

2. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора / А. И. Веренков, Д. К. Долотенкова А. А., Ефремова, Р. Н. Ракшаев, К. Б. Сиволапов. — М.: ICAR, 2001. — 335 с.

3. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: УАСБА, 2009.

4. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров— 2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 27.04.11 р.

УДК 657

М. Г. Проскурня, магістрант,
кафедра економіки підприємств,
ф-т економіки та управління

ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АНОТАЦІЯ. Розглянуто суттєві відмінності в обліку та звітності витрат підприємств за Міжнародними стандартами фінансової звітності та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України 16 «Витрати», запропоновані рекомендації щодо гармонізації процесу управління витратами підприємств України відповідно до МСФЗ.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: фінансова звітність, МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), П(С)БО (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України), затрати, витрати.

АННОТАЦИЯ. Рассмотрены существенные различия в учете и отчетности расходов предприятий согласно Международным стандартам финансовой отчетности и Положением (стандартом) бухгалтерского учета Украины 16 «Расходы», предложены рекомендации по гармонизации процесса управления затратами предприятий Украины в соответствии с МСФО.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: финансовая отчетность, МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности), П(С)БУ (Положения (стандарты) бухгалтерского учета Украины), затраты, расходы.

ANNOTATION. Significant differences in accounting and reporting costs of enterprises are contemplated according to the International Financial Reporting Standards and the Regulation (Standard) of Accounting of Ukraine 16 «Costs», the recommendations on harmonization of the management costs process of Ukrainian companies are proposed in accordance with IFRS.

KEY WORDS: financial reporting, IAS (International Financial Reporting Standards), Regulations (standards) of accounting of Ukraine, costs, expenses.

Постановка проблеми. Перехід українських акціонерних товариств від національних стандартів звітності до міжнародних супроводжується значними труднощами. Щоб з'ясувати їхні причини, потрібно розібратися у відмінностях між Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Виявлення відмінностей дасть можливість зрозуміти підстави виникнення основних помилок, які допускають підприємства при підготовці своєї звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання витрат у контексті переходу українського бізнесу на ведення фінансової звітності у відповідності з вимогами міжнародних стандартів висвітлені у роботах О. Брильової, І. Сухарева, В. Таймазова, Н. І. Гордієнко, Т. В. Гордієнко, Ю. Єрохіна, К. Безверхого, М. Мельника та ін.. Наукові праці цих вчених присвячені вивченню проблем, з якими стикаються українські та російські підприємства під час обліку та представлення витрат за МСФЗ. Проте, незважаючи на значний інтерес вчених до вирішення вказаних проблем, ще й досі мало уваги приділено питанню гармонізації управління витратами при переході підприємств від національних стандартів звітності до вимог міжнародних систем.

Метою дослідження є вивчення суттєвих відмінностей в обліку та звітності витрат підприємств за Міжнародними стандартами фінансової звітності та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України 16 «Витрати», а також розробка рекомендацій щодо гармонізації процесу управління витратами підприємств України.

Основні результати дослідження. Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнарод-

них стандартів (затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706) передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. 24 жовтня 2007 р. Уряд схвалив Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, котра серед ряду поставлених завдань передбачає «з 2010 року обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами».

Дослідження Центру Лібермана показали, що якість звітності вітчизняного корпоративного сектора на сьогоднішній день є незадовільною. Цьому сприяли, з одного боку, відсутність послідовної реалізації розпорядження урядом (нестача адміністративного тиску, який спонукав би підприємства не лише переорієнтовуватися на МСФЗ, але також і слідкувати за правильністю її складання), та з іншого боку, викривлена інтерпретація положень МСФЗ (як самими підприємствами, так і проблеми перекладу стандартів з англійської на українську мову). З наукової точки зору варто приділити увагу саме другій проблемі, оскільки правильне розуміння положень — це основа подання правильно складеної звітності.

На відміну від українського П(С)БО 16 «Витрати» у МСФЗ відсутній аналогічний йому стандарт, присвячений витратам, що досить сильно ускладнює сам процес керування витратами (Таблиця 1). Натомість, означення витрат та умови їх визнання у фінансовій звітності знаходяться у документі «Принципи підготовки та складання фінансової звітності», а окремі стандарти (наприклад, МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби», МСФЗ (IAS) 11 «Договори підряду», МСФЗ (IFRS) 2 «Виплати, засновані на акціях», МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти», МСФЗ (IAS) 36 «Знецінення активів», МСФЗ (IAS) 19 «Винагороди працівникам» та ін.), містять деякі положення, що стосуються питання витрат.

Трансформація системи управління витратами підприємства є однією з найважливіших проблем під час переходу акціонерних

товариств від національних стандартів звітності до міжнародних, оскільки, не дивлячись на схожість поняття витрат в українських стандартах і в МСФЗ, можуть виникати ситуації, коли в нашому національному обліку витрати виникають, а у звітності за міжнародними правилами їх не відображають. Справа полягає в тому, що затрати, згідно міжнародного обліку, можуть відображатися тільки двома способами: або як актив, або як витрати. Тому відповідно затрати, що не відповідають критеріям визнання активів, є витратами. В П(С)БО логіка визнання витрат відрізняється, тому й облік витрат частіше всього сильно відрізняється від прийнятого в МСФЗ.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 16 витратами звітного періоду визнаються як ті витрати, котрі можна пов'язати з доходом від їх понесення, так і ті, що прямо пов'язати неможливо. Таке визнання витрат (затрат) у балансі одночасно свідчить, що ці витрати є активом. У системі ж МСФЗ якщо затрати не відповідають критеріям визнання активів, то вони автоматично є витратами. Суттєва різниця проявляється тоді, коли в українській практиці понесені сьогодні витрати, не пов'язані з доходом, розглядають як актив, очікуючи отримання доходу невідомого розміру завтра. Наприклад, проводячи рекламну акцію, підприємство завжди розраховує на зростання доходів, тому, згідно П(С)БО, вважати затрати на неї виключно відтоком економічних вигод некоректно. У даній ситуації бухгалтери частіше всього відносять їх на статтю «Витрати майбутніх періодів», не звертаючи увагу на те, що відображення будь-яких витрат у балансі, по суті, є визнанням активу.

У звітності за МСФЗ логіка інша — якщо компанія не може визнати актив, значить, визнаються витрати. У зв'язку з цими різницями в правилах визнання витрат при трансформації звітності кожен суму, відображену за статтею «Витрати майбутніх періодів», доводиться окремо ідентифікувати та проводити переключення. Для зближення обліку потрібно при відображенні сум, які звичайно відносяться до складу «Витрат майбутніх періодів», уважно аналізувати кожен операцію та застосовувати критерії визнання, описані в МСФЗ. У результаті бухгалтерів зможуть відобразити їх у складі стандартних категорій бухгалтерського обліку, не порушуючи при цьому вимоги П(С)БО.

Таблиця 1

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ ЗА МСФЗ І П(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	П(С)БО	Коментарі
Регламентуючі стандарти	Означення витрат та умови їх визнання у фінансовій звітності містяться у Принципах підготовки та представлення звітності. Загальні питання представлення витрат також розглядаються у МСФЗ (IAS) 1 «Представлення фінансової звітності». Питання обліку окремих видів витрат зустрічаються у більшості Стандартів, котрі регламентують облік окремих видів активів та зобов'язань, видів та напрямів діяльності (зокрема, МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в бухгалтерських оцінках та помилки», МСФЗ (IAS) 11 «Договори підряду», МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби», МСФЗ (IAS) 17 «Оренда», МСФЗ (IAS) 23 «Затрати за позиками», МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та ін.	Облік витрат регламентується спеціалізованим положенням — П(С)БО 16 «Витрати»	У системі МСФЗ відсутній окремий стандарт, присвячений витратам. Документи, що компенсують його відсутність, носять універсальний характер, і не розраховані для врахування галузевих особливостей діяльності підприємств
Визначення термінів	Витрати — це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу. Витрати зазвичай приймають форму відтоку чи зменшення активів, в т. ч. грошових засобів або їх еквівалентів, запасів, основних засобів.	Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» 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 або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:	Визначення поняття «витрати» є практично ідентичним. В П(С)БО 16 детально перелічені затрати, які «не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати», в МСБО такі дані відсутні

Продовження табл. 1

Ознака порівняння	МСФЗ	П(С)БО	Коментарі
Визначення термінів	Визначення витрат включає також збитки, які представляють собою зменшення економічних вигід, що можуть виникати чи не виникати у процесі звичайної діяльності організації. Зокрема, до збитків відносяться втрати, які виникають у результаті стихійних лих. Визначення витрат включає також нереалізовані збитки, до яких відносять збитки, котрі виникають у результаті збільшення курсу обміну валют відносно кредитів компаній у даній валюті	1) Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо. 2) Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг. 3) Погашення одержаних позик. 4) Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту). 5) Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень стандартів) бухгалтерського обліку	
Класифікація та групування витрат	МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. При розмежуванні витрат потрібно враховувати характер організації та її операцій. Принципи вказують на те, що статі, котрі виникають у результаті звичайної діяльності однієї організації, можуть бути інакшими для іншої організації	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати	На відміну від П(С)БО 16, де міститься вказівка на необхідність групування за елементами (матеріальні затрати; витрати на оплату праці; амортизація тощо), у МСФЗ не передбачене групування витрат за елементами, натомість, витрати розглядаються як одноелементні (заробітна плата, амортизація) та комплексні (собівартість продаж). Обидві системи класифікують витрати на прямі та непрямі, проте П(С)БО 16 взагалі обминає непрямі виробничі витрати (окрім перелічених у пункті)

Продовження табл. 1

Ознака порівняння	МСФЗ	П(С)БО	Коментарі
Класифікація та групування витрат			15), а частина витрат, яку слід було віднести до непрямих постійних виробничих витрат за МСФЗ, включена до прямих витрат (п. 11—14 П(С)БО 16
Визнання Витрат	По МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. 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.	Відповідно до п. 7 П(С)БО 16 витратами звітного періоду визнаються як ті витрати, котрі можна пов'язати з доходом від їх понесення, так і ті, що неможливо прямо пов'язати. Таке визнання витрат (затрат) у балансі одночасно свідчить, що ці витрати є активом. У системі МСФЗ якщо затрати (витрати) не відповідають критеріям визнання активів, то вони автоматично є витратами. Суттєва різниця проявляється тоді, коли в українській практиці понесені сьогодні витрати, не пов'язані з доходом, розглядаються як актив, очікуючи отримання доходу невідомого розміру завтра (наприклад, рекламні акції). Проте за МСФЗ ці б затрати однозначно розглядалися б як витрати, а не як актив

Закінчення табл. 1

Ознака порівняння	МСФЗ	П(С)БО	Коментарі
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки. Оцінка за різними видами затрат при їх первісному визнанні регламентується відповідними стандартами, зокрема, МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» та ін.	У П(С)БО 16 відсутні спеціально викладені в окремому взятому пункті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарт 9 «Запаси» указує на деякі особливості оцінки витрат на запаси. Дані положень П(С)БО 16 та 9 стосуються оцінки витрат при первісному визнанні (порядку оцінки витрат на придбання) МВЗ, затрат на послуги тощо під час виникнення відповідних витрат	Найбільш суттєві відмінності в оцінці витрат виникають внаслідок обліку в МСФЗ фактору вартості грошей у часі, а також конкретних облікових принципів, що містяться у відповідних стандартах, наприклад, при відсутності перегляду строків корисного використання

Так, наприклад, при оплаті навчання підприємство та співробітник підписують договір (із використанням позикових схем, згідно котрих робітник зобов'язаний у майбутньому повернути суттєву частину вартості свого навчання, якщо не відпрацює на підприємство певний строк), тоді компанія отримує контроль над активом. У даному випадку операцію можна вважати кредитуванням і при суттєвості показати у звітності окремим рядком «Кредити на навчання, що підлягають анулюванню у майбутньому». Якщо ж схема, що забезпечує підприємству контроль над активом, не використовується, то відповідно до МСФЗ затрати мають відноситися на витрати поточного періоду.

Дещо різними є підходи МСБО та П(С)БО до витрат праці: згідно п. 13 П(С)БО 16, «заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві... які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат» включаються тільки до прямих витрат праці. Але при цьому вимога економічно доцільного шляху «віднесення» не наголошена. Якщо ж її врахувати, тоді більшість зарплат, що, як правило, на українських підприємствах виплачується відповідно до штатного розкладу, тобто фіксовано, перестають бути прямими витратами. Так, прикладом економічно доцільного шляху може бути відрядна оплата праці за кількістю

виготовленої продукції або оплата праці відповідно до відпрацьованих годин. У цьому випадку витрати часу виробниками повністю відносяться на конкретну «одиницю продукції, що реалізується» (ОПР) економічно-доцільним шляхом. Але, як зазначено раніше, зарплати у більшості підприємств не мають прямої залежності від рівня виробництва, і тому не можуть розглядатися як прямі витрати. Такі витрати мають бути розподілені, використовуючи ОПР. Якщо це не враховано, то собівартість запасів на балансі завищена, а витрати занижені на звітну дату.

П(С)БО не згадує взагалі про непрямі виробничі витрати, окрім витрат на обслуговування та управління виробництвом (тобто загальновиробничих). Зрозуміло, багато витрат, які мають непрямий характер і не можуть бути віднесені до одиниці продукції економічно доцільним шляхом, потрапляють до прямих витрат і включаються до вартості запасів. Хоча правило «економічно доцільного шляху» і визначено в П(С)БО, воно не використовується для визначення витрат поза термінологією. На відміну від П(С)БО 16, МСБО надає правило, яке визначає непрямі виробничі витрати і принцип їх розподілу (МСБО 2, п. 12). В МСБО підхід визначається цим правилом, а не детальними інструкціями, як в П(С)БО. Таким чином, згідно МСБО при підготовці звітності зарплата виробничого персоналу (якщо вона не відрядна або не погодинна) додається до виплат виробничого керівництва та розподіляється відповідно до ОПР. Якщо деякі дні виробники не залучені до виробництва, їх праця не створює кінцевої продукції. Вартість ОПР включає тільки справедливую частину часу, витраченого робітниками та їхніми керівниками на її виробництво, але не ту частину, коли роботи не велися.

Висновки та пропозиції. Порівнюючи П(С)БО з МСФЗ, потрібно пам'ятати, що вони застосовуються на різних рівнях (перша на національному для підприємств будь-якої форми власності та розміру; друга — на міждержавному та переважно для публічних компаній) і з різними цілями (перша — відповідно до вимог діючого законодавства; друга — з метою створення інвестиційної відкритості). У той же час між системами звітності є багато спільного (наприклад, однакові визначення основних понять), це зумовлено в першу чергу тим фактом, що в основі П(С)БО України лежать саме міжнародні стандарти, проте останні за всю історію свого існування зазнавали дуже великої кількості змін (наприклад, МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти:

визнання та вимірювання» з моменту свого опублікування у 2003 р. змінювався десять разів), при цьому, наприклад, до П(С)БО 16 вносили зміни лише п'ять разів. Як наслідок, у текстах національних стандартів виникли прогалини, які з роками все далі віддаляють П(С)БО України від МСБО.

Таким чином, П(С)БО вимагають деяких змін для того, щоб відповідати МСБО. Ці зміни можна згрупувати за чотирма основними моментами:

- введення поняття непрямих виробничих витрат та підходу до їх обліку;

- затвердження використання принципу економічно доцільний шлях при класифікації витрат на прямі та непрямі;

- відхід від переліку витрат, що відносяться до одної чи другої групи, та застосування концептуальних правил для класифікації замість «інструкцій». Детальні інструкції щодо класифікації витрат можуть надаватися у специфічних галузевих стандартах (наприклад, так звані стандарти рекомендованою практики (SORP), розроблені у Великобританії;

- розкриття додаткової суттєвої інформації в примітках до фінансової звітності.

Література

1. МСФО: Сближение учета расходов будущих периодов [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/185286.html>
2. МСФО в России: трудности перехода [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/190371.html>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV // ВВРУ остання редакція від 01.01.2011.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 №318 // МФУ редакція від 01.11.2009.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 2 «Запаси» [Ел. ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
6. 5 предстоящих важных изменений в МСФО [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.inflexio.ru/peremen-trebuyut-nashi-serdca.html#comments>
7. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы организации» Утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н. [Ел. ресурс]. — Режим доступу: http://www.businessuchet.ru/content/document_r_D80F6CB0-3C7C-4AE4-800A-5A6A01B3324B.html

8. МСФО Расходы требуют признания [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004319>

9. ПСБО не повинні бути обов'язковими [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.libermancenter.org/archives/210>

10. Требования к учету расходов — сравнительный анализ МСФО и РСБУ [Ел. ресурс]. — Режим дост.: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/144278.html>

11. Порівняльний аналіз МСБО і П(С)БОУ [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/show/3cid0931.html>

12. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат по МСЗ, GAAP USA, П(С)БО [Ел. ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2009_89/staty/339-344.pdf

Статтю подано до редакції 27.04.11 р.

УДК 657.6

О. В. Самборський,
доцент кафедра бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ТЕХНОЛОГІЧНІ ТА СОЦІОЛОГІЧНІ МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ В ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ

АНОТАЦІЯ. Збільшення рівня конкуренції в умовах глобалізації ринку сприяють застосовуванню нових підходів для підвищення ефективності системи управління. Проектуючи власну систему управлінського обліку підприємства застосовують організаційно-технологічні моделі побудовані на системах ABC, JIT та інше.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, управлінський облік, облік витрат, ABC — система, JIT — система, інформаційні моделі.

АННОТАЦИЯ. Увеличение уровня конкуренции в условиях глобализации рынка способствуют применению новых подходов для повышения эффективности системы управления. Проектируя собственную систему управленческого учета предприятия применяют организационно-технологические модели построены на системах ABC, JIT и прочее.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: учет, управленческий учет, учет затрат, ABC — система, JIT — система, информационные модели.