

## На правах наукової статті

© Олексій ІВАННІКОВ, 2026. Усі права захищені. Дозволяється вільне використання матеріалу в особистих цілях та для цитування в освітніх чи наукових дослідженнях з обов'язковим зазначенням імені автора. Відтворення повного тексту або його комерційне використання можливе лише за письмової згоди правовласника.

## НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР

### НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 135 “ВИТРАТИ”

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (далі — Стандарт) було затверджено 18 травня 2012 року, а набуло чинності 1 січня 2017 року. До набрання чинності до Стандарту було внесено технічну зміну, пов'язану з відтермінуванням його застосування. Змістовні правки, спрямовані на уточнення нормативного матеріалу, були внесені вже після набрання Стандартом чинності.

Структура Стандарту є невдалою. Він поділений на п'ять розділів, кожний з яких складається з пунктів без наскрізної нумерації, що ускладнює посилання на них під час практичного застосування. Також у Стандарті наявні підпункти, які є одночасно одиницею нормативного матеріалу та складовою пункту, що може призвести до неправильного застосування окремого положення або неоднозначних тлумачень.

Окремої уваги потребує відсутність аналогічного міжнародного стандарту, що істотно обмежує можливість порівняльного аналізу положень цього Стандарту під час його коментування. У міжнародній практиці витрати як загальна облікова категорія не виокремлюються в самостійний стандарт, оскільки доходи і витрати мають наскрізний характер та проявляються в різних процесах господарської діяльності.

Додаткову складність для коментування Стандарту зумовлюють дві обставини. Перша має термінологічний характер і полягає у синонімічному використанні терміна “витрати” без належного нормативного розмежування різних видів витратних операцій. Національне законодавство і практика не виробили окремих усталених термінів для розмежування понять costs — затрати<sup>1</sup> як вартість ресурсів, спожитих на створення продукту, та expenses — витрати як зменшення економічних вигід або потенціалу корисності. У практичній площині ця термінологічна обставина призводить до ототожнення явищ, різних за своєю економічною природою.

Друга обставина має практичний характер і, без перебільшення, набула рис національного надбання. Незважаючи на майже десятирічне нормативне регулювання, фактично не відбулося професійного переходу від попередньої категорії “фактичних видатків” до сталої практики усвідомленого застосування методу нарахування. Розглядати тут історичну ретроспективу “фактичних видатків” недоцільно, проте слід зазначити, що інерція або ностальгія за ними сформували доволі показову реалію: своєрідне “всезагальне бажання”<sup>2</sup> — від розпорядників усіх рівнів до казначейства — ув'язувати операції з руху грошових коштів із наслідками господарської діяльності суб'єктів державного сектору. У цій практиці касові видатки й надалі “перемагають”, попри превалювання методу нарахування,

<sup>1</sup> Затрата — використання ресурсів або їх вартісне вираження у процесі досягнення певної мети.

<sup>2</sup> “Єдиний доказ наявності диявола — всезагальне бажання його побачити”. У. Еко. “Ім'я рози”.

за яким доходи і витрати відображаються в обліку “в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів”. Парадокс полягає в тому, що такий підхід не відповідає чинному нормативному регулюванню, але водночас залишається системною практикою<sup>3</sup> в бюджетній сфері.

### **I. Загальні положення**

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку у державному секторі (далі — суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на визнання і 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.

У перших пунктах Стандарту встановлюються загальні вимоги до його застосування. Такі приписи є типовими для національних стандартів, однак саме вони визначають пріоритетність застосування Стандарту під час формування інформації про витрати суб'єктів державного сектору.

Сфера застосування Стандарту окреслена з урахуванням спеціального регулювання окремих облікових об'єктів. У тих випадках, коли визнання та оцінка витрат врегульовані іншими національними стандартами, такі стандарти застосовуються як спеціальні та деталізують методологію облікового відображення відповідних витрат.

4. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

**елемент витрат** — сукупність економічно однорідних витрат;

**запозичення** — позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки;

**кваліфікаційний актив** — актив, підготовка якого для використання за призначенням або для продажу обов'язково потребує суттєвого періоду часу;

**нормальна потужність** — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва;

**об'єкт витрат** — продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат;

**фінансові витрати** — витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору.

<sup>3</sup> Системність цієї практики полягає не лише в тому, що одні учасники бюджетного процесу продовжують діяти всупереч логіці методу нарахування, а й у тому, що інші — прямо чи опосередковано — спонукають їх до цього. Як тут не згадати Гегеля: історія навчає нас того, що вона нікого нікому не навчила.

Четвертий пункт Стандарту містить визначення окремих термінів, що використовуються в його тексті. Водночас сам термін “витрати” у цьому пункті не розкривається, хоча саме він є базовим для розуміння змісту Стандарту. Тому насамперед необхідно звернутися до визначення витрат, закріпленого в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі — Закон про бухоблік), як до нормативного акта вищої юридичної сили порівняно зі Стандартом.

У Законі про бухоблік “витрати” визначаються як “зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)”. Водночас “економічні вигоди” визначаються як “потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів”.

Якщо поєднати обидва законодавчі визначення, витрати можна описати як зменшення потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів, яке проявляється у зменшенні активів або збільшенні зобов’язань і призводить до зменшення власного капіталу.

Додатково Закон про бухоблік не лише закріплює метод нарахування, а й визначає його як обов’язковий підхід до відображення доходів і витрат: “доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності **в момент їх виникнення**, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів”.

Отже, подальше тлумачення положень Стандарту має виходити з того, що витрати є не фактом руху грошових коштів, а наслідком зменшення економічних вигід або потенціалу корисності, який підлягає відображенню за методом нарахування.

Серед термінів, наведених у цьому пункті, безпосередньо відповідають законодавчому розумінню витрат лише “елемент витрат” і “фінансові витрати”. Саме вони описують витрати як облікову категорію, пов’язану зі зменшенням економічних вигід або потенціалу корисності.

Натомість решта термінів введена радше для обслуговування інших конструкцій Стандарту. “Запозичення” потрібне для пояснення фінансових витрат, а “кваліфікаційний актив”, “об’єкт витрат” і “нормальна потужність” — для подальшого викладення правил формування виробничої собівартості.

У цьому й полягає одна з головних термінологічних вад Стандарту: під назвою “витрати” в одному нормативному акті поєднано власне витрати у законодавчому значенні та категорії, що належать до затрат, калькулювання і виробництва. Інакше кажучи, Стандарт одночасно говорить про витрати як зменшення економічних вигід і про затрати як накопичення вартості ресурсів у процесі створення продукту.

Принагідно слід зазначити, що загальні засади визнання витрат доцільніше було б закріпити в узагальнюючому стандарті про фінансову звітність, тоді як питання формування виробничої собівартості варто було б виокремити в окремий стандарт. Такий підхід підвищив би послідовність застосування стандартів і зменшив би ризик згаданого “всезагального бажання” ототожнювати рух грошових коштів із витратами у законодавчому розумінні.

## **II. Класифікація витрат**

1. Витрати суб’єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

2. Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення тощо);
- відрахування на соціальні заходи (нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);
- матеріальні витрати (використання сировини та матеріалів, інших предметів, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, палива та електроенергії 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).

3. 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).

*На перший погляд виокремлення цих приписів в окремий розділ може видаватися недоцільним, оскільки вони мають характер загальної класифікації. Проте саме в цьому розділі здійснюється поділ витрат за ознакою, притаманною передусім бюджетній сфері, — на витрати за обмінними та необмінними операціями.*

*Окремого пояснення потребує саме розмежування обмінних і необмінних операцій. Стандарт поділяє витрати на відповідні групи та деталізує їх складові, проте залишає поза текстом головне — критерій, за яким операція визнається обмінною або необмінною. Унаслідок цього класифікація виглядає завершеною формально, але не повністю поясненою методологічно.*

*До обмінних операцій слід відносити операції, унаслідок яких суб'єкт державного сектору, здійснюючи витрати, отримує певне зустрічне надання або іншу корисність. У найпростішому вигляді це можна пояснити на прикладі оплати праці: в обмін на заробітну плату суб'єкт отримує працю працівника. Аналогічно, сплачуючи орендну плату, суб'єкт державного сектору отримує право користування майном, а сплачуючи відсотки за користування позиковими коштами — можливість залучення фінансових ресурсів. До обмінних операцій також належить вибуття запасів у процесі їх використання, оскільки витрати в цьому випадку відображають споживання втіленого в них потенціалу корисності.*

*Навпаки, необмінні операції охоплюють випадки передання або втрати ресурсів без отримання еквівалентного зустрічного надання. Прикладами таких операцій є сплата штрафів і адміністративних санкцій, надання трансфертів, субсидій, соціальної допомоги, а також безоплатне передання активів іншому суб'єкту господарювання.*

*Подальший поділ витрат на елементи в межах цих груп відображає типові складові відповідних операцій. Водночас у переліку елементів витрат за обмінними операціями прямо не виділено витрати на оренду, придбання робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями. Імовірно, вони охоплюються формулюванням “тощо”, однак з огляду на практичну значущість таких операцій нормативно доречним було б передбачити їх окремо. На користь*

такого підходу свідчить і набута практика з використання субрахунків 80XЗ<sup>4</sup> для обліку не лише матеріальних витрат у вигляді вибуття запасів, а і вартості отриманих робіт і спожитих послуг.

Окремо слід наголосити на поширеному неправильному застосуванні положень щодо передачі активів з балансу на баланс. Останній абзац пункту 3 цього розділу фактично відносить таку передачу до витрат за необмінними операціями, що відповідно зумовлює визнання доходів від необмінних операцій у сторони-отримувача. Винятком може бути лише внутрівідомча передача, яка здійснюється в межах узгоджених дій головного та підвідомчого розпорядника. В інших випадках передача активів між суб'єктами державного сектору має розглядатися як необмінна операція.

Окремого відмежування потребує поняття “витрати бюджету”, визначене Бюджетним кодексом України. Такі витрати не є витратами суб'єкта державного сектору у розумінні цього Стандарту, оскільки облік бюджетних видатків здійснюється за іншими правилами органами Казначейства. Проблема полягає в тому, що окремі підходи такого обліку іноді механічно переносяться на облік господарської діяльності суб'єктів державного сектору, що й спричиняє методологічне змішування бюджетної та бухгалтерської царин.

Отже, класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями є методологічно важливою лише за умови правильного розуміння її критерію — наявності або відсутності зустрічного надання. Без такого розуміння вона ризикує перетворитися на формальний перелік елементів, який не усуває, а навпаки підтримує змішування бюджетних видатків і бухгалтерських витрат суб'єкта державного сектору.

Принагідно треба зазначити, що, незважаючи на наявність у Стандарті двох рівнів класифікації витрат (за групами та за елементами), він не встановлює вимог щодо організації їх аналітичного обліку. На практиці такий облік нерідко обмежується використанням типових субрахунків, передбачених Планом рахунків, або ведеться за методикою, успадкованою від обліку “фактичних видатків”, тобто з орієнтацією на коди економічної класифікації видатків бюджету.

Водночас зазначені підходи лише частково забезпечують формування інформації про економічний зміст витрат та їх зв'язок з окремими напрямками діяльності суб'єкта державного сектору. Унаслідок цього облікова інформація втрачає частину свого управлінського потенціалу, обмежує можливості оцінювання ефективності використання бюджетних ресурсів та фактично унеможливує автоматизоване формування окремих показників приміток до фінансової звітності. За таких умов інформація, яка повинна безпосередньо впливати з даних бухгалтерського обліку, нерідко формується шляхом додаткових вибірок, розрахунків і професійних суджень бухгалтера.

У міжнародній практиці аналітичний облік витрат, як правило, ґрунтується на системі статей витрат, які відокремлюються від показників руху грошових коштів та інших інструментів бюджетної класифікації. За такого підходу окремі статті деталізують узагальнені категорії витрат та забезпечують користувачів фінансової інформації даними, необхідними для аналізу й прийняття управлінських рішень.

З огляду на це доцільним видається формування аналітичного обліку щонайменше щодо тих напрямів витрат, які в Плані рахунків відображаються в узагальненому вигляді.

<sup>4</sup> Тут і далі субрахунки наводяться у форматі 80XЗ, де X — ідентифікатор суб'єкта державного сектору відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 року за № 161/24938.

Насамперед це стосується субрахунків 84X1 “Інші витрати за обмінними операціями”, 8511 “Витрати за необмінними операціями”, а також субрахунків 80X3 “Матеріальні витрати”, які фактично акумулюють господарські операції різної економічної природи.

### **III. Визнання та оцінка витрат**

1. Витрати визнаються за умови, що їх оцінка 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).

*Цей припис є ключовим для практичного застосування Стандарту, оскільки пов'язує визнання витрат не з фактом руху грошових коштів, а з наявністю достовірної оцінки та зменшенням економічних вигід або потенціалу корисності. В окремих випадках така оцінка може ґрунтуватися на внутрішніх документах суб'єкта державного сектору: зокрема, витрати на оплату праці — на розрахунково-платіжній відомості, а вартість використаних запасів — на внутрішніх розрахунках відповідно до методу списання, закріпленого в обліковій політиці. Водночас визнання окремих видів витрат нерозривно пов'язане з наявністю відповідного зобов'язання перед постачальником робіт або послуг. Саме несвоєчасне визнання таких зобов'язань<sup>5</sup>, зумовлене касовим підходом, найчастіше призводить до викривлення сум витрат відповідного звітного періоду.*

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

*Другий пункт конкретизує загальну логіку визнання витрат за методом нарахування. Його перший абзац закріплює принцип співвіднесення витрат із доходами від реалізації. Це положення насамперед стосується собівартості реалізованої продукції, робіт або послуг, коли витрати мають бути віднесені до того самого звітного періоду, що й відповідний дохід.*

*Водночас другий абзац цього пункту має особливе значення для бюджетної сфери, де витрати здебільшого не мають прямого зв'язку з отриманням доходу. У таких випадках вирішальним є не момент оплати, а період, у якому фактично відбулося зменшення активів або збільшення зобов'язань. Слід окремо зазначити, що послуги, як правило, споживаються одночасно з їх наданням. У зв'язку з цим витрати на послуги належать до облікового періоду їх фактичного отримання, але не можуть бути визнані пізніше моменту виникнення відповідного зобов'язання. Вартість послуг, що надаються ритмічно або безперервно,*

<sup>5</sup> Див.: Іванніков О. Науково-практичний коментар до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Зобов'язання”.

визначається станом на останній день місяця. Відповідно, витрати на такі послуги підлягають віднесенню до витрат того звітного періоду, у якому вони були фактично спожиті суб'єктом державного сектору.

Третій абзац цього пункту пояснює випадки, коли економічні вигоди або потенціал корисності активу споживаються протягом кількох звітних періодів. У такій ситуації витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу між відповідними періодами. Саме з цієї логіки випливає обґрунтована необхідність застосування категорії витрат майбутніх періодів: витрати, що стосуються кількох майбутніх періодів, мають визнаватися не одноразово за надходженням права (оплатою, передплатою), а шляхом систематичного розподілу між відповідними звітними періодами.

Останнім абзацом відокремлені випадки, коли певні види господарських операцій не визнаються витратами. Першим випадком є використання суб'єктом державного сектору ресурсу, наданого йому третьою особою для здійснення від її імені, на її користь та за її кошт певних дій (представництво інтересів), другим — зміна виду фінансового актива (кошти на дебіторську заборгованість), третій — облікові оціночні судження (капітал у дооцінках), що не впливають на фінансовий результат.

Попередня (авансова) оплата, начебто не потребує пояснень та зазвичай не виникає в державному секторі, проте її не слід плутати з передплатою. Ці явища належать до різних категорій активів за економічною сутністю. Передплата — обумовлене певним часом право, яким можна нехтувати, на отримання послуги або активу; попередня (авансова) плата — це наявне право вимоги товарів, робіт, послуг або повернення коштів, обмежене у часі лише строками позивної давності. У бухгалтерському обліку ці категорії також відображаються по-різному: передплата належить до витрат майбутніх періодів, тоді як попередня (авансова) оплата визнається дебіторською заборгованістю.

3. Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

3.1. 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 про місцевий бюджет) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

Дещо перевантаженим з точки зору нормотворчої техніки для практичного застосування видається цей підпункт Стандарту. Але зміст стає зрозумілішим, якщо його умовно поділити на окремі самостійні смислові конструкції. Так, перша з них може бути сформульована таким чином: “Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання”. Саме ця частина фактично встановлює загальне правило визнання витрат, які виникають у процесі здійснення суб'єктом державного сектору його основної (статутної) діяльності.

Інша смислова конструкція стосується передачі активів, робіт і послуг на виконання заходів, передбачених законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, які не пов'язані з основною діяльністю суб'єкта державного сектору. У цьому випадку Стандарт поширює аналогічний порядок визнання витрат на операції з виконання окремих бюджетних заходів, що фінансуються за рахунок бюджетних асигнувань.

Таким чином, підпункт 3.1 фактично поєднує в одній нормі дві різні за економічним змістом групи операцій, об'єднані спільним правилом їх облікового відображення.

3.2. 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 визнанням 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.

3.3. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями), крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

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

4. 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.

*Решта пунктів цього розділу не потребують додаткових пояснень, вони окремо закріплюють вже наведений порядок визнання витрат, але в розрізі обмінних і необмінних операцій. Варто також зауважити, що підпункти до пункту 3 є окремими правовими нормами, які об'єднує їхній зв'язок з обмінними операціями.*

#### **IV. Собівартість продукції, робіт, послуг**

1. 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) устанавлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

*Цей розділ Стандарту є одним із найбільш дискусійних, оскільки його предметом є не регламентація формування витрат господарської діяльності суб'єкта державного сектору, а визначення методологічних засад оцінки продукції власного виробництва.*

*Наявність виробничої діяльності не є характерною ознакою більшості суб'єктів державного сектору. Основним змістом їх діяльності, як правило, є не виробництво продукції, а споживання ресурсів з метою надання суспільно корисних послуг та виконання покладених державою функцій. У зв'язку з цим положення Стандарту щодо формування виробничої собівартості мають обмежену сферу практичного застосування.*

Хоча суб'єкти державного сектору фактично створюють суспільно корисні блага та послуги, така діяльність не завжди відповідає поняттю виробництва продукції у значенні, що впливає зі змісту Стандарту. Внаслідок цього облік затрат у більшості випадків організовується як облік споживання ресурсів, а не як облік виробничого процесу із визначенням собівартості готової продукції.

Навіть у тих випадках, коли діяльність суб'єкта державного сектору має ознаки виробництва готової продукції, облік виробничої собівартості здебільшого не здійснюється. Так, заклади дошкільної освіти під час приготування харчування для вихованців, як правило, використовують планові калькуляції та ведуть облік списання продуктів харчування як їх споживання. Водночас з економічної точки зору в такому випадку відбувається не безпосереднє споживання продуктів харчування, а їх переробка на новий готовий продукт — страву, яка в подальшому споживається вихованцями. При цьому вартість продуктів харчування становить лише одну зі складових собівартості такої страви. Інші затрати, пов'язані з її приготуванням, зокрема затрати на оплату праці персоналу, енергоносії, використання обладнання та утримання відповідної інфраструктури, фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Таким чином, фактичне виробництво готового продукту має місце, однак його облік переважно не виходить за межі обліку споживання продуктів харчування та складання планових калькуляцій.

Саме у випадках здійснення виробничої діяльності в розумінні Стандарту постає питання про співвідношення виробничої собівартості продукції та собівартості її реалізації. Розмежування цих категорій має принципове значення для правильного розуміння поняття витрат у межах аналізованого розділу. Собівартість реалізованої продукції є єдиною категорією, яка в межах цього розділу відповідає поняттю витрат у значенні, встановленому законодавством. Саме такі витрати визнаються одночасно з доходом від реалізації відповідної продукції, що узгоджується із загально визнаним принципом відповідності доходів і витрат.

Натомість виробнича собівартість продукції є самостійною обліковою категорією, призначеною для визначення вартості створеного продукту. Її складові не можуть розглядатися як витрати у наведеному вище значенні, оскільки за своєю економічною сутністю вони відповідають затратам, відокремлення та характеристика яких були наведені під час аналізу попередніх положень Стандарту.

За умови визнання коректності використовуваного термінологічного підходу зміст другого абзацу може бути суттєво уточнений шляхом заміни терміна “витрати” на термін “затрати” у відповідних словосполученнях. Зокрема, більш послідовним і концептуально обґрунтованим видається використання таких категорій, як “прямі матеріальні затрати”, “прямі затрати на оплату праці”, “інші прямі затрати” тощо. Така редакційна зміна сприятиме узгодженню понятійного апарату Стандарту та усуненню неоднозначностей у його тлумаченні.

На користь зазначеного підходу можуть бути наведені також лінгвістичні аргументи<sup>6</sup>. Зокрема, під час перекладу відповідних положень англійською мовою більш логічним є використання терміна costs або споріднених із ним понять, які в міжнародній обліковій практиці застосовуються для позначення затрат, що формують собівартість продукції.

Стандарт встановлює порядок визначення суб'єктами державного сектору переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості, однак не містить визначення

<sup>6</sup> Автором використано елементи термінологічного та перекладознавчого аналізу, зокрема щодо співвідношення англійських термінів costs та expenses.

поняття «стаття калькулювання». На практиці статті калькулювання використовуються як об'єкти аналітичного обліку до відповідного рахунку бухгалтерського обліку, на якому здійснюється накопичення затрат, пов'язаних із виробництвом продукції, до моменту її визнання готовою. У чинному плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі таким рахунком є рахунок 16 «Виробництво».

З огляду на економічний зміст виробничої собівартості, статті калькулювання виступають інструментом групування затрат за їх однорідними видами з метою формування вартості виробленої продукції. До таких статей можуть належати затрати на оплату праці, нарахування на оплату праці, затрати сировини та матеріалів, затрати енергоносіїв, вартість послуг сторонніх організацій, безпосередньо залучених до виробничого процесу, амортизація виробничого обладнання та інші затрати, які формують виробничу собівартість продукції.

2. 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.

3. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

4. 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.

Ці приписи Стандарту деталізують види затрат, що формують виробничу собівартість продукції, та можуть слугувати методологічною основою для формування статей калькулювання. При цьому перелік зазначених затрат не є тотожним переліку статей калькулювання і не має вичерпного характеру, оскільки останній визначається суб'єктом державного сектору самотійно відповідно до потреб обліку та особливостей технологічного процесу.

5. До складу загальноновиробничих витрат включаються:

5.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) підрозділами, майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) підрозділами, майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень персоналу виробничих (навчальних) підрозділів, майстерень, цехів, дільниць, навчально-дослідних господарств тощо).

5.2. Амортизація основних засобів загальноновиробничого призначення.

5.3. Амортизація нематеріальних активів загальноновиробничого призначення.

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

5.5. 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).

5.6. Витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водopостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

5.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу та апарату управління виробництвом; медичне страхування персоналу та апарату управління виробництвом; витрати на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

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

5.9. Інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до виробництва і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

6. 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. Сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен одиницю продукції (робіт, послуг), не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен одиницю продукції (робіт, послуг), зменшується. 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.

*Наведені вище приписи Стандарту вводять ще одну складну категорію виробничого обліку — загальновиробничі затрати (продовжуючи використовувати саме цей термін як такий, що точніше відображає їх економічну сутність), які, своєю чергою, поділяються на постійні та змінні. Поняття загальновиробничих затрат є одним із найбільш складних елементів методології формування виробничої собівартості навіть для приватних виробничих підприємств. У державному секторі практичне застосування відповідних положень додатково ускладнюється особливостями чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку та відсутністю належного інструментарію для накопичення, розподілу й віднесення*

таких затрат до виробничої собівартості готової продукції або безпосередньо до витрат звітного періоду в складі собівартості реалізації.

Загальновиробничі затрати не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Так, у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання приватного сектору для їх обліку передбачено рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", який не має прямої кореспонденції з рахунками обліку фінансових результатів. Особливість таких затрат полягає в тому, що їх включення до виробничої собівартості залежить як від характеру самих затрат, так і від показника нормальної потужності виробництва.

Для розуміння механізму їх формування доцільно звернутися до економічної сутності зазначеної категорії. Загальновиробничими є затрати, які належать до виробничого процесу, але не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції. Прикладом таких затрат може бути оплата праці начальника виробничого підрозділу. З одного боку, результати його праці є необхідною складовою виробництва, а тому повинні впливати на вартість виготовленої продукції. З іншого боку, відповідні затрати стосуються всього обсягу продукції, що виробляється підрозділом, а не окремого її виду.

Додаткова складність полягає у необхідності розмежування загальновиробничих затрат на змінні та постійні. Частина таких затрат змінюється пропорційно або наближено пропорційно до обсягів виробництва. Прикладом може бути вартість електроенергії, спожитої виробничим обладнанням. Водночас існують затрати, величина яких у короткостроковому періоді не залежить від інтенсивності виробничого процесу, зокрема витрати на опалення виробничих приміщень.

Саме тому постійні загальновиробничі затрати підлягають розподілу між одиницями виробленої продукції виходячи не з фактичного, а з нормативного рівня завантаження виробництва, що в обліковій практиці визначається категорією нормальної потужності. Залежно від співвідношення фактичного та нормативного обсягів виробництва частина таких затрат може бути включена до виробничої собівартості продукції або визнана витратами звітного періоду у складі собівартості реалізованої продукції.

Детальний аналіз механізмів формування та розподілу загальновиробничих затрат виходить за межі предмета цього коментаря. Водночас практичне значення відповідних положень Стандарту для більшості суб'єктів державного сектору є настільки обмеженим, що їх розгляд має переважно методологічний і теоретичний характер<sup>7</sup>.

Не виключено, що більш послідовним підходом було б нормативне відокремлення питань виробничого обліку і калькулювання собівартості від питань визнання та оцінки витрат, оскільки їх об'єднання в межах одного Стандарту є однією з причин термінологічних і методологічних труднощів, розглянутих вище.

7. 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.

Останнє положення цього розділу Стандарту повертає до загального підходу щодо визнання та оцінки витрат, визначеного іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Його зміст слід розуміти таким чином, що затрати, накопичені в процесі виробництва на рахунок 16 "Виробництво", у момент

<sup>7</sup> Автор висловлює вдячність к. е. н. Т. Гуровській, чие незмінне заохочення до осмислення методологічних і теоретичних аспектів бухгалтерського обліку сприяло формуванню окремих підходів, висловлених у цьому коментарі.

завершення виробничого циклу перестають обліковуватися як незавершене виробництво та формують виробничу собівартість виготовленої продукції. При цьому накопичена сума затрат розподіляється між фактично виготовленими одиницями продукції, внаслідок чого кожна одиниця набуває визначеної облікової вартості. У бухгалтерському обліку це відображається шляхом списання (кредитування) накопичених сум з рахунку 16 “Виробництво” у дебет відповідних субрахунків 18X1 “Готова продукція”.

Із цього моменту виготовлена продукція набуває статусу запасу, а її облік здійснюється за правилами, встановленими для них. Відповідно, вартість такої продукції підлягає списанню з бухгалтерського обліку у міру її вибуття внаслідок споживання, передачі або реалізації.

Оцінка вибуття готової продукції здійснюється за одним із методів оцінки запасів, обраним суб'єктом державного сектору відповідно до вимог законодавства, зокрема за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, методом ФІФО або методом середньозваженої собівартості. Таким чином, після завершення виробництва подальший облік готової продукції здійснюється за загальними правилами обліку запасів, а особливості формування виробничої собівартості втрачають самостійне значення.

## **V. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності**

1. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про склад і суму витрат, відображених у статтях "Інші витрати за обмінними операціями" та "Інші витрати за необмінними операціями" звіту про фінансові результати.

2. 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).

*Цей розділ не потребує розгорнутого коментаря, оскільки регламентує розкриття у примітках до фінансової звітності інформації про окремі складові витрат, уже визнаних відповідно до положень Стандарту.*

*Водночас доцільно звернути увагу, що у складі фінансової звітності, а не лише в примітках до неї, сформувалася стала, але нормативно не підтверджена практика ототожнення бюджетних видатків (розділ 2) із витратами діяльності (розділ 1, Усього витрат). Такий підхід не впливає ані зі змісту форм фінансової звітності, ані з нормативного матеріалу щодо їх заповнення та порівняння відповідних показників.*

**Висновок автора.** Насамкінець змушений визнати складність створення цього коментаря та його виразно критичний характер, зумовлений не авторським бажанням загострити проблему, а самим станом нормативного регулювання і практики його застосування. Після завершення роботи в автора залишається стійке враження: за такого підходу до обліку витрат у бюджетному секторі публічна інформація про використання ресурсу, наданого платниками податків, набуває ознак формальної звітності й не може не викликати обґрунтованих сумнівів.