

УДК 657

Свірко С. В., д.е.н., професор (ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»),
Дорошенко О. О., к.е.н., доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: МІЖНАРОДНІ ТА ВІТЧИЗНЯНІ ПІДХОДИ

У статті наведена характеристика витрат у розрізі об'єктів обліку згідно міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора.

Ключові слова: витрати, об'єкти обліку, міжнародні стандарти, державний сектор.

Практично всі господарські операції так чи інакше пов'язані із обліком витрат. Це центральне поняття, що об'єднує всі види діяльності бюджетних установ. До теперішнього часу існували окремі дискусії в науковому колі щодо розмежування понять «витрати», «затрати» і «видатки» в бюджетному обліку, а також ряд актуальних питань щодо касового методу та методу нарахування при здійсненні обліку видатків. Прийняття нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та виконання заходів, запланованих Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо розробки оновленої економічної класифікації, призводить до виникнення нових невирішених питань як щодо економічної сутності та класифікації, так і щодо власне обліку витрат бюджетних установ, починаючи з терміну початку дії нових стандартів.

Аналіз останніх досліджень. Різним аспектам модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та його гармонізації із міжнародними стандартами присвячені праці вітчизняних вчених Єфименко Т.І., Калюги Є.В., Канцурова О.О., Левицької С.О., Ловінської Л.Г., Сушко Н.І., Чечуліної О.О., Чумакової І.Ю. Проте запровадження в майбутньому нових стандартів в облікову практику бюджетних установ потребує поглибленого наукового аналізу з точки зору перспектив їх застосування. Зважаючи на те що витрати є одним із основних об'єктів обліку бюджетних установ, дослідження міжнародних та вітчизняних облікових підходів за

даним напрямком набуває особливої актуальності в сучасних умовах.

Метою статті є характеристика міжнародних підходів до обліку витрат бюджетних установ, порівняння їх із положеннями вітчизняних стандартів та аналіз доцільності їх застосування в обліковій практиці бюджетних установ.

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [1] передбачено модернізацію бухгалтерського обліку і розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, результатом чого має стати адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів.

Власне міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) на даний час розроблено 32 і стандарту, що безпосередньо регламентує облік витрат немає, а отже, 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» [2].

МСБОДС 1 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 [3].

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) [3].

Міжнародні стандарти, що регламентують облік запасів, осно-

вних засобів, інвестиційної нерухомості у державному секторі (МСБО 12 «Запаси», МСБО 16 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 17 «Основні засоби»), надають практичні рекомендації з визначення собівартості (первісної вартості) зазначених активів.

Окремим стандартом у міжнародній практиці регламентується облік витрат на позики. Відповідно до МСБОДС 5 «Витрати на позики», витрати на позики – це витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів [4]. Згідно з базовим підходом, витрати на позики визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені, незалежно від використання позики. Згідно з дозволеним альтернативним підходом, витрати на позики, які безпосередньо стосуються придбання, будівництва або виробництва активу, включаються в собівартість цього активу. Такі витрати на позики підлягають капіталізації як частина собівартості активу, якщо є ймовірність, що вони призведуть до надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання, і якщо витрати можна достовірно оцінити. Інші витрати на позики визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені [4].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені в Україні в рамках виконання Плану заходів, передбачених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, у переважній частині відповідають міжнародним стандартам. Кожен з них також в тій чи іншій мірі висвітлює інформацію щодо витрат за різними об'єктами обліку.

Так, НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» визначають склад витрат, що включаються до первісної вартості відповідно основних засобів та нематеріальних активів [5]. У НП(С)БО 123 «Запаси» наводиться перелік витрат, що включаються до первісної вартості запасів залежно від виду їх надходження, визначаються методи оцінки вибуття запасів, а також порядок обліку транспортно-заготівельних витрат [5].

Результати порівняння підходів МСБОДС та НП(С)БОДС за витратами в розрізі головних об'єктів обліку наведені в табл. 1-3.

Характеристика облікових підходів щодо витрат, пов'язаних із основними засобами за МСБОДС та НП(С)БОДС

Витрати за МСБОДС 17 [6]	Витрати за НП(С)БОДС 121 [5]
1	2
<p>Собівартість об'єкта основних засобів складається з ціни придбання, включаючи імпортні мита та податки на покупки, що не підлягають відшкодуванню, а також із витрат, безпосередньо пов'язаних з приведенням активу в робочий стан; будь-які торговельні знижки враховуються при визначенні ціни придбання.</p> <p>Прикладами таких витрат є:</p> <p>а) вартість підготовки будівельного майданчика;</p> <p>б) первісні витрати на доставку та розвантаження;</p> <p>в) витрати на встановлення;</p> <p>г) гонорар спеціалістам – таким, як архітектори та інженери;</p> <p>д) оціночна вартість демонтування активу і відновлення первісного виду ділянки в межах визнаного резерву.</p>	<p>Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);</p> <p>ресстраційні збори, державне мито, суми ввізного мита;</p> <p>суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі);</p> <p>витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</p> <p>витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</p> <p>інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.</p>
<p>Адміністративні та інші загальні накладні витрати не є компонентом собівартості основних засобів, якщо їх не можна безпосередньо пов'язати з придбанням активу чи з приведенням його в робочий стан.</p>	-

продовження табл. 1

1	2
<p>Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 5 “Витрати на позики” встановлює критерії, яких слід дотримуватися перед тим, як визнавати витрати на сплату відсотків за компонент собівартості основних засобів.</p>	<p>Витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі “Витрати на позики”).</p>
<p>Подальші вже визнані видатки, пов’язані з об’єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди або потенціал корисності впродовж усього строку корисної експлуатації цього активу, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходять до суб’єкта господарювання. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати періоду, коли вони були понесені.</p>	<p>Витрати на поліпшення об’єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість впродовж усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об’єкта.</p> <p>Витрати на утримання об’єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об’єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.</p>
<p>Амортизаційні відрахування за кожен період треба визнавати як витрати, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу.</p>	<p>Суму нарахованої амортизації суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.</p>

Як свідчать результати порівняння, склад витрат, що включається до первісної вартості згідно МСБО, аналогічний складу витрат, регламентованому НП(С)БО 121. Окремі умови включення до первісної вартості основних засобів витрат на позики визначаються і міжнародними, і вітчизняними стандартами. Міжнародними стандартами ще додатково обумовлено, що адміністративні та інші загальні накладні витрати не є компонентом собівартості основних засобів, якщо їх не можна безпосередньо пов’язати з придбанням активу чи з приведенням його в ро-

бочий стан. Амортизаційні відрахування також визнаються витратами за обома підходами.

Склад витрат, що включаються до первісної вартості інвестиційної нерухомості відповідно до НП(С)БОДС, за змістом також відповідає положенням МСБОДС, і більш деталізовано визначає їх перелік.

Основні положення, що стосуються визнання та оцінки витрат у бухгалтерському обліку запасів, у міжнародних та вітчизняних стандартах ідентичні, про що свідчать дані табл. 2

Таблиця 2

Характеристика облікових підходів щодо витрат, пов'язаних із запасами за МСБОДС та НП(С)БОДС

Витрати за МСБОДС 12 [7]	Витрати за НП(С)БОДС 123 [5]
1	2
Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.	Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, мита на ввезення та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, робіт з навантаження й розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.	Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Витрати на придбання можуть містити в собі різницю від курсів обміну іноземних валют, що безпосередньо виникають при останньому придбанні запасів, які допускаються дозволеним альтернативним підходом у МСБОДС 4 "Вплив змін валютних курсів".	-
Витрати на переробку запасів складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з одиницями виробництва, наприклад, оплатою праці виробничого персоналу. Вони включають також систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.	Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

продовження табл. 2

<p>За обставин, визначених в дозволеному альтернативному підході в МСБОДС 5 витрати на позики включаються в собівартість запасів.</p>	<p>Включаються до первісної вартості запасів витрати на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БОДС "Витрати на позики".</p>
<p>Коли запаси продані, обмінені або розподілені, балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли товари розподілено або відповідні послуги надано. Суму будь-якого часткового списання запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання або втрати. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаних витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.</p>	<p>Якщо запаси продані (розподілені, передані), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли запаси розподілено, передано або відповідні послуги надано. Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості або виявлені втрати. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.</p>
<p>Вибуття запасів здійснюється за методами: ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості; методом ФІФО або за формулою середньозваженої собівартості.</p>	<p>Вибуття запасів в установах оцінюється за такими методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; ФІФО.</p>

У міжнародних стандартах присутнє положення, якого немає в НП(С)БОДС, і згідно якого витрати на придбання можуть містити в собі різницю від курсів обміну іноземних валют, що безпосередньо виникають при останньому придбанні запасів, які допускаються дозволенім альтернативним підходом у МСБОДС 4 "Вплив змін валютних курсів".

Таблиця 3

Характеристика облікових підходів щодо витрат, пов'язаних з виплатами працівникам за МСБОДС та НП(С)БОДС

Витрати за МСБОДС 25 [10]	Витрати за НП(С)БОДС 132 [11]
<p>Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке: а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; та б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.</p>	<p>Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними впродовж звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.</p>

Як видно із таблиці 3, умови визнання витратами нарахованих виплат працівникам є ідентичними в національних та міжнародних стандартах.

Вітчизняні методологи вважають за потрібне створення окремого НП(С)БОДС 135 "Витрати". У зазначеному стандарті наведена класифікація витрат, згідно якої витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями [12].

Стандарт [12] містить також умови визнання та оцінки витрат. Визнання витрат згідно зазначеного стандарту відповідає положенням міжнародних стандартів і передбачає, що витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто визнання витрат відповідає принципу нарахування і відповідності доходів і витрат [12].

Окрема увага в НП(С)БО 135 приділяється складу витрат, що включаються до собівартості продукції, робіт, послуг.

Вважаємо позитивною розробку окремого стандарту, що регламентує облік витрат, оскільки він містить узагальнену інформацію щодо класифікації, визнання, оцінки та відображення в звітності витрат суб'єктів державного сектора. 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. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>. **2.** Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>. 3. МСФЗДС 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81047/1a.pdf>. 4. МСБО 5 «Витрати на позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
5. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. 6. МСБО 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
7. МСБО 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
8. МСБО 16 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
9. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. 10. МСБО 25 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
11. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. 12. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Рецензент: професор, д.е.н., Лазаришина І. Д. (НУБГП)