

ОЦІНКА ТА ОБЛІК ВИТРАТ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ЗВІТНОСТІ

***Анотація.** У статті розглянуто механізм визнання та оцінки витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності.*

Ключові слова: витрати, оцінка, облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.

***Аннотация.** В статье рассмотрен механизм определения и оценки расходов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.*

Ключевые слова: расходы, оценка, учет, международные стандарты финансовой отчетности.

***Annotation.** The article reviews the mechanism of recognition and measurement of costs according to the International Financial Reporting Standards.*

Keywords: cost estimation, accounting, international financial reporting standard.

Постановка проблеми. Механізм визнання та обліку витрат підприємства – чи не одне з найактуальніших питань для кожного бухгалтера, так як витрати є невід’ємною обліково-економічною категорією звітності будь-якого підприємства. За умови загострення економічної кризи облік витрат набуває стратегічного значення для підприємства. Достовірно оцінити результати діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти і достовірності отриманої керівництвом інформації залежить прийняття управлінських рішень. Отже, правильність їх оцінки на дату операції та дату звітності впливає на достовірність інформації про фінансові результати роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та невирішена раніше частина загальної проблеми. Дослідженням оцінки та визнання витрат у бухгалтерському обліку займалися багато вчених-економістів, таких як Ф.Бутинець, С.Голов, В.Костюченко, Ю.Кузьмінський, В.Пархоменко, В.Сопко, В.Швець та інші. Кожен із них зробив свій вагомий внесок у дослідження обліку витрат. Однак, постійні зміни законодавства, неузгодженість міжнародних і національних стандартів обліку потребують постійного дослідження об’єкта обліку з метою вдосконалення відображення в обліку витрат та достовірності інформації у звітності підприємства. Потребують повного вирішення питання гармонізації ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за національними стандартами обліку та визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

Цілі статті – розкрити порядок визнання та оцінки в обліку витрат підприємства відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порівняння практики обліку, оцінки, визначення та класифікації витрат за міжнародними та вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку, доведення об’єктивної необхідності застосування практики ведення обліку за міжнародними стандартами та окреслення переваги використання міжнародної практики ведення обліку витрат підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні велику увагу потрібно приділяти достовірності інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. При цьому велике значення має рівень застосування ефективної методики обліку витрат з урахуванням видів економічної діяльності та організаційно-технологічних особливостей галузі.

У травні 2011 року Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] визнав сферу і порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. В Україні 2012 рік став початком переходу на ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності для окремих суб’єктів господарювання.

На сьогодні в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйнятті – міжнародні стандарти фінансової звітності [2].

В бухгалтерському обліку господарська діяльність відображається як система різнобічних, але взаємопов’язаних між собою об’єктів, а саме: господарських засобів, їх джерел формування та господарських операцій. Стратегічного значення для підприємства в умовах загострення економічної кризи набуває облік витрат та доходів, які мають прямий вплив на фінансові результати діяльності. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо тільки за даними бухгалтерського обліку. Повнота та достовірність інформації впливає на прийняття управлінських рішень. Враховуючи це сьогоднішня висуває більш жорсткі вимоги до організації і ведення обліку фінансових результатів та витрат, що впливають на їх зміни.

Система оцінки та обліку витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб’єктів господарювання та економічна безпека підприємства.

На даний момент Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб’єктів господарювання, створює до-

стовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності. Крім того, Міжнародні стандарти фінансової звітності якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством. Міжнародні стандарти обліку і звітності не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку і звітності.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- виклик більшої довіри з боку потенційних іноземних інвесторів;
- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими підприємствами;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки збуту;
- надійність інформації;
- прозорість інформації, яка забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також наявністю

великої кількості пояснено до неї.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, а лише описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, мають рекомендаційний характер і є орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності у всьому світі.

Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства є витрати його діяльності. В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюється як стандартами обліку, так і податковим законодавством. В результаті цього фінансова та податкова звітність одного й того ж суб'єкта господарювання може містити різні показники діяльності. Прийняття Податкового Кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковою та бухгалтерською практикою обліку, однак, аналіз фінансового стану на основі податкової звітності, незважаючи на всі зміни в податковому законодавстві, не дає достовірних результатів.

В ринкових умовах досить актуальним є питання обліку витрат підприємства. Витрати дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток виробничого підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, обумовлює можливість збільшення прибутку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[6]. Норми названого стандарту поширюються на всі підприємства, організації незалежно від форми власності, крім бюджетних установ та банків.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Крім того, названий стандарт не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції,

При визнанні та оцінці витрат підприємства України використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Але, у складі Міжнародних стандартів фінансової звітності відсутній аналогічний стандарт, а це, в свою чергу, ускладнює процес управління витратами.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є розбіжності, що існують між П(С)БО та МСФЗ в частині відображення витрат.

Порівнюючи оцінку та визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат.

Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в П(С)БО 16 «Витрати». За названим стандартом витрати класифікуються залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Крім того, виділяють також прямі і непрямі витрати, змінні і постійні, поточні витрати, витрати минулих та майбутніх періодів та надзвичайні витрати. Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відзначити, що МСФЗ передбачає класифікацію за характером витрат та функцією витрат.

Важливим в обліку є визнання витрат. За 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 [11].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [7].

При визнанні витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Такий підхід до визнання витрат є позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку.

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П(С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(с)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

- регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності»[3], а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

- визначення термінів – в П(с)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній.

- класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати» класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

- визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

Оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правил оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(с)БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси»[4].

Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статті та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ.

При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(с)БО, але МСФЗ 2 «Запаси»[3] визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Існують розбіжності при відображенні витрат на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших.

Згідно із МСФЗ витрати поділяються на основні види, а саме:

- витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності;

- збитки нереалізовані, які виникають у результаті підвищення курсу обміну іноземної валюти;

- збитки реалізовані – це втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо.

Слід зазначити, що на у Положенні(стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на відміну від міжнародних стандартів не розглядається така категорія як збитки.

Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально-виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Загально-виробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загально-виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати [10].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 2 «Запаси», визначають, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків, а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо, пов'язаних з придбанням будь-яких товарно-матеріальних цінностей. Торгівельні та інші знижки при цьому вираховуються. Витрати на переробку запасів включають всі витрати, які можна віднести до певного об'єкту обліку економічно можливим шляхом, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносяться непрямі витрати на виробництво, які залишаються незмінними незалежно від обсягів виробництва. Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці визнаються як витрати того періоду, в якому вони виникли. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [7].

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі витрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання чи збиток. Сума будь-якого сторнування, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування [7].

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління вимагає відповідних витрат. Дані витрати є обов'язковими і на відміну від прямих витрат, які включаються до собівартості продукції, вони відносяться до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані із обслуговуванням та організацією діяльності підприємства в цілому. Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей, наведених в П(С)БО 16 «Витрати», що характеризують процес обслуговування та управління підприємством. Однак, наведена номенклатура витрат не є науково обґрунтованою, тому підприємства самостійно повинні розробляти статті адміністративних витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Невирішеним питанням залишається розподіл адміністративних витрат між об'єктами калькулювання при визначенні повної собівартості в управлінському обліку. До цього часу питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусій. Окремі вчені запропонували розподіляти адміністративні витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників, інші – пропорційно прямим виробничим витратам, кількості працівників, годинам праці, витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення, площі будівель та інше. Але, найбільш зручним і найбільш точним розподілом цих витрат є визначення коефіцієнту розподілу, який визначається як відношення загальної суми адміністративних витрат та загального обсягу виготовленої продукції. Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт розподілу ви визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт. Розподіл адміністративних витрат за такою методикою забезпечить управлінський персонал інформацією про витрати для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Крім того, основна форма фінансової звітності «Звіт про фінансові результати»[5], в якій підприємства надають інформацію про витрати орієнтована на подання витрат за функціями. Але, для окремих суб'єктів господарювання, до яких можна віднести страхові компанії, підприємства сфери послуг доцільніше було б класифікувати витрати за їх характером. За МСБО 1 не можна окремо подавати надзвичайні витрати, виокремлювати операційний прибуток чи операційний збиток, розрізняти такі статті звіту як «Інші операційні витрати» та «Інші витрати», «Інші операційні доходи» та «Інші доходи». У «Звіті про фінансові результати» відсутні статті, в яких відображаються інші сукупні прибутки.

Висновки. Між системами звітності є багато спільного, це зумовлено тим, що в основі П(с)БО Україна використала міжнародні стандарти. В МСФЗ в останні періоди були внесені численні зміни, але зміни в П(с)БО вносяться повільно, тому з роками і віддаляють їх від МСФЗ.

Для повноти відображення у звітності витрат підприємства необхідно переглянути структуру звітності, яку необхідно складати та надавати за міжнародними стандартами, а також внести зміни до діючої форми звітності «Звіт про фінансові результати», так як її сучасна форма більш орієнтована на задоволення інформаційних потреб статистичних органів.

Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання.

Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності є запорукою прозорості інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил складання звітності та численними поясненнями до неї.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України. № 2755-VI від 02.12.2010. // zakon.rada.gov.ua.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011р. № 3332-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nget=3332-17>.
3. Голов С.Ф. МСФЗ в Законі / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011.– № 9. с.3-9.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
5. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т.Кондрашова, О.Соболева // Економіка. – К., – 2009. – № 4. – с.16-20.
6. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г.Ловінська / Економіка и управление. – К.: 2009. – № 1. – с. 23-28.
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2000. – 1820 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Мінфін]: Положення від 20.10.1999 р. № 246.
9. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [Мінфін]: Положення від 31.03.1999 р. № 87 із змінами та доповненнями.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Мінфін]: Положення від 31.12.1999 р. № 318.