

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Оксана АДАМИК

ДІЛІ ЦІ АЕОААІ І В ІТІ ВОУ «АЕОДАДЕ», «САОДАДЕ», «АЕААДЕ»
ОА І НІ АЕЕАІ НО² О САНОІ НОААІ І В
ОХАНІ ЕЕАІ Е АР АЕАОІ І АІ І ДІ ОАНО

Досліджено особливості застосування понять «витрати», «затрати», «видатки» учасниками бюджетного процесу. Класичне трактування вказаних категорій спирається на економічні процеси прибуткового характеру. Виконавці бюджетних програм, на відміну від комерційних підприємств, не отримують прибутку, тому вказані дефініції потребують інакшого визначення.

The article investigates the features of applying the concepts of expenditure, costs, expenses of the budget process players. The classic interpretation of these notions is based on profitable economic processes. Implementers of budgetary programs unlike commercial enterprises do not receives any profits that's why indicated concepts require the differently definition.

Економічна категорія «витрати» (видатки, затрати) є основоположною у діяльності будь-якого економічного суб'єкта. У законодавчих актах, а також економічній літературі трактування поняття витрат суттєво відрізняються між собою. Зважаючи на вагомість достовірного визначення вказаної категорії, її визначення має спиратися на ті трактування, які є загальними для усіх складових економічної науки (економічної теорії, менеджменту, фінансів, обліку тощо). Водночас саме облікове трактування вказаної категорії має бути стрижневим, оскільки саме в обліку витрати набувають вартісного виразу.

Значний внесок у сутнісне розуміння поняття зробили такі науковці, як М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, М. Т. Білуха, М. С. Пушкар, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, Я. В. Соколов та інші.

Водночас процеси виконання бюджету та кошторису за своїм змістовим наповненням відрізняються від підприємницької діяльності, що вимагає уточнення термінології для суб'єктів державного сектору економіки.

Розвитку понятійного апарату обліку виконання бюджету та кошторису суб'єктів державного сектору економіки присвячені праці таких учених, як Р. Т. Джого, П. Й. Атамас, С. В. Свірко, С. О. Левицька та ін. Водночас зміна умов господарювання, впровадження міжнародних стандартів обліку та системи адміністрування виконання бюджетів, а відтак і порядку руху бюджетних грошових потоків вимагають перегляду та уточнення категорії «витрати».

Метою та завданням дослідження є розмежування елементів категорійно-понятійного апарату учасників бюджетного процесу в частині обліку їх видатків. Для досягнення вказаної мети необхідно дослідити сутність та особливості визнання витрат, затрат і видатків виконавців бюджетних програм у порівнянні з аналогічними категоріями комерційних підприємств.

Сутнісне розуміння витрат у зарубіжній літературі також не є однозначним. Змістове наповнення витрат трактують з використанням трьох концепцій:

- концепції продукту,
- концепції вибуття,
- концепції приросту.

Традиційне визначення, взяте за основу МСФЗ, базується на концепції вибуття: «Витрати – це вибуття або інше використання активів чи утворення кредиторської заборгованості (або поєднання і того, й іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності підприємства» [4].

У авторських трактуваннях витрат більшість науковців не надають власного визначення, а користуються офіційним, наданим у П(С)БО 16. Інші, даючи власне формулювання дефініції, також беруть за її основу саме концепцію вибуття:

В. В. Сопко: «Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття «затрати» [16, с. 264];

З. В. Задорожний: «Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [5];

М. С. Пушкар: «Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг, факторів виробництва «ресурсів)» [13, с. 389];

Л. В. Нападовська: «Витрати – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу» [9, с. 64, 65].

На відміну від витрат комерційних підприємств, за основу яких взято концепцію вибуття, видатки бюджету розуміють як інструмент розподілу державних благ:

Бюджетний кодекс: «Видатки бюджету – 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» [2, ст. 2 абз. 13];

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»: «Витрати – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом 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» [8, п. 6, абз. 6];

НСБОДС 101 «Подання фінансової звітності»: «витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником» [11, п. 4, абз. 3];

О. Д. Василик: «Видатки бюджетів за своєю економічною сутністю є інструментом розподілу і перерозподілу централізованого грошового фонду держави та його використання за цільовим призначенням для забезпечення суспільного добробуту» [3, с. 123];

Р. Т. Джого: «...під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог» [12, с. 47];

П. Й. Атамас: «...під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом» [1, с. 73].

Аналіз літературних джерел свідчить про неоднорідність категорії «витрати» та виокремлення його складових «витрати», «затрати», «видатки» тощо. Невизначеність і розпливчатість понять не тільки вносить плутанину в термінологічну систему, а й не сприяє подальшому розвитку усіх галузевих та функціональних наук. Вони потребують чіткого розуміння та визначення з метою вартісної оцінки та відображення у звітності.

Вказане розмежування тлумачень ґрунтується на аналізі зміни форм ресурсів, які трансформуються в процесі створення продукту, і має такі лінгвістичні вирази у різних мовах (табл. 1).

Таблиця 1

Позначення дефініцій «витрати», «затрати», «видатки» у різних мовах

Мови	Дефініції		
	Витрати	Затрати	Видатки
Українська	Витрати	Затрати	Видатки
Російська	Издержки	Затраты	Расходы
Англійська	Expenditure	Cost	Expenses
Німецька	Ausgaben	Kosten	Aufwang
Французька	Frais	Depense	Charges

Науковці не мають однозначного тлумачення вказаних дефініцій (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення термінів «витрати», «затрати», «видатки» у вітчизняній та зарубіжній літературі

Автор	«Витрати»	«Затрати»	«Видатки»
1	2	3	4
Свірко С. В. [14, с. 175]	Зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання	Грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва певного продукту	Загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання. В обліковій практиці бюджетних установ видатки поділяються на касові та фактичні
Левицька С. О. [7, с. 365]	виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів	Показники затрат визначають структуру ресурсів (матеріальних та людських), необхідних для виконання програми (кількість установ, кількість обладнання, кількість працівників, необхідних для здійснення програми тощо); затверджуються паспортом програми в грошових та натуральних вимірниках	Визначальна сторона фінансової діяльності держави, економічні стосунки якої виникають у зв'язку з розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Видатки бюджетних установ є централізованими видатками оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету
Котова С. [6]	це зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання, зокрема у вигляді надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів	це кошти у якості елемента формування собівартості продукції, яку було (буде) виготовлено і яка несе у собі матеріальну та нематеріальну форму. У останньому полягає основна різниця між поняттям «затрати» та поняттям «витрати», що є більш універсальним і може застосовуватись до послуг та благ, які не мають матеріальної форми	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, проведеного їх бюджетного відшкодування

1	2	3	4
Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS: Справочник от А до Я [17]	Издержки (expenditures) – уменьшение суммы средств или увеличение суммы обязательств в результате приобретения товаров или оплаты услуг	Затраты/ себестоимость (cost) – денежное выражение величины ресурсов, затраченных на хозяйственную деятельность	Расходы (expense) – уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течении отчётного периода, т. е. использование или употребление ресурсов в течении отчётного периода
Роберт Н. Ентони [19]	Издержки (expenditures) – уменьшение суммы средств или увеличение суммы обязательств как результат приобретения товаров или уплаты за услуги	Затраты/ себестоимость (cost) – денежное выражение величины ресурсов, используемых для тех или иных целей	Расходы (expense) – уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течении отчётного периода, т.е. использование или употребление ресурсов в течении отчётного периода
Соколов Я. В. [15]	Издержки – эквивалент термина затраты, который используется не в сфере производства, а в сфере обращения	Это та часть расходов, что относится к данному отчётному периоду. Сюда включаются: 1) расходы возникшие в данном отчетном периоде некапитализированные, 2) декапитализированные активы	Расходы – ... все то, что тратит организация. Та часть расходов, что имеет отношение к будущим отчётным периодам, капитализируется и показывается в активе баланса

Наведемо у табл. 2 розмежування тлумачень понять «витрати», «затрати», «видатки» ґрунтується на аналізі зміни форм ресурсів, які перетворюються у процесі створення продукту.

Усі визначення, подані у табл. 2, зводяться до процесів постачання, виробництва та реалізації, що є предметом бухгалтерського обліку. Тому слушним є висновок С. В. Свірко: «... з погляду ідентифікації понять «затрати», «витрати» та «видатки» доцільно наголосити на таких важливих моментах:

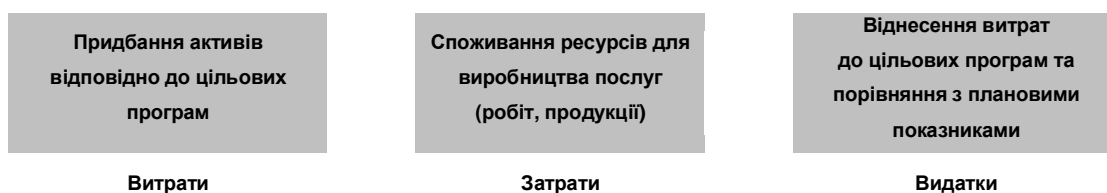
1) у межах процесу постачання спостерігається витрачання грошових коштів чи взяття суб'єктом господарювання зобов'язань на сплату певної суми коштів при настанні відповідного моменту платежу з метою отримання та поповнення елементів продуктивних сил;

2) у межах процесу виробництва певного продукту зазначаємо 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» [14, с. 175].

Хибним, на наш погляд, є визначення Р. Є. Федів, що «... органи державного сектора використовують для обліку витрат різні за термінологією та методикою визначення терміни: «видатки» – для операцій, що фінансуються виключно з бюджету, «витрати» – для операцій госпрозрахункового характеру (які можуть відповідно до установчих документів здійснювати зазначені юридичні особи)» [18]. На наш погляд, витрати виникають як виконанні операцій загального фонду, так і при здійсненні операцій спеціального фонду.

Розмежування понять «витрати», «затрати», «видатки» у бюджетній сфері пов'язане з їх двоїтим характером:



Для підприємницької діяльності не характерні такі ознаки витрат бюджетної сфери, як безоплатність і безповоротність; цільове спрямування коштів, фінансування в міру виконання плану, тому для них не характерне формування видатків. Підприємства формують лише витрати і затрати.

Порівняння концептуальних характеристик вказаних дефініцій та умов їх застосування досліджено проф. С. О. Левицькою (табл. 3).

Таблиця 3

**Концептуальні характеристики витрат, затрат та видатків,
визначені С. О. Левицькою [7]**

№ з/п	Ознака	Витрати	Видатки	Затрати
1.	Суб'єкт, що здійснює використання ресурсів	Суб'єкти підприємницької діяльності	Головний розпорядник коштів (органи державної влади), розпорядники II та III рівня (бюджетні установи та організації)	Головний розпорядник коштів (органи державної влади), розпорядники II та III рівня – виконавці бюджетних програм
2.	Мета	Отримання прибутку	Вирішення соціально-економічних питань, визначених на державному рівні	Раціональне використання бюджетних коштів в процесі виконання бюджетних програм
3.	Принципи визнання на рахунках бухгалтерського обліку	В періоді здійснення (понесення), одночасно з визнанням доходів, для одержання яких вони понесені	Для касових видатків – касовий метод, при якому запис доходів та видатків здійснюється в момент отримання коштів (незалежно від періоду, до якого вони належать), для фактичних – метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів	В періоді фактичного витрачання (списання) ресурсів
4.	Грошова натуральна форма вираження	Грошова	Грошова	Грошова, натуральна
5.	Ресурси, що використовуються	Грошові та інші, виражені у грошовій формі	Грошові	Всі, окрім грошових

Ми певною мірою не погоджуємося з проф. С.О. Левицькою у частині визнання затрат, оскільки, на наш погляд, затрати виникають не лише у виконавців бюджетних програм, а також у суб'єктів підприємницької діяльності на етапі використання ресурсів для виробництва.

Видатки бюджетних установ є складною багаторівневою економічною категорією, а тому мають глибоку класифікацію:

I. За етапами руху коштів видатки поділяються на:

1) касові видатки – зменшення суми грошових коштів на реєстраційних рахунках, що відбулися внаслідок оплати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) для потреб виконання функціональних обов'язків суб'єкта державного економіки;

2) фактичні видатки – ресурси, спожиті суб'єктом державного економіки у процесі виконання його функціональних обов'язків.

II. За джерелами покриття їх класифікують на:

1) видатки загального фонду – видатки, що фінансуються за рахунок коштів бюджету засновника (державного або місцевого бюджету)

2) видатки спеціального фонду – видатки, що фінансуються з комерційної діяльності суб'єкта державного сектора економіки.

III. Згідно з бюджетною класифікацією видатки групують:

1) за функціональною класифікацією;

2) за відомчою класифікацією;

3) за економічною класифікацією;

4) за програмною класифікацією.

IV. За приналежністю до бюджетного процесу (згідно з НСБОДС 135 «Витрати» [10]) розрізняють:

1) витрати за обмінними операціями, що включають такі елементи витрат: 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);

2) витрати за необмінними операціями, що включають такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Підсумовуючи дослідження, слід зазначити, що, на відміну від витрат комерційних підприємств, за основу яких взято концепцію вибуття, видатки бюджету розуміють як інструмент розподілу державних благ. Розмежування понять «витрати», «затрати», «видатки» у бюджетній сфері пов'язане з їх двоїтим характером та ґрунтується на аналізі зміни форм ресурсів, які перетворюються у процесі створення продукту.

Витрати характеризують придбання активів відповідно до цільових програм, затрати вимірюють споживання ресурсів для виробництва послуг (робіт, продукції), видатки характерні лише для суб'єктів державного сектору економіки і характеризують віднесення витрат до цільових програм та порівняння з плановими показниками.

Література

1. Атамас П. Й. *Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб.* / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. л-ри, 2003. – 284 с.
2. *Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Редакція від 05.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua/laws/show/бюджетний кодекс україни.*
3. Василик О. Д. *Бюджетна система України : підруч.* / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 544 с.
4. *Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), – стандарти 1-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.*
5. *Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис. на здобуття наук. ступеня д-а екон. наук : 8.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло Васильович. – Тернопіль, 2007.*
6. *Котова С. Класифікація видатків медичних установ з урахуванням напрямів надання послуг / С. Котова // Економічний аналіз. – Вип. 9. – Ч. 2. – 2011. – С. 248–253.*

7. Левицька С. О. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати [Електронний ресурс] / С. О. Левицька, Л. В. Лук'ячук // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : зб. наук. праць / Мін-во освіти і науки України ; Нац. ун-т вод. госп. та природокористування. – Рівне, 2007. – Вип. 2 (38). – Режим доступу : <http://nuwm.rv.ua/methods/asp/v382ek.html>.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024
9. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затв. наказом Мін-ва фінансів України 18 травня 2012 року № 568.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : затв. наказом Мін-ва фінансів України 28.12.2009 р. № 1541 (у ред. наказу Мін-ва фінансів України від 24.12.2010 р. №1629)
12. Облік у бюджетних установах : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / [Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 296 с.
13. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підруч. / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карп -бланш, 2002. – 628 с.
14. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
15. Соколов В. Я. Учет затрат – от теории к практике / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – С. 44–47.
16. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – 3-тє вид. [перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
17. Справочник бухгалтера от А до Я. Международны бухгалтерский учет «GAAP» LAS / сост. В. М. Матвеева. – М. : Дело и сервис, 1998. – 192 с.
18. Федів Р. Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / Р. Є. Федів // Збірник наукових праць ЧДТУ. Вип. 21. – С. 112–116.
19. Энтони Роберт И. Самоучитель по бухгалтерскому учету / Роберт И. Энтони ; пер. с англ. – М. : Триада НТТ, 1998. – 292 с.