

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ТЕРМІНОЛОГІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*Розкрито сутність таких позицій облікової термінології бюджетних установ як "витрати", "затрати" та "видатки". Виявлено використання досліджуваних термінів у цілому та визначення внутрішньої логіки співвідношення змісту цих понять у трактуваннях різних українських і зарубіжних авторів. Запропоновано уточнення та конкретизацію зазначених понять з огляду на їх загальноекономічну вагомість.*

### Ключові слова

*Бюджетні установи, облікова термінологія, витрати, затрати, видатки.*

Виділення в бюджетному обліку напряму удосконалення облікової термінології не є випадковим, оскільки "...обслуговувати будь-яку нову сферу науки, людської діяльності починають слова..." [1, с. 3]. Дослідження сучасної української економічної термінології, у тому числі й облікової, свідчить про її невтішний стан, що, безумовно, є прямим результатом тих політичних катаклізмів, які переживала Україна упродовж багатьох століть.

Останнє десятиріччя стало відправним етапом у відновленні української економічної термінології та у подальшому її розвитку. Аналіз політико-економічних змін свідчить, що саме економічна термінологія потребувала фундаментального опрацювання та оновлення. По-перше, це пояснюється великим часовим розривом в економічній практиці нашої держави у статусі соціально-ринкового господарства. По-друге, таке становище пов'язане з ідеологічним відмежуванням Радянського Союзу від світової економіки. По-третє, русифікація українського населення, що продовжувалась сім десятиліть, не сприяла розвитку української економічної термінології.

В останні роки значно поповнилась і зазнала уточнень облікова термінологія щодо таких її галузевих напрямів, як бухгалтерський облік підприємств і організацій, банків та фінансових установ. Окремі зміни було здійснено в обліковій термінології бюджетних установ, зокрема у відмові від терміну "фінансування", заміні терміну "розпорядник кредиту" на "розпорядник коштів", введенні нових термінологічних елементів завдяки ідентифікації нових об'єктів обліку. Однак незважаючи на це, проблеми термінології бухгалтерського обліку

виконання кошторису існують. Насамперед це нечіткість, недосконалість окремих визначень, а також проведення недоречної адекватності окремих термінів. У зв'язку з цим пропонується дослідження таких позицій облікової термінології бюджетних установ, як "витрати", "затрати", "видатки".

Хоча дані категорії мають загальноекономічне значення, така позиція вважається правильною, оскільки саме в системі бухгалтерського обліку ці поняття набувають вартісної оцінки, що опосередковано підтверджується одним із основоположних принципів бухгалтерського обліку - принципом єдиного грошового вимірника. Саме тому, якщо використання зазначених термінів у будь-якій з економічних сфер у значенні слів-синонімів принаймні може бути класифіковане як некоректне, то в бухгалтерському обліку ця некоректність рівнозначна помилці.

Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема облікової термінології, сприяли роботи українських і зарубіжних учених: А. М. Белова, С. О. Булгакової, Л. О. Гуцайлюк, Є. П. Дедкова, Р. Т. Джоги, С. О. Левицької, С. В. Свірко, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона. Значний внесок в обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах України внесли вітчизняні науковці М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, М. С. Пушкар, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець та зарубіжні теоретики: М. Ф. Ван Бреда, М. І. Кутер, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. Аналіз літературних джерел свідчить про розходження авторів щодо визначення понять "витрати",

“затрати” та “видатки”.

Мета статті полягає у розробці методологічних підходів до уточнення, конкретизації та удосконалення облікових понять “витрати”, “затрати”, “видатки” бюджетних установ. Досягнення мети передбачає вирішення завдань щодо дослідження особливостей, уточнення, обґрунтування та удосконалення таких позицій облікової термінології бюджетних установ, як “витрати”, “затрати”, “видатки”.

Невизначеність і розпливчастість понять не тільки вносить плутанину в термінологічну систему, але й не сприяє подальшому розвитку всіх галузевих та функціональних економічних наук, поняття “витрати”, “затрати”, “видатки” з огляду на їх загальноекономічну вагомість потребують якнайшвидшого уточнення та конкретизації.

Українські економісти М. В. Кужельний, В. Г. Лінник в межах обліку процесу виробництва виділяють поняття “витрати” [2, с. 205]. Аналогічної думки дотримуються й інші представники української облікової думки М. Т. Білуха [3, с. 95], С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко [4, с. 213, 216], М. С. Пушкар [5, 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” [6, с. 299].

Інша категорія вчених вважає за необхідне виокремити поняття “витрати” та “затрати”. До них належать В. В. Сопко [7, с. 263, 264, 301, 304], Н. М. Грабова [8, с. 85], О. М. Філінков [9, с. 14–17].

Єдності серед авторів літератури словниково-енциклопедичного характеру також немає: деякі автори виділяють всі три терміни, інші зупиняються на характеристиці поняття “витрати” [10, с. 203].

Вивчення навантаження термінів “витрати” та “затрати”, що використовуються та подаються у працях українських обліковців та у вітчизняній енциклопедичній літературі, свідчить переважно про відсутність єдності та чіткості формувань. Так В.В.Сопко під затратами розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [7, с. 264]; формування поняття “витрати” немає, однак сам термін використовується [7, с. 301]. Ф. Ф. Бутинець визначає, що “витрати — грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з певною метою” [6, с. 299].

Словниково-довідкові видання пропонують такі характеристики понять: “витрати (рос.: расходы, издержки; англ. costs, expenses) — 1) зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками); 2) грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 3) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених у процесі господарської діяльності” [11, с. 34]; “витрати — виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів” [10, с. 203]; “витрати виробництва (manufacture costs; издержки обращения) — виражені у грошовому виразі операційні затрати матеріальних, фінансових, трудових і нематеріальних ресурсів на виробництво продукції;...”, “Витрати обігу (costs of sales...; издержки обращения) — виражені у грошовому вигляді операційні затрати

матеріальних, фінансових ресурсів на здійснення торгової діяльності... підприємства”; “затраты, расходы, издержки — совокупность выраженных в денежной форме расходов предприятий, объединений, организаций на производ-водство продукции, оказание услуг, выполнение работ и их реализацию”.

При цьому виявлена 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.

Поряд з цим маємо єдине визначення поняття “затрати”, що дається професором В. В. Сопком, відповідно до якого даний термін розглядається в розрізі іншого об'єкта обліку — матеріальних і нематеріальних ресурсів.

Що ж до поняття “видатки”, то активне вживання зазначеного терміна в системі бюджетного обліку [12, с. 36; 13, с. 38] нашою думкою є обмеженість його у використанні та дії. Однак за явного відокремлення понять “витрати” і “затрати”, більшість авторів вільно оперують як останніми, так і поняттям “видатки” як рівнозначними термінами [14, с. 85; 15, с. 40; 16, с. 46, 246, 253, 260].

У російській спеціальній літературі з питань бухгалтерського обліку зустрічаються такі визначення вказаних вище понять.

- “затраты, ... издержки – уменьшение средств предприятия или увеличение его обязательств, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли и приводят к уменьшению величины собственного капитала” [17, с. 126, 133, 377];
- “затраты – это издержки, понесенные в момент приобретения фирмой товаров и услуг” [18, с. 125];
- “затраты и издержки можно определить как расходы, предполагаемые к возмещению (говоря бухгалтерским языком включаемые в себестоимость” [19, с. 552];
- “затраты – выраженные в денежной оценке некапитализируемые и декапитализируемые расходы и начисления, относимые к отчетному периоду при исчислении финансового результата за этот период; ... издержки – в узком смысле синоним затрат ... однако помимо затрат, имеющих стоимостную оценку, издержки включают также и негативные последствия, стоимостная оценка которых может отсутствовать вообще или быть исключительно субъективной; расходы – “жертвование” некоторого ресурса, т. е. его уменьшение или использование для достижения поставленных целей” [20, с. 652-653, 674];
- “расходами считается уменьшение экономических выгод в течении отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственности; затраты труда, включающие затраты прошлого труда, оуществленные в средствах производства, и затраты живого труда составляют в совокупности издержки производства; затраты предприятия – это расходы на создание производственных запасов материально-технических расходов, услуги (работы) поставщиков и приобретение трудовых ресурсов,

включая потребленную в процессе производства часть затрат, а также расходы предприятия, непосредственно не связанные с его хозяйственно-производственной деятельностью и покрываемые за счет прибыли и других финансовых источников, свободных к расходованию; затраты на производство – это стоимость части ресурсов предприятия, которые израсходованы на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг за определенный период времени” [21, с. 52-53];

- “расходы ... это то, что уменьшает актив или увеличивает пассив баланса; затраты – это та часть расходов, которые станут таковыми в последующие отчетные периоды; издержки – та часть затрат, которая связана с калькуляцией себестоимости (издержки производства) и процессами реализации работ и услуг (издержки обращения)” [22, с. 446 - 447].

З наведених характеристик понять “витрати”, “затрати” та “видатки” стає очевидним той факт, що неточність у їх визначенні властива також і російській економічній термінології. На цю тенденцію вказують власне російські вчені-обліковці В. П. Астахов [23, с. 191-196], П. С. Безруких [24, с. 11-12], М. Д. Врублевський [21, с. 51], Л. Т. Гиляровська [25, с. 100], М. И. Кутер [18, с. 121], М. Ю. Медведев [19, с. 552]. Російський вчений-обліковець Я. В. Соколов взагалі стверджує що: “в руском языке минимум три термина имеют совершенно одинаковое содержание: расходы, затраты, издержки. Все попытки разграничить их содержание лишены смысла” [22, с. 171]. Спорідненість ситуації підтверджує вітчизняний учений-обліковець Ф. Ф. Бутинець, який вказує на те, що “у російській економічній літературі терміни “расходы” (укр. — видатки), “затраты” (укр. — витрати), “затрати”), “себестоимость” (укр. — собівартість) та “издержки” — (укр. — витрати, “затрати”) сприймаються як синоніми. ... В українській мові не існує розбіжностей у визначенні одного і того ж поняття, адже є лише термін “витрати” і “собівартість” відповідно до всіх перелічених вище термінів, які існують в російській літературі” [6, с. 299]. При цьому практика взаємозамінності зазначених понять як української, так і російської термінологічних систем, очевидно, деякою мірою, успадкована від часів Радянського Союзу.

Повчальним у зв'язку з цим є досвід американських бухгалтерів, які дійшли єдиної думки щодо визначення поданих до розгляду термінів. Так “Довідник бухгалтера від А до Я”, укладений російськими обліковцями містить такі визначення: “затраты/себестоимость (cost) —

денежное выражение величины ресурсов, затраченных на хозяйственную деятельность” [26, с. 164], “издержки (expenditures) — уменьшение суммы средств или увеличение суммы обязательств в результате приобретения товаров или оплаты услуг” [26, с. 73], “расходы (expense) — уменьшение суммы капитала как результата деятельности компании в течение отчетного периода, т.е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода” [26, с. 154]. Відомий учений-економіст із США Роберт Н. Энтони наводить практично аналогічні визначення, зокрема: “затраты/себестоимость (cost) — денежное выражение величины ресурсов, используемых для тех или иных целей” [27, с. 287], “издержки (expenditures) — уменьшение суммы средств или увеличение суммы обязательств как результат приобретения товаров или оплаты за услуги” [27, с. 275], “расходы (expense) — уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течение отчетного периода, т. е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода” [27, с. 286].

Відповідно до виокремлених ключових положень, Свірко С. В. пропонує такі формулювання [28, с. 472 ]:

- “витрати — зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання”;
- “затрати — грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту”;
- “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”.

Запропоновані визначення враховують як загальноекономічні позиції і категорії, так і облікові поняття та елементи. Урахування основних моментів господарської діяльності відповідає умовам облікової термінології та термінології бухгалтерського обліку виконання кошторису зокрема.

Облікова термінологія бюджетних установ, що існує сьогодні, не відбиває усіх позицій методологічного поля і вимагає удосконалення з погляду лексичного навантаження. Перегляд в її межах понять “бухгалтерський облік в бюджетних установах”, “видатки”, “витрати”, “затрати” дають змогу сформулювати економічно повне та лексично коректне коло основоположних визначень щодо головних напрямів обліку в бюджетних установах.

## Література

1. Симоненко, Л. Українська термінологія: стан та перспективи розвитку [Текст] / Л. Симоненко // Українська термінологія і сучасність. – Вип. 4. – К.: КНЕУ, 2001. – С. 3 - 8.
2. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
3. Білуха, М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. — К. : КДТЕУ, 2000. — 692 с.
4. Голов, С. Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст] / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. — К. : Автоінтерсервіс, 1996. — 544 с.
5. Пушкар, М. С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку [Текст] / М. С. Пушкар, Г. П. Журавель, Ю. Я. Литвин, В. Г. Мельник. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. — 269 с.
6. Бутинець, Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.
7. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік [Текст] / В. В. Сопко ; Київський національний економічний університет. — К.: КНЕУ, 1998. — 448 с.
8. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навчальний посібник / Н. М. Грабова. — К.: А.С.К., 2001. — 272 с.
9. Філінков, О. М. Про співвідношення змісту категорій “витрати виробництва”, “затрати” і “собівартість” [Текст] / О. М. Філінков // Економічна теорія. – № 4. – 2005. – С. 12-17.
10. Царенко, М. О. Економічна історія України [Текст] : навчальний посібник / Царенко М. О., Кузнецов Е. А., Парієнко Г. К., Коломійчук Т. Х., Петришина М. В., Мамонова В. О. ; під ред. Царенко М. О. – Х. : Одиссей, 2004. — 496 с.
11. Бухгалтерський словник [Текст] / За ред. Ф. Ф. Бутинця — Житомир: ПП “Рута”, 2001. — 224 с.

- 
12. Д жога, Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : навчальний посібник / Р. Т. Д жога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
  13. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях [Текст] : Навчально-методичний посібник / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2000. – 188 с.
  14. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / Н. М. Грабова. – К. : А.С.К., 2001. – 272 с.
  15. Зеленський, П. Г. Українсько-російсько-англійський тлумачний словник ділової людини [Текст] / П. Г. Зеленський, О. П. Зеленська. – К. : Українсько-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1998. — 560 с.
  16. Василик, О. Д. Державні фінанси [Текст] : навчальний посібник / О. Д. Василик. – К. : Вища школа, 1997. – 383 с.
  17. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / Под ред. А. Азраиляна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
  18. Кутер, М. И. Бухгалтерский учет: основы теории [Текст] : учебник / М. И. Кутер. – М. : Экспертное бюро, 1997. – 496 с.
  19. Медведев, М. Ю. Общая теория учёта: естественный бухгалтерский и компьютерный методы [Текст] / М. Ю. Медведев. — М.: Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
  20. Ковалёв, В. В. Финансовый учёт и анализ: концептуальные основы [Текст] / В. В. Ковалёв. – М. : Финансы и статистика, 2001. — 720 с.
  21. Врублевський, Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика [Текст] / Н. Д. Врублевський. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
  22. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта [Текст] : учебник / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
  23. Астахов, В. П. Теория бухгалтерского учёта [Текст] : учебник / В. П. Астахов. – М. : Экспертное бюро. – М, 1997. – 352 с.
  24. Безруких, П. С. Комментарии к Положению о составе затрат [Текст] / П. С. Безруких. – М. : Бухгалтерський учет, 1999. – 256 с.
  25. Бухгалтерское дело [Текст] : учебное пособие / Под ред. Л. Т. Гиляровой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 382 с.
  26. Справочник бухгалтера от А до Я. Международный бухгалтерский учёт “GAAP” LAS [Текст] / Сост. Матвеева В. М. – М. : Дело и сервис, 1998. – 192 с.
  27. Энтони, Роберт Н. Самоучитель по бухгалтерскому учёту [Текст] / Роберт Н. Энтони ; пер. с англ. — М. : Триада НТТ, 1998. - 292 с.
  28. Свірко, С. В. Деякі питання сучасної української економічної термінології [Текст] / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – Вип. 9. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 463 – 473.