діяльності суб'єктів державного сектору загалом.

Досягнення такого результату можливе лише за умови високого рівня якості програмного забезпечення для автоматизації обліку в державному секторі, що обумовлює потребу обґрунтування, врахування і обов'язкового дотримання компаніями-виробниками таких основних вимог:

- розробка програми для автоматизації системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, використання якої дає змогу підвищити рівень якості облікового процесу й ефективності діяльності суб'єкта державного сектору, шляхом забезпечення дієвого вирішення завдань і реалізації процедур бухгалтерського обліку, достовірного аналізу діяльності установи та ухвалення адекватних управлінських рішень на підставі сформованої економічної інформації забезпечення перманентного удосконалення існуючих програмних продуктів з урахуванням останніх змін методології обліку в державному секторі й оперативного реагування на зміни законодавства;
- реалізація можливості коригування обліковими працівниками системи базових налаштувань (конфігуратора) програмного продукту відповідно до особливостей діяльності конкретного суб'єкта державного сектору;
- наявність єдиного принципу обробки і систематизації первинних документів, системи внутрішньої документації, формування зведеної документації суб'єкта державного сектору;
- формування бази даних, що дає змогу оперативно отримувати інформацію у

електронному вигляді для ефективної реалізації процедур обліку, аналізу та контролю діяльності суб'єкта державного сектору;

- наявність вільного доступу до ресурсів бази оновлення програмного забезпечення автоматизації обліку;
- забезпечення реальної можливості подання електронних форм звітності у вітчизняній системі казначейського обслуговування й обміну даними [89, с.234].

Отже, проблема вибору конкретного програмного продукту для забезпечення ефективної автоматизації облікових процедур у державному секторі економіки є вільною альтернативною кожного суб'єкта, персонал якого повинен обов'язково враховувати особливості його діяльності й інші важливі критерії для здійснення обґрунтованого вибору найбільш відповідного програмного забезпечення та ефективного його використання для автоматизації системи обліку суб'єкта державного сектору.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Первинні документи є основою аналітичного обліку запасів. Безпосередньо на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням запасів суб'єктів державного сектору економіки. Разом з тим суб'єкти державного сектору можуть самостійно розробляти форми первинних документів або вносити зміни до чинних форм із зазначенням у них усіх обов'язкових реквізитів, які передбачені законодавчими і нормативними актами. Але слід зазначити, що форми документів, які самостійно розроблені необхідно обов'язково навести у додатках до наказу про облікову політику.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах обліку у Тернопільському вищому училищі ресторанного сервісу і торгівлі визначений графік оформлення і руху документів з обліку запасів, їх передачі до бухгалтерії для відповідного опрацювання.

При списанні запасів необхідно врахувати напрямок їх використання. Крім того потрібно розмежовувати в обліку запаси залежно від того за рахунок яких джерел коштів вони придбані чи виготовлені. Необхідно вести відокремлено облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, і операцій за рахунок коштів загального фонду. Дотримання такої вимоги реалізується шляхом ведення аналітичного обліку.

Щодо організації обліку запасів в місцях їх зберігання, необхідно визначити в обліковій політиці такі аспекти: зберігати запаси необхідно в спеціально пристосованих для цього приміщеннях; приймання, зберігання, відпуск запасів покладають на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника суб'єкта державного сектору; з метою забезпечення збереження матеріальних запасів, місця їх зберігання повинні бути оснащені охоронними засобами.

Суттєву роль у процесах документального забезпечення відіграє використання програмних продуктів, які враховують специфіку та особливості діяльності і ведення обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору. Найбільш поширеними є програмні продукти з високою гнучкістю та широким спектром можливостей, до яких належать Парус-Бюджет та 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ

3.1. Аналіз запасів суб'єктів державного сектору

В умовах економічної кризи і під впливом інфляційних процесів, у зв'язку з браком бюджетних коштів необхідно систематизувати та вдосконалити методи мобілізації та ефективного використання бюджетних ресурсів через вдосконалення механізмів управління ними. Ефективність управлінських рішень досягається лише при чіткому плануванні, раціональній організації системи бухгалтерського обліку, оперативному контролі та здійсненні факторного аналізу, що забезпечить цільове та ефективне використання бюджетних коштів.

Питання організації та методики економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору економіки досліджені в працях вітчизняних та зарубіжних науковців: Д. А. Панкова, Е. А. Головкової, С. О. Левицької, К. О. Назарової, Т. А. Кумченко, О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко та інших.

Доцільно зазначити, що поза увагою науковців залишилася методика аналізу запасів суб'єктів державного сектору економіки, що для побудови раціональної системи управління ними має актуальне та важливе значення.

На сучасному етапі спостерігається зростання потреби суб'єктів державного сектору економіки у виробничих запасах, яка може бути задоволена екстенсивним (придбанням більшої кількості запасів) або інтенсивним шляхом (більш економним використанням наявних ресурсів).

Найбільш прийнятним і ефективним, особливо в умовах дефіциту бюджетних ресурсів, є другий шлях. Але при цьому слід враховувати, що всі запаси суб'єктів державного сектору економіки можна розділити на дві групи:

- витрати виробничих запасів, які використовують в процесі надання послуг і які можна скоротити без шкоди для задоволення потреби в них та

підвищення якості обслуговування (канцелярське приладдя, господарські матеріали і т.д.);

- витрати, які мають прямий вплив на будь-яку сторону діяльності суб'єктів державного сектору економіки і які безпосередньо пов'язані з підвищенням якості надання послуг.

З огляду на це дотримання режиму економії по щодо виробничих запасів, що використовуються в установі, повинно бути обмежено доцільністю, раціональним їх розподілом і використанням.

Проведення аналізу передбачає алгоритм послідовних організаційних та методичних етапів, до кожного з яких висувається комплекс завдань, що потребують виконання та спрямовані на отримання результатів [58, с.21].

Економічний аналіз є комплексним і системним процесом, який складається з трьох послідовних організаційних етапів: підготовчий, виконавчий і заключний. Кожен з цих етапів поділяється на окремі складові (рис.3.1). Послідовність проходження етапів та їх складових визначає організаційну структуру економічного аналізу суб'єкта державного сектору економіки.

Метою підготовчого етапу є створення умов для раціональної організації аналітичного дослідження. Він включає методичні та організаційні аспекти планування аналітичної роботи, які забезпечують її успішне здійснення.

Завданнями аналізу виробничих запасів і визначення внутрішніх резервів їх ефективного використання є:

- оцінка обґрунтованості заявок на запаси, а також повноти їх задоволення;
- виявлення і вивчення причин недоліків в забезпеченості установи запасами;
- характеристика комплектності та своєчасності надходження запасів;
- дослідження стану зберігання запасів;
- визначення повноти та раціональності використання виробничих запасів;

- пошук внутрішніх резервів підвищення ефективності використання запасів і розробка заходів щодо їх впровадження.



Рис.3.1. Етапи проведення економічного аналізу.

Примітка. Сформовано на основі даних [10, с. 103].

У проведенні аналізу, що здійснюється безпосередньо в самому закладі, провідна роль належить бухгалтерам та економістам. Доцільно зазначити, що в Тернопільському вищому училищі ресторанного сервісу і торгівлі посада економіста не передбачена, тому економічний аналіз діяльності установи проводить облікова служба.

Аналіз запасів суб'єктів державного сектору економіки традиційно ґрунтується на застосуванні методів економічного аналізу.

Під методом економічного аналізу розуміють науково обґрунтовану систему прийомів і способів комплексного, взаємопов'язаного та безперервного дослідження динамічного розвитку виробничих відносин у нерозривній єдності з продуктивними силами господарської діяльності бюджетних установ, розкриття факторів, тенденцій і закономірностей цього розвитку, обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень, виявлення і мобілізації внутрішньогосподарських резервів. Метод економічного аналізу базується на дедукції та індукції та спрямований на:

- розподіл предметів і явищ на частини;
- вивчення і виявлення внутрішніх зв'язків;
- узагальнення і підбиття підсумків господарської діяльності [59, с.97].

В основі методу економічного аналізу лежить система методичних прийомів аналізу господарської діяльності як єдиного цілого та формалізованого опису результатів аналізу у вигляді системи показників.

Зміст методу економічного аналізу господарської діяльності розкривається методичними прийомами його проведення.

Класифікація методичних прийомів економічного аналізу зумовлена різноманітністю, внутрішньою складністю та взаємопов'язаністю сторін та елементів діяльності установ та організацій. Їх поділяють на традиційні, економіко-математичні, евристичні, інші (рис 3.2).

Поєднання відповідних груп методичних прийомів забезпечує ефективність економічного аналізу.

У науковій літературі також виділяють іншу класифікацію методів економічного аналізу. За логікою методи економічного аналізу поділяють на три групи:

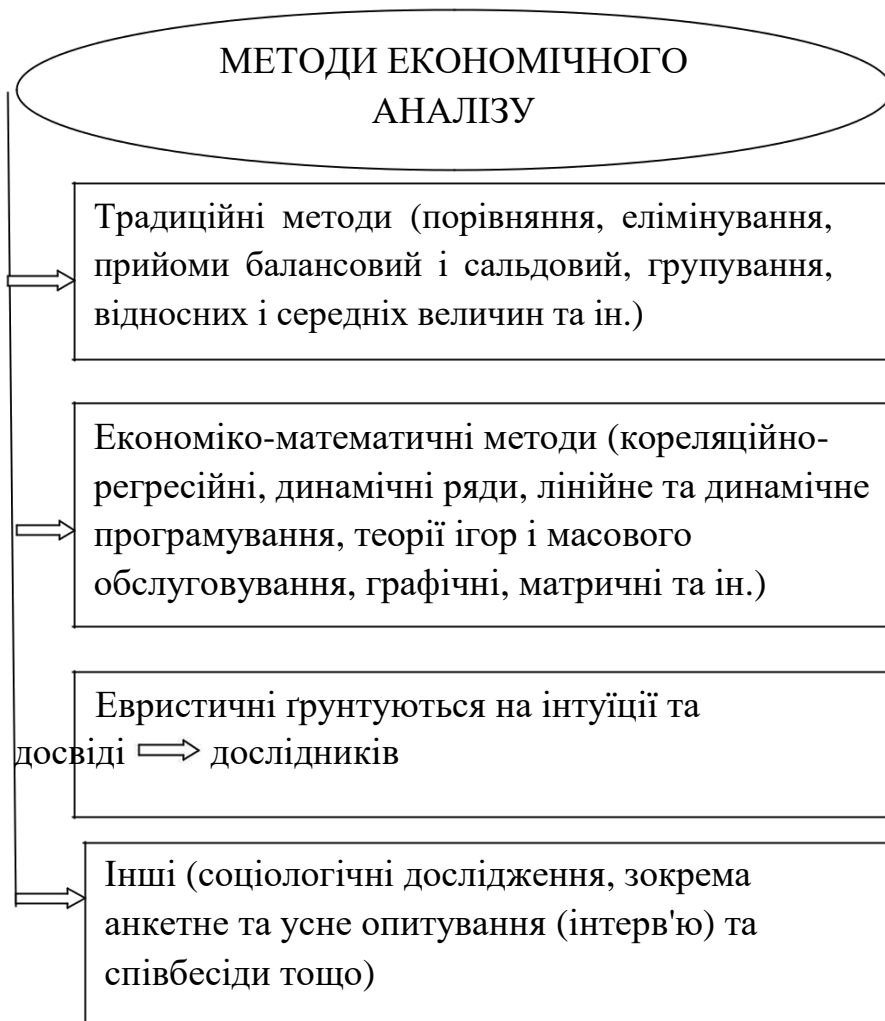


Рис.3.2. Класифікація методичних прийомів економічного аналізу.

Примітка. Сформовано самостійно.

- спеціальні: порівняння, групування, елімінування, деталізація, експертне оцінювання тематичне обстеження, абсолютні та відносні величини, балансовий прийом, сальдовий прийом, економіко-математичні методи;
- загальнонаукові способи: пізнання, аналогія, абстрагування, моделювання, формалізація;
- загальнонаукові підходи: системний, комплексний, ситуаційний, відтворювальний, нормативний, кількісний, адміністративний [109, с.175].

Аналіз запасів суб'єктів державного сектору традиційно ґрунтується на застосуванні: кількісних описових прийомів аналізу (рядів динаміки; середніх величин; коефіцієнтів) та кількісних аналітичних прийомів аналізу (приймів детермінованого факторного аналізу (елімінування)).

Проведення економічного аналізу потребує також розробки і використання системи показників, які б могли забезпечити всебічний розгляд об'єкта аналізу, а саме - оцінити його стан, динаміку та ефективність господарювання. виявити невикористані резерви.

Економічна діяльність суб'єктів державного сектору економіки повинна аналізуватися постійно і періодично - через певні проміжки часу (щомісячно, щоквартально, щорічно, за п'ятиріччя, десятиріччя).

Важливим моментом організації економічного аналізу є визначення його інформаційної бази та перевірка правильності даних.

Ефективний економічний аналіз можна провести лише за умови використання достовірної та оперативної інформації. Залежно від мети аналізу, від періодичності його проведення як джерело інформації може бути використана різноманітна облікова, звітна та нормативна документація.

Для опрацювання зібраних інформаційних матеріалів доцільно використовувати сучасні комп'ютерні програми, насамперед 'Microsoft Excel', 'Microsoft Word', 'Статистика', 'Mathcad' та ін [19, с.30].

Виконавчий етап економічного аналізу передбачає реалізацію розроблених плану, програми, методик, методів аналізу шляхом опрацювання, зведення, групування та вивчення даних про хід і результати діяльності.

На заключному етапі, необхідно підготувати висновки і розробити пропозиції щодо поліпшення фінансово-економічної діяльності об'єкта аналізу, наприклад підприємства чи організації.

Також на завершальному етапі передбачається здійснення заходів щодо використання результатів проведеного аналітичного дослідження. Серед цих заходів слід назвати такі:

- використання резервів та визначення шляхів підвищення ефективності господарювання об'єкта аналізу, які полягають у розробці пропозицій щодо використання виявлених резервів. Це сприяє визначенню пріоритетних шляхів подальшого розвитку, технічному, технологічному переоснащенню підприємства чи організації тощо:

- апробація результатів аналітичного дослідження на практиці. Отримані результати аналізу потребують апробації, тобто практичної перевірки для підтвердження їх правильності, повноти, об'єктивності чи, навпаки, для виявлення недоліків у проведенні дослідження;

- коригування (за необхідності) методики та організації аналізу.

Відбувається шляхом внесення змін у методику та організацію дослідження у разі зміни економічної або політичної ситуації у сфері виробництва, реалізації продукції, фінансів, кон'юнктури фінансового та товарного ринків, а також у випадку перегляду, уточнення, удосконалення методики аналізу тощо;

- характеристика документів з оформлення результатів аналізу.

Результати дослідження мають бути оформлені відповідними документами - науковим звітом, доповіддю-аналізом, доповідною запискою тощо.

- оформлення та передача результатів дослідження здійснюється замовнику аналізу. При цьому формулюються кінцеві висновки, пропозиції, рекомендації із визначенням шляхів їх реалізації. Розробка і подання користувачам аналізу пропозицій щодо використання виявлених резервів з підвищення ефективності господарювання сприятимуть визначенню пріоритетних шляхів подальшого розвитку підприємства, організації, удосконаленню технології та організації виробництва, підвищенню рівня його конкурентоспроможності на зовнішньому і внутрішньому ринках товарів та послуг;

- використання результатів аналізу у прийнятті управлінських рішень та контроль за їх виконанням означає практичну реалізацію виявлених резервів з підвищення ефективності господарювання (висновків, пропозицій, рекомендацій) та у здійсненні контрольних функцій за цим процесом;

- поширення передового досвіду з покращання господарювання. Полягає у вивченні і запровадженні кращих результатів з використання сировини, матеріалів, кадрів, організації виробництва, поставок і збуту продукції, мотивації праці серед працівників, виробничих підрозділів, підприємств тощо. Власне кажучи, це і має бути основною метою і цінністю аналізу.

Отже, виходячи з викладеного вище, можна зробити висновок про те, що заключний етап має надзвичайно велике значення, оскільки впливає на ефективність управління.

При проведенні аналізу запасів на першому етапі доцільно визначити за даними балансу (додаток Г) динаміку залишків запасів протягом року та порівняно з попередніми бюджетними періодами також встановити яку питома частку становлять запаси у складі майна установи та нефінансових активів.

Таблиця 3.1.

Аналіз динаміки та структури активів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки

| № п/п | Показники | 2016 рік | 2017 рік | Відхилення | |
|-------|--|------------------------|------------------------|------------------|-----------------------|
| | | | | абсолютне, грн. | відносне, % |
| 1 | Майна всього, грн. в тому числі | 732360 | 1039502 | 307142 | 41,9 |
| 2 | Нефінансові активи, грн. в % до майна установи | 590083 80,6 | 841008 80,9 | 250925 - | 42,5 0,3 |
| 2.1 | Основні засоби, грн. у% до майна установи у % до не фінансових активів | 153352 20,9 26,0 | 325639 31,3 38,7 | 172287 - - | 112,3 11,4 12,7 |
| 2.2 | Запаси, грн. у% до майна установи у % до не фінансових активів | 436731 59,6 74,0 | 515569 49,6 61,3 | 78838 - - | 18,1 -10 -12,7 |
| 3 | Фінансові активи, грн. в % до майна установи | 142277 19,4 | 186856 18 | 44579 | 31,3 -1,4 |
| 4 | Витрати майбутніх періодів, грн. в % до майна установи | - | 11638 1,1 | 11638 | 100 1,1 |

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Г.

Вартість майна Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі у 2017 році зросла на 307142 тис грн.. або на 41,9% у порівнянні з 2016 роком. В структурі майна найбільшу частку

займають нефінансові активи 80,6 і 80,9 відповідно в 2016 і 2017 роках. У вартості нефінансових активів найбільшу частку займають запаси, хоча їх вартість і зросла у 2017 році на 78838 грн, питома вага – зменшилася на 12,7%. Це пояснюють тим, що зросла вартість основних засобів на 112,3%, оскільки училище покращує матеріально-технічну базу для більш якісного надання освітніх послуг. Вартість запасів становить і найбільшу частку у вартості майна Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі 59,6 у 2016 році і 49,6% у 2017 році.

Структуру майна установи у 2017 році наведено на рис.3.3.

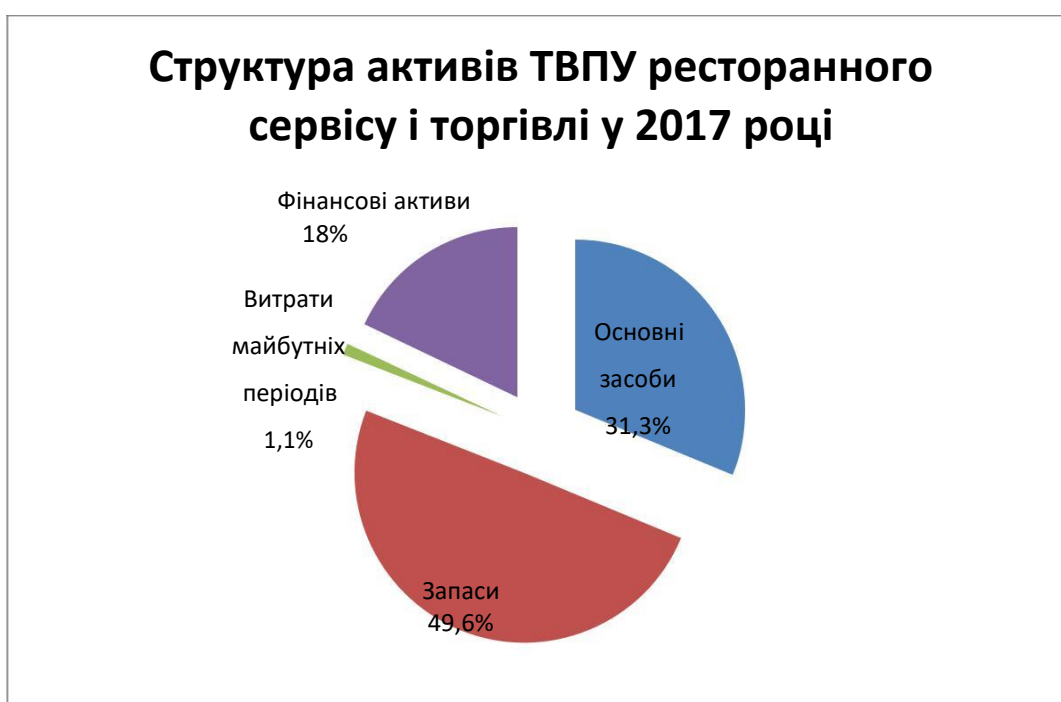


Рис. 3.3. Структура активів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі у 2017 році.

Примітка. Примітка. Розроблено автором за даними додатку Г.

Наступний етап аналізу базується на оцінці показників звітності, у яких додатково розкриваються інформація про наявність і рух окремих видів запасів. Зокрема це розділ IV Приміток до річної звітності, в якому наводять інформацію про залишки запасів та про суму надходження та вибуття запасів протягом звітного року, в тому числі вибуття на потреби установи. На основі цієї інформації доцільно провести горизонтальний і вертикальний економічний

аналіз руху і залишків запасів, розрахувати коефіцієнти надходження і вибуття запасів.

Горизонтальний аналіз динаміки та структури залишків запасів проведемо на основі показників таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Аналіз динаміки та структури запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки

| № п/п | Найменування показників | Залишок на кінець 2016 року | | Залишок на кінець 2017 року | | Відхилення залишків запасів | |
|-------|--|-----------------------------|----------------|-----------------------------|----------------|-----------------------------|------------|
| | | сума, грн. | питома вага, % | сума, грн. | питома вага, % | абсолютне, грн. | відносне % |
| 1. | Продукти харчування | 56759 | 13,0 | 46456 | 9,0 | -10303 | -18,2 |
| 2. | Медикаменти та перев'язувальні матеріали | 2126 | 0,55 | 1000 | 0,2 | -1126 | -52,8 |
| 3. | Будівельні матеріали | 107611 | 24,6 | 171042 | 33,2 | 63431 | 58,9 |
| 4. | Паливно-мастильні матеріали | 1922 | 0,4 | 4917 | 1,0 | 2995 | 155,8 |
| 5. | Тара | 223 | 0,05 | - | - | -223 | -223 |
| 6. | МШП | 235446 | 53,9 | 266296 | 51,7 | 30850 | 13,1 |
| 7. | Інші нефінансові активи | 32644 | 7,5 | 25658 | 5,9 | -6986 | -21,4 |
| | Разом | 436731 | 100 | 515369 | 100 | 78838 | 18,1 |

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Е.

За даними таблиці 3.2. можна зробити такі висновки. Вартість запасів на кінець 2017 року в порівнянні з 2016 роком зросла на 78838 грн. або на 18,1%. Таке зростання залишків запасів викликане зростанням на кінець 2017 року зростанням залишків будівельних матеріалів на 63431 грн. або на 58,9% і МШП на 30850 грн. або на 13,1%. Крім того на кінець 2017 року зросла вартість

залишків паливно-мастильних матеріалів на 2995 грн. або на 155,8%. Паливно-мастильні матеріали займають незначну питому вагу у вартості запасів - 1% на кінець 2017 року. На кінець 2017 року зменшилися залишки продуктів харчування на 10303 грн.(18,2%), медикаментів – на 1126 грн. (52,8%), тари - на 223 грн., інших не фінансових активів – на 69,86 грн. (21,4%). В структурі запасів найбільшу часту займають МШП і будівельні матеріали.

Структуру запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі у 2016-2017 роках наглядно показана на рис.3.4.

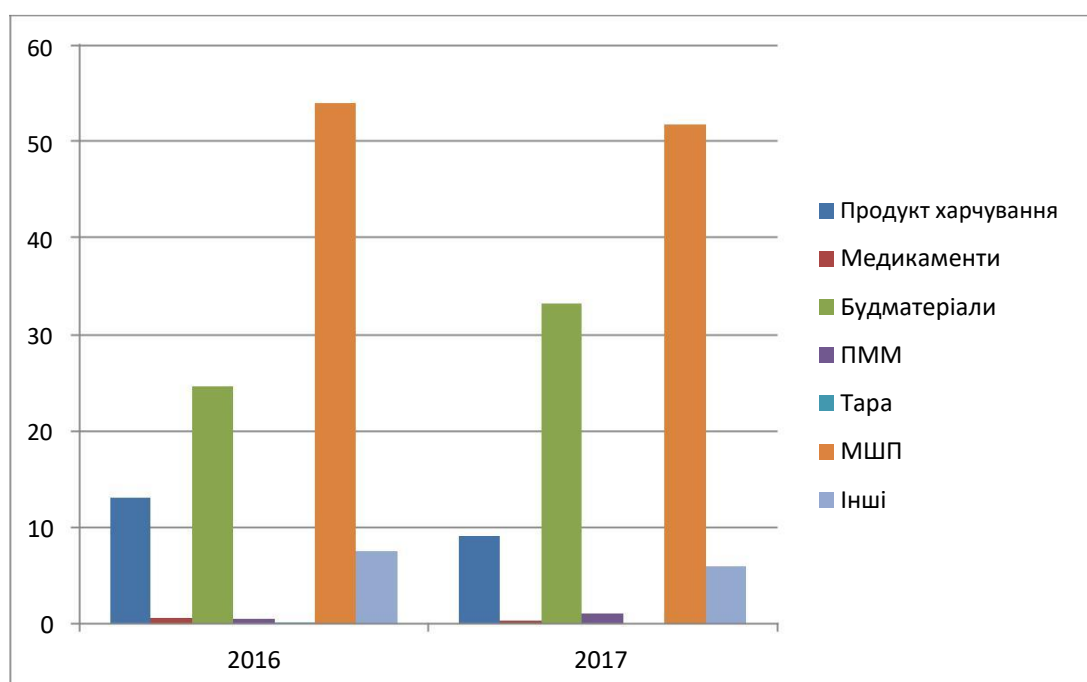


Рис.3.4. Структура залишків запасів у 2016 і 2017 роках.

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Е.

Аналіз руху запасів відбувається з застосуванням формули матеріального балансу:

$$Зп + Зн = Зк + Зв, \quad (3.1.)$$

де, $Зп$ – залишки запасів на початок року;

$Зн$ – надходження запасів упродовж року;

$Зк$ – залишки запасів на кінець року;

$Зв$ – використання та вибуття запасів протягом року.

Провести аналіз руху запасів доцільно розраховуючи коефіцієнти надходження і вибуття (таблиця 3.3). Коефіцієнт надходження запасів визначають, як частку від ділення вартості запасів, які надійшли протягом року до вартості запасів на кінець року.

Коефіцієнт вибуття розраховують шляхом ділення вартості запасів, які вибули протягом року до вартості запасів на початок року.

Таблиця 3.3.

Аналіз руху запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки

| № п/п | Показники | Роки | | Відхилення |
|-------|---|---------|---------|------------|
| | | 2016 | 2017 | |
| 1. | Залишок запасів на початок року | 509471 | 436731 | -68740 |
| 2. | Надходження запасів протягом року | 1063480 | 1031230 | -32250 |
| 3. | Використання та вибуття запасів протягом року | 1019762 | 952592 | -67170 |
| 4. | Залишки запасів на кінець року | 436731 | 515369 | 78838 |
| 5 | Коефіцієнт надходження запасів | 2,44 | 2,00 | -0,44 |
| 6. | Коефіцієнт вибуття запасів | 2,00 | 2,18 | 2,18 |
| 7. | Коефіцієнтом інтенсивності (співвідношення) надходження та витрачання запасів | 1,04 | 1,08 | 0,04 |

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Е.

На основі даних таблиці можна зробити висновки, що коефіцієнт надходження запасів у 2017 році в порівнянні з 2016 роком зменшився на 0,44, а вибуття - зріс на 0,18. Дані коефіцієнти характеризують інтенсивність надходження і вибуття запасів. Зменшення коефіцієнту надходження говорить про нестабільне надходження коштів для матеріального забезпечення.

Важливим завданням аналізу є оцінка витрачання і вибуття запасів. З цією метою використовують вертикальний і горизонтальний аналіз (таблиця 3.4).

На основі даних таблиці 3.4. можна зробити висновки, що в 2017 році запасів використано на 67170 грн. або на 6,6% менше, ніж у 2016. У структурі використаних запасів найбільшу частку займають продукти харчування 69% у 2017 році і 68,7% у 2016 році. Однак в абсолютній сумі їх витрати зменшилися на 43188 грн. або на 6,2%.

Таблиця 3.4.

Аналіз динаміки і структури вибуття запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки

| № п/п | Назва показника | 2016 рік | | 2017 рік | | Відхилення | | Відхилення структури |
|-------|--|------------|----------------|------------|----------------|-----------------|-------------|----------------------|
| | | сума, грн. | питома вага, % | сума, грн. | питома вага, % | абсолютне, грн. | відносне, % | |
| 1. | Продукти харчування | 700575 | 68,7 | 657387 | 69,0 | -43188 | -6,2 | -0,3 |
| 2. | Медикаменти та перев'язувальні матеріали | 2000 | 0,2 | 2126 | 0,2 | 126 | 6,3 | - |
| 3. | Будівельні матеріали | 229431 | 22,5 | 211822 | 22,17 | -17609 | -7,7 | -0,33 |
| 4. | Паливно-мастильні матеріали | 5734 | 0,6 | 6655 | 0,7 | 921 | 16,1 | 0,1 |
| 5. | Тара | 298 | 0,02 | 307 | 0,03 | 5 | 1,7 | 0,01 |
| 6. | МШП | 48395 | 4,7 | 52311 | 5,5 | 3916 | 8,1 | 0,8 |
| 7. | Інші нефінансові активи | 33329 | 3,28 | 21984 | 2,3 | -11345 | -34,0 | 0,98 |
| | Разом | 1019762 | 100 | 952592 | 100 | -67170 | 6,6 | X |

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Е.

Наглядно структуру витрачання запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки показано на рис.3.5.

Оцінка матеріалоспоживання у динаміці проводиться зіставленням коефіцієнтів матеріалоспоживання (відношення обсягу використаних

матеріалів на потреби установи до обсягу наданих послуг) за періодами [37, с.244].

Важливе значення для прийняття управлінських рішень має аналіз джерел придбання та напрямів вибуття запасів із визначенням їх динаміки, структури та структурних зрушень.

Втім, зазначені процедури не дають повної відповіді на питання доцільності придбання запасів та чи може придбання запасів призвести до накопичення зайвих їх залишків на складі установи.

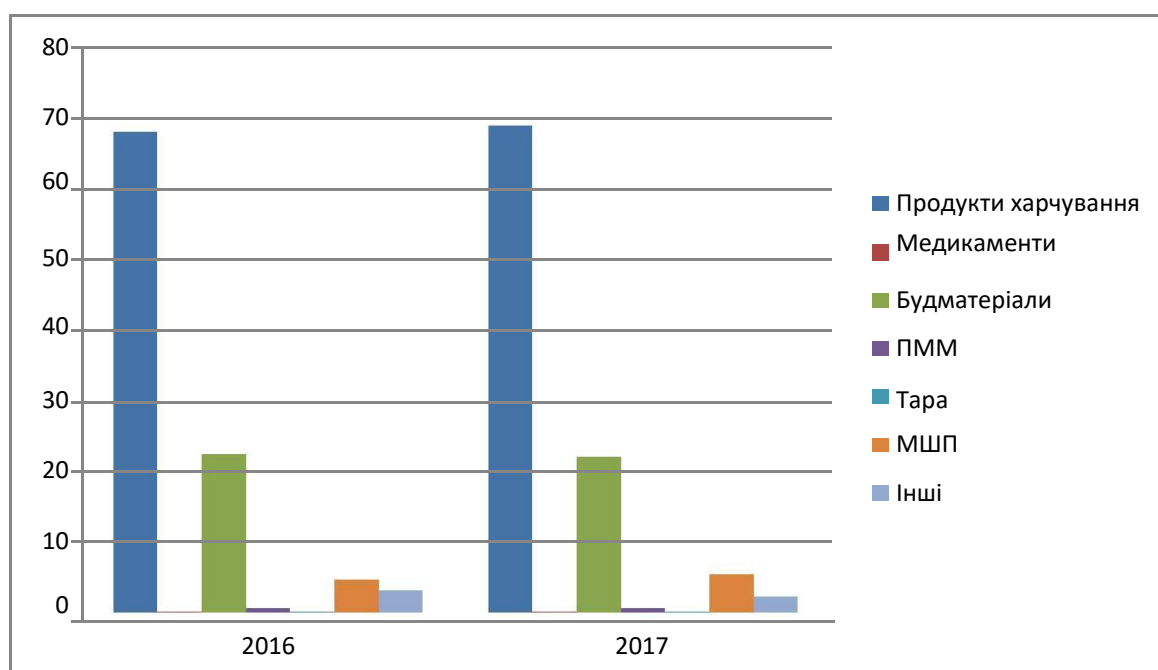


Рис.3.5. Структура витрачання запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі за 2016-2017 роки

Примітка. Розроблено автором заданими додатку Е.

Підсумовуючи, слід підкреслити, що доповнення методики аналізу коефіцієнтом інтенсивності (співвідношення) надходження та витрачання запасів у поєднанні з відношенням залишку запасів на кінець року до їх витрачання дозволяє побачити реалістичну картину наявності та руху запасів суб'єктів державного сектору. У найближчій перспективі доцільним є розробка нових показників для покращення управління бюджетним коштом загалом та запасами зокрема.

3.2. Внутрішній контроль використання і збереження запасів суб'єкта державного сектора

Внутрішній контроль є системою безперервного спостереження за ефективним використанням майна суб'єкта державного сектору, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей [27, с.14].

На сучасному етапі відбувається трансформація внутрішнього контролю в інструмент оцінки ризиків, зміщуються акценти від оцінки ефективності окремих операцій до ефективності діяльності установи в цілому.

В теорії і на практиці можна виділити два основних підходи до організації системи внутрішнього контролю. При першому - завдання, які стоять перед контролем – це оцінка достовірності фінансової інформації, виявлення і попередження порушень та зловживань. Така система внутрішнього контролю необхідна, але затратна і малоефективна, оскільки проводять констатацію фактів, які відбулися і їх не можна змінити. В умовах, що склалися на сучасному етапі доцільний другий підхід – система внутрішнього контролю є одним з ключових інструментів підвищення ефективності діяльності суб'єктів державного сектору, виходячи з цього – внутрішні контролери не цензори, які контролюють діяльність осіб, що приймають рішення, а творці, які виявляють неефективність і визначають шляхи усунення проблем і ризиків з якими зустрічається установа [44, с.57].

Внутрішній контроль в установі необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих підрозділів, а як інструмент управління, чітку систему та безперервний внутрішній процес, який організовує і забезпечує кожний керівник відповідно до специфіки діяльності та поставлених завдань. Доцільно внести корективи до завдань, які виконує внутрішній контроль і виділити такі:

- оцінка ефективності та економічної доцільності операцій та господарських процесів;

- виявлення та оцінка ризиків діяльності суб'єкта державного сектору;
- перевірка достовірності обліку і фінансової звітності;
- забезпечення збереження активів;
- перевірка відповідності діяльності чинному законодавству [96, с.152].

Ключовими завданнями, є саме оцінка ефективності та економічної доцільності операцій та господарських процесів. Внутрішній контроль – не разова подія, а постійний процес застосування контрольних процедур. Життєвий цикл системи внутрішнього контролю складається з таких принципових етапів (рис.3.6.).

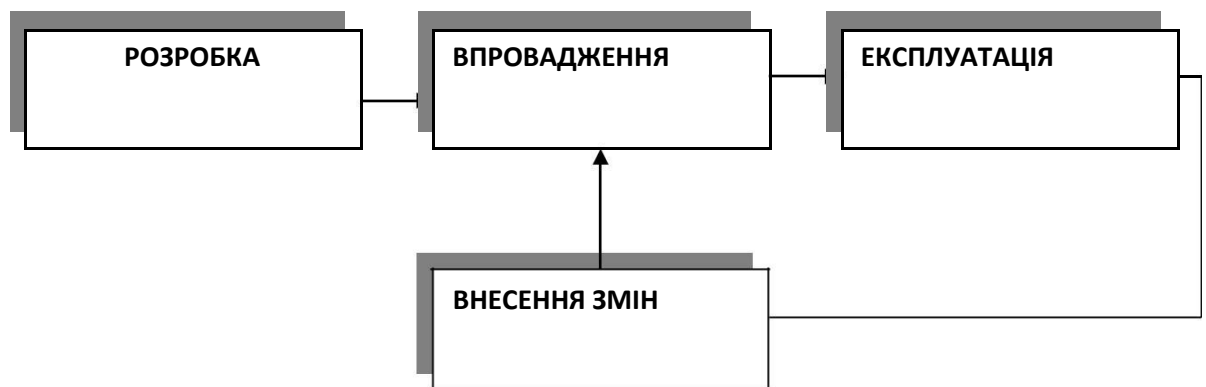


Рис. 3.6. Життєвий цикл системи внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору [50, с.67].

Впровадження системи внутрішнього контролю – це в першу чергу, завдання управлінського персоналу, який несе першочергову відповідальність за його організацію, тому:

- приймає рішення щодо економічності, ефективності та результативності;
- визначає пріоритети, що є менш важливим, а що є релевантним;
- відповідає за діяльність, яку здійснюють з точки зору обсягів та якості послуг;
- відповідає за управління фінансами з точки зору ефективності та результативності рішень, які реалізуються.

«Система внутрішнього контролю є дуже складним і тонким організмом, невід'ємними частинами якого можуть бути абсолютно усі підрозділи суб'єкта державного сектору, усі сфери його діяльності і діяльність кожного працівника.

Система внутрішнього контролю – це своєрідна організація всередині організації» [34, с.10]. При розробці системи внутрішнього контролю доцільно дотримуватись таких вимог:

- надійність – керівництво суб'єкта державного сектору повинно створити належну систему внутрішнього контролю і забезпечити ефективність її функціонування;
- відповідність розмірам і ступеню складності установи;
- регламентація внутрішнього контролю та її залежність від розроблених нормативних актів;
- відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю за інформаційну безпеку та захист інформації.

Побудова належної системи внутрішнього контролю повинна бути здійснена на засадах системності, що передбачає визначення об'єктів, суб'єктів, які виконують контрольні дії, методичного інструментарію реалізації внутрішнього контролю. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Побудову системи внутрішнього контролю доцільно розділити на два паралельні рівні: контроль за діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому, а також окремих процесів діяльності, що зробить систему внутрішнього контролю найбільш ефективною. Для побудови на рівні процесів необхідно побудувати алгоритм, який ґрунтується на регламентації процесів.

Важливим моментом для ефективної системи внутрішнього контролю, як зазначає Р.В. Макєєв, є поділ обов'язків чи функціональної відповідальності. Така ситуація є обов'язковою умовою використання процедур контролю, до яких відносять: санкціонування господарських операцій; їх реєстрація; збереження активів в процесі проведення господарських операцій; періодичне зіставлення майна і розрахунків з даними обліку[50, с. 98-99].

Для створення ефективного зворотного зв'язку між системою управління та системою внутрішнього контролю доцільно, щоб контроль охопив максимально можливу кількість об'єктів, особливо тих, які пов'язані з

ресурсами. Це дозволить надати системою внутрішнього контролю достовірну інформацію про стан об'єктів. Тому необхідно на кожному рівні менеджменту організувати виконання функцій контролю для задоволення інформаційних потреб відповідних рівнів управління.

Внутрішній контроль операцій із запасами здійснюють за такими напрямками: контроль за збереженням запасів, контроль за рухом і використанням запасів, контроль за достовірністю відображення операцій з запасами в обліку та звітності. Завданнями контролю запасів є (рис.3.7).

Метою контролю за збереженням запасів є:

- виявлення фактичної наявності запасів;
- зіставлення фактичної наявності запасів з даними обліку;

перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів

Одним з основних методів і контролю за збереженням запасів є інвентаризація. Більше того, інвентаризація це життєво важливий інструмент для установи, завдяки якому вона має можливість забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інвентаризація - це спосіб виявлення фактичної наявності та стану цінностей на певну дату за допомогою реєстрації вимірювання, зважування і т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних із даними фінансових записів. Інвентаризація - це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком. Інвентаризація - це спосіб перевірки відповідності об'єктів обліку в натурі даним бухгалтерського обліку і підтвердження правильності та достовірності бухгалтерського обліку та звітності. Інвентаризація - інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності.



Рис.3.7. Завдання внутрішнього контролю запасів.

Детально порядок проведення інвентаризації унормовується спеціальним Положенням, затвердженим наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879[70].

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної запасів;
- встановлення надлишку або нестачі запасів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення запасів, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також запасів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та цінностей.

Схематично зміст інвентаризації наведено на рис. 3.8. Ефективність проведення інвентаризації залежить від правильної її організації та

відповідальності осіб, які її проводять.

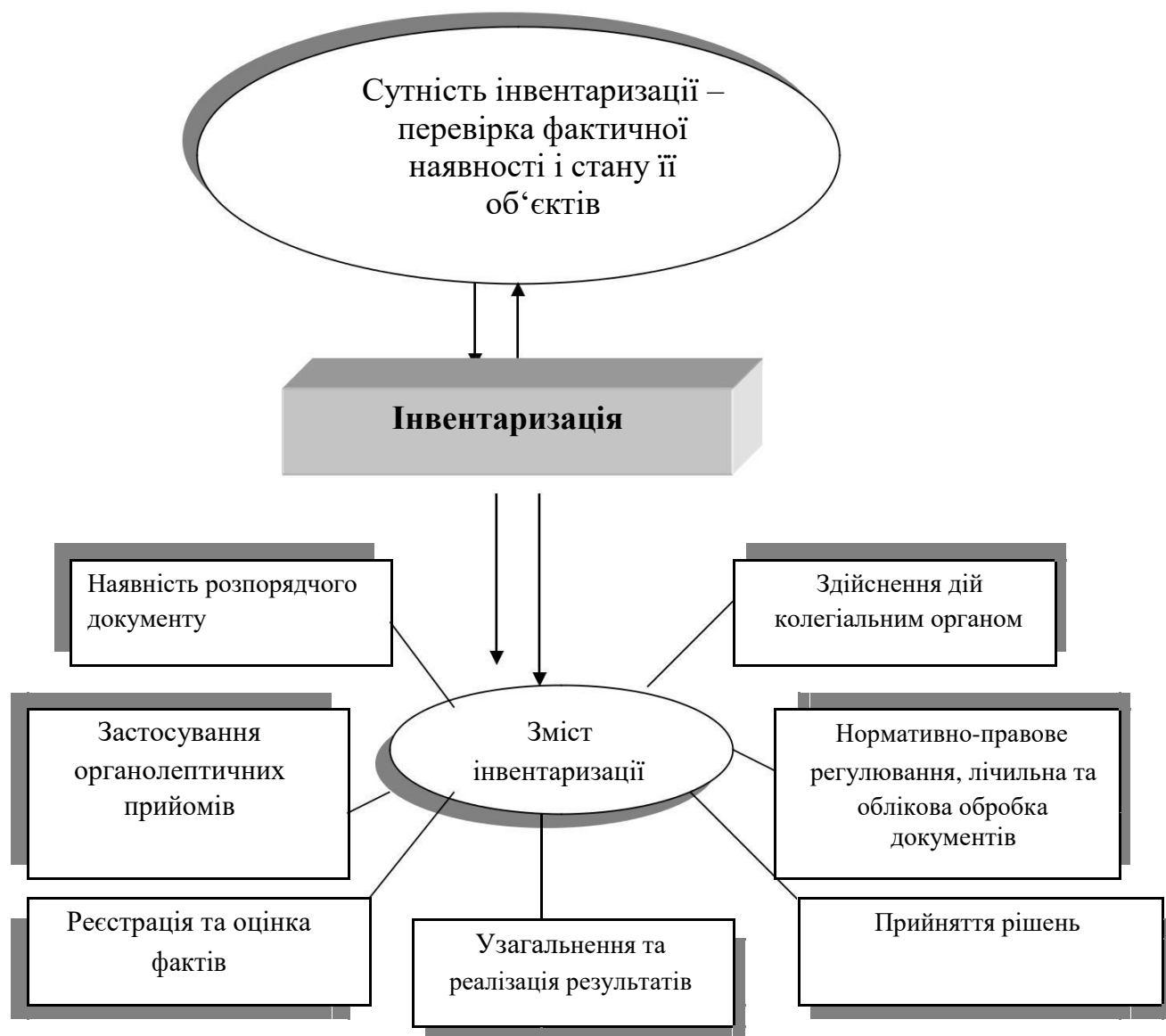


Рис. 3.8. Суть інвентаризації [14, с.147].

Можна визначити такі основні етапи проведення інвентаризації (рис.3.9).

За результатами інвентаризації і співставлення фактичних показників наявності запасів з даними бухгалтерського обліку може бути виявлено:

- відповідність фактичних даних і облікових записів.
- вартісна оцінка фактичного залишку менша від облікової - нестача.
- вартісна оцінка фактичного залишку більша від облікової - надлишок.

Послідовність визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризаційного процесу може бути наступною (рис. 3.10).

При надходженні запасів елементами контролю виступає порядок приймання та оформлення товарно-матеріальних цінностей. Так, матеріально-відповідальні особи проводять перевірку відповідності обсягу, асортименту, цін, якості матеріалів договірними умовами. Контролюючи повноту оприбуткування запасів, перевіряють первинні документи, записи в регістрах бухгалтерського обліку, а також проводять зустрічні звірки шляхом зіставлення окремих прибуткових документів з документами постачальника на предмет відповідності даних про назви постачальника, номери документа, дати, асортимент, ціни, кількість, вартість, ПДВ, суми до сплати [48, с.175].

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування запасів при проведенні внутрішнього контролю вивчають правильність їх оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання запасів, їх розподіл на групи, облік та розподіл відхилень від облікових цін) та переоцінки.

При проведенні внутрішнього контролю запасів необхідно перевірити стан дотримання норм їх витрачання та їх врахування при обґрунтуванні бюджетних асигнувань. Норми запасів визначають у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу суб'єкта державного сектору (в днях або процентах до річного споживання). Доцільно перевірити порядок розрахунку норм, а також оцінити стан їх дотримання одним із найбільш прийнятних способів (контрольний замір, зважування тощо).

При перевірці документів на витрачання запасів особливу увагу звертають на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та відповідно до норм і порядку оформлення документів. Перевірці також підлягають записи в накопичувальних відомостях з витрачання матеріалів та облікових регістрах (меморіальний ордер № 13).

Етапи інвентаризації запасів

Підготовчо-організаційний

- складається наказ, де конкретизується зміст, обсяг, порядок та строки інвентаризації, а також персональний склад інвентаризаційної комісії
- проводиться інструктаж комісії та забезпечують організації її роботи

Процедурний

- комісією в присутності матеріально відповідальної особи здійснюється перевірка фактичної наявності товаро-матеріальних цінностей, дані про їх фактичну наявність заносяться до інвентаризаційного опису, описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальна особа

Порівняльно-аналітичний

- результати перевірки звіряються з обліковими даними

Підсумково-результативний

- пропозиції щодо врегулювання виявлених під час інвентаризації розбіжностей фактичної наявності товаро-матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку подаються на розгляд керівнику підприємства, котрий приймає кінцеве рішення

Стягнення заповідяної шкоди

- розроблення заходів щодо відшкодування нестач запасів

Рис.3.9. Етапи проведення інвентаризації запасів.



Рис.3.10. Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації запасів в обліку суб'єкта державного сектора [14, с.148].

Здійснюючи контроль за правильністю обліку запасів на складі ретельно досліджують записи в Книзі складського обліку матеріалів М-17. На основі прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа щоденно записує в Книгу кількість матеріалів з виведенням залишку після кожного запису. Працівники бухгалтерії з метою поточного контролю за збереженням матеріальних цінностей систематично повинна контролювати надходження і використання запасів, які є на складі, а також звіряти записи з обліку із записами, що ведуться на складі [27, с.302].

Найбільш типовими помилками, які виявляють при проведенні контролю за операціями з запасами суб'єкта державного сектора є: помилки в дотриманні і використанні методики обліку запасів, тобто відсутність первинних документів і обов'язкових реквізитів в них; виправлення в бухгалтерських проводках внесені без оформлення, відповідних довідок; використовуваний варіант розрахунку не відповідає варіанту, передбаченому облікової політикою організації; відсутні договори про матеріальну відповідальність осіб; не дотримуються терміни проведення інвентаризації матеріальних запасів; не підтверджуються сальдо по рахунках Головної книги, даним синтетичного та аналітичного обліку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Аналіз запасів проводять з метою збільшення ефективності їх використання. Обсяг та асортимент запасів повинен в повній мірі забезпечувати ефективну діяльність суб'єкта державного сектора.

Проведений аналіз дає можливість оцінити ефективність використання запасів Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі, а також потреби закладу у матеріалах.

Оцінка забезпеченості установи запасами полягає у аналізі динаміки та структури матеріалів, а також коефіцієнтному аналізі.

Важливою умовою збереження і ефективного використання запасів є належним чином організований внутрішній контроль. Внутрішній контроль є

системою безперервного спостереження за ефективним використанням майна суб'єкта державного сектору, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. В даному розділі обґрунтовано необхідність розуміння такого контролю як інструменту управління, чіткої системи та безперервний внутрішній процес, який організовує і забезпечує кожний керівник відповідно до специфіки діяльності та поставлених завдань.

Внутрішній контроль операцій із запасами здійснюють за такими напрямками: контроль за збереженням запасів, контроль за рухом і використанням запасів, контроль за достовірністю відображення операцій з запасами в обліку та звітності.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження організації та методики обліку, аналізу і контролю запасів суб'єктів державного сектору Тернопільського вищого професійного училища ресторанного сервісу і торгівлі можна зробити такі висновки.

1. Запаси є одним із видів нефінансових активів суб'єктів державного сектору терміном використання до одного року або операційного циклу, які належать установі і забезпечують її належне функціонування і виконання нею визначених завдань. Особливою умовою функціонування запасів в невиробничій сфері є те, що по мірі їх витрачання ці об'єкти повністю вибувають з обігу. Крім того, частка споживання запасів у суб'єктів державного сектору в загальному обсязі витрат значно нижче, ніж у виробництві. Але в той же час, запаси в суб'єктів державного сектору, як і в сфері матеріального виробництва, відіграють важливу роль в забезпеченні нормальної їх діяльності, наданні послуг належної якості.

2. Питанням оцінки запасів приділяють значну увагу, оскільки воно відіграє значну роль при формуванні облікової політики суб'єкта державного сектору. При розгляді руху запасів суб'єкта державного сектору доцільно відзначити, що оцінку запасів здійснюють на трьох етапах:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання звітності.

3. Вибуття запасів суб'єктів державного сектору оцінюють за такими методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). В роботі розглянуто переваги і недоліки різних методів оцінки запасів. Доцільно зазначити, що для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Разом з тим у чинному законодавстві нема заборони

одночасно застосовувати у одній і тій же установі кількох методів для оцінки вибуття різних за призначенням запасів. Щоб використовувати в установі більше ніж один метод, потрібні серйозні підстави (наприклад, велика різноманітність номенклатури запасів та значна кількість запасів принципово різного призначення). У такому разі застосування кількох методів у одній установі є допустимим. Однак, цей факт обов'язково повинен бути зафіксований і належним чином обґрунтований у наказі про облікову політику установи

4. У Тернопільському ВПУ ресторанного сервісу і торгівлі застосовують метод ФІФО. Перевагами даного методу оцінки є його простота у використанні, він забезпечує відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, максимально наближеною до реальної ринкової.

5. Управління запасами - це складний комплекс заходів, спрямований на забезпечення максимально високого рівня обслуговування при мінімізації поточних витрат, пов'язаних з утриманням запасів. В сучасних умовах необхідно вдосконалити такі функції управління запасами, як облік, аналіз і контроль.

6. На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що правильне документування обліку запасів сприяє уникненню зловживань та недоцільності їх використання. Первинні документи є основою аналітичного обліку запасів.

Безпосередньо на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням запасів суб'єктів державного сектору економіки. Разом з тим суб'єкти державного сектору можуть самостійно розробляти форми первинних документів або вносити зміни до чинних форм із зазначенням у них усіх обов'язкових реквізитів, які передбачені законодавчими і нормативними актами. Але слід зазначити, що форми документів, які самостійно розроблені необхідно обов'язково навести у додатках до наказу про облікову політику.

7. Ведення складського обліку доцільно вести автоматизовано. При чому всі звіти та облікові реєстри створюються автоматизовано та можуть бути

надруковані на паперових носіях або ж передані в бухгалтерію автоматично , що значно полегшує облік запасів та підвищує його якість і оперативність.

8. В сучасних умовах використання комп'ютерних технологій відбуваються зміни системи обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Суттєву роль у процесах документального забезпечення відіграє використання програмних продуктів, які враховують специфіку та особливості діяльності і ведення обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору. Найбільш поширеними є програмні продукти з високою гнучкістю та широким спектром можливостей, до яких належать Парус-Бюджет та 1С:

Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ. На підставі дослідження переваг та недоліків використання двох основних програмних продуктів ("1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України" та "Парус-Бюджет") для автоматизації обліку в державному секторі необхідно зазначити, що обираючи програмне забезпечення для автоматизації системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, перевагу варто надати програмному продукту «1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ України», використання якого дає змогу більш повно задовольнити професійні потреби персоналу суб'єктів державного сектору у сфері методології обліку, технологічних і програмних рішень та забезпечити зручну можливість обміну інформацією шляхом якісного переходу між різними програмами.

9. В сучасних умовах необхідно вдосконалити внутрішній контроль суб'єктів державного сектору. Внутрішній контроль в установі необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих підрозділів, а як інструмент управління, чітку систему та безперервний внутрішній процес, який організовує і забезпечує кожний керівник відповідно до специфіки діяльності та поставлених завдань. Доцільно внести корективи до завдань, які виконує внутрішній контроль і виділити такі:

- оцінка ефективності та економічної доцільності операцій та господарських процесів;

- виявлення та оцінка ризиків діяльності суб'єкта державного сектору;
- перевірка достовірності обліку і фінансової звітності;
- забезпечення збереження активів;
- перевірка відповідності діяльності чинному законодавству.

Ключовими завданнями, є саме оцінка ефективності та економічної доцільності операцій та господарських процесів.

Внутрішній контроль операцій із запасами необхідно здійснювати за такими напрямками: контроль за збереженням запасів, контроль за рухом і використанням запасів, контроль за достовірністю відображення операцій з запасами в обліку та звітності.

Отже, удосконалення обліку, аналізу і контролю запасів необхідно здійснювати з урахуванням сьогочасних тенденцій щодо використання комп'ютерних інформаційних технологій, розроблення нових та вдосконалення чинних форм первинних документів для обліку запасів суб'єктів державного сектору, внесення змін до чинного законодавства з питань обліку запасів, вдосконалення методики економічного аналізу і розроблення сучасної концепції внутрішнього контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ / О. В. Адамик. // Наука молода. – 2015. – №23. – С. 120–129.
2. Адамик О. В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку/ О. В. Адамик. // Наука молода. – 2015. – №23. – С. 120–129.
3. Адамик О.В. Інструменти «хмарних обчислень» як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах / О.В Адамик // Економічний аналіз: зб. Наук. Праць. – Тернопіль, 2015. – Т. 19, № 2. – С. 179-184.
4. Антонець А. О. Інформаційне забезпечення контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / А. О. Антонець, І. П. Пилипчук. – 2015. – №21.– С. 66.
5. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник./ Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. – Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013– 264 с.
6. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П.Й. Атамас — К.: Центр учбової літератури, 2009. - 288 с
7. Багров В.П. Економічний аналіз: Навч. посібник / В.П. Багров, І.В. Багрова. – К.: ЦУЛ, 2006. – 160 с.
8. Бенько М. М. Особливості та структурна схема організації бухгалтерського обліку в автоматизованій формі./М.М. Бенько // Бізнес Інформ.- 2011.- № 4.- С. 100–102.
9. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М.М. Бенько; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К.: КНТЕУ, 2010. – 335 с.
10. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К.: ЦУЛ, 2008. – 344 с
11. Бондаренко Н. М. Особливості обліку запасів у бюджетних установах /Н.М. Бондаренко.// Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. - Випуск 16, частина 1 . – С17-21.

12. Бутинець Т. А. Вплив автоматизації обліку на фальсифікацію документів та бухгалтерських записів/Т.А. Бутинець // Вісник ЖІТІ.–2002.– № 14.– С. 62-65.
13. Бутинець Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку. Курс лекцій: [навчальний посібник] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф Контроль і ревізія :Підручний./ [Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г.Виговська, Н.І. Петренко]/За ред.. проф.. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир:ПП «Рута», 2006. – 560 с.
15. Бухгалтерський облік і контроль державного сектора в умовах модернізації управління державними фінансами: моногр. /за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 585 с.
16. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : [навч. посіб.] / [Є. Шара, О. Андрієнко, Л. Жидеєва]. – К. :Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
17. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу :
18. Ватуля І. Д. Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко. – Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
19. Вейкрута Л. С. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємств / Л. С. Вейкрута, З. Л. Бандура // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. - 2012. - N 722. - С. 28-31.
20. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Ю. А. Верига. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
21. Войтюшенко Н.М., Інформаційні системи і технології в обліку: навч.посіб./Н.М. Войтюшенко - Донецьк: ДонНУЕТ, 2009 – 340с.
22. Вуйців М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем / М. М. Вуйців. // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №104. – С. 267
23. Гора О. Б. Інформаційні системи контролю за виконанням державних

- рішень / О. Б. Гора // Реєстрація, зберігання і обробка даних. – 2014. – № 4. – С. 43-50.
24. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1.-С.34-41.
25. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навч. посіб./Р.Т. Джога — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
26. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: Навч. посіб.– 2-е вид., перероб. і доп./ Л.В. Дікань – К.: Знання, 2007.– 327 с.
27. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах: Підручник./Л.В. Дікань – Х.: ВД «ІНЖЕК».– 2010.– 408 с.
28. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання/ Дікань Л. В., Дейнеко Є. В. // БІЗНЕСІНФОРМ.- 2013.- №10.- С.296-300.
29. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О. О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. — 2012. — № 3 (61). —
30. Друкер Питер Постэкономическое общество/| Питер Друкер. Под ред. В.Л.Иноземцева.- М.: Academia, 1999. -640 с.
31. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
32. Зорій Н. М. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / Н. М. Зорій. // Фінансовий простір. – 2015. – №1. – С. 151.
33. Канєв Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах/Т.В. Канєв, - К.: Книга, 2004. – 180 с.
34. Калюга Є. В. Фінансово – господарський контроль у системі управління: Монографія./Є.В. Калюга – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002.- 360с.

35. Карпенко Н. Г. Проблемні питання обліку запасів бюджетних установ/ Карпенко Н. Г.// Науковий вісник Ужгородського національного університету. - 2017.- Випуск 16, частина 1. –С.121-124.
36. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб./О.В. Клименко. - Київ: Центр навчальної літератури, 2008. - 320 с.
37. Кондратюк І. Аналіз запасів бюджетної установи за даними форм фінансової звітності / І. Кондратюк. // Економічний аналіз. – 2013. – С. 242–245.
38. Крот Ю. МШП – старі знайомі «під новим соусом» / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – С. 12–20.
39. Крута Л. Запаси і нові рахунки бухобліку: знаходимо відповідності / Л. Крута, С. Соколова // Новий бюджетний облік. – 2017. – С. 13–14.
40. Кужельний , М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.
41. Ларікова Т. В. Сучасні інформаційні технології в обліковому механізмі бюджетних установ/ Т. В. Ларікова. // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2016. – №19. – С. 139
42. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: монографія / С. О. Левицька; Укр. держ. ун-т водн. госва та природокористування. - Рівне :КВНУ, 2004. - 233 с.
43. Лиско Н. А. Державне регулювання бухгалтерського обліку із застосуванням інформаційних технологій / Н. А. Лиско. // Економічний аналіз. – 2012. – №7. – С. 77
44. Лиско Н. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України / Н. Лиско // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2011. – № 130. – С. 57-58.
45. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник./О.В. Лешиленко – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 528 с.
46. Ловська І. Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі / І. Д. Ловська. // Управління ринком. – 2014. –

№9. – С. 81.

47. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: [навчальний посібник] /М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: Видавець Стародубець В. О., 2002. – 178 с.

48. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки: навч. Посіб / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287с.

49. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Випуск 1 (2). – 2015. – С. 33-38.

50. Макеев Р.В. Постановка системы внутреннего контроля:от проверок отчетности к эффективности бизнеса /Р.В. Макеев. – М.: Вершина, 2008. – 296с.

51. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В. Ф. Максимова // Бізнес Інформ. — 2014. — № 7. — С. 230–234.

52. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. — Львів : Львівська комерційна академія, 2014. — Вип. 16. — С. 217–221.

53. Мельниченко І. В. Запаси бюджетних установ: окремі питання відображення в обліку/ І. В. Мельниченко// Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2015. – Вип. 3.- С.62-67

54. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків: Наказ Міністерства фінансів України 21 грудня 2016 року N1127

55. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 року № 11. — Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>

56. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник./ Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси»[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83
58. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник: вид. 2-ге, перероб. та доп./Є.В. Мних - К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
59. Назарова К. О. Аналіз діяльності бюджетних установ : навч. посіб. / К. О. Назарова, Т. А. Кумченко; За заг. ред. Г. О. Кравченко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К. : КНТЕУ, 2006. - 208 с.
60. Наказ «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»//[Електронний ресурс]–Режим доступу:
61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 // [Електронний ресурс] – Режим доступу:
62. Норд Г. Л. Нормативно-прапове забезпечення обліку доходів спеціального фонду закладів освіти III-IV рівнів акредитації / Г. Л. Норд, Н. О. Руденко. // Наукові видання: Економіка. – 2012. – №177. – С. 59–66.
63. Олійник А. П. Сучасні методи обліку запасів/А.П. Олійник. - Економічні науки».Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч. 2. – 2012.-С.123-127.
64. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В.О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
65. Офіційний сайт корпорації «Парус» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://parus.ua>.
66. Палахтій Т. Ф. Порядок оцінки запасів: проблеми та шляхи їх вирішення / Т. Ф. Палахтій. // Таврійський державний агротехнологічний університет. – 2014. – № 18. - С. 292–298.

67. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація. Монографія / В.П. Пантелєєв. – К.:ДП «Інформаційно – аналітичне агентство», 2008. – 491 с.
68. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.
69. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
70. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
71. Попадюха Н. Особливості комп'ютеризації бухгалтерського обліку та вибору програмного забезпечення/ Н. Попадюха // Міжнародний збірник наукових праць.— 2009. — №2 (14) [Електронний ресурс]. — Режим дост.:
72. Посилаєва К.І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / К.І. Посилаєва, Ю.О. Крот // Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2011. - № 8. – С.17-21.
73. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
74. Пушкар М.С. Теорія пізнання в розвитку науки про контроль: Монографія./М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с.
75. Рапинець В. І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій / В. І. Рапинець. – Тернопіль, 2007. – 502. с.
76. Рожелюк В. М. Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті : конспект лекцій / В. М. Рожелюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 58 с.
77. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. –

№3. - .С. 88-91.

78. Романченко Ю.О. Облік у бюджетних установах: стан і перспективи розвитку//Облік і фінанси АПК. – 2011.-№1- [Електронний ресурс] — Режим доступу:<http://www.nbuuv.gov.ua/>

79. Свирко С. В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине / С. В. Свирко // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №21(315). – С. 53-64.

80. Свирко С. В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С. В. Свирко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ, 2012. — Вип. 19. — С. 360–369.

81. Свирко С. В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С. В. Свирко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2 (IV). – С. 36– 42.

82. Свирко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / Свирко С.В. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

83. Свирко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції /С.В. Свирко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5(III). – С. 23–34.

84. Скалюк Р. Забезпечення ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України /Р.Скалюк.//Вісник ТНЕУ. – 2010. – 2015. - С.89-96.

85. Сисюк С. В. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. — 2009. — № 1 (20). — С. 142–146

86. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2001-2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

87. Сушко Н. Запаси: бухгалтерський облік згідно НП(С)БО123 / Н. Сушко. // Баланс-бюджет. – 2015. – № 12.- С. 19–26.
88. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібн. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2009. – 187 с
89. Тимейчук Т.Б. Аналіз можливостей програмного забезпечення автоматизації обліку в бюджетних установах / Т.Б. Тимейчук // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування – 2010 – №1 (49) – С.228-234.
90. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій бюджетних установ, затвердженого наказом МФУ від 26.06.2013 р № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/tipova-koresp-subrahubkiv/>
91. Ужва А. М. Організація та ведення обліку виробничих апасів в інформаційному середовищі / А. М. Ужва, Т. Ю. Гасяк. // Наука й економіка. – 2013. – №4. – С. 149.
92. Уткін Ю.А. Курс бухгалтерського обліку за допомогою програми 1С: Бухгалтерія 7.7 для України./Ю.А.Уткін – Харків: Тора-Кагі, 2003.-175 с.
93. Ушаков Г. І. Аналіз виконання кошторисів витрат, контроль і ревізія в бюджетних установах : [навч. посіб.] / Г. І. Ушаков. - К. : СВТ , 2002.- 309 с.
94. Фаріон А.І. Удосконалення та впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / А.І. Фаріон // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно- технічного університету, м.Кам'янець – Подільський. Випуск 22, Том 2. Економічні науки, м. Кам'янець-Подільський, 2014. - С.241-246.
95. Федоренко Ю. Обліковуємо запаси у програмі «Парус» [Електронний ресурс] / Ю. Федоренко. – 2013. – Режим доступу до ресурсу:
96. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М.

Футоранська // Фінанси України: Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал . – 2013. – № 9. – С. 151 – 158.

97. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. — 2013. — № 3 (20). — С. 251–256.

98. Хорунжак Н. М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі економіки: переваги та недоліки / Н. М. Хорунжак // Вісник Одеського національного університету. Серія :Економіка. Том 20. – 2015. – №2. С.189-192.

99. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії : Збірник наукових праць. Серія економічна. Випуск 36. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011.– С. 418 – 423.

100. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: Монографія./Н.М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.

101. Чемерис О. М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]./О.М.Чемерис — Режим доступу : <http://www.academy.gov.ua>.

102. Черкашина А. В. Автоматизація первинного обліку з використанням сучасних інформаційних технологій / А. В. Черкашина // Управління розвитком. – 2011. – № 23(120). – С. 8–11.

103. Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна // Фінанси України. – 2014. – № 10. – С. 15-311

104. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.

105. Шабельник Т.В. Переваги і можливості програмного продукту Парус-Бюджет / Т.В. Шабельник, Т.В. Крива [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/7_NMIW_2009/Matemathics/42132.doc.htm

106. Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій / О. І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 267– 269.
107. Шигун М. М. Комп'ютеризація діяльності контролерів // Вісник ЖДТУ.– 2003. – № 4(26).– С. 257-260
108. Яремко С. А. Застосування інформаційних систем і технологій в контрольно-ревізійному процесі як запорука його удосконалення та ефективного функціонування / С. А. Яремко, Ю. М. Данильчук – Луцьк: Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, 2008. – (4). – С. 291
109. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації / О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету: Економічні науки. – Запоріжжя: ЗНУ, 2008. – №1. – С. 174- 180.
110. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Р. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія.- 2014. - Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.
111. Яцишин, С. Р. Об'єктивна необхідність та нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.] – Тернопіль, 2009. – С. 30-34.
112. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118.
113. Яцишин, С. Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / Світлана Романівна Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали

VII міжнародної науково-практичної конференції [Львів, 16-17 травня 2014 р.] / [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.]. – Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152.

114. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / Світлана Романівна Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.] – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С. 181-182.