

ОБЛІК, АУДИТ І КОНСАЛТИНГ

УДК 657.471

А. С. Воронцова

студентка 5-го курсу, спеціальність «Облік і аудит»
Українська академія банківської справи Національного банку України

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ВИТРАТ ЯК ЕЛЕМЕНТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ

Анотація. У статті наведено порівняльну характеристику сутності, умов визнання, класифікації та оцінки витрат у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України, Положеннях бухгалтерського обліку Російської Федерації, Міжнародних стандартах фінансової звітності і Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку США.

Ключові слова: витрати, оцінка, умови визнання, елемент фінансової звітності, збитки, принципи бухгалтерського обліку, собівартість, витрати періоду, історична собівартість, поточна собівартість.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ РАСХОДОВ КАК ЭЛЕМЕНТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НАЦИОНАЛЬНОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF RECOGNITION AND EVALUATION COSTS AS AN ELEMENT OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE NATIONAL AND INTERNATIONAL PRACTICE

Аннотация. В статье описана сравнительная характеристика сути, условий признания, классификации и оценки затрат в Положениях (стандартах) бухгалтерского учета Украины, Положениях по бухгалтерскому учету Российской Федерации, Международных стандартах финансовой отчетности и Общепринятых принципах бухгалтерского учета США.

Ключевые слова: расходы, оценка, условия признания, элемент финансовой отчетности, убытки, принципы бухгалтерского учета, себестоимость, расходы периода, историческая себестоимость, текущая себестоимость.

Abstract. The article deals with comparative description of the nature, conditions, recognition, classification and evaluation of costs according to the accounting standards of Ukraine, the accounting standards of the Russian Federation, the International Financial Reporting Standards and Generally Accepted Accounting Principles U.S.

Keywords: costs, evaluation, terms of recognition, an element of financial statements, losses, accounting principles, cost in the period, historical cost, current cost.

Вступ. Будь-який вид господарської діяльності підприємств передбачає понесення витрат. Саме тому витрати є одним із основних елементів фінансової звітності у більшості облікових систем. Від їх правильної оцінки залежить величина чистого прибутку і податку на прибуток підприємства за звітний період, а отже, і довіра користувачів звітної інформації, ефективність прийнятих ними управлінських рішень.

Питанню сутності та обліку витрат присвячена велика кількість праць вітчизняних і зарубіжних учених, таких як Н. С. Андрющенко [1], К. А. Баглай [2], І. Білоусової [3], Н. В. Гришко [4] тощо. Однак, незважаючи на значні напрацювання в даній сфері, неврегульованими залишаються питання оцінки витрат як окремого елемента фінансової звітності підприємств. Існування різних підходів до визнання й оцінки витрат у різних системах професійних стандартів обумовлює актуальність даної теми.

Постановка завдання статті. Основним завданням статті є порівняння сутності, умов визнання, класифікації та оцінки витрат у національних і міжнародних стандартах, визначення основних видів вартості, що застосовується для оцінки витрат як елемента фінансової звітності.

Результати. Витрати є одним із елементів фінансової звітності, що характеризують фінансові результати діяльності. Вони є об'єктом дослідження в фінансовому, управлінському і податковому обліках, що зумовлює їх важливість для господарського обліку в цілому.

На сьогодні у різних системах професійних облікових стандартів та в економічній літературі спостерігається плюралізм підходів до поняття витрат. Пропонуємо спочатку розглянути сутність та умови їх визнання в діючих стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), витрати — це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам. Сходе визначення містять і положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» і Положеннях бухгалтерського обліку (ПБУ)10/99 «Витрати організації».

Зазначимо, що в системі МСФЗ не існує окремого стандарту, присвяченого обліку витрат, але окремі питання оцінки та класифікації певних видів витрат розглядаються у МСБО 2 «Запаси», МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 23 «Витрати на позики».

Згідно з Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США (ЗПБО) № 6 «Елементи фінансової звітності», витрати — це відтік або інше зменшення активів або виникнення зобов'язань (або комбінація обох випадків) від поставки або виробництва товарів, надання послуг або здійснення іншої діяльності, що становлять основну чи операційну діяльність суб'єкта господарювання.

Основна відмінність між стандартами МСФЗ і ЗПБО полягає в тому, що згідно з першою групою стандартів визначення витрат включає збитки і витрати, а відповідно до ЗПБО — це два окремі елементи фінансової звітності.

Під збитками в ЗПБО розуміють витрати, що виникають від неопераційної діяльності і носять несистематичний характер. Зазвичай, вони не пов'язані з процесом отримання прибутку суб'єктом господарювання.

Щодо умов визнання, то за МСФЗ, П(С)БО і ПБУ витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

За ЗПБО США, умовами визнання витрат є задоволення таких критеріїв:

- відповідність визначенню, зазначеному в ЗПБО США № 6 «Елементи фінансової звітності»;
- можливість оцінити елемент фінансової звітності;
- релевантність елементу, тобто інформація про нього може впливати на рішення користувачів звітності;
- інформація про елемент контролювана, достовірна і нейтральна.

Значний вплив на умови визнання та оцінки витрат мають принципи бухгалтерського обліку (табл. 1). Зазначимо, що дані принципи під різними назвами зустрічаються майже в усіх облікових системах.

Таблиця 1

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
Й УМОВ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ВИТРАТ ВІДПОВІДНО ДО ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

Принцип обліку	Взаємозв'язок з витратами
Обачності	Не допускається застосовувати методи оцінки, що б занижували оцінку витрат підприємства
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні витрати, здатні вплинути на управлінські рішення
Автономності	Витрати власників не повинні відображатися у фінансовій звітності
Послідовність	Постійне застосування підприємством обраної облікової політики в частині витрат (методів нарахування амортизації чи резерву сумнівних боргів тощо)
Безперервності	Оцінка витрат підприємства здійснюється з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі
Нарахування відповідно до доходів і витрат	Витрати визнаються одночасно з доходом, на отримання якого вони були здійснені, у тому числі за рахунок систематичного розподілу
Історичної (фактичної) собівартості	Пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
Єдиного грошового вимірника	Вимірювання та узагальнення здійснених витрат у фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці

Крім того, за П(С)БО 16 і ПБУ 10/99 наведено перелік статей, які не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати (табл. 2).

**СТАТТІ, ЯКІ НЕ ВИЗНАЮТЬСЯ ВИТРАТАМИ І НЕ ВКЛЮЧАЮТЬСЯ
ДО ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА П(С)БО І ПБУ**

Стаття	П(С)БО	ПБУ
Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо	+	+
Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг	+	+
Погашення одержаних позик	+	+
Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат	+	-
Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	+	-
Балансова вартість валюти	+	-
Витрати понесені у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів (основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів тощо)	-	+
Вклади до статутного (складеного) капіталу інших організацій, придбання акцій акціонерних товариств та інших цінних паперів не з метою перепродажу (продажу)	-	+

Міжнародні стандарти фінансової звітності подібних статей, які не вважаються витратами, не містять.

Наступним кроком розглянемо класифікацію витрат в обліку, що прямо впливає на особливості їх оцінки.

Відповідно до вітчизняних стандартів обліку, у тому числі П(С)БО 16, витрати класифікують за багатьма ознаками за:

- включенням до собівартості;
- видами собівартості;
- статтями калькуляції;
- економічними елементами;
- видами діяльності, тощо.

Зосередимо увагу на першій ознаці класифікації витрат, згідно з якою їх можна розподілити на дві великі групи — витрати, які включаються до собівартості, і витрати періоду.

Зазначимо, що собівартість фактично є одним із видів оцінок, що застосовується в бухгалтерському обліку. Так, за МСБО 16 «Основні засоби», собівартість — це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ. У П(С)БО термін «собівартість» тотожний до терміна «первісна вартість».

Отже, від правильної оцінки витрат буде залежати собівартість продукції, товарів, послуг.

За П(С)БО 16, собівартість поділяється на собівартість запасів і реалізованої продукції, що мають таку структуру (рис. 1).

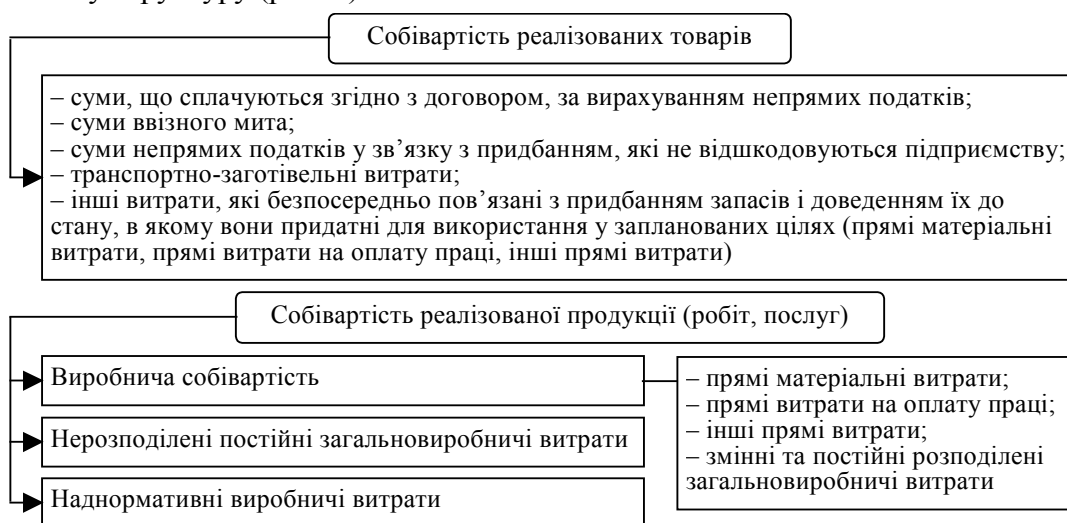


Рис. 1. Структура собівартості за П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: Розроблено автором.

З наведеного рис. 1 можна зробити висновок: витрати, що включаються до собівартості, оцінюються переважно за історичною собівартістю.

За концептуальною основою МСФЗ, історична собівартість передбачає, що активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої на момент їх придбання. Зобов'язання — за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших вирахувань (податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені на погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності [1].

До витрат періоду відносять:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

На нашу думку, ці витрати в переважній більшості оцінюються за історичною чи поточною собівартістю. Це пов'язано з тим, що дані витрати не включаються до собівартості, а списуються на фінансовий результат в тій сумі, в якій вони виникли за звітний період.

За Концептуальною основою МСФЗ, поточна собівартість — вартість, за якою активи (зобов'язання) відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу (погашення зобов'язання) на поточний момент [1].

За ПБУ 10/99, витрати організації залежно від їх характеру, умов здійснення та напрямів діяльності організації поділяються на:

- витрати за звичайними видами діяльності;
- інші витрати [12].

Крім того, витрати за звичайними видами діяльності класифікують за елементами і напрямом діяльності (на придбання, переробку для виробництва, продажу).

Окремим пунктом даного стандарту описано оцінку витрат, а саме:

- витрати за звичайними видами діяльності відображаються у бухгалтерському обліку в сумі, рівній величині оплати в грошовій і іншій формі або величині кредиторської заборгованості (відповідно до умов договору);
- якщо ціна не передбачена чи не може бути встановлена в договорі, то для визначення величини оплати або кредиторської заборгованості приймається ціна, за якою у порівнянних обставин зазвичай організація визначає витрати щодо аналогічних цінностей, робіт, послуг або надання у тимчасове користування аналогічних активів;
- при оплаті придбаних цінностей, робіт, послуг на умовах комерційного кредиту, наданого у вигляді відстрочення та розстрочення платежу, витрати приймаються в повній сумі кредиторської заборгованості;
- величина оплати і/або кредиторської заборгованості за договорами, які передбачають виконання зобов'язань не грошовими засобами, визначається вартістю товарів, переданих чи які підлягають передачі організацією (ціни, за якою у порівнянних обставин зазвичай організація визначає вартість аналогічних товарів) [12].

Виходячи з ПБУ 10/99 для оцінки витрат застосовується історична собівартість та справедлива вартість.

У системі МСФЗ для оцінки та обліку витрат застосовуються стандарти МСБО 2 «Запаси» і з урахуванням галузевої специфіки — МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 23 «Витрати на позики».

Так, за МСБО 2, собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження, і приведення їх у теперішній стан [8]. Детальніше складові собівартості наведено на рис. 2.



Рис. 2. Структура собівартості за МСБО 2 «Запаси»

Джерело: Розроблено автором.

Таким чином, собівартість запасів оцінюється аналогічно як і у П(С)БО 9 «Запаси».

Якщо ж розглядати класифікацію витрат за ЗПБО США, то всі витрати поділяються на активні, інші витрати (у тому числі відкладені витрати) і збитки. Крім того, американські стандарти передбачають класифікацію витрат на основі їх зіставності з доходами на:

- собівартість товарів (робіт, послуг), яка співвідноситься з доходами, тобто визнається в тому ж періоді, що і доходи;
- адміністративні та комерційні витрати, які визнаються, як правило, у тому періоді, коли вони виникли;
- витрати з використанням систематичної і раціональної алокації, які не мають прямих причинно-наслідкових зв'язків із доходом.

При оцінці витрат відповідно до ЗПБО США необхідно пам'ятати, що витрати — це рух грошових коштів в результаті вибуття активів і виникнення зобов'язань. Саме тому для їх оцінки використовуються всі базові оцінки обліку за ЗПБО № 5 «Визнання та оцінка у фінансовій звітності комерційних підприємств», а саме:

- історична собівартість;
- поточна собівартість;
- вартість реалізації (погашення);
- теперішня вартість;
- поточна ринкова вартість.

Отже, за ЗПБО США порівняно з рештою професійних стандартів обліку існують певні відмінності в оцінці і класифікації витрат. На наш погляд, вони більш деталізовані та є основою для достовірнішого відображення інформації в частині оцінки витрат.

Пропонуємо узагальнити та зіставити вимоги до оцінки витрат як елементу фінансової звітності в межах різних професійних стандартів (табл. 3).

Таблиця 3

ОЦІНКА ВИТРАТ ЯК ЕЛЕМЕНТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В МЕЖАХ РІЗНИХ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТИВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стандарт бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Вид оцінки
МСФЗ	Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті вимоги до оцінки витрат
П(С)БО	У П(С)БО 16 не приділено окремої уваги щодо виду оцінки витрат, хоча логічно припустити що використовується історична чи поточна собівартість
ПБУ	У ПБУ 10/99 описано особливості оцінки витрат, за якими застосовується історична собівартість та справедлива вартість
ЗПБО	ЗПБО № 5 містить наступний перелік оцінок, що застосовують до витрат: <ul style="list-style-type: none"> • історична собівартість; • поточна собівартість; • вартість реалізації (погашення); • теперішня вартість; • поточна ринкова вартість

Висновки. Підсумовуючи наведене вище, зазначимо, що П(С)БО, ПБУ, МСФЗ і ЗПБО США містять багато відмінностей за сутністю та оцінками витрат як елементу фінансової звітності. Найсуттєвішими є розподіл американськими стандартами витрат і збитків, наявність більшої кількості критеріїв визнання, виділення у класифікації активних і відкладених витрат та оцінка їх за всіма базовими видами оцінок ЗПБО США. Вважаємо за потрібне звернути увагу на необхідність врахування існуючих оцінок витрат у ЗПБО, що підвищить достовірність показників фінансової звітності в частині витрат і буде основою для прийняття ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. *Андрющенко Н.С.* Суть і значення витрат: історичний аспект / Андрющенко Н.С. // Актуальні проблеми економіки. — 2007. — № 5. — С. 3–8.
2. *Баглай К.А.* Порівняльна характеристика визнання, оцінки та відображення в обліку підприємства витрат за МСФЗ, GAAP USA і П(С)БО [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua>. — Електронний архів (депозитарій) Харківського національного економічного університету.
3. *Білоусова І.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Білоусова І. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 9. — С. 3–6.
4. *Гришко Н.В.* Ієрархічна структура функціональної системи калькулювання та обліку витрат / Гришко Н.В. // Економіка. Фінанси. Право. — 2006. — № 10. — С. 3–6.
5. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=929_009. — НАУ-Online.
6. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/340530/file/Положення%20\(стандарт\)%20бухгалтерського%20обліку%2016%20Витрати.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/340530/file/Положення%20(стандарт)%20бухгалтерського%20обліку%2016%20Витрати.pdf). — Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. — Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. — Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
9. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 «Elements of Financial Statements» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.fasb.org/cs>. — Офіційний сайт Financial Accounting Standards Board.
10. *Обермейстер А.* Расходы в US GAAP [Електронний ресурс] / Обермейстер А. — Режим доступу : <http://gaap.ru>. — GAAP.RU.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XІУ. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. — Законодавство України.
12. Про затвердження положення по бухгалтерському обліку 10/99 «Витрати організації» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів Російської Федерації від 06.05.1999 № 33-н. — Режим доступу : <http://base.garant.ru/12115838/> — Інформаційно-правовий портал «Гарант».

08.05.2014