

УДК 657.2

**ТЛУМАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ПОНЯТЬ «ВИДАТКИ»,
«ВИТРАТИ» ТА «ЗАТРАТИ» В БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

К. А. Приступа

студентка 5 курсу, група ОАм – 51, навчально-науковий інститут економіки
та менеджменту

Науковий керівник – к.е.н., професор С. Я. Зубілевич

*Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна*

Досліджені відмінності змісту понять «видатки», «витрати» та «затрати» в умовах застосування принципу нарахування та впровадження Стратегії розвитку системи управління державними фінансами.

Ключові слова: видатки, витрати, затрати, бухгалтерський облік, бюджетні установи, Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС).

Исследованы вопросы идентификации различий понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в условиях применения принципа начисления и внедрения Стратегии развития системы государственных финансами.

Ключевые слова: расходы, затраты, издержки, бухгалтерский учет, бюджетные учреждения, Национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (НП(С)БУГС), Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС).

The differences between the content of «expenses», «costs» and «expenditures» in terms of the principle of accrual and implementation of the developing of public finance management strategy are considered.

Keywords: expenses, costs, expenditures, accounting, public sector entity, National standards of public sector accounting (NPSAS), International standards of public sector accounting (IPSAS).

Постановка проблеми. Облік в бюджетних установах традиційно цікавить лише вузьке коло фахівців, оскільки стосується сфери, яка не приваблює основних гравців ринкової економіки. Проте в умовах перебудови системи управління державними фінансами України питання реформування обліку є їх невід'ємною складовою. Запровадження стандартів обліку для суб'єктів державного сектору на підставі міжнародної практики потребує напрацювання методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності [1] в цілому та витрат зокрема.

Перш за все, необхідно розкрити зміст понять «витрати», «затрати» та «видатки» у зв'язку із переходом на національні стандарти. У процесі реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері України спостерігається тенденція запозичення іноземних термінів без їх додаткового аналізу та урахування економічної сутності. В першу чергу це стосується визначення та змісту таких понять як «видатки», «витрати» та «затрати». В економічній літературі розгорнулася дискусія щодо правомірності та необхідності вживання цих термінів щодо бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень. Суттєвий внесок у розроблення проблеми внесли праці П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, Ф.Ф. Бутинця, О.В. Кравченко, М.Г. Михайлова, С.В. Левицької, В.А. Пігош, С.В. Свірко, О.П. Славкової, Н.І. Сушко, М.І. Телегунь, Чечуліної О.О.,

Чумакової І.Ю. та ін. Водночас дослідження науковців не містять єдиного трактування сутності витрат бюджетної установи та співвідношення з поняттям «видатків» і «затрат» за умов ринкового середовища.

Метою статті є ідентифікація відмінностей понять «видатки», «витрати» та «затрати» в умовах застосування принципу нарахування та впровадження НП(С)БО ДС.

Об'єктом дослідження є діяльність бюджетних установ, яка призводить до виникнення витрат.

Предметом дослідження є зміст понять «видатки», «витрати» та «затрати» в системі управління фінансами бюджетних установ в ринкових умовах.

За **базу дослідження** обрано бюджетну установу Шацький національний природний парк (далі в тексті – Шацький НПП).

Діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які слід враховувати під час побудови бухгалтерського обліку та звітності в системі управління фінансами таких установ. Зокрема, отримання прибутку і його розподіл між учасниками не розглядається в якості основної мети своєї діяльності, оскільки їх призначення полягає у вирішенні суспільно значимих задач (в тому числі соціальних, управлінських, освітніх, наукових, культурних та ін.).

Наприклад, Шацький НПП є неприбутковою, бюджетною, природоохоронною, рекреаційною, культурно-освітньою, науково-дослідною установою загальнодержавного значення і входить до складу природно-заповідного фонду України. Парк створено з метою збереження, відтворення та раціонального використання унікальних поліських природних комплексів Шацького поозер'я, посилення охорони водно-болотних угідь міжнародного значення і сприяння розвитку міжнародного співробітництва в галузі збереження біологічного та ландшафтного різноманіття.

Фінансування заходів, пов'язаних із функціонуванням Шацького НПП, здійснюється відповідно до законодавства за рахунок коштів загального та спеціального фондів Державного бюджету України. Шацький НПП може надавати платні послуги відповідно до законодавства. Господарські операції природного парку пов'язані з обліком витрат і видатків, який є елементами системи управління фінансами установи.

В умовах переходу до принципу нарахування розбіжності між цими поняттями потребують чіткого розрізнення для раціональної побудови обліку та забезпечення достовірності і зрозумілості показників фінансової звітності. Перехід до принципу нарахування пов'язаний з модернізацією системи управління фінансами в державному секторі, яке передбачає довго- та середньострокове планування діяльності бюджетних установ [1]. Попередній підхід до управління фінансами лише на підставі річного періоду привів до ототожнення понять витрати та видатки, здійснення обліку і контролю касових та фактичних видатків.

Саме по собі поняття «витрати» характерне для діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, однак аналіз літературних джерел та останніх наукових публікацій зазначив, що на сьогодні не існує єдиного погляду щодо його трактування. Досить часто авторами ототожнюються такі поняття, як «витрати», «затрати», «видатки» на підґрунті спільної бази використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Систематизація різних підходів вчених до тлумачення цих понять узагальнені на рис. 1.

Синонімічний підхід (підхід 1) характерний для більшості українських науковців, які ототожнюють терміни «витрати», «затрати» й «видатки» через труднощі мовного перекладу російськомовних першоджерел.

Зокрема А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук та А.А. Турило [19] вважають, що російські «затрати», «расходы» та «издержки» є прототипом терміну «витрати» в україномовній практиці й розуміють їх як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності

суб'єкта господарювання і досягнення ним поставленої мети. Перший підхід також підтримують та використовують такі вчені як О.І. Заруднев, Ю.С. Цал-Цалко [20].

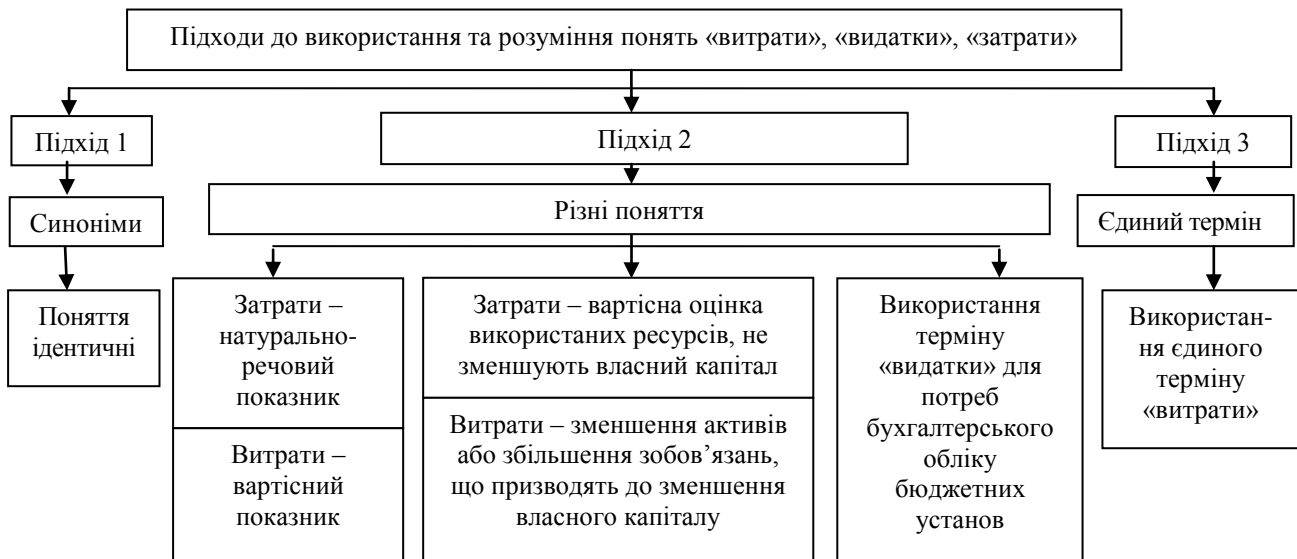


Рисунок. Підходи до використання та визначення понять «витрати», «затрати» і «видатки»

Наступна категорія вчених, розглядаючи інтерпретацію термінів «витрати» та «затрати», використовує другий підхід (підхід 2) і розмежовує їх на рівні економічного змісту. Найзмістовніше таке розмежування викладено у працях професора В.В. Сопко [18].

Так, для економіко-правового визначення витрат та затрат доцільно процес діяльності розділяти на операційний та неопераційний. І коли діяльність має операційний характер, то до початку діяльності капітал має форму грошей, ці гроші мають бути перетворені на ресурси діяльності, тобто витрачені. Процес перетворення грошей на ресурси має характер витрачання і назву – витрати. Процес перетворення придбаних ресурсів на новий продукт праці як результат діяльності до моменту його продажу має історичну назву «затрати».

Ще одна група науковців оперує тільки обліковим терміном «витрати», визначаючи їх у межах балансу. Науковці А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк у «Фінансово-економічному словнику» дають визначення тільки терміну «витрати», але у трьох аспектах:

як зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);

як грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою;

як економічний показник роботи суб'єкта господарювання, що характеризує суму витрат, здійснених у процесі господарської діяльності [13, С. 142–143].

Аналогічної думки дотримуються і інші представники української облікової думки В. Дерій М. Т. Білуха, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, М.С. Пушкар. Узагальнення в одному терміні багатьох підходів до визначення вносить істотну плутанину у використання термінів «витрати» та «затрати» як облікових категорій.

Варто зазначити, що вказані науковці розглядають сутність витрат лише для потреб діяльності підприємств і нічого не говорять про діяльність бюджетних установ. Окремі науковці, які займаються дослідженням бюджетного обліку, оперують поняттям «видатки». Зокрема, Лондаренко О.О. зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Атамас П.Й. під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом [7]. Джога Р.Т. відмічає, що під видатками розуміють державні

платежі, які не підлягають поверненню, а тому не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні) [12].

На нашу думку, підхід 2 є найбільш точним, оскільки відображає різні підходи до використання досліджуваних понять. Адже в умовах діяльності, яка базується на принципі безперервності діяльності та методі нарахування, ми не можемо ототожнювати досліджувані визначення, оскільки використання таких понять як «витрати» та «затрати» передбачає довгострокову перспективу діяльності. Затрати установи на здійснення її діяльності у разі імовірності отримання коротко- чи довгострокових вигод (забезпечення можливості виконати свою функцію відповідною установою, наприклад, Шацьким НПП) будуть визнані як активи (необоротні та оборотні). Термін «видатки» ми можемо використовувати лише у випадку короткострокової діяльності, вони передбачають кошти, передбачені відповідним кошторисом на відповідний рік і повинні бути використані протягом цього періоду.

Список використаних джерел:

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 08.12.2010 року № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях. Навч. посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
7. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посібн. (2-ге вид.) / П. Й. Атамас. – К. : ЦНЛ, 2009. – 440 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручн. для студ. спец. «Облік і аудит» (3-тє вид., перероб. і доп.) / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
9. Василик О. Д. Бюджетна система України: підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
11. Грещак М. Г. Управління витратами: навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
12. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, О. Р. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
13. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. [Текст] / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
14. Котова С. С. Витрати, видатки, затрати: їх економічна сутність та значення / С. С. Котова / редкол.: П. П. Мазурок, Б. М. Одягайло, О. В. Плотніков та ін. – Кривий Ріг : КЕІ КНЕУ, 2008. – С. 356 – 358.
15. Котова С. С. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення / С. С. Котова // Вісн. нац. ун-ту “Львів. політехніка”, 2009. – № 647. – С. 388–392.
16. Левицька С. О. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати / С. О. Левицька, Л. В. Лук’яничук // Вісник національного університету водного господарства та природокористування – Рівне : 2007. – Вип. 2 (38).
17. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй : пер. з англ. / А. Сміт. – К. : Port-royal, 2001. – 450 с.
18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. [Текст] / В. В. Сопко – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с.
19. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві [Текст] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.
20. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 647 с.
21. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управлінський учет: учебн. / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л; Высш. шк., 2003. – 528 с.
22. Вербило О. Ф. Методика преподавания бухгалтерского учета / О. Ф. Вербило. – К. : УСХА, 1992. – 216 с.
23. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. – Житомир, 2009. – № 4 (50). – С. 67-70.
24. Пігош В. А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект / В. А. Пігош // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – Випуск 11 (41). Ч. 2. – 2014. – С. 278 -287.