

## **ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ВИТРАТ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Розкрито визнання та оцінку витрат суб'єктами державного сектору.

Reveals the recognition and measurement of public sector spending entities.

Ключові слова: кошторис, витрати державний сектор

**Діяльність установ** державного сектору організовується відповідно до чинного законодавства, а її обсяги визначаються рівнем фінансового забезпечення, тому витрати є одним із важливих понять у бюджетній сфері.

**Проблемами, пов'язаними з визнанням та оцінкою витрат державного сектору** займалося широке коло науковців: Т.В. Канєва [1], О.М. Клименко [2], Т.М. Писаренко [3], С.В. Свірко [4], Н.І. Сушко [5] та ряд інших. Активне вживання зазначених питань в системі бюджетного обліку наштовхує на думку про обмеженість їх у використанні та дії.

**Метою даної статті** є визнання та оцінка витрат.

**Для вирішення даної мети** нами поставленні такі завдання: обґрунтувати доцільність удосконалення визнання та оцінки витрат, яке використовується в діяльності суб'єктів державного сектору.

**На даний час** затверджене Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [6], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Його норми застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку у державному секторі. Також у ньому сказано, що це положення не поширюється на визнання та оцінку витрат, які визначаються в інших

національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема пов'язані з:

- договорами оренди;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю;
- будівельними контрактами.

На даний час витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- *витрати за обмінними операціями*, які 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).

- *витрати за необмінними операціями* 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).

Отже, 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 приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або

розподілення власником). Вони визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Слід відмітити, що не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

- витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

- витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

- фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).

- визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку:

- витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

- витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати. До їх складу включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва;

- прямі витрати на оплату праці. До них включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- інші прямі витрати включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую

вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. До них включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів державного сектору тощо)

- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;

- амортизація нематеріальних активів загально-виробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водopостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів

до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

**Отже, на даний час із** затвердженням національних стандартів визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектору такі ж як у приватному. Суб'єкт державного сектору у примітках до фінансової звітності наводить інформацію про склад і суму витрат, які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

### **Бібліографія**

1. Канєва Т.В. **Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ:** автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / Т.В. Канєва – Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 21 с.

2. Клименко О.М. **Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ:** автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / О.М. Клименко – Київ: Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана, 2006. – 21 с.

3. Писаренко Т.М. **Облік, аналіз і контроль ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах на матеріалах установ охорони здоров'я Волинської області:** автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / Т.М. Писаренко – Тернопіль: ТАНГ, 2001. — 19 с.

4. Свірко С.В. **Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація:** [монографія] / Свірко С.В. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

5. Сушко Н.І. **Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету:** автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук / Н.І. Сушко – Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. – 20 с.

6. Наказ Міністерства фінансів України «**Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»**» за станом на 18.05.2012 р., № 568. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/>

**Рецензент:** д.е.н., професор Лазаришина І. Д.