

Тема: Облік запасів

План

- 1. *Поняття та оцінка запасів***
- 2. *Документальне оформлення операцій і характеристика рахунків, призначених для обліку наявності та руху запасів***
- 3. *Облік виробничих запасів***
- 4. *Облік тварин на вирощуванні та підгодівлі***
- 5. *Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів***
- 6. *Облік матеріалів і продуктів харчування***
- 7. *Облік готової продукції***
- 8. *Аналітичний облік запасів***
- 9. *Інвентаризація запасів***

1. Поняття та оцінка запасів

У процесі діяльності бюджетних установ у складі інших їхніх оборотних активів у кругообігу беруть участь запаси.

Запаси - це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси визначено в "Інструкції з обліку запасів бюджетних установ", затвердженої Наказом ДКУ від 08.12.2000 р № 125.

Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання запасу.

За функціональною роллю в господарській діяльності бюджетних установ запаси поділяють на такі групи: виробничі запаси;

тварини на вирощуванні та відгодівлі; малоцінні та швидкозношувані предмети; матеріали та продукти харчування; готова продукція;

продукція сільськогосподарського виробництва. Кожна група має відповідну кількість підгруп (табл. 26.1). У бухгалтерському обліку бюджетних установ запаси, в тому числі отримані та передані безоплатно у визначеному чинним законодавством порядку оцінюють за балансовою вартістю, яка поділяється:

о первісну вартість - вартість придбання, одержання, виготовлення запасів;

о справедливую вартість - первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно;

о відновлювальну вартість - змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

Вартість запасів може бути змінена в результаті переоцінювання, але виключно на виконання нормативно-правових актів України або за рішенням керівника установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, їх первісна (справедлива,

відновлювана) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше). Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.

Переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи. Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів і встановлюються нові ціни. Для визначення нової ціни комісія з проведення дооцінювання може користуватися:

- о рахунком або накладною на отримані аналогічні матеріальні цінності;
- о опублікованим у засобах масової інформації листком або прас - листком підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, із відображенням нової ціни;
- о цінами, встановленими в торговельній мережі на аналогічні товари;
- о експертним висновком щодо вартості запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

При встановленні цін на однотипні предмети, вони встановлюються однаковими в межах однієї установи.

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості запасів, який затверджується керівником установи.

Таблиця. ГРУПУВАННЯ ЗАПАСІВ

з/п	Групи запасів	Характеристика підгруп запасів
1	Виробничі запаси	<ul style="list-style-type: none">о Сировина і матеріали;о Обладнання, конструкції і деталі до установки;о Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами;о Будівельні матеріали;

		<ul style="list-style-type: none"> o Інші виробничі запаси
2	Тварини на вирощуванні і відгодівлі	<ul style="list-style-type: none"> o Молодняк тварин на вирощуванні; o Тварини на відгодівлі; o Птиця
		<ul style="list-style-type: none"> o Звірі; o Кролі; o Сім'ї бджіл; o Доросла худоба, вибракувана з основного стада; o Худоба, прийнята від населення для реалізації.
3	Малоцінні та швидкозношувані предмети	<ul style="list-style-type: none"> o Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації; o Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення
4	Матеріали і продукти харчування	<ul style="list-style-type: none"> o Матеріали для учбових, наукових та інших цілей; o Продукти харчування; o Медикаменти і перев'язувальні засоби; o Господарські матеріали і канцелярське приладдя; o Паливо, горючі і мастильні

		матеріали; о Тара; о Матеріали в дорозі; о Запасні частини до машин і обладнання; о Інші матеріали
5	Готова продукція	о Вироби виробничих (навчальних) майстерень
6	Продукція сільськогосподарського виробництва	о Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств

Номенклатурний номер - це умовний числовий код обліку, присвоюється групі предметів однієї назви, якості та ціни. Номенклатурний номер має сім знаків: перші три знаки означають субрахунок, четвертий - підгрупу, три останні - порядковий номер предмета у підгрупі. У подальшому присвоєний номенклатурний номер зазначається в усіх документах і реєстрах, в яких відображається наявність і рух відповідного виду запасів.

2. Документальне оформлення операцій і характеристика рахунків, призначених для обліку наявності та руху запасів.

В процесі господарської діяльності бюджетних установ відбувається рух запасів, який включає послідовні операції: надходження, передача в межах установи та витрачання (або реалізація). Зазначені операції відображаються в обліку за допомогою первинних документів, оформлених належним чином. Запаси надходять до бюджетних установ шляхом:

- безпосереднього одержання від постачальників, від підрозділів установи;
- в порядку гуманітарної допомоги;
- в порядку централізованого постачання;
- через підзвітних осіб.

Основними документами щодо надходження запасів виступають:

- рахунки-фактури;
- прибуткові накладні;
- акти приймання матеріалів тощо.

В цих документах фіксуються наступні відомості:

- від кого надійшли матеріали або продукти харчування;
- найменування;
- сорт;
- кількість (вага);
- ціна;
- сума;
- дата надходження;
- підпис матеріально відповідальної особи, що одержала запаси.

Для отримання матеріальних цінностей зі складу постачальника уповноваженій особі видається довіреність на отримання цінностей.

Матеріальні цінності, що надходять на склад бюджетної установи, перевіряються на відповідність їх асортименту, кількості, зазначених у супровідних документах.

Приймання матеріалів здійснюється комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи, представника постачальника або незацікавленої організації.

Обов'язковою умовою при оприбуткуванні запасів є відмітка матеріально відповідальної особи про прийняття матеріалів на відповідальне зберігання (ставиться підпис).

При централізованій поставці, якщо запаси придбані за рахунок коштів спеціального фонду кошторису доходів і видатків, у документах на оприбуткування цінностей ставиться печатка установи.

Якщо матеріали отримують безпосередньо на складі постачальника, то виписується товарно-транспортна накладна на відпущені матеріали.

Документи надходять до відділу постачання, де вони реєструються в журналі обліку вантажів, що надійшли, і передаються в бухгалтерію. Бухгалтерія здійснює перевірку документів постачальника і передає їх на склад для контролю при прийнятті вантажу. Але роль бухгалтерії не обмежується перевіркою документів – вона зобов'язана встановити: доцільність тієї чи іншої поставки матеріалів, чи задовольняє поставка потреби установи і чи не призведе вона до утворення понаднормованих запасів.

Якщо при прийнятті матеріалів на склад не виявлено розбіжностей між їх

фактично наявністю і документальною кількістю, матеріали можуть бути оприбутковані без виписки додаткових документів.

Якщо при оприбуткуванні виявлено пошкодження чи втрати матеріалів внаслідок транспортування, бюджетні установи складають комерційний акт, який передається транспортній організації, що виконувала доставку матеріалів.

Якщо розбіжності виявлено при оприбуткуванні матеріалів на складі, складається акт приймання, в якому фіксуються найменування матеріалів, одиниця виміру, шифр субрахунку, номенклатурний номер, фактична кількість і сума. Акт у двох примірниках складається приймальною комісією з обов'язковою участю завідувача складом та представника від постачальника або сторонньої організації. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних цінностей, другий – для направлення претензійного листа постачальнику.

На підставі зазначених документів робиться запис операцій по надходженню матеріалів у відповідні облікові реєстри.

Надходження матеріалів від заготівлі та переробки (заготівля палива, переробка овочів) оформляється актом, який затверджує керівник установи. Матеріальні цінності, що надійшли до бюджетної установи в порядку гуманітарної допомоги, приймаються створеною наказом керівника установи комісією з обов'язковою участю працівника бухгалтерії та представника вищої за рангом організації. Приймання цінностей проводиться шляхом їх перелічування, зважування в присутності матеріально відповідальної особи, якій передаються ці цінності на зберігання. На прийняті матеріальні цінності комісія складає акт, який підписується членами комісії.

Матеріали, прийняті на склад, оприбутковуються, тобто беруться на облік, на підставі виправдних документів тим числом, коли отримано цінності.

Заслуговує на увагу практика бюджетних установ, які оприбутковують матеріали, що надійшли, безпосередньо за документами постачальників шляхом проставлення на них штампу і заповнення його реквізитів (кількість прийнятих матеріалів, номенклатурний номер, підпис матеріально відповідальної особи).

У процесі здійснення своєї діяльності в бюджетних установах відбувається вибуття запасів, яке включає наступні операції:

- передачу в межах установи від однієї матеріально відповідальної особи до іншої;
- витрачання;

- реалізацію залежалих або зайвих запасів;
- безоплатну передачу в межах відомства.

Порядок документального оформлення відпускання матеріалів залежить від того, які матеріали витрачаються і на які цілі, а також від періодичності їх використання.

Видача матеріалів зі складу здійснюється за документами, затвердженими керівником установи. Для цього потрібні:

- накладна (вимога) – призначена для оформлення надходження запасів на склад та видачі запасів зі складу. Може застосовуватися при переміщенні запасів в установі. Накладна (вимога) випикується в двох примірниках;
 - меню-вимога на видачу продуктів харчування – призначена для видачі продуктів харчування зі складу. Меню-вимога складається щодня на підставі даних про кількість людей, що харчуються, та натуральних норм розкладки продуктів харчування. Меню-вимога з підписом осіб про видачу і одержання продуктів харчування передається в бухгалтерію в строки, встановлені графіком документообігу, але не рідше як 5 раз на місяць. Приймаючи меню-вимогу бухгалтерія обов'язково проводить звірку кількості осіб, що харчувались згідно даних меню-вимоги, з фактичною наявністю на певну дату осіб, яким призначене харчування;
 - забірна картка – призначена для оформлення матеріальних цінностей, що видаються систематично протягом місяця. Забірна картка випикується на кожного одержувача на декілька найменувань цінностей. Ця картка випикується в двох примірниках, один з яких з розпискою одержувача зберігається на складі, а другий – в одержувача. При щоденному відпуску запасів забірна картка випикується строком на 15 днів, а при періодичному відпуску – строком на місяць. У межах встановленого ліміту запаси видаються при пред'явленні одержувачем свого примірника забірної картки. Відпуск запасів понад встановлений ліміт здійснюється за накладною (вимогою).
- Виходячи з планової потреби в запасах та норм витрат, ліміти встановлюються центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю, а за відсутності таких документів установою самостійно;
- шляховий листок є підставою для списання на видатки автомобільного бензину. Бензин списується по фактичних видатках, але не вище норм, затверджених для окремих марок автомобілів;
 - відомість на видачу матеріалів на потреби установи – використовується для видачі господарських матеріалів, матеріалів для навчальної та іншої мети протягом місяця. Записи у відомості робити слід не в хронологічному

порядку, а для кожного виду матеріалів – залишати відповідну кількість рядків, щоб наприкінці місяця по кожному виду можна було зробити загальний підсумок;

- роздавальні відомості – при проведенні ремонту;
- акти на списання цінностей – при передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн.;
- журнал реєстрації битого посуду, а щомісячно або щоквартально – акт про списання розбитого посуду.

Видаткові документи за складом та призначенням можна об'єднати в дві групи:

- разові відомості – накладна (вимога), меню-вимога, шляховий листок;
- накопичувальні відомості – відомість видачі матеріалів на потреби установи, забірна картка.

3. Облік виробничих запасів

Економічний зміст запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна і домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні ресурси.

Під виробничими запасами розуміють активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Критерії визнання виробничих запасів активом:

о існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

о вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріалів достовірність активів у балансі викликає сумніви. В той же час необхідно забезпечити точність даних про запаси у фінансових звітах.

Запаси - це активи, які утримуються для продажу; як виробничі запаси для споживання у процесі виробництва готової **продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством.**

Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис 7.1.



Рис. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів

Завдання обліку запасів

Основні завдання обліку запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху запасів;
- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів. До запасів відносять:
- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншими нормативно-правовими актами;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

4. *Облік тварин на вирощуванні та підгодівлі*

Планом рахунків для обліку молодняка тварин передбачено рахунок:

21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі". До нього відкриваються субрахунки:

211 "Молодняк тварин на вирощуванні";

212 "Тварини на відгодівлі";

213 "Птиця";

214 "Звірі";

215 "Кролі";

216 "Сім"ї бджіл";

217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада";

218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації".

По дебету рахунку відображається надходження тварин за їх кількістю, вагою та вартістю, а по кредиту - вибуття з різних причин.

На субрахунку 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

- 1) велика рогата худоба, телички 9 за роками народження), бички (за роками народження); нетелі, корови, первістки для реалізації;
- 2) свині: поросята до двох місяців (до відлучення від матки), поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;
- 3) вівці і молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубошерстні, грубошерстні;
- 4) кози: молодняк народження поточного минулого року; молодняк народження минулого року;
- 5) коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковується також за породами.

На цьому рахунку відображається приплід молодняку (лошат), якщо в установі є робочі коні, які утримуються за рахунок бюджетних коштів і обліковуються у складі основних засобів.

На субрахунку 212 "Тварини на відгодівлі" ведеться облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби:

- 1) велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- 2) свині на відгодівлі;
- 3) вівці на нагулі та відгодівлі;
- 4) кози на нагулі та відгодівлі.

На субрахунку 213 "Птиця" ведеться облік наявності, надходження і вибуття всієї птиці, як молодняку, так і дорослої, за такими обліковими групами:

- кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;
- кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата; маточне стадо;

- 3) качки: доросле стадо; молодняк;
- 4) гуси: молодняк; доросле стадо;
- 5) індики: молодняк, доросле стадо;
- 6) цесарки: молодняк, доросле стадо;
- 7) перепілки: молодняк, доросле стадо.

На субрахунку 214 "Звірі" ведеться облік наявності, надходження та вибуття хутрових звірів за видами: молодняк; основне стадо.

На субрахунку 215 "Кролі" ведеться облік кролів за породами та за видами: молодняк, основне стадо.

На субрахунку 216 "Сім'ї бджіл" обліковується бджолині сім'ї за кількістю сімей та їх вартістю в цілому на пасіці.

На субрахунку 217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада" ведеться облік поголів'я і первісної вартості продуктивних тварин і робочої худоби, вибрактованих і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без відгодівлі, за видами.

На субрахунку 218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації" ведеться облік руху тварин за видами, прийнятих від населення для реалізації".

Аналітичний облік ведеться за встановленими видами та віковими групами в **Книзі обліку тварин (ф. 3-8)**. В ній вказується підстава для запису (номер меморіального ордера), зазначається кількість, вага та вартість тварин і кореспонденція рахунків при надходженні та вибутті тварин.

Приплід тварин оприбутковується за плановою собівартістю на підставі Акта на оприбуткування приплоду, який складається в день отримання приплоду. Щомісяця тварин зважують для визначення приросту живої ваги. Він оцінюється за плановою собівартістю 1 ц приросту.

Падіж молодняку тварин і тварин на вирощуванні розглядається, як втрати виробництва і відносяться на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. Крім випадків, коли падіж стався з вини матеріально-відповідальної особи і сума завданих збитків нею відшкодовується.

Молодняк тварин, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться в основне стадо оцінюється по фактичній собівартості їх живої ваги, але не вище заготівельних цін на худобу, що продається державі.

Закуплені тварини оцінюються за фактичною собівартістю їх придбання. Сума сплаченого ПДВ відноситься за рахунок загального чи спеціального фонду, або на податковий кредит, якщо установа є платником ПДВ.

Відповідно до плану рахунків бюджетних установ витрати на утримання тварин будуть відображатись по дебету рахунку 822 ""Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств". Отриманий приплід, приріст живої маси оприбутковується з кредиту рахунку 822. Реалізація тварин відображається на рахунку 722 "Доходи підсобних сільських господарств".

Таблиця 43

Кореспонденції рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Оприбутковано приплід тварин	211	822
Оприбутковано приріст	211	822
Оприбутковано придбаних тварин (на вартість без ПДВ)	21	675, 364
Суму ПДВ віднесено на видатки	822	641
Суму ПДВ відносять на податковий кредит	641	364, 675
Списано за рахунок установи падіж тварин	822	21

Отримано від забою тварин м'ясні продукти	251	211-218
Реалізовано тварин: списано за собівартістю	722	21
Нарахована виручка за реалізовані тварини	364	722
Надійшли кошти	313, 323	364

5. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів

Малоцінні та швидкозношувані предмети – це предмети, строк корисної експлуатації яких становить менше одного року.

До МШП у бюджетних установах належать:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень;
- предмети виробничого призначення; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів;
- господарський інвентар – предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення;
- сценічно-постановочні засоби вартістю до 10 гривень за одиницю (комплект);
- інші предмети, термін корисної експлуатації яких, як очікується, не перевищує один рік.

Малоцінні та швидкозношувані предмети поділяють на дві групи: одна їх частина належить до запасів і відображається у другому розділі активу балансу “Оборотні активи”, а друга – входить до складу “малоцінних необоротних матеріальних активів”, які, в свою чергу, відображаються в першому розділі активу балансу “Необоротні активи”.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які відносяться до запасів, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів (списується з балансу на витрати бюджету) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальних осіб протягом терміну фактичного використання цих предметів.

З метою посилення контролю за збереженням малоцінних та швидкозношуваних предметів проводиться їх маркування, яке здійснюють фарбою, клеймуванням, прикріпленням жетонів.

Надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад оформлюється накладною (вимогою), яка складається в двох примірниках, а у випадках виявлення розбіжностей між даними первинних документів і фактичною наявністю цінностей складається акт приймання матеріалів.

У бухгалтерському обліку вартість придбаних малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається за первісною вартістю.

Порядок обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами має певні особливості.

Так, при придбанні малоцінних та швидкозношуваних предметів, облік яких ведеться на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, бюджетні установи створюють фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, облік якого ведеться на рахунку 41 “Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах”.

Залежно від джерела придбання суми ПДВ відносяться:

- на видатки установи – при придбанні малоцінних та швидкозношуваних предметів за рахунок коштів загального фонду;
- до складу податкового кредиту – при придбанні малоцінних та швидкозношуваних предметів за рахунок коштів спеціального фонду. При цьому суми ПДВ, сплачені при придбанні малоцінних та швидкозношуваних предметів, бюджетна установа відносить до складу податкового кредиту тільки в тому випадку, якщо вона зареєстрована як платник ПДВ. Якщо ж вона не є платником ПДВ, то такі суми відносяться на видатки установи.

Передача МШП в експлуатацію. У бюджетних установах існують особливості відображення операцій з передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію.

При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 гривень за одиницю (комплект) включно такі предмети виключаються зі складу запасів установи (тобто списуються з рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”) і

їх вартість відноситься на зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.

Стосовно МШП вартістю до 10 гривень, матеріально відповідальна особа на складі здійснює оперативний облік у книзі складського обліку запасів за найменуваннями та кількістю.

В експлуатації такі предмети (крім виготовлених з пластмаси, картону і паперу) перебувають на зберіганні осіб, які відповідають за їх збереження і ведуть їх облік у книгах кількісного обліку.

Інший порядок відображення в бухгалтерському обліку встановлено для МШП, вартість яких перевищує 10 гривень за одиницю, а саме – передача в експлуатацію таких предметів відображається записом:

Дт 221/2 “МШП в експлуатації”

Кт 221/1 “МШП на складі”.

Списання МШП. Списання МШП здійснюється при їх повній зношеності на підставі акта списання.

Для визначення непридатності малоцінних предметів до подальшого використання, неможливості або неефективності проведення відновного ремонту, а також для оформлення необхідної документації та списання зазначених предметів в установі створюються постійно діючі комісії, які:

- здійснюють огляд предметів, що підлягають списанню;
- встановлюють неможливість їх відновлення і подальшого використання;
- визначають можливість використання або реалізації матеріалів, що залишаються від списуваних предметів, і здійснюють їх оцінку;
- складають акти на списання.

В актах списання зазначаються дані, що характеризують запаси: найменування, опис (марка, сорт тощо), термін перебування в експлуатації, кількість, ціна за одиницю і сума. Докладно вказуються причини списання і спосіб знищення непридатних запасів (якщо реалізація їх неможлива).

Акт списання складається комісією у двох примірниках та затверджується керівником установи. Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальній особі.

Якщо після ліквідації МШП залишилися різні матеріальні цінності, то вони надходять у розпорядження установи і можуть бути використані для проведення ремонту та інших господарських потреб установи (якщо інше не передбачено чинним законодавством).

Такі матеріальні цінності обов’язково повинні бути зараховані до складу запасів установи.

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів, що знаходяться на складі, матеріально відповідальними особами ведеться за найменуваннями предметів і кількістю у книзі складського обліку ф. № М-17. Видача цих предметів зі складу здійснюється за накладною (вимогою). При видачі зі складу на предметах ставиться маркірувальний штамп із зазначенням найменування установи, відділення, року і місця видачі їх в експлуатацію. Усі малоцінні та швидкозношувані предмети повинні перебувати на зберіганні в осіб, відповідальних за їх правильну експлуатацію і збереження. Облік операцій з вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться в меморіальному ордері № 10.

6. Облік матеріалів і продуктів харчування

Окремі бюджетні установи в своїй діяльності використовують продукти харчування (лікарні, дитячі установи, навчальні та оздоровчі заклади тощо). Такі матеріальні цінності обліковуються на рахунку 232 "Продукти харчування".

Основним документом, що регулює облік продуктів харчування є Інструкція з обліку продуктів харчування в лікувально-профілактичних та інших установах охорони здоров'я, що утримуються за рахунок Держбюджету. Затверджена Наказом Міністерства охорони здоров'я СРСР від 05.05.1983 р. № 530.

Продукти харчування та продовольча сировина повинні надходити до закладів разом з супровідними документами, які свідчать про їх походження та якість (накладні, сертифікати відповідності, висновки санітарно-епідеміологічної експертизи тощо).

Продукти харчування відносяться до тих видів запасів, які при неправильних умовах зберігання можуть принести шкоду здоров'ю людей. Тому установи повинні забезпечити належні умови зберігання продуктів та контролю за їх якістю при прийнятті та при споживанні. Тому при прийманні продуктів вони перевіряються комірником, завідувачем виробництва кухарем та залучаються працівники медичного закладу (або ж це лікар-дієтолог чи медсестра-дієтолог). При встановленні фактів неякісних продуктів вони передаються постачальнику разом з висновком лікаря чи санепідемстанції.

Надходження продуктів в установу обліковується в Накопичувальній відомості по надходженню продуктів харчування типової форми 3-12. Записи в ній здійснюються на підставі первинних документів по надходженню продуктів від постачальників (накладні, ТТН) в кількісному і вартісному вираженні, в розрізі постачальників по кожному найменуванню продуктів. Складаються окремо по кожній матеріально-відповідальній особі. Якщо таких осіб декілька, то по закінченні місяця на їх підставі складається Зведення накопичувальних відомостей № 398), що є одночасно Меморіальним ордером № 11. Такий меморіальний ордер відображає тільки надходження продуктів в порядку планових платежів. Тому надходження продуктів харчування відображається також і по меморіальних ордерах № 4, 6, 8 (рахунки 364, 675, 362).

Відпуск продуктів на кухню оформляється документом Меню-вимога на отримання продуктів харчування типової форми. Складається щодня в 2-х екземплярах: 1 для складу, 2 - для повара. В ній записують витрачання продуктів за кожний день по їх назвах. Складає працівник бухгалтерії та лікар-дієтолог за даними про наявність хворих, (інших осіб, що харчуються), їх дієт, розкладки на приготування страв.

В навчальних та оздоровчих закладах для визначення потреби в продуктах харчування складаються двотижневі меню, які погоджуються з територіальною установою санітарно-епідеміологічної служби. На їх підставі завідуючий харчоблоком та медичним працівником складаються щоденні меню-розклад та меню, які підписуються керівником закладу. Меню-розклад складається єдиним для всіх дітей закладу, але з різним виходом страв за віковими групами, наведеними в нормах харчування. Щоденне меню-розклад ураховує норми харчування, наявні продукти та продовольчу сировину.

Для узагальнення даних про відпуск продуктів на підставі Меню-вимог складається Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 3-12, в якій на підставі даних меню щодня записується витрачання продуктів на протязі місяця по їх назвах та кількості. У встановлені терміни разом з меню-вимогою вона здається в бухгалтерію.

В свою чергу в бухгалтерії на підставі накопичувальних відомостей 3-12 складається меморіальний ордер № 12, який являє собою Зведення

накопичувальних відомостей ф. 3-12. В ньому записи відображаються по витрачання продуктів з кредиту рахунку 232 в дебет різних.

7. Облік готової продукції

Готова продукція - це вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки, відповідають технічним вимогам та стандартам і придатні для реалізації покупцям.

Облік готової продукції може здійснюватися за фактичною виробничою собівартістю або за продажними цінами (плановою собівартістю).

Фактична виробнича собівартість - це сума всіх витрат, фактично понесених на виготовлення продукції. Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" фактична виробнича собівартість готової продукції включає:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва);
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
- інші прямі витрати (всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення технічно неминучого браку);
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо),

виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається в кінці місяця за даними рахунку 23 "Виробництво" за формулою (3.5):

$$\Phi BC' = HB_{\text{поч}} + BB - Б - ЗВ - HB_{\text{кін}}, \quad (3.5)$$

де, $HB_{\text{поч}}$ - незавершене виробництво на початок місяця;

BB - витрати, понесені на виробництво продукції на місяць;

$Б$ - вартість браку, виявленого у виробництві;

$ЗВ$ - вартість зворотних відходів із виробництва;

$HB_{\text{кін}}$ - незавершене виробництво на кінець місяця.

Облік готової продукції за фактичною виробничою собівартістю ведеться на невеликих виробничих підприємствах з вузьким асортиментом готової продукції. Він є простим у застосуванні, але при ньому втрачається контроль за наявністю та рухом готової продукції. Це пов'язано з тим, що фактична виробнича собівартість виготовленої продукції може бути визначена лише в кінці місяця (після відображення всіх прямих витрат, розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції), а реалізовується щодня. При цьому натурально-вартісний облік готової продукції впродовж місяця ведеться лише по кількості, а бухгалтерські проведення на оприбуткування та списання готової продукції робляться в кінці місяця після визначення фактичної виробничої собівартості.

При цьому способі для обліку готової продукції використовується рахунок 26 "Готова продукція". Він є активним, балансовим. За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції із

виробництва, за кредитом - її вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки готової продукції на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 "Запаси".

8. Аналітичний облік запасів

Для відображення в бухгалтерському обліку інформації про оборотні матеріальні активи, що належать установі, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року, призначений клас 2 "Запаси" плану рахунків. Клас 2 "Запаси" об'єднує такі синтетичні рахунки:

22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";

23 "Матеріали та продукти харчування".

Для обліку запасів, які призначені для виконання науково-дослідних робіт, для використання у виробництві та капітальному будівництві передбачено рахунок 20 "Виробничі запаси".

При меморіально-ордерній формі облік надходження матеріалів відображається в різних меморіальних ордерах, зокрема № 6, № 8 та ін. Синтетичний облік витрачання матеріалів на різні потреби відображається в меморіальному ордері № 13. До меморіального ордеру заносяться дані з первинних документів про витрачання матеріалів (накладних (вимог), забірних карток та ін.). записи за дебетом субрахунків, що кореспондують з матеріальними субрахунками, здійснюються в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Аналітичний облік матеріалів за субрахунками 231, 234-239 у бухгалтеріях бюджетних установ ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю, вартістю і матеріально відповідальними особами на картках ф. № 3-7 (у книзі ф. № 3-6).

Аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться за тими самими обліковими реєстрами, але окремо від операцій за рахунок коштів загального фонду.

9. Інвентаризація запасів

Відповідно до Інструкції з інвентаризації № 90 установи повинні проводити інвентаризацію запасів в такі терміни:

1) сировини та матеріалів, палива, готової продукції, кормів та інших матеріалів - не менше одного разу в рік, але не раніше 1 жовтня.

2) МШП - не рідше одного разу на рік.

3) молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сім'ї бджіл - не рідше 1 разу на квартал

4) продуктів харчування та спирту - не рідше 1 разу на квартал

5) дорогоцінного каміння та металів, в тому числі в складі лому - два рази на рік: на перше січня та на 1 липня.

Інвентаризація запасів проводиться за місцях зберігання та по матеріально-відповідальних особах при обов'язковій їх присутності. В процесі підрахунку, переважування запасів, вони заносяться до інвентаризаційного опису. На виявлені зіпсовані запаси чи непридатні до використання додатково складається акт в якому вказуються причини, ступінь та характер псування, а також винні особи, що допустили псування.

Інвентаризація МШП проводиться шляхом огляду кожного предмета. На ті з них, що виявлені як непридатні до використання складається Акт на списання цих предметів, а в інвентаризаційний опис їх не включають.

За результатами інвентаризації складається "Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів" (встановленої форми).

Після закінчення інвентаризації ці описи передаються в бухгалтерію для складання Порівняльної відомості та виявлення результатів інвентаризації.

Комісія за цими даними виявляє розбіжності шляхом звіряння даних обліку та фактичних залишків і складає свої заключення про виявлені нестачі та надлишки, вносить пропозиції по питаннях упорядкування зберігання та контролю за їх обліком та відпуском.

Свої висновки щодо результатів інвентаризації та пропозиції вона оформляє у протоколі. Протоколи інвентаризаційної комісії затверджує керівник установи не пізніше ніж через 10 днів після закінчення інвентаризації.

Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку в тому місяці, в якому була проведена інвентаризація.

Виявлені під час інвентаризації розбіжності регулюються таким чином:

1) **надлишки** підлягають оприбуткуванню за рахунок доходів по спеціальному фонду з подальшим виясненням причин їх виникнення. При

цьому складається "Довідка про надходження в натуральній формі" встановленої форми, яка надається в Держказначейство в місяці оприбуткування надлишків.

2) **нестача** матеріалів списується:

- в межах встановлених норм природного убутку по придбаних у поточному році списується за розпорядженням керівника установи на фактичні видатки;
- по придбаних у минулому році - відноситься на зменшення результатів виконання кошторису установи.

Норми природного убутку застосовуються лише при виявленні нестач. Списання в межах норм природного убутку до встановлення фактів нестачі забороняється. При відсутності затверджених норм природного убутку всі нестачі розглядаються як понаднормові.

Нестача зверх норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу і відносяться на винних осіб по цінам, по яким визначається розмір збитків від краж, нестач, знищення і псування матеріальних цінностей.

Втрати і нестачі зверх норм природного убутку у випадках, коли винні особи не встановлені і справи знаходяться в суді, списуються установою з балансу та одночасно обліковуються за балансом до отримання інформації про можливість погашення боргу.

Але при цьому Інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ № 142/181 встановлює такі обмеження.

1. За кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей на суму до 2500 грн включно - з дозволу керівника установи.
2. За кожним випадком нестач або псування на суму від 2500 до 5000 грн включно - з дозволу керівника установи вищого рівня.
3. За кожним випадком нестач або псування на суму понад 5000 грн - з дозволу Керівника центрального органу виконавчої влади чи іншого головного розпорядника коштів.