

Крамаренко К.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту та фінансів
Національна академія Національної гвардії України

Kramarenko Kateryna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Docent at the Department of Management and Finance
National Academy of the National Guard of Ukraine

ВИТРАТИ І ВИДАТКИ: СУТНІСТЬ, ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

EXPENDITURE AND EXPENSES: ESSENCE, FEATURES OF ACCOUNTING AND ANALYSIS

У статті подано теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, яке полягає в дослідженні економічної суті, особливостей обліку та аналізу витрат і видатків у бюджетних установах. Визначено, що розмежування суті досліджуваних понять базується на зміні форм використання ресурсів у процесі функціонування бюджетної установи. Розкрито напрямки класифікації видатків і витрат бюджетних установ з урахуванням діючої бюджетної класифікації. Розглянуто особливості нормативно-правового регулювання обліку витрат і видатків. Розкрито методи та подано характеристику прийомів економічного аналізу витрат і видатків бюджетних установ, які дозволяють виявити резерви щодо підвищення ефективності використання трудових, матеріальних і нематеріальних ресурсів, а також бюджетних коштів, що використовуються бюджетними установами.

Ключові слова: витрати, видатки, бюджетна установа, бухгалтерський облік, економічний аналіз, кошторис, бюджетна класифікація.

State financing requires control over the availability and movement of budget funds, the implementation of estimates, therefore it can be argued that the most important objects of accounting and analysis of the activities of budget institutions are costs and expenses. The article presents a theoretical generalization and solution of the scientific task, which consists in the study of the economic essence, features of accounting and analysis of costs and expenses in budgetary institutions. It was determined that the demarcation of the essence of the researched concepts is based on the change in the forms of resource use in the process of functioning of the budget institution. Peculiarities of regulatory and legal regulation of cost and expenditure accounting are considered. It is emphasized that the term "costs" is disclosed in national and international accounting standards and other legal documents, and "expenses" – in regulatory documents regulating the budget process; expense accounting is conducted using the accrual method, and budget expenditures – using the cash method. It is indicated on which accounts and in which registers of analytical accounting the costs and expenses of budgetary institutions are recorded. The directions of classification of expenses and costs of budgetary institutions are revealed, taking into account the current budget classification (functional, departmental, economic, programmatic). It is emphasized that the purpose of controlling costs and expenses is to establish their legality, reliability and expediency and the correctness of displaying relevant economic transactions in accounting, and the main purpose of their analysis is to find reserves for reducing the costs of budget institutions. Methods of economic analysis of costs and expenses of budget institutions are disclosed and characteristics are presented, which allow to identify reserves for increasing the efficiency of the use of labor, material and non-material resources, as well as budget funds used by budget institutions.

Key words: costs, expenses, budget institution, accounting, economic analysis, estimate, budget classification.

Постановка проблеми. Виконання державою своїх функцій передбачає надання суспільно необхідних послуг, що є основним і відповідно найскладнішим видом діяльності бюджетних установ у різних сферах, зокрема і в секторі безпеки та оборони. Така діяльність характеризується досить високими матеріальними та фінансовими витратами, які фінансуються державою.

Цільове та ефективне використання бюджетних коштів забезпечується завдяки чіткому плануванню, раціональній організації бухгалтерського обліку, оперативному контролю та здійсненні аналізу витрат і видатків. Бухгалтерський облік, економічний аналіз діяльності бюджетних установ надає необхідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття

відповідних управлінських рішень та забезпечує розуміння економічної суті господарських операцій, а не лише фіксування фактів надходження або витрачання ресурсів. Відтак, державне фінансування потребує контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів, виконанням кошторисів, тому можна стверджувати, що найважливішими об'єктами обліку та аналізу діяльності бюджетних установ є витрати і видатки.

В Україні використання іншомовних термінів з економічних наук і, зокрема, бухгалтерського обліку, незважаючи на значний період становлення та розвитку, все ще залишається значною проблемою. Так, наразі терміни «витрати» та «видатки» іноді вживаються як синоніми, і, як наслідок, спостерігається їх некоректне застосування, що є неприпустимим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання обліку витрат і видатків бюджетних установ знаходять своє відображення у монографіях, наукових публікаціях, навчальних посібниках таких авторів, як Атамас П.Й., Атамас О.П. [1], Гевлич Л.Л. [2], Кемарська Л.Г. [3], Меліхова Т.О., Синиця Ю.С., Зайченко Д.Р. [4], Хорунжак Н.М. [5] та інших. Так, у статті [1] представлено дослідження повноти вирішення окремих методичних питань відображення в обліку витрат господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України, монографія [5] присвячена проблемі розвитку теорії та витрат бюджетних установ в умовах посилення конкуренції та швидкого розвитку сучасних інформаційних систем. Важливе місце в економічних дослідженнях належить питанням аналізу та контролю витрат і видатків бюджетних установ, на чому зосереджують свою увагу такі науковці, як Васильєва В.Г., Таргонська О.С. [6], Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Люта О.В., Пігуль Н.Г. [7], Коваль Л.В., Мазур А.М. [8]. Зважаючи на важливість проблем забезпечення ефективності діяльності бюджетних установ в умовах обмежених можливостей фінансування, дослідження питань обліку та аналізу витрат і видатків бюджетних установ залишається актуальним.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є уточнення понять витрат і видатків бюджетних установ, встановлення особливостей їх обліку та аналізу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Термін «витрати» розкривається в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документах, а «видатки» – у нормативних документах з регламентування бюджетного процесу. Н. Хорунжак зазначає, що найбільш прийнятним є розмежування цих термінів відповідно до їх сутності, специфіки фінансового забезпечення бюджетних установ [5]. Розмежування досліджуваних понять у бюджетній сфері базується на зміні форм використання ресурсів бюджетних установ у процесі їх функціонування.

Під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) [9; 10]. Витрати визнаються за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена [11]. Відповідно до специфіки діяльності бюджетних установ витрати можна визначити як обсяг ресурсів, що використовуються в про-

цесі господарської діяльності (виконання окремих функцій держави, надання послуг та/або виробництва продукції) бюджетною установою. У науковій праці [5] пропонується трактувати витрати як вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру. Витрати здійснюються на стадії обміну й мають двосторонній рух, тобто можуть обмінюватися на еквівалент. Також витрати беруть участь у формуванні собівартості продукції чи послуг розпорядників бюджетних коштів, тому витрати виходять за межі бюджетних відносин [3].

Одним із принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [9]. Цей принцип підтверджується у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [12] і відображено і в НП(С)БОДС 135, де зазначено, що витрати 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. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [11].

Витрати виробництва або витрати, пов'язані з наданням послуг, групуються за економічними елементами витрат, а облік і калькулювання окремих видів продукції, робіт, послуг здійснюється за статтями витрат. Цей вид класифікації визначається економічним змістом витрат і має такі основні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів.

Облік витрат дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік витрат бюджетних установ ведеться на активних витратних рахунках 8 класу.

Усі основні питання методології обліку видатків бюджетних установ визначаються Бюджетним Кодексом України [13], Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [9], Наказом Міністерства фінансів України «Про Бюджетну класифікацію» [14], Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції про застосування класифікації кредитування бюджету» [15]. Видатки бюджету – кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, передбачених відповідним бюджетом [13]. Щодо бюджетних установ видатками називають суми коштів, витрачені бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах розмірів, установлених кошторисом [2]. Залежно від джерел покриття видатки поділяються на видатки загального та спеціального фондів. Обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних

повноважень є бюджетна класифікація. Розрізняють такі види класифікації видатків бюджету: функціональну, відомчу, програмну та економічну. У системі фінансового планування, обліку та контролю широко використовується економічна класифікація видатків, оскільки саме за КЕКВ здійснюється планування та облік і видатків, і витрат бюджетних установ. У рамках зазначеної класифікації видатки поділяються на такі напрямки, як поточні та капітальні.

В бухгалтерському обліку існують поняття фактичних і касових видатків. Так, ці поняття зустрічаються, зокрема, в аналітичному обліку. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [16] затверджені такі форми реєстрів, як Картка аналітичного обліку касових видатків і Картка аналітичного обліку фактичних видатків. За своєю суттю фактичні видатки є витратами, і у картці аналітичного обліку фактичних видатків відображаються витрати (дебет рахунків класу 8) з деталізацією за програмами, КЕКВ, фондами.

Касові видатки та надання кредитів – усі суми коштів, перерахованих органом Казначейства або установою банку з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків, за всіма операціями [17]. Тобто касові видатки включають всі суми коштів, що перераховані установою з рахунків в органах ДКСУ для виконання бюджетних фінансових зобов'язань згідно з кошторисом. Величина касових видатків є кредитом рахунків 221, 231, що відображається у меморіальних ордерах № 2–3. Облік видатків у розрізі програм, загального та спеціального фонду, КЕКВ установи ведуть у картках аналітичного обліку касових видатків. Облік касових видатків надає інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами та

видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів [12].

Аналіз витрат і видатків є невід'ємною складовою аналізу кошторису бюджетної установи та її фінансового стану, який проводиться для з'ясування причин нестачі бюджетного фінансування або виявлення перевитрати коштів чи завищення асигнувань, а також для ефективного контролю за наявними ресурсами установи.

Метою контролю витрат і видатків є встановлення їх законності, достовірності і доцільності та правильності відображення відповідних господарських операцій в обліку [4], а основною метою їх аналізу є пошук резервів зниження витрат діяльності бюджетних установ [8]. Інформаційною базою аналізу витрат і видатків є перш за все фінансова та бюджетна звітність установи.

Методи аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ поділяють на формалізовані (економіко-статистичні та економіко-математичні методи) і неформалізовані методи (експертні оцінки, методи сценаріїв розвитку та інші) [7]. Формалізовані методи включають в себе певні прийоми аналізу (табл. 1).

За результатами аналізу витрат і видатків можна зробити висновок про повноту надходження коштів та про виконання кошторису як за фактично нарахованими витратами, що характеризують потреби установи, так і за профінансованими видатками, виявити резерви щодо підвищення ефективності використання трудових, матеріальних і нематеріальних ресурсів, а також бюджетних коштів, що використовуються бюджетними установами.

Висновки. Результати дослідження доводять неприпустимість ототожнення понять «витрати» та «видатки» бюджетних установ. Так, витрати характеризують вартість вкладених ресурсів під час виконання установою функцій, визначених законодавством, а видатки визначають джерело їх отримання. Бухгалтерський облік в державному секторі забезпечує надання інформації про фінансовий стан та результати діяльності установи як господарюючого суб'єкта, а також про використання коштів відповідних бюджетів для подальшого аналізу з метою виявлення напрямків підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

Таблиця 1

Характеристика прийомів економічного аналізу витрат і видатків бюджетної установи

Приєм аналізу	Характеристика
Вертикальний (структурний)	Визначення структури витрат і видатків та встановлення найбільш вагомих елементів (витрати і видатки у розрізі загального та спеціального фонду, у розрізі кодів відомчої, програмної, функціональної та економічної класифікації, за обмінними та необмінними операціями).
Горизонтальний (часовий, динамічний)	Аналіз динаміки елементів витрат і видатків з метою визначення рівня відхилень фактичних показників від запланованих (нормативних) значень або від фактичних показників за минулий період, у т.ч. з метою прогнозування їх рівня в майбутньому (екстраполяція даних).
Порівняльний	Порівняння витрат і видатків між собою (касових і фактичних видатків), показників видатків і витрат за окремими структурними підрозділами установи, з показниками інших установ в межах головного розпорядника з метою встановлення резервів для підвищення рівня ефективності використання бюджетних коштів.
Факторний	Оцінка впливу факторів на зміни за кожною статтею видатків і витрат. Сума негативних впливів конкретних факторів визначається як резерв можливого збільшення або зменшення результативного показника.
Відносних показників (коефіцієнтів)	Розрахунок фінансових коефіцієнтів на основі показників фінансової та бюджетної звітності, зокрема, співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення рівня ефективності використання бюджетних ресурсів.

Джерело: складено автором на основі [7; 8]

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й., Атамас О.П. Проблеми нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ за НП(С)БОДС. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13.
2. Гевлич Л.Л. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Вінниця : ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. 184 с.
3. Кемарська Л.Г., Спекова О.Р. Поняття витрат і видатків бюджетних установ. *Світ економічної науки*. Випуск 4 : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції економічного спрямування. Тернопіль, 2018. С. 74–76. URL: https://www.economy-confer.com.ua/data/downloads/file_1547380232.pdf#page=74 (дата звернення: 15.04.2024).
4. Меліхова Т.О., Синиця Ю.С., Зайченко Д.Р. Удосконалення обліку, оподаткування та контролю видатків у бюджетній установі в системі казначейського обслуговування бюджетних коштів. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія : економіка та управління*. 2023. № 10. URL: https://reicst.com.ua/pmt/issue/view/issue_10_2023 (дата звернення: 15.04.2024).
5. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 238 с.
6. Васильєва В.Г., Таргонська О.С. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. *Економічний простір*. 2018. № 138. С. 164–182.
7. Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Люта О.В., Пігуль Н.Г. Фінанси бюджетних установ : навчальний посібник / за заг. ред. Н.А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.
8. Коваль Л.В., Мазур А.М. Особливості аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9430> (дата звернення: 13.04.2024).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ МФУ від 28 грудня 2009 р. № 1541. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затверджено Наказом МФУ від 18 травня 2012 р. № 568. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#n4> (дата звернення: 14.04.2024).
12. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 р. № 437-р. Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
13. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 12.04.2024).
14. Про Бюджетну класифікацію : Наказ МФУ від 14 січня 2011 р. № 11. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
15. Про затвердження Інструкції про застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції про застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ МФУ від 12 березня 2012 р. № 333. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
16. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : Наказ МФУ від 29 червня 2017 р. № 604. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (дата звернення: 14.04.2024).
17. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ МФУ від 02 квітня 2014 № 372. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (дата звернення: 14.04.2024).

References:

1. Atamas P. J., Atamas O. P. (2017) Problemy normatyvnogho rehuljuvannja obliku vytrat bjudzhetnykh ustanov za NP(S)BODS [Problems of regulatory regulation of accounting of expenses of budgetary institutions under NP(S)BODS]. *Economy and society*, vol. 13, pp. 1297–1301.
2. Ghevlych L. L. (2022) Oblik u bjudzhetnykh ustanovakh [Accounting in budgetary institutions]. Vinnytsia: DonNU named after Vasyl Stus. (in Ukrainian)
3. Kemarsjka L. Gh., Spekova O. R. (2018) Ponjattja vytrat i vydatkiv bjudzhetnykh ustanov [The concept of costs and expenses of budget institutions]. Proceedings of the *Svit ekonomichnoji nauky*, vol. 4. Available at: https://www.economy-confer.com.ua/data/downloads/file_1547380232.pdf#page=74 (accessed April 15, 2024).
4. Melikhova T. O., Synycja Ju. S., Zajchenko D. R. (2023) Udokonalennja obliku, opodatkuvannja ta kontrolju vydatkiv u bjudzhetnij ustanovi v systemi kaznachejsjkogho obslughovuvannja bjudzhetnykh koshtiv [Improvement of accounting, taxation and control of expenditures in the budgetary institution in the system of treasury service of budgetary funds]. *Problems of modern transformations. Series: Economics and Management*, no. 10. Available at: https://reicst.com.ua/pmt/issue/view/issue_10_2023 (accessed April 15, 2024).
5. Khorunzhak N. M. (2015) Oblik v upravlinni vytratamy bjudzhetnykh ustanov [Accounting in cost management of budget institutions]. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
6. Vasylyjeva V. Gh., Targhonsjka O. S. (2018) Udokonalennja orghanizaciji i metodyky obliku ta kontrolju dokhodiv i vydatkiv u bjudzhetnykh ustanovakh [Improvement of the organization and methods of accounting and control of income and expenses in budgetary institutions]. *Economic space*, no. 138, pp.164–182.
7. Dekhtiar N. A. Dejneka O. V. Liuta O. V., Pihul' N. H. (2020) *Finansy biudzhetnykh ustanov* [Finances of budgetary institutions]. Sumy: Sums'kyj derzhavnyj universytet. (in Ukrainian)
8. Kovalj L. V., Mazur A. M. (2021) Osoblyvosti analizu dokhodiv ta vytrat rozporjadnykiv bjudzhetnykh koshtiv [Features of analysis of revenue and expenditure of governors of budget funds]. *Efektivna ekonomika*, no. 10. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9430> (accessed April 13, 2024).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999) The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine". Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed April 13, 2024).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2009) National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 101 "Presentation of Financial Statements". Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (accessed April 14, 2024).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2012) National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135 "Costs". Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#n4> (accessed April 14, 2024).

12. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018) On the approval of the Strategy for the modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector for the period up to 2025. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (accessed April 14, 2024).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010) Budget Code of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (accessed April 12, 2024).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2011) About Budget classification. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (accessed April 14, 2024).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2012) On the approval of the Instructions on the application of the economic classification of budget expenditures and the Instructions on the application of the classification of budget lending. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (accessed April 14, 2024).

16. Ministry of Finance of Ukraine (2017) On the approval of the forms of cards and books of analytical accounting of public sector entities and the order of their compilation. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (accessed April 14, 2024).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2014) On approval of the Procedure for accounting of individual assets and liabilities of budgetary institutions and amendments to some regulatory legal acts on accounting of budgetary institutions. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (accessed April 14, 2024).