

## **ТЕМА 5: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

- 1. Витрати суб'єктів державного сектору: класифікація, визнання, оцінка*
- 2. Облік видатків загального фонду для прийняття управлінських рішень*
- 3. Облік видатків спеціального фонду для прийняття управлінських рішень*

### ***Витрати суб'єктів державного сектору: класифікація, визнання, оцінка***

«Витрати бюджету - видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів», - зазначено в п. 14 Бюджетного кодексу України.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності на підприємствах в державному секторі визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568.

Відповідно до п. 2 НП(С)БО 135 "Витрати", витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

#### **1. Витрати за обмінними операціями 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, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

## **2. 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, неповернення депозитів тощо).



### **Визнання та оцінка витрат**

**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).

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.

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:**

1. 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.

2. 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.

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

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

**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.

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;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом державного сектору.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

**До складу прямих матеріальних витрат 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, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 1 цього розділу.

**До складу прямих витрат на оплату праці** 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.

**До складу інших прямих витрат включаються** 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.

**До складу загальновиробничих витрат включаються:**

1. 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).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. 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).

6. Витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

7. 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).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. 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).

**Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.**

**До змінних загальновиробничих витрат** належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин

праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

**До постійних загальновиробничих витрат** відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Продані (розподілені, передані) запаси оцінюються за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314.

### ***Облік видатків загального фонду для прийняття управлінських рішень***

Для обліку видатків в бюджетних установах Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений активний рахунок

**80 «Витрати на виконання бюджетних програм»** який призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

*За дебетом* рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних з виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету, *за кредитом* – відображаються суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

**Рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»** має такі субрахунки:

8011 (8021) «Витрати на оплату праці»;

8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи»;

8013 (8023) «Матеріальні витрати»;

8014 (8024) «Амортизація»;

8031 (8041) «Витрати на оплату праці»;

8032 (8042) «Відрахування на соціальні заходи»;

8033 (8043) «Матеріальні витрати».

На субрахунках **8011 (8021) «Витрати на оплату праці»** ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).

На субрахунках **8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи»** ведеться облік сум витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання програм.

На субрахунках **8013 (8023) «Матеріальні витрати»** ведеться облік матеріальних витрат, які здійснюються суб'єктом державного сектору у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат за отримані послуги від сторонніх підприємств, витрати на відрядження тощо.

На субрахунках **8014 (8024) «Амортизація»** ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю.

На субрахунках **8031 (8041) «Витрати на оплату праці»** ведеться облік сум витрат на оплату праці, які здійснюють розпорядники коштів державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках **8032 (8042) «Відрахування на соціальні заходи»** ведеться облік нарахувань на оплату праці державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках **8033 (8043) «Матеріальні витрати»** ведеться облік матеріальних витрат державного (місцевого) бюджету (видатки на товари, послуг, відрядження тощо).

### **Господарські операції з видатків загального фонду бюджету**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1.Нарахована зарплата за рахунок коштів загального фонду	8011	6511
2. Проведено нарахування на заробітну плату ЄСВ	8012	6313
3. Затверджено звіт про використання коштів наданих в підзвіт або на відрядження	8013	2116
4.Списано матеріали ,продукти харчування ,медикаменти згідно актів на списання	8013	15,18
5.Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411-1414
6. Відновлено видатки загального фонду бюджету	8011-8014	8111-8115
7. Списано в кінці року видатки за загальним фондом на результат виконання кошторису(закриття рахунків витрат)	5511	8011-8014

### ***Облік видатків спеціального фонду для прийняття управлінських рішень***

**Рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»** призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

*За дебетом* рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, *за кредитом* – відображається списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції,



які відносяться на рахунок 16 «Виробництво», а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису

**Рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»** має такі субрахунки:

8111 (8121) «Витрати на оплату праці»;

8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»;

8113 (8123) «Матеріальні витрати»;

8114 (8124) «Амортизація»;

8115 (8125) «Інші витрати».

На субрахунках **8111 (8121) «Витрати на оплату праці»** ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконання робіт.

На субрахунках **8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»** ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

На субрахунках **8113 (8123) «Матеріальні витрати»** ведеться облік матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат за отримані послуги від сторонніх підприємств, витрати на відрядження.

На субрахунках **8114 (8124) «Амортизація»** ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконан.(робіт).

На субрахунках **8115 (8125) «Інші витрати»** ведеться облік витрат, які не відображені на субрахунках 8111 (8121) - 8114 (8124).

**Рахунок 82 «Витрати з продажу активів»**

**Рахунок 82 «Витрати з продажу активів»** призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна.

*За дебетом* рахунку відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг), *за кредитом* – списання в порядку закриття на фінансовий результат.

**Рахунок 82 «Витрати з продажу активів»** має субрахунки:

8211 (8221) «Собівартість проданих активів»;

8212 (8222) «Витрати, пов'язані з реалізацією майна».

На субрахунках **8211 (8221) «Собівартість проданих активів»** ведеться облік виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

На субрахунках **8212 (8222) «Витрати, пов'язані з реалізацією майна»** ведеться облік витрат, пов'язаних із реалізацією в установленому порядку майна (крім майна доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету).

**Рахунок 83 «Фінансові витрати»**

**Рахунок 83 «Фінансові витрати»** призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо.

*За дебетом* рахунку відображаються суми визнаних фінансових витрат та суми касових видатків державного бюджету (місцевих бюджетів), *за кредитом* – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

**Рахунок 83 «Фінансові витрати»** має такі субрахунки:

8311 (8321) «Фінансові витрати»;

8331 «Фінансові витрати державного бюджету» (8341 «Фінансові витрати місцевого бюджету»).

На субрахунках **8311 (8321) «Фінансові витрати»** ведеться облік витрат, на сплату відсотків за користування кредитами та інших витрат, пов'язаних із запозиченням згідно із законодавством.

На цьому субрахунку ведеться облік витрат за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії).

На субрахунках **8331 «Фінансові витрати державного бюджету» (8341 «Фінансові витрати місцевого бюджету»)** ведеться облік сум фінансових витрат державного (місцевого) бюджету, зокрема витрат на обслуговування внутрішніх та зовнішніх боргових зобов'язань.

Аналітичний облік ведеться окремо по кожному коду функціональної, відомчої та економічної класифікації видатків.

#### **Рахунок 84 «Інші витрати за обмінними операціями»**

**Рахунок 84 «Інші витрати за обмінними операціями»** призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80 – 83.

*За дебетом* рахунку відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями, *за кредитом* – відображаються суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

**Рахунок 84 «Інші витрати за обмінними операціями»** має такі субрахунки:

8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»;

8431 (8441) «Інші витрати за обмінними операціями».

На субрахунках **8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»** ведеться облік витрат за активами й зобов'язаннями суб'єкта державного сектору від зміни курсу гривні до іноземної валюти, витрат від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо.

На субрахунках **8431 (8441) «Інші витрати за обмінними операціями»** ведеться облік інших витрат державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 80 – 83.

## **Рахунок 85 «Витрати за необмінними операціями»**

**Рахунок 85 «Витрати за необмінними операціями»** призначено для обліку й узагальнення інформації про трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та 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, списану дебіторську заборгованість, неповернення депозитів тощо.

*За дебетом* рахунку відображаються суми визнаних витрат за необмінними операціями та суми касових видатків державного бюджету, суми трансфертів, наданих з місцевого бюджету, *за кредитом* – відображаються суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

**Рахунок 85 «Витрати за необмінними операціями»** має такі субрахунки:

8511 «Витрати за необмінними операціями»;

8521 «Витрати на утримання апарату фонду»;

8522 «Витрати на державне соціальне страхування»;

8523 «Трансферти»;

8524 «Інші витрати за необмінними операціями»;

8531 (8541) «Трансферти»;

8532 (8542) «Інші витрати за необмінними операціями».

На субрахунку **8511 «Витрати за необмінними операціями»** ведеться облік видатків пов'язаних з наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі виплата всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків, списаної дебіторської заборгованості. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони

здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу відповідно до законодавства.

На субрахунках **8521 «Витрати на утримання апарату фонду», 8522 «Витрати на державне соціальне страхування», 8523 «Трансферти», 8524 «Інші витрати за необмінними операціями»** державні цільові фонди відображають витрати за необмінними операціями.

На субрахунках **8531 (8541) «Трансферти»** ведеться облік видатків, пов'язаних з перерахуванням сум трансфертів, наданих з державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках **8532 (8542) «Інші витрати за необмінними операціями»** ведеться облік інших витрат державного (місцевого) бюджету за необмінними операціями.

**В процесі підготовки лекційного матеріалу використано інформацію з джерел:**

1. Бюджетний кодекс України : Закон від 08.07.2010 № **2456-VI** / остання редакція від 28.08.2020, чинний., – [Електронний ресурс]. Джерело доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. Електронний ресурс – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.

3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. № 1203// Офіційний вісник України. – 2014. – № 16. – С. 22.

4. Дерікова С.Д. «**Облік і звітність у бюджетних установах**» Електронний ресурс – Режим доступу : <https://sites.google.com/site/lekciioblikizv/>.