

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ ЗА ГААП США¹

В статті наведено порядок визнання та розкриття інформації про витрати в системі американських загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Компанії за участі американського капіталу або ті, що розміщують свої акції на Нью-Йоркській фондовій біржі, застосовують американські стандарти для складання фінансової звітності. Підготовка звітності за ГААП США, як і за МСФЗ (IAS/IFRS), здійснюється з метою надання зацікавленим користувачам інформації про економічні ресурси компанії та зміни в них, а також про вплив на них фактів господарської діяльності (операцій та подій). Для досягнення цієї мети вся інформація у фінансовій звітності формується на основі окремих елементів – активів, зобов'язань, власного капіталу та ін., які безпосередньо дозволяють оцінити результати фінансово-господарської діяльності та фінансовий стан компанії.

Однією з причин переходу на облік за американськими ГААП може бути вказівка або рекомендації акціонерів. При цьому перед компанією стоїть завдання вибору стандартного набору звітів (при цьому можна обґрунтувати використання досвіду великої міжнародної компанії), а також відповідного програмного забезпечення, яке дозволяє вести облік одночасно за національними та американськими правилами. Щоправда, придбання або замовлення розробки такого програмного забезпечення може стати однією зі складнощів для компанії, оскільки його вартість може виявитися достатньо високою у порівнянні з економічною вигодою від надання фінансової інформації, підготовленої за ГААП. При паралельному веденні бухгалтерського обліку за різними правилами основним завданням є чітке розмежування та виявлення тих господарських операцій, які повинні обліковуватися і інформація про які повинна розкриватися у фінансовій звітності.

Одним з найбільш важливих елементів фінансової звітності є витрати. Сутність витрат в ГААП США відрізняється від концепції, закладеної в МСФЗ (IAS/IFRS), в системі російського та українського обліку. Розуміння сутності витрат, методів їх оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності дозволить уникнути помилок та викривлень при аналізі фінансових показників діяльності компанії.

¹ ГААП США – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles).

Метою дослідження є розкриття особливостей облікового відображення витрат у системі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США.

Виклад основного матеріалу дослідження. Передусім, слід зазначити, що витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання ресурсів у процесі господарювання.

Під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Розглянемо підходи до тлумачення витрат в економічній літературі.

1. Перший підхід базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

2. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції [2, с. 571].

Українська, російська та американська системи нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку відрізняються.

Основним документом з регулювання бухгалтерського обліку є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлено п’ятьма рівнями, кожен з яких містить документи (рис. 1).

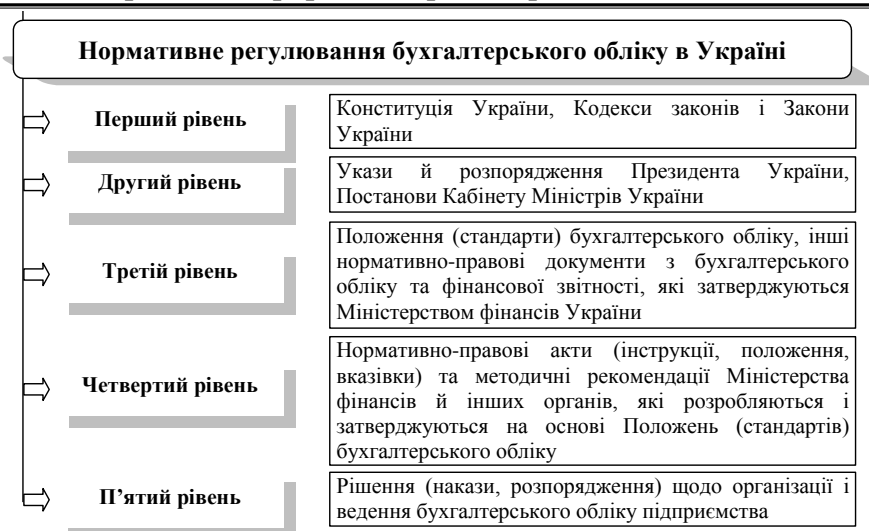


Рис. 1. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Документи всіх наведених рівнів нормативного регулювання регламентують правила організації бухгалтерського обліку, облікового відображення об'єктів, порядок розрахунку та сплати податків і обов'язкових платежів, схему кореспонденції рахунків та інші аспекти.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) (ст. 3).

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Визнання витрат здійснюється за наступних умов: 1) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), 2) можливості достовірної їх оцінки. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Разом з цим, передбачено ряд операцій, які не визнаються витратами і відповідно не включаються до звіту про фінансові результати, зокрема, платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь, комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 3 Федерального закону Російської Федерації (РФ) від 21.11.96 № 129-ФЗ “Про бухгалтерський облік”, законодавство РФ про бухгалтерський облік складається із наступних документів:

- 1) Закон “Про бухгалтерський облік”, який встановлює єдині правові та методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Росії;
- 2) Інші федеральні закони;
- 3) Накази Президента РФ;
- 4) Постанови Уряду РФ.

Крім того, в якості нормативних документів, якими керуються компанії при веденні бухгалтерського обліку, використовуються пояснення відповідних департаментів Міністерства фінансів РФ та підрозділів Федеральної податкової служби.

На відміну від російського Положення бухгалтерського обліку (ПБУ) 10/99, який регулює порядок визнання та оцінки витрат організації у російському бухгалтерському обліку та звітності, норми, які регламентують порядок обліку витрат, містяться в ГААП США в різних фінансових стандартах.

В цілому, американські стандарти є більш деталізованими порівняно з МСФЗ (IFRS/IAS), російськими положеннями бухгалтерського обліку (ПБУ), українськими П(С)БО, відповідно, вони є більш чіткими з точки зору порядку застосування. ГААП США представляють собою достатньо велику за обсягом нормативну базу, яка включає безпосередньо самі стандарти фінансового обліку, різного роду пояснення, бюлетені, які випускаються Радою зі стандартів фінансового обліку (FASB).

Основні принципи бухгалтерського обліку за ГААП США викладені в шести Концептуальних положеннях (FASB Concepts Statements), які представляють собою систему основних положень, що дозволяють досягти узгодженості між різними стандартами фінансової звітності. В Концептуальних положеннях надається опис сутності і функцій фінансового обліку, цілей складання фінансової звітності та її елементів, а також якісних характеристик фінансової інформації. Основні визначення при цьому понять “доходи”, “витрати”, “збитки” наведені в Концептуальному положенні 6 “Елементи фінансової звітності” (FASB Concepts Statement 6 “Elements of Financial Statements”). Згідно параграфу 81 зазначеного документу, **витрати** представляють собою зменшення активів та або прийняття зобов’язань у результаті здійснення основних видів діяльності, тобто реальне або очікуване вибуття грошових коштів або еквівалентів.

Витрати представляють собою використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів. Під витратами розуміємо тільки

вибуття або використання активів або виникнення зобов'язань у ході здійснення основних видів діяльності компанії. Якщо ж витрати виникають у результаті окремих та несистематичних видів діяльності, тобто не відносяться до основних, то вони визнаються збитками. Збитки відрізняються від витрат також тим, що виникають у результаті фактів господарської діяльності, не пов'язаних з процесом отримання прибутку, тобто з неперервним процесом створення компанією товарів та послуг протягом визначеного проміжку часу. Збитки показуються у звітності на нетто-основі (тобто без податків), а витрати формуються з врахуванням податків.

Прикладом збитків є витрати, пов'язані зі зміною вартості матеріально-виробничих запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів, пені, неустойки.

Всі витрати можна поділити на активи та інші витрати (в тому числі відкладені), а також збитки. Як правило, вибуття грошових коштів відображається як витрати, а більшість витрат є активами.

В ГААП США під витратами розуміють складову частину повного прибутку. *Повний прибуток* (Comprehensive income) – це інвестиції від власників за визначений період у результаті здійснення фінансово-господарської діяльності. До складу повного прибутку не включаються зміни у власному капіталі. Взаємозв'язок між доходами та повним прибутком може бути проілюстрований наступним чином:

$$\begin{aligned} & \text{Чистий прибуток (Net Income) =} \\ & = \text{Доходи} - \text{Витрати} + \text{Інші доходи} - \text{Збитки} \pm \text{Кумулятивний ефект від змін у} \\ & \quad \text{відображенні ФГД;} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Повний прибуток (Comprehensive income) =} \\ & = \text{Чистий прибуток} \pm \text{Доходи та збитки, які включаються до повного прибутку, але} \\ & \quad \text{не включаються до чистого прибутку.} \end{aligned}$$

Під активами в системі ГААП США розуміють можливі майбутні вигоди, які отримуються або контролюються компанією в результаті здійснених фактів господарської діяльності.

У Концепції МСФЗ під активом розуміється ресурс, який контролюється компанією та може приносити економічні, а не власне економічні вигоди.

Крім активів в обліковій практиці за ГААП США існують подібні з ними за деякими характеристиками витрати, які можна віднести до групи відкладених витрат. Основна їх особливість полягає в тому, що хоча компанія і несе витрати, придбаваючи або використовуючи активи, вони самі по собі активами не є. Сутність активу полягає в тому, що він приносить майбутню економічну вигоду, а не в тому, що компанія понесла витрати на його придбання. Компанія може отримати активи без понесення витрати у випадках, наприклад, їх безоплатного отримання або отримання дивідендів у вигляді майна.

Виникає відповідне питання, чи можна визнати витрати у вигляді активу, якщо існує невизначеність відносно отримання майбутньої економічної вигоди або періоду її отримання. Наприклад, може бути відомо, що вигода має короткостроковий характер або період її отримання не визначений.

Прикладами таких витрат (відкладених витрат) є витрати на навчання, рекламу, розробки та дослідження та інші затрати, відносно яких відомо, що керівництво компанії має намір отримати майбутню економічну вигоду, але не відомо, в якій мірі це вдасться зробити. Так, згідно стандарту “Облік витрат на дослідження та розвиток” (FAS² 2 “Accounting for Research and Development Costs”) слід відображати витрати на дослідження та розвиток як витрати тих звітних періодів, в яких вони виникають.

Якщо ж обладнання, нематеріальні активи мають варіанти альтернативного використання у майбутньому, то вони можуть бути відображені у вигляді активів.

Відповідно до SFAC 5, витрати представляють собою затрати чи інше використання активів або прийняття зобов'язань (або і те і інше) протягом періоду у зв'язку з доставкою або виробництвом товарів, наданням послуг чи здійсненням іншої діяльності, що представляє собою безперервну діяльність організації.

Під “визнанням” в ГААП США розуміється процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрат та ін.) у фінансову звітність. Будь-який елемент визнається у звітності при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання):

- він відповідає визначенню, вказаному у положенні 6 “Елементи фінансової звітності”;
 - він може бути оцінений;
 - він є релевантним, тобто інформація про нього може вплинути на рішення користувачів звітності;
 - інформація про елемент може бути перевірена, є достовірною та нейтральною.
- Витрати нараховуються після визнання доходів відповідно до вищевикладених принципів і зіставляються з цими доходами згідно принципу відповідності, що говорить про те, що витрати повинні нараховуватися за той же період, що і доходи, які вони приносять.
 - Розрізняють наступні категорії витрат:
 - Прямі витрати (витрати на реалізовану продукцію), визнання яких безпосередньо пов'язане з визнанням доходів. Ці витрати безпосередньо здійснюються з господарськими операціями для отримання цих доходів.

² Financial Accounting Standard – Стандарт фінансового обліку

– Витрати періоду відображаються протягом облікового періоду (наприклад, заробітна плата адміністративного персоналу).

– Розподілені витрати – витрати, що здійснюються разово і розподіляються раціональним і систематичним способом на періоди, під час яких вони слугують для отримання прибутку (наприклад, амортизація і страхові витрати) [3, с. 143-144].

Як правило, витрати та збитки визнаються у звітності у той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане напряду або шляхом співставлення з доходами, які визнані у тому ж періоді, наступним чином:

1. Собівартість товарів (робіт, послуг) співвідноситься з доходами, тобто визнається в тому ж періоді, що і доходи, які відносяться до одних і тих операцій.

2. Адміністративні та комерційні витрати визнаються, як правило, в тому ж періоді, в якому вони виникли.

В ГААП США застосовується концепція нарахування для визнання різних негрошових активів, зобов'язань, операцій та подій, які на них впливають.

Метод нарахувань використовує механізм “нарахування/відкладене визнання” (accruals/deferrals) та аллокаційні процедури, які відображають доходи, витрати та збитки у відповідних періодах, показують ефективність діяльності організації, а не тільки рух грошових коштів.

Крім того, визнання в періоді виникнення характерне для витрат, які:

– не призводять до появи однозначно визначеної майбутньої економічної вигоди;

– були спочатку визнані як активи, але від яких не очікується надходження майбутньої економічної вигоди;

– раціональна аллокація яких неможлива.

– Деякі витрати визнаються з використанням систематичної та раціональної аллокації.

Аллокація (allocation)³ – облікова процедура розподілу та віднесення сум відповідно до плану або розрахункової формули. Це поняття є ширшим за поняття амортизації, яка є процесом періодичного зменшення визначеної суми. Зокрема, амортизацією вважається зменшення вартості активу шляхом визнання відповідних доходів. Прикладом аллокації є віднесення витрат виробництва на підрозділи або центри витрат, а потім на одиниці продукції для визначення її собівартості.

³ Allocation – розподіл (однієї суми на різні періоди, напр., списання вартості активу у вигляді амортизації, віднесення доходів майбутніх періодів на періоди фактичної реалізації продукції або надання послуг) [1, с. 57].

Як правило, це відбувається у випадку відсутності прямих причинно-наслідкових зв'язків між витратами та одержаним доходом. При цьому в обліку використовуються конкретні припущення про очікуваний період отримання майбутньої економічної вигоди та про зв'язок між економічною вигодою та витратами кожного звітного періоду. Прикладом таких припущень можуть слугувати:

- нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів;
- аллокація витрат на страхування майна;
- аллокація витрат на оренду майна та інші.

Оцінка витрат підприємства, визнаних у фінансовій звітності, здійснюється відповідно до Положення 5 "Визнання та оцінка у фінансовій звітності комерційних підприємств". При їх оцінці необхідно звернути увагу на те, що за визначенням витрати – це вибуття грошових коштів (реальне або потенційне) у результаті використання або вибуття активів або прийняття підприємством нових зобов'язань. Тому для оцінки витрат застосовуються ті ж правила, що і для оцінки активів. Існує п'ять способів вимірювання (п'ять атрибутів) вартості активів:

– за історичними витратами – основні засоби та інше майно визнаються в обліку за оцінкою, яка відповідає сумі оплачених грошових коштів при їх придбанні;

– за поточними витратами – деякі матеріально-виробничі запаси обліковуються за поточною вартістю заміщення, тобто за вартістю, за якою підприємство могло б придбати такий же аналогічний актив;

– за поточною ринковою вартістю – деякі інвестиції в цінні папери оцінюються за вартістю, за якою вони могли б бути реалізовані;

– за чистою вартістю реалізації – короткострокова заборгованість та деякі матеріально-виробничі запаси оцінюються у сумі можливого надходження грошових коштів від їх конвертації за вирахуванням прямих витрат, пов'язаних з конвертацією;

– з приведеною вартістю майбутніх грошових потоків – довгострокова дебіторська заборгованість у величині дисконтованих чистих грошових потоків, отриманих у результаті її призупинення.

Як видно, в ГААП США до всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB в конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах.

Розглянутий порядок визнання та оцінки витрат знаходить своє застосування при складанні фінансової звітності. Найбільш розповсюдженими видами витрат є наступні:

- собівартість товарів (робіт, послуг);
- комерційні та адміністративно-управлінські витрати (наприклад, витрати на утримання офісу, на ПММ, рекламу тощо);

- витрати інших видів діяльності, які не відносяться до основних;
- витрати, як носять незвичний або непостійний характер;
- збитки, пов'язані з знеціненням ділової репутації підприємства. Вони відображаються окремо у розділі прибутку від операцій, які продовжуються, відповідно до FAS 142, в якому заборонена амортизація ділової репутації, а вимагається її щорічна перевірка на знецінення;
- витрати, пов'язані з реорганізацією та іншими операціями з суттєвої зміни бізнесу підприємства;
- податок на прибуток;
- фінансовий результат (збиток) від діяльності, що припиняється (FAS 144);
- надзвичайні витрати (збитки), які виникають у результаті подій, які носять незвичайний характер. У фінансово-господарській діяльності підприємства вони мають місце порівняно рідко, наприклад, у результаті стихійного лиха.

Розглядаючи використання бухгалтерської звітності зовнішніми і внутрішніми користувачами, деякі американські дослідники вважають, що оскільки витрати рівнозначні у визначенні повного прибутку, то послідовність відображення витрат у звіті про прибутки і збитки не має великого значення для зовнішніх користувачів, як і поділ витрат на операційні, адміністративні, комерційні. Це не дозволяє забезпечити обґрунтоване прогнозування подальшого фінансового стану компанії і, відповідно, є корисним тільки для управлінського персоналу (тобто внутрішніх користувачів) для цілей управлінського обліку.

Висновки. Не зважаючи на те, що облік в США регулюється виключно професійними бухгалтерськими організаціями, регулятивні документи відрізняються деталізацією та значною кількістю правил щодо визнання, оцінки та відображення у звітності об'єктів бухгалтерського обліку. Разом з тим, такий підхід в регулюванні обліку, орієнтований на правила, жорстко критикується з боку як науковців, так і практиків за надання можливості бухгалтеру викривлення інформації у фінансовій звітності.

Актуальний на сьогодні процес узгодження положень американських стандартів та МСФЗ (IFRS/IAS) хоча і передбачає двосторонні зміни, але водночас орієнтований на ускладнення міжнародних стандартів в частині поглиблення деталізації здійснення облікових процедур. Саме тому дослідження особливостей бухгалтерського обліку за ГААП США є важливим для уникнення в майбутньому тих проблем стосовно достовірності інформації фінансової звітності, які останнім часом мають місце в американських компаніях.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерский учет и аудит. Новый англо-русский толковый словарь. / Под общ. ред. Борисовой Н.Ю. и Сторчевой М.А. – СПб: “Экономическая школа”, 2004. – 416 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
3. Качалин В.В. Финансовый отчет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
4. *Обермейстер А.* Расходы в ГААП США // МСФО: практика применения. – 2006. – № 6.
5. П(С)БО 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 918.
6. Система учета США // МСФО: практика применения. – 2006. – № 4. – С. 43.
7. GAAP – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. Barry J. Epstein, Ervin L. Black, Ralph Nach, Patrick R. Delaney. – 2005.
8. SFAC 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”
9. SFAC 6 “Elements of Financial Statements”.