

УДК 657.37

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА П(С)БО, ПКУ ТА МСБО ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF THE NAS, TCU AND IAS CONCERNING DEFINITION OF REVENUES AND EXPENSES

Макарова Г.С.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Рандіна Ю.А.

магістрант,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Зміни в українському законодавстві зумовлюють необхідність використання міжнародних стандартів фінансової звітності. Водночас існують суперечності між П(С)БО та ПКУ щодо обліку доходів і витрат. У статті висвітлено визначення та визнання доходів і витрат підприємства за національними і міжнародними стандартами, а також за податковим законодавством України.

Ключові слова: дохід, витрати, фінансовий результат, фінансовий облік, податковий облік, база оподаткування, податок на прибуток.

Изменения в украинском законодательстве обуславливают необходимость использования международных стандартов финансовой отчетности. В то же время существуют противоречия между П(С)БУ и НКУ касаясь учета финансовых результатов и их производных. В статье освещены определение и признание доходов и расходов предприятия по национальным и международным стандартам, а также по налоговому законодательству Украины.

Ключевые слова: доход, затраты, финансовый результат, финансовый учет, налоговый учет, база налогообложения, налог на прибыль.

Changes in Ukrainian legislation make it necessary to use international financial reporting standards. At the same time there are contradictions between the Accounting Standards and TCU regarding accounting of financial results and their derivatives. In the article were covered the definition and recognition of income and expenses of the enterprise according to national and international standards, as well as the tax legislation of Ukraine.

Key words: revenue, expenses, financial result, financial accounting, tax accounting, tax base, income tax.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Глобальні зміни у світовій економіці виявилися визначальним чинником розроблення та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які мають рекомендаційний характер під час розроблення та впровадженні національних. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.99 № 997–XIV, «підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України,

складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [1]. Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Найбільш впливовими статтями, що визначають прибуток підприємства, є витрати та доходи його діяльності. Тому однією з найважливіших проблем є трансформація витрат та доходів підприємства. Але їх відображення в обліку та звітності є неоднозначним і за українським законодавством, адже в деяких питаннях Податковий кодекс України та П(С)БО суперечать один одному. Особливості визнання доходів і витрат впливають на формування фінансового результату діяльності, а також на

формування бази оподаткування податком на прибуток підприємств. У правильності визначення вищезазначених економічних категорій є інтереси як держави, так і підприємств приватного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблеми та перспективи вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ досліджували такі науковці, як: Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець, І. Жолнер та ін. Аналітичний огляд наукових досліджень свідчить, що питання оптимізації обліку доходів за ПКУ та П(С)БО постійно привертають увагу науковців. Так, серед наукового доробку із цього питання слушно виділити праці таких науковців, як: М. Білуха, О. Бородкін, Ф. Бутинець, М. Ван Бреда, С. Голов, М. Дем'яненко, М. Пушкар, В. Титов, М. Чумаченко тощо.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Вчені досліджували визначення поняття та складу доходів і витрат підприємства, порівнюючи національні та міжнародні стандарти. Але ключовим для формування бази оподаткування податком на прибуток підприємств залишається Податковий кодекс України. Пропонується провести порівняльну характеристику стандартів із Кодексом.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є: визначення понять «дохід» та «витрати» згідно з П(С)БО, ПКУ та МСФЗ; огляд класифікації доходів і витрат; аналіз вартості, за якою відображаються доходи і витрати; дослідження принципів розбіжностей в обліку доходів і витрат за ПКУ, П(С)БО та МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Важливою умовою успішного функціонування зарубіжних підприємств є забезпечення прибутковості їхньої діяльності. Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають прямий вплив на цей показник, є доходи і витрати. У бухгалтерському обліку вони відображаються за дотримання принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно із цими принципами, результати господарських операцій визначаються тоді, коли вони здійснюються, а не в момент отримання або сплати грошових коштів. Відображення їх в обліку і фінансовій звітності відбувається у ті періоди, до яких вони належать, за умови прямого зв'язку доходів звітного періоду з витратами, які були понесені під час отримання цих доходів, із дотриманням принципу обачності.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулюють П(С)БО

16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності, немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», МСБО (IAS) 2 «Запаси», МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам», МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи». Ці стандарти в тому числі регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізації) або вибуття. Крім того, МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики» визначає, як обліковувати витрати за позиками.

Визначення витрат, наведене в Національних положеннях бухгалтерського обліку, майже повністю відповідає поняттю витрат, наведеному у МСФЗ. Так, у Концептуальній основі фінансової звітності витрати розглядаються як зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [2]. У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано таке визначення витрат: це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [3].

У МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартістю реалізації, витратами на збут, адміністративними витратами та іншими витратами [4]. Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено П(С)БО 16 «Витрати» [5].

МСБО (IAS) 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно до якого виокремлюють дві категорії витрат: затрати на продукт та витрати періоду [6]. Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати» [5]. Проте категорії «витрати» і «затрати» мають різні природу і значення. Так, під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо), які використовуються підприємством у процесі здійснення господар-

ської діяльності та включають собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць). Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їхню вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати, які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом (з урахуванням принципу відповідності) до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що МСБО (IAS) 2 «Запаси» регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут [6].

Принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності за ПКУ та П(С)БО. Передусім слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і Міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства [7]. Поряд із цим у ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Відрізняється також визнання витрат. Так, наприклад, витрати на придбання виробничих запасів включаються до складу валових витрат за ПКУ, тоді як за національними стандартами такі витрати обліковуються як запаси. Хоча списання запасів на виробництво вже не визнається витратами за ПКУ, а от за П(С)БО 16 входить до складу витрат. Таким чином, ПКУ потребує уточнення до визнання витрат, що враховуються під час обчислення бази оподаткування.

У П(С)БО, як і в ПКУ, відсутні спеціальні, викладені в окремо взятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації. У міжнародних стандартах оцінку витрат визначають відповідні МСБО (2, 16, 19, 23, 38).

Окрім витрат, на формування валового прибутку та фінансового результату до оподаткування впливає дохід підприємства, визначення якого також має відмінності у стандартах і ПКУ. Згадаємо, що в бухгалтерському обліку доходи і витрати відображаються за дотри-

мання принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Проте принцип нарахувань є не єдиним методом обліку доходів. До окремих операцій і видів доходів у ПКУ застосовано принцип (метод) касових надходжень – касовий метод. Наприклад, суми штрафів та/або неустойки чи пені, отриманої за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до доходів за датою їх фактичного надходження. За окремими операціями дохід визначається розрахунковим методом. Наприклад, такий підхід застосовано до визначення суми доходу від виконання довгострокового контракту, якщо не передбачено поетапного здавання робіт. За окремими операціями дохід визначається пропорційним методом. Наприклад, це характерно для доходу від капітальних інвестицій, профінансованих із бюджету. Все це свідчить про різноманітність методів обліку доходів із метою оподаткування [7].

В Україні методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються Податковим кодексом України, П(С)БО 15 «Дохід», МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який є обов'язковим до застосування з 01.01.2018, та МСБО (IAS) 18 «Дохід», а також МСБО (IAS) 4 «Страхові контракти», МСБО (IAS) 9 «Фінансові інструменти», МСБО (IAS) 16 «Оренда», МСБО (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та ін. Порівняння основних положень зазначених документів свідчить про наявність багатьох спільних моментів, а також багатьох розбіжностей, що значно ускладнює їх правозастосування. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо.

У П(С)БО 15 «Дохід» поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [3]. Згідно з Податковим кодексом, доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами [7]. Згідно з МСФЗ (IFRS) 15 та МСБО (IAS) 18, дохід – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або поліпшення активів, або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу [8; 9].

Не визнаються доходами за національними та міжнародними стандартами: сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором [9; 10].

За ПКУ аванси, отримані від покупців, зараховуються до складу валового доходу, а вартість відвантаженої продукції, виконаних робіт, послуг у рахунок отриманого авансу, навпаки, не включається до складу доходів [7]. При цьому вищезазначені події за П(С)БО 15 визнаються протилежно (аванси не є доходом, відвантажена продукція є доходом), відповідно до принципу нарахування [10]. Тож для визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток визнання доходу обмежується лише фактом переходу до покупця права власності на даний товар, продукцію чи інші активи. Тобто не можуть бути визнані доходами за ПКУ результати операцій із надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

На відміну від національних положень за МСБО під час визнання доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто не тільки перехід права власності), а й економічний зміст (ризик та переваги володіння). Зокрема, якщо за МСБО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається. Тобто ключовим для визнання доходу за МСБО є перехід контролю над активом. Контроль над активом означає здатність керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього [8].

Існують також розбіжності в оцінці вартості доходів. Так, згідно з МСФЗ (IFRS) 15 та МСБО (IAS) 18, сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надають суб'єкти господарювання [8; 9]. У разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою за номінальну

суму грошових коштів, яка була чи буде отримана. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедливу вартість компенсації визначають шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Різницю між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визначають як дохід від відсотка [9].

Натомість у П(С)БО 15 «Дохід» поняття дисконтування майбутніх надходжень під час визначення справедливої вартості активів, що підлягають отриманню за умов відстрочення платежу, взагалі не застосовується. При цьому у Положенні зазначається, що в разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів [10]. Тобто для вітчизняного обліку дисконтування як чинник урахування впливу часу не притаманне, що призводить до певного викривлення інформації, поданої у фінансових звітах. Своєю чергою, ПКУ використовує поняття «договірна ціна», яка є не меншою від суми компенсації.

Що ж стосується класифікації доходів, то, згідно з ПКУ, доходи підприємства поділяють на дві групи: дохід від операційної діяльності та інші доходи [7]. Згідно з МСБО (IAS) 18 «Дохід», доходи класифікуються за такими групами: доходи від продажу товарів; доходи від надання послуг; відсотки, роялті та дивіденди [9]. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи [10].

Відмінність у класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлює розбіжності в складанні «Звіту про фінансові результати» і «Декларації з податку на прибуток» за національними та міжнародними стандартами, адже інформація про доходи буде різною. Крім того, до різниць у сумі доходів призводять розбіжності їх визначення в Кодексі (податковий облік) та стандартах (фінансовий облік). Як наслідок, фінансовий результат до оподаткування (база оподаткування) буде різним, а це означає, що розміри витрат із податку на прибуток та зобов'язання з податку на прибуток будуть відрізнятися. Саме тому під час розрахунку податку в обліку підприємств виникають тимчасові податкові різниці. Вони є причиною появи відстрочених податків: відстроченого податкового зобов'язання (далі – ВПЗ) та відстроченого податкового активу (далі – ВПА). Якщо податковий прибуток вийшов більшим за бухгалтерський, різниця між ними буде відображена як ВПА. У протилежному разі різниця буде відображена як ВПЗ.

Підприємство ніколи не повинне класифікувати ВПА та ВПЗ як оборотні активи (коротко-строкові зобов'язання). Вони відображаються в Балансі в розділах довгострокових активів або довгострокових зобов'язань, адже припустимо, що будуть погашені більше ніж через 12 місяців.

Висновки. Визначення витрат, як і їх класифікація, наведене у П(С)БО, майже повністю відповідає поняттю витрат, наведеному у МСБО. Принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності за ПКУ та П(С)БО. У ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну, а також поділу витрат на операційні та інші витрати звичайної діяльності. Крім того, ПКУ потребує уточнення визнання витрат, що враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування.

За П(С)БО доходи відображаються за дотримання принципу нарахування. За ПКУ визнання доходу відображається на правилі «першої події», тобто обмежується лише фактом переходу до покупця права власності. А от ключовим

для визнання доходу за МСБО є перехід контролю над активом. Існують також розбіжності в оцінці вартості доходів.

До різниць у сумі доходів призводять розбіжності їх визначення в Кодексі та стандартах. Як наслідок, база оподаткування буде різною, а це означає, що розміри витрат із податку на прибуток та зобов'язання з податку на прибуток в обліку підприємства будуть відрізнятися. Саме тому під час розрахунку податку виникають податкові різниці, а також відстрочені податки.

В Україні внесення змін до ПКУ зблизило податковий та фінансовий облік, проте певні відмінності залишаються. Припустимо, що мета такого наближення податкових законодавчих норм до норм фінансового обліку – полегшити процес складання декларації з податку на прибуток. Проте таке доповнення не гармонізується з нормами МСБО, а навпаки, віддаляє від них. У результаті з'являється нова ланка між фінансовим та податковим обліком, що призводить до збільшення ресурсів на ведення обліку і складання фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/997-14>.
2. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-07-02-2013-73?app_id=23.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 «Про положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-31-grudnya-1999-r-318?app_id=23.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>.
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» від 01.05.2014. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/msfz-15-dokhid-vid-dohovoriv-z-kliientamy>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012. URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-18-dokhid?app_id=23.
10. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 «Про положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-29-listopada-1999-r-290?app_id=23.
11. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
12. Чубарь О.А. Финансовый учет: обучающий курс; 10-е изд. Днепр: Акцент ПП, 2018. 544 с.