

Студент 4 курсу  
факультету міжнародних економічних відносин ХНЕУ

## ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА ВИТРАТ ЗА МСФЗ, GAAP USA ТА П(С)БО

*Анотація. Розглянуто особливості відображення в обліку і звітності підприємств витрат за МСФЗ (Міжнародними стандартами фінансової звітності), GAAP USA (Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США), П(С)БО (Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку України).*

*Аннотация. Рассмотрены особенности отражения в учете и отчетности предприятий издержек по МСФО (Международным стандартам финансовой отчетности), GAAP USA (Общепринятым принципам бухгалтерского учета в США), П(С)БУ (Положению (стандартам) бухгалтерского учета Украины).*

*Annotation. The article considers the peculiarities of recording costs according to IFRS (International Financial Reporting Standards), GAAP USA (Generally Accepted Accounting Principles in the U.S.A), R(S)AU (Regulations (Standards) of Accounting in Ukraine).*

*Ключові слова: фінансова звітність, МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО, трансформація, виплати.*

Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності і Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США останнім часом стає все більш актуальною для українських підприємств.

Однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства, оскільки їх відображення в обліку та звітності є не однозначним та суперечливим у різних країнах.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з цим питанням, посідають значне місце в теорії та практиці сучасного стану реформування бухгалтерського фінансового обліку. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили такі вітчизняні вчені-економісти: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Мних Є. В., Пархоменко В. М., Сопко В. В., Ткаченко Н. М. Проте деякі аспекти цього питання, зокрема визнання, оцінка та відображення в обліку підприємств витрат, потребують більш детального вивчення.

Метою даної статті є порівняльний аналіз визнання, оцінки та відображення в обліку підприємства витрат по МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО.

Об'єктом дослідження є процес визнання, оцінки та відображення в обліку підприємств витрат.

Предметом дослідження є особливості та характерні риси обліку та відображення в звітності витрат згідно з МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО.

У таблиці наведено порівняльну характеристику витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО.

Таблиця

Порівняльна характеристика витрат за МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	GAAP USA	П(С)БО
1	2	3	4
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (у частині визначення терміна), П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" (у частині визнання витрат) та деякі інші

Визначення терміна	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітнього періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не зов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	Існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю	Усі витрати розподіляються на активи й інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічних елементах і статтях витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	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 і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	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

Закінчення таблиці

1	2	3	4
Оцінка витрат	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	До всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	Відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат

У системах МСФЗ і GAAP USA немає спеціального стандарту, аналогічного П(С)БО 16 "Витрати".

Визначення витрат у МСФЗ і П(С)БО є практично ідентичними, але відрізняються від GAAP USA тим, що витрати за GAAP USA не включають збитки [1 – 3].

МСФЗ виходять з існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності: статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства; статей витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю.

GAAP USA розподіляє всі витрати на активи та інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки.

Основна особливість відкладених витрат полягає в тому, що хоча підприємство і несе витрати, купуючи або використовуючи активи, вони самі по собі активами не є.

Збитки виникають у результаті фактів господарської діяльності, що не пов'язані з процесом отримання прибутку, тобто з процесом створення підприємством продукції, робіт і послуг. Вони виникають у результаті одиничних або несистематичних видів діяльності, що не відносяться до основних. Прикладом таких збитків можуть бути витрати, пов'язані зі зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів і пені [3 – 5].

Відповідно до П(С)БО, витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, а також по економічних елементах і статтях витрат. За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні й надзвичайні [1; 6].

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 [7 – 11].

Витрати визнаються в звіті про прибутки і збитки:

1) негайно, якщо витрати не створюють більше майбутніх економічних вигід, або коли майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати вимогам визнання як активу у Бухгалтерському балансі;

2) коли виникло зобов'язання без визнання активу, як у разі зобов'язання по гарантії на товар.

У GAAP USA визнання – це процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрат та ін.) у фінансову звітність. Будь-який елемент визнається при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання):

- 1) відповідає визначенню, вказаному в положенні FASB CON 6 "Елементи фінансової звітності";
- 2) може бути вимірний;
- 3) релевантний, тобто інформація про нього може впливати на рішення користувачів звітності;
- 4) інформація про елемент є такою, що перевіряється, достовірна і нейтральна.

Як правило, витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва продукції (робіт, послуг).

Відповідно до П(С)БО, за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати негайно відображаються у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) [1].

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства.

За GAAP USA оцінка витрат підприємства, визнаних у фінансовій звітності, проводиться відповідно до CON 5 "Визнання і оцінка у фінансовій звітності комерційних організацій". Існує п'ять способів вимірювання (п'ять атрибутів) вартості активів [11]:

- 1) за історичними витратами – основні засоби й інше майно визнаються в обліку у відповідній сумі сплачених грошових коштів при їх придбанні;
- 2) за поточними витратами – деякі матеріально-виробничі запаси враховуються за поточною вартістю заміщення;
- 3) за поточною ринковою вартістю – деякі інвестиції в цінні папери оцінюються за вартістю, по якій вони могли б бути продані;
- 4) за чистою вартістю реалізації – короткострокова заборгованість і деякі запаси оцінюються в сумі можливого надходження грошових коштів від їх конвертації за вирахуванням прямих витрат, пов'язаних із конвертацією;
- 5) за приведеною вартістю майбутніх грошових потоків – довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється у величині дисконтованих чистих грошових потоків, що отримуються в результаті її припинення.

Отже, в GAAP USA до різних видів активів застосовуються різні атрибути вимірювання, які визначаються FASB у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах.

У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства. Проте окремі стандарти, наприклад, як П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 7 "Основних засобів", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", П(С)БО 9 "Запаси" та інші вказують на деякі особливості оцінки витрат [12; 13].

Таким чином, можна помітити досить вагомий відмінності між визначенням, класифікацією, оцінкою та визнанням витрат по МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО. Ці відмінності уповільнюють перехід до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Для того, щоб здійснити цей перехід, необхідно внести досить багато змін до національних стандартів. Виконаний аналіз основних характеристик витрат у системах бухгалтерського обліку МСФЗ, П(С)БО і GAAP USA та порівняльний аналіз визначення, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат доцільно використовувати у процесі трансформації фінансової звітності, адже він розкриває ключові відмінності між обліком за МСФЗ, П(С)БО та GAAP USA.

*Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.*

---

**Література:** 1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Х. : Курсор, 2007. – 297 с. 2. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 547 с. 3. Вимоги до обліку витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/144278.html>. 4. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность соответственна к стандартам GAAP / В. В. Качалин. – 2-е изд., испр. и перераб. – М. : Дело, 1998. – 430 с. 5. Соловьева О. В. МСФЗ та ГААП: учет и отчетность / О. В. Соловьева. – М. : [немає даних], [немає даних]. 6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України, затверджений ВР України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Х. : Курсор, 2007. – 297 с. 7. Глен А. Велш Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніал Г. Шорт ; пер. з англ. – К. : Основа, 1998. – 943 с. 8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 768 с. 9. Кураков Л. П. Международные бухгалтерские стандарты: справ. пособ. / Л. П. Кураков. – М. : Гелиос АРВ, 2000. – 218 с. 10. Пашигорєва Г. И. Применение международных стандартов финансовой отчетности в России / Г. И. Пашигорєва. – СПб. : Питер, 2003. – 348 с. 11. Витрати в US GAAP [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaap.ru>. 12. Пантелєєв В. П. Фінансова звітність / В. П. Пантелєєв. – К. : Держ. акад. статист., обліку і аудиту, 2004. – 165 с. 13. Сторожук Т. М. Звітність підприємств / Т. М. Сторожук. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС Укр., 2005. – 265 с.