

Е.Г. Мельник, к.е.н., доц.

Вінницький кооперативний інститут

ВИЗНАННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ: МІЖНАРОДНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

Проаналізовано сучасні економічні тенденції, які впливають на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та визначають вимоги до інформаційного забезпечення щодо витрат як одного із найбільш важливих запитів користувачів фінансової інформації, що надає можливість достовірного визначення фінансового результату діяльності та прийняття на його основі ефективного управлінського рішення. Виявлено, що найбільші інвестори України застосовують МСФЗ. Визначено особливості визнання та обліку витрат відповідно до міжнародного та вітчизняного законодавства, розглянуто доцільність формування звітності та надання користувачам фінансової інформації щодо витрат відповідно до МСБО, МСФЗ (Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності), GAAP USA (Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США). Об'рунтовано особливості і перспективи трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності в частині витрат на шляху до гармонізації та як передумови виходу підприємства на міжнародний ринок, формування необхідної якісної фінансової інформації на запит користувачів.

Ключові слова: витрати; бухгалтерський облік; фінансова звітність; МСБО; МСФЗ; GAAP USA; П(С)БО.

Постановка проблеми. Характерною рисою сучасного світу є посилення зовнішньоекономічної діяльності країн та окремих підприємств, розвиток інтернаціональних зв'язків та міжнародна співпраця. Такі тенденції впливають на темпи і характер економічного розвитку та господарську діяльність, що визначає актуальність становлення та розвитку міжнародних відносин.

Необхідність трансформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідно до МСБО, МСФЗ та GAAP USA, все більше набуває актуальності в таких умовах, забезпечуючи можливість вітчизняних підприємств виходу на міжнародний ринок. Однак перелюбового такої трансформації є виявлення відмінностей у визнанні та © Е.Г. Мельник, 2015 зу, визначення особливостей обліку та відображення у фінансовій звітності.

В сучасних несприятливих економічних умовах та загостренні кризи, облік витрат на підприємстві є пріоритетним напрямом, оскільки надає можливість формування достовірного результату його діяльності та визначення перспектив, а від якості отриманої керівництвом фінансової інформації залежить прийняття управлінського рішення.

Метою дослідження є порівняльний аналіз визнання та особливостей відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності витрат, відповідно до МСБО та МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО, визначення необхідності ведення обліку відповідно до міжнародних норм.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації та методики обліку витрат у міжнародному контексті досліджували С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, О.І. Линник, Є.В. Мних, В.В. Сопко та ін. Однак низка важливих питань методології та організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються певною мірою не вирішеними.

Викладення основного матеріалу. Глобалізація ринків та створення єдиного інтернаціонального господарського простору актуалізує необхідність створення системи бухгалтерського обліку, побудованої на основі однакових принципів та правил, що забезпечить міжнародну комунікацію. Сьогодні українські підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, мають складати фінансову звітність не тільки відповідно до національних П(С)БО, але й окремо відповідно до вимог МСБО та GAAP USA, що ускладнює організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

На думку Т.М. Сльозко [12], необхідно розробити єдину концептуальну основу бухгалтерського обліку та звітності (фінансової, статистичної, внутрішньої та податкової), принципи створення якої не мають різнитися для різних користувачів. У взаємозв'язку та взаємодії принципи мають стати базою для створення інтегрованої інформації, що має відповідати запитам різних інституцій та окремих користувачів у будь-який час.

У сучасних умовах міжнародні стандарти є ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства та порівнювати результати діяльності [11].

Формування та використання фінансових звітів, складених відповідно до міжнародних стандартів, має низку переваг:

1) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами;

2) задоволення потреб користувачів фінансової звітності;

3) полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зіставності і прозорості незалежно від країни або галузі;

4) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;

5) доступ до міжнародних ринків капіталу [5].

Трансформація фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів необхідна:

– компаніям, що ведуть міжнародний бізнес;

– компаніям, що планують виходити на IPO, залучати інвестиції чи іноземного партнера;

– інвестору, який планує купити чи продати бізнес, чи оцінює можливість інвестування в Україну;

– власнику, якому потрібен звіт відповідно до міжнародних стандартів;

– публічним українським компаніям, акції яких котируються на біржі [2].

Отже, підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, мають надавати інформацію користувачам у встановленій формі, а отже така фінансова звітність має бути складена відповідно до міжнародних стандартів і норм. Однак міжнародні стандарти виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці та спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах та, хоча і мають рекомендаційний характер, застосовуються в усьому світі.

Україна є учасником міжнародних процесів, що підтверджують статистичні дані: у 2015 р. інвестиції надходили зі 133 країн світу. Із країн ЄС із початку року внесено 33154,9 млн. дол. інвестицій (77,4 % загального обсягу акціонерного капіталу), з інших країн світу – 9696,4 млн. дол. (22,6 %) [4].

До десятки основних країн-інвесторів належать: Кіпр – 12274,1 млн. дол., Німеччина – 5489,0 млн. дол., Нідерланди – 5108,0 млн. дол., Російська Федерація – 2685,6 млн. дол., Австрія – 2354,3 млн. дол., Велика Британія – 1953,9 млн. дол., Британські Віргінські Острови – 1872,6 млн. дол., Франція – 1539,2 млн. дол., Швейцарія – 1371,2 млн. дол. та Італія – 966,6 млн. дол. [4].

Особливості застосування МСФЗ в країнах, що є найбільшими інвесторами України в 2015 р., наведено в таблиці 1.

Таким чином, бачимо, що країни, які є найбільшими інвесторами в Україну в 2015 р., використовують на законодавчому рівні МСФЗ, що свідчить про необхідність надання фінансової звітності, відповідно до міжнародних норм, що впливає на необхідність трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Однак підприємства, що залучені до співпраці з США, мають надавати інформацію зацікавленим користувачам відповідно до стандартів GAAP. Виходячи із загальносвітових економічних подій, у майбутньому передбачається наближення МСФЗ та GAAP, що мотивовано глобалізаційними процесами та укрупненням міжнародної співпраці. Проте на сьогодні в системах обліку є відмінності, зокрема в частині визнання та оцінки витрат.

Аналіз нормативно-правових і законодавчих документів України та міжнародних стандартів, які регламентують процеси визнання, формування та оцінки, відображення у фінансовій звітності, показує, що саме поняття «витрати» має відмінності, що, в першу чергу, потребує уніфікації.

Таблиця 1

Перелік країн, що застосовують МСФЗ у розрізі найбільших інвесторів України в 2015 р. (на основі [8])

Країна та рік прийняття на законодавчому рівні	Дата введення МСФЗ в дію	МСФЗ для публічних компаній	Аудит звітності публічних компаній складеної за МСФЗ	МСФЗ для інших компаній	Вартість запровадження МСФЗ для компанії	Кількість бухгалтерів та аудиторів проф.
1	2	3	4	5	6	7
Кіпр (1981)	1981	Обов'язкові	Обов'язковий	Обов'язкові	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 16 000
Німеччина (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	Дозволені для застосування, також обов'язково складається фінансова звітність за національними стандартами БО	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 402 000
Нідерланди (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	Дозволені	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 407 000
Російська Федерація (2011)	2012	У перехідному періоді	Не обов'язковий	Дозволені для застосування паралельно з національними стандартами БО	\$5 000–140 000	3 500 000

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

Австрія (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	МСФЗ дозволені при складанні консолідованої звітності, заборонені при складанні окремої звітності	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 141 000
Велика Британія (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	Дозволені для застосування за винятком благодійних організацій	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	265 000
Франція (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	Дозволені	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 745 000
Швейцарія	–	–	–	–	–	–
Італія (2002)	2005–2007	Обов'язкові	Обов'язковий	Дозволені для застосування за винятком деяких малих, страхових та компаній, діяльність яких регулюється державою	0,31 % від обороту в малих компаніях; 0,05 % від обороту у великих компаніях	до 1 060 000

У міжнародній практиці витрати не регулюють окремі МСБО, однак основи даного поняття розкривають МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.; МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» та ін.

Оскільки окремого МСФЗ «Витрати» не існує, основні положення, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів; певні положення П(С)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 «Витрати» містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх межах; разом з тим, деякі положення, що розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України [6, с. 27].

GAAP USA також не містять спеціалізованого стандарту щодо обліку витрат, а особливості визнання та оцінки затверджуються у відповідних стандартах залежно від виду активу.

Невідповідними є також питання визнання, оцінки та складу витрат в П(С)БО та Податковому кодексі України (ПКУ), основні з яких наведено в таблиці 2.

Таким чином, невідповідність трактування витрат спостерігається і у вітчизняному законодавстві. Так НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7]. П(С)БО 16 «Витрати» у термінах сутність витрат не розкриває, однак у п. 6 зазначаються «витрати звітного періоду», що тотожне визначенню НП(С)БО 1 з уточненням «за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [10].

Аналіз НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати» та ПКУ також підтверджує невідповідність розкриття сутності витрат, зокрема нерозкриття питань оцінки витрат.

*Порівняльна характеристика визначення, визнання, класифікації
та оцінки витрат відповідно до П(С)БО та ПКУ*

П(С)БО 16 «Витрати» [10], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]	ПКУ [9]
Визначення витрат	
<p>Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», І, п. 3). 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 (П(С)БО 16 «Витрати», п. 6)</p>	–
Визнання витрат	
<p>Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, що неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (П(С)БО 16 «Витрати», п. 7). 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 (П(С)БО 16 «Витрати», п. 8)</p>	Залежно від видів діяльності
Класифікація та групування	
<p>Витрати класифікуються залежно від видів діяльності, за економічними елементами і статтями витрат</p>	<p>Витрати класифікуються залежно від видів діяльності</p>
<p>Відсутні спеціальні правила щодо оцінки витрат, однак відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», п. 6, витрати мають бути достовірно оцінені</p>	<p>Зазначено сутність «фактично здійснених протягом року платником податку витрат» таких, що: підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, (...). У зазначених документах обов'язково має бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання) (п. 166.2.1)</p>

Подібність чи відмінність бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності витрат авторами характеризується неоднозначно. Зокрема, О.О. Августова [1] зазначає, що в методологічних аспектах обліку процесів виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), відповідно до національних і міжнародних стандартів, у питаннях оцінки та обліку витрат суттєвих відмінностей немає, однак питання практичного застосування стандартів відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку.

Ромашко О. [11] вказує на суттєві відмінності відображення в обліку та звітності витрат, визначаючи важливою умовою удосконалення діючих національних стандартів конкретизацію певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробку єдиного підходу до оцінки, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання.

Автори О.А. Боярова, Н.П. Кузик, Н.П. Венгерук [3] зазначають, що перехід вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти зумовлює значний перелік практичних питань, однак система бухгалтерського обліку та звітності в Україні має розвиватися таким чином, щоб забезпечити поступову позитивну адаптацію МСФЗ шляхом вивчення, порівняння і прогнозування впливу невідповідностей національної та міжнародної облікових систем на інформаційне забезпечення користувачів звітності.

Висновки та пропозиції. В результаті проведених досліджень виявлено спільні та відмінні риси бухгалтерського обліку й відображення у фінансовій звітності витрат підприємства у міжнародній практиці, та вітчизняній системі бухгалтерського обліку.

В міжнародній практиці витрати не регулюють окремі МСБО. GAAP USA також не містять спеціалізованого стандарту щодо обліку витрат, а особливості визнання та оцінки затверджуються у відповідних стандартах залежно від виду активу.

Міжнародні стандарти за своєю сутністю узагальнюють досвід різних країн і сприяють розвитку національних систем бухгалтерського обліку та звітності. Підприємствам, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, потрібно враховувати особливості складання звітності відповідно до міжнародних вимог, але існуючі глобалізаційні міжнародні процеси сприяють уніфікації складання фінансової інформації як способу комунікації відповідних користувачів.

Невідповідності визначення витрат та оцінки спостерігаються і у вітчизняному законодавстві. Так НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до

фінансової звітності» містить термін «витрати», П(С)БО 16 «Витрати» сутність витрат не розкриває, однак у цьому зазначається сутність «витрат звітного періоду», що тотожне визначенню НП(С)БО 1 з уточненням «за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені».

Аналіз НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати» та ПКУ підтверджує невідповідність розкриття сутності витрат і питань оцінки витрат. Тому проведене дослідження дозволить у майбутньому гармонізувати норми чинного вітчизняного законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності шляхом приведення критеріїв визнання витрат і методики їх оцінки до єдиних позицій.

Список використаної літератури:

1. *Августова О.О.* Облік витрат за національними та міжнародними стандартами / *О.О. Августова* // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація» (11.09.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/oblik-vitrat-za-nacionalnimi-ta-mizhnarodnimi-standartami/>.
2. *Бадалова Ж.* Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами / *Ж.Бадалова* // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація» (1.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnosti-ukra%D1%97nskix-pidpriyemstv-u-finansovu-zvitnist-za-mizhnarodnimi-standartami/>.
3. *Боярова О.А.* Щодо запровадження МСФЗ в Україні при формуванні балансу / *О.А. Боярова, Н.П. Кузик, Н.П. Венгерук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ic.faaaf.org.ua/pdf/130-schodo-zaprovadzhennya-msfz-v-ukraini-pri-formuvanni-balansu.pdf>.
4. Інвестиційний клімат в Україні / Міністерство закордонних справ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mfa.gov.ua/ua/about-ukraine/economic-cooperation/invest-climat>.
5. *Корчак В.С.* Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / *В.С. Корчак* // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження,

- наука, практика, імплементація» (1.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/perevagi-skladannya-finansovo%D1%97-zvitnosti-za-mizhnarodnimi-standartami/>.
6. *Линник О.І.* Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / *О.І. Линник, О.В. Кадук* // Вісн. Нац. тех. ун-ту «ХПІ» / Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2014. – № 33. – С. 22–27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vcpitp_2014_33_6.pdf.
 7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (редакція від 18.03.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
 8. Перелік країн, що застосовують МСФЗ / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/lfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/ListCountriesUsingIFRS.aspx>.
 9. Податковий кодекс України (редакція від 20.09.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (редакція від 09.08.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
 11. *Ромашко О.* Проблеми оцінки та обліку витрат за міжнародними стандартами звітності / *О.Ромашко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/problems_ociuki_ta_obliku_vitrat_za_mizhnarodnim_i_standartami_zvitnosti/23-1-0-510.
 12. *Сльозко Т.М.* До питання про концептуальну основу обліку і звітності / *Т.М. Сльозко* // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4. – С. 244–251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2013_4_29.pdf.

МЕЛЬНИК Ерна Георгіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Вінницького кооперативного інституту.

Наукові інтереси:

– удосконалення бухгалтерського обліку витрат в умовах комп'ютеризації.

