

УДК 657.1

Пігош В.А., к.е.н., доцент

Мукачівський державний університет

ВИДАТКИ ТА ВИТРАТИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено сутність понять видатки і витрати бюджетних установ та їх концептуальні характеристики. Проаналізовано характеристику витрат відповідно до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Ключові слова: видатки, витрати, національні та міжнародні стандарти, державний сектор.

Pigosh V.

THE EXPENDITURES AND EXPENSES OF BUDGETARY INSTITUTIONS: AN ACCOUNTING ASPECT

The article investigates the essence of the concepts of expenses and expenditures of budgetary institutions and their conceptual characteristics. The characteristics of costs in accordance with national and international accounting standards for the state sector are analyzed.

Among the scientific community to the present there are some discussions on the separation and identification of the concepts of “costs” and “expenses” in the budgetary accounting. Important is the issue of cash method and accrual method of accounting in the implementation of costs. Introduction of national regulations (standards) of accounting and implementation of measures envisaged strategy of modernization of accounting in the public sector, leading to the emergence of new unsolved problems both in terms of economic substance and proper accounting of costs and expenditures of budgetary institutions. Given that the costs and expenses is one of the main objects of of accounting budgetary institutions, international and national research accounting aspects in this area acquires the special actuality in the modern world.

A critical comparative assessment of national accounting standards for the state sector 135 “Expenses” with international accounting standards for the state sector demonstrates the identity of the of approaches to separation (classification) costs, common costs and the recognition procedure as a whole indicates that national standards are met and principles conditions set by international standards.

Given that other national standards of information related expenses in the basic part of complying with the provisions of international standards statement is proved that the new system of home accounting in the public sector will improve information security of public finances management, increase their transparency and adequacy of the real processes.

Keywords: expenditures, expenses, national and international standards, the public sector.

Пигош В.А.

ЗАТРАТЫ И РАСХОДЫ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ: УЧЕТНАЯ АСПЕКТ

В статье исследована сущность понятий затраты и расходы бюджетных учреждений и их концептуальные характеристики. Проанализировано характеристику расходов в соответствии с международными и национальными стандартами бухгалтерского учета для государственного сектора.

Ключевые слова: затраты, расходы, национальные и международные стандарты, государственный сектор.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Господарські операції бюджетних установ в тій чи іншій мірі пов'язані із обліком витрат. Витрати зазначених суб'єктів займають центральне місце та об'єднують всі види діяльності. Серед наукової спільноти до теперішнього часу існують окремі дискусії щодо розмежування та ідентифікації понять “витрати” та “видатки” в бюджетному обліку. Актуальними є питання щодо касового методу та методу нарахування при здійсненні обліку видатків. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та виконання заходів, передбачених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [14], призводить до виникнення нових невирішених питань як щодо економічної сутності, так і власне обліку витрат та видатків бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Останні наукові дослідження і публікації підтверджують, що в Україні зростає інтерес вчених до теоретичних і практичних проблем здійснення витрат та видатків. Різним аспектам модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі стосовно витрат та видатків, присвячені праці вітчизняних вчених: Атамаса П.Й., Бутинця Ф.Ф., Джоги Р.Т., Єфименко Т.І., Калюги Є.В., Канцурова О.О., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Левицької С.О., Ловінської Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліної О.О., Чумакової І.Ю. Однак, впровадження в майбутньому нових стандартів в облікову практику бюджетних установ потребує поглибленого наукового аналізу з точки зору перспектив їх застосування. Враховуючи що витрати та видатки є одним із основних об'єктів обліку бюджетних установ, дослідження міжнародних та вітчизняних облікових аспектів за даним напрямком набуває

особливої актуальності в сучасних умовах.

Цілі статті. Метою статті є визначення понять та дослідження економічної сутності витрат та видатків бюджетних установ, характеристика міжнародних облікових підходів до їх обліку, порівняння із положеннями вітчизняних стандартів та аналіз доцільності їх застосування в обліковій практиці бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Поняття витрат по-різному трактується в спеціальній літературі. Вітчизняні економісти визначають витрати виробництва “як дійсні матеріальні витрати на виготовлення товару, які складаються з витрат засобів і предметів праці, а також витрат на заробітну плату, науково-дослідні, проектно-конструкторські роботи тощо” [13, с.265].

Поряд з наведеним вживається більш узагальнююче поняття витрат, де витратами виробництва є витрати живої та уречевленої праці підприємства на виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг [4, с. 166]. Зарубіжні фахівці з економіки вважають витратами виробництва спожиті ресурси чи грошові кошти, які необхідно сплатити за товари чи послуги [19,с.21].

Незважаючи на деякі стилістичні розбіжності, суттєвої, принципової різниці між наведеними визначеннями виробничих витрат немає. З огляду на це можна сформулювати, узагальнююче визначення: витратами виробництва є витрати живої (нематеріальної (складової) та минулої (матеріальної) праці для виробництва будь-якого продукту (тобто послуги, роботи, продукція).

Витрати як поняття, що покладене в основу собівартості, є одним з найважливіших якісних показників діяльності кожного суб'єкта господарювання. Безумовно, якість інформаційного забезпечення щодо зазначеного об'єкту обліку безпосередньо впливає на роботу всього господарського механізму бюджетної установи [17, с.205].

Дослідження сучасної облікової економічної термінології свідчить про її невтішний стан, що, безумовно, є прямим результатом тих політичних катаклізмів, які переживала Україна упродовж багатьох століть. За останні два десятиліття вітчизняний економічний термінологічний словник набув нового вигляду та складу. Значно поповнилась і зазнала уточнень облікова термінологія, зокрема стосовно понять “витрати” та “видатки”.

Так, українські економісти М.В. Кужельний, В.Г. Лінник в

межах обліку процесу виробництва виділяють поняття “витрати” [10, с.205]. Аналогічної думки дотримуються й інші представники української облікової думки М.Т. Білуха [2, с.95], С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко [7, с.213, 216], М.С. Пушкар [18, с.125]. Професор Ф.Ф. Бутинець відзначає, що “найбільш загальним поняттям в українській економічній літературі, що відноситься як до “затрат”, так і до “витрат”, сприймаються витрати” [3, с.299].

Різноманітність трактувань поняття “витрати” здебільшого зводиться до двох формулювань: першого – суто облікового, оскільки визначає поняття витрат у межах балансу і другого, більш загальноекономічного (витрати – грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою), яке водночас розглядає витрати з позиції такого об’єкта обліку як грошові кошти.

Що ж до поняття “видатки”, то активне вживання зазначеного терміна в системі бюджетного обліку наштовхує на думку про обмеженість його у використанні та дії [9, с.36].

Відповідно до виокремлених ключових положень провідний науковець С.В. Свірко виділяє наступні формулювання [16, с.472]:

- “витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов’язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб’єкта господарювання”;

- “видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб’єкта господарювання. В обліковій практиці бюджетних установ видатки поділяються на касові і фактичні”.

Вищезазначені визначення враховують як загальноекономічні позиції і категорії, так і облікові поняття та елементи.

В межах нормативно-правового поля трактування сутності видатків та витрат також викликає ряд суперечностей. Зокрема, відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України, видатки бюджету визначаються як “...кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов’язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування”, в той час як витрати бюджету – “...видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних

паперів» [5]. Таким чином, поняття видатки розкривається через сутність витрат, а витрати – навпаки, через видатки.

Обґрунтованими є запропоновані С.В. Свірко структурні характеристики предмета бухгалтерського обліку у розрізі об'єктів - процесів постачання, виробництва, реалізації. З погляду ідентифікації понять «витрати» та «видатки» доцільно наголосити на таких важливих моментах: 1) у межах процесу постачання спостерігається витрачання грошових коштів чи взяття суб'єктом господарювання зобов'язань на сплату певної суми коштів при настанні відповідного моменту платежу з метою отримання та поповнення елементів продуктивних сил; 2) у межах процесу виробництва певного продукту відзначаємо факти затрат певної кількості відповідних елементів продуктивних сил суб'єкта господарювання; 3) у процесі господарської діяльності в часі у цілому для забезпечення всіх процесів суб'єкт господарювання здійснює загальне використання коштів [15, с.175].

Критичний аналіз понять “видатки” та “витрати” бюджетних установ дозволяє зробити наступні узагальнення:

- “видатки” - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;

- “витрати” – це зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання.

Видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів, витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум, що є головним плановим та фінансовим документом і визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів. При обліку виконання кошторису видатки поділяються на два підоб'єкти, а саме: касові та фактичні видатки. Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Фактичні видатки на відміну від касових - це дійсні видатки установ для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Такий розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, при цьому облік касових видатків забезпечує їх інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожному

конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як хід фактичного виконання кошторису видатків установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями та структурними підрозділами. Облік видатків як касових, так і фактичних здійснюється за статтями бюджетної класифікації, які є єдиним групуванням видатків.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються в часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: касовий метод (cash basis), коли запис доходів і видатків робиться в момент отримання коштів незалежно від періоду, до якого вони належать; метод нарахувань, за яким запис бюджетних операцій відбувається в момент їх здійснення.

Зазначимо, що загальна схема обліку видатків з поділом на касові й фактичні є досить складною і громіздкою, але вона була виправдана на етапі становлення обліку бюджетних установ. Поняття касових і фактичних видатків введено ще Інструкцією з бухгалтерського обліку за подвійною системою в установах, що знаходяться на державному та місцевих бюджетах від 04.11.1938 р. [1, с.21; 8, с.42].

Упродовж наступних шестидесяти років умови економічного існування бюджетної сфери не змінювались, а отже не було потреби змінювати й діючу систему обліку видатків.

На сьогоднішній день, не зважаючи на наголошене реформування облікової системи бюджетних установ, значних принципових змін не відбулось. Більш того, зазначені зміни майже не торкнулись питання обліку видатків. В той же час, касові видатки як облікова категорія майже втратили своє первісне функціональне призначення - контроль за використанням коштів. Аналіз показників звітів про виконання кошторису видатків свідчить про те, що за багатьма статтями бюджетної класифікації фактичні видатки перевищували касові. Але причиною такого відхилення є не порушення фінансової дисципліни, чи використання коштів не за призначенням, як це традиційно трактується в навчальних посібниках та інструкціях. Останнє має об'єктивну причину – постійне недоотримання фінансових ресурсів з державного бюджету, а тому дані про касові видатки за таких умов не несуть об'єктивної інформації. Крім того, як зазначалось раніше, в основу системи касових видатків покладено касовий метод обліку доходів і видатків, який в міжнародній практиці визнається менш об'єктивним ніж метод нарахувань.

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [14] передбачено модернізацію бухгалтерського обліку, розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, наслідком якої є гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів.

На даний час розроблено низку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (далі – МСБОДС). В міжнародній практиці відсутній стандарт, який безпосередньо регламентує облік витрат. Внаслідок цього інформація щодо витрат за різними об'єктами обліку міститься практично в кожному з МСБОДС. У Глосарії до МСБОДС наведено наступне визначення витрат: “Це зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам” [6].

МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” передбачає облік витрат згідно із принципом нарахування - принципом обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати [11].

Даним стандартом визначено також варіанти класифікації витрат (за їх характером або функціями). За характером витрати об'єднують, наприклад, у такі групи: амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, заробітна плата за тарифами та ставками та не перерозподіляють згідно з їхніми різноманітними функціями. Згідно методу класифікації витрат за їхніми функціями, витрати класифікують відповідно до програм або призначення, для яких їх здійснювали (витрати на охорону здоров'я, витрати на освіту тощо) [11].

На сьогоднішній час затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НПСБОДС) 135 “Витрати”, який визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності [12]. Інтерес до його положень лежить у площині

дискусій науковців, які здійснюють свої наукові пошуки щодо системи обліку бюджетних установ. Із суто прагматичного підходу і сутнісного змісту витрат, які розмежовуються названим стандартом на дві групи – витрати за обмінними та необмінними операціями, достатньо суперечливим є обґрунтування доцільності застосування такого нормативного документа у практиці бюджетних установ.

Управлінський облік, як підсистема, призначення якої полягає в оптимізації видатків, міг би використовувати рекомендації щодо застосування класифікації, яка міститься у стандарті і має за основу поділ за елементами витрат. Проте, справедливо зазначити, що ця класифікація містить одну статтю, яка не відповідає специфіці бюджетних установ. Зокрема, у НПСБОДС в державному секторі 135 “Витрати” наведено таку класифікацію витрат за обмінними операціями: оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов’язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо) [12].

Виокремлення у класифікації статті “Амортизація” стосовно бюджетних установ пов’язане із запровадженням механізму врахування амортизаційних відрахувань в складі вартості послуг бюджетних установ. Наразі, об’єктом обліку, щодо якого існує відповідний порядок його відображення на рахунках, є знос, а не амортизація. У даному випадку, доцільним є уточнення сутності терміну “знос”. Доцільність такого уточнення полягає у тому, що класичний зміст амортизації, який до сьогодні не заперечується в науковій літературі, пов’язаний із формуванням відповідного фонду для заміни й відновлення основних засобів. Існує також базова основа обчислення собівартості, а саме, рекомендації щодо складу витрат, які включаються у собівартість послуг: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Висновки. Критична порівняльна оцінка НПСБОДС в державному секторі 135 “Витрати” з положеннями Міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі 1 свідчить про ідентичність підходів до розмежування (класифікації) витрат, спільність порядку визнання витрат та в цілому вказує, що в національному стандарті дотримано принципів і умов, визначених міжнародним стандартом. Враховуючи те, що інші національні стандарти в частині інформації, що стосується витрат, в основній своїй частині відповідають положенням міжнародних стандартів, можна підсумувати, що нова система обліку в державному секторі дозволить удосконалити інформаційне забезпечення управління державними фінансами, підвищити рівень їх прозорості та адекватності реальним процесам.

1. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях / А.Н. Белов. – М.: “Экзамен”, 2005. – 512 с.
2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха – К.: КДТЕУ, 2000. – 692 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
4. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий и другие. Под редакцией П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
5. Бюджетний Кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України від 08.07.2010 р. № 2457-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
6. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). – Стандарти 1 – 18. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://web.ifac.org/download/translation_db_file_15.pdf
7. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.
8. Грапп М.З. Учет в бюджетных учреждениях / М.З. Грапп. – М.: Госфиниздат, 1946. – 112 с.
9. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Р.Т. Джога. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
10. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
11. МСФЗДС №1 “Подання фінансових звітів”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>
13. Основи економічної теорії: підручник / С. В. Мочерний, С. Г. Скотний. – Л.: Новий Світ-2000, 2006. – 600 с.
14. [Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки](#): [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

15. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: моногр. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
16. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С.В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – Вип.9. – К.: КНЕУ. – 2001. – С. 463 – 473.
17. Свірко С.В. Об'єкти обліку бюджетних установ: витрати і видатки / С.В. Свірко // Придніпровський науковий вісник. – № 100 (167). – 1998. – С. 3 – 22.
18. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: підруч. для вузів / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, Ю.Я. Литвин, В.Т. Мельник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Вид-во ТАНГ, 1998. – 269 с.
19. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.