

УДК 657.4:658.155

РЕФОРМАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ МОДЕЛІ ДОХОДІВ: РОЗВ'ЯЗУВАННЯ ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ДОХОДІВ

Аргіюх О.В.

В статті проаналізовано особливості оцінки доходів у підсистемах обліку з метою наближення бухгалтерського і податкового обліку. Уніфікація таких категорій, як визнання та оцінка доходів у облікових підсистемах сприятиме створенню Цілісної системи обліку, тому за результатами дослідження запропоновано застосування єдиного підходу щодо реформації облікової моделі доходів. Рекомендовано удосконалити методику визначення понятійного апарату доходів у підсистемах обліку з метою їх гармонізації.

Ключові слова: оцінка доходів у бухгалтерському та податковому обліку, реформація облікової моделі доходів, гармонізація облікових підсистем, Цілісна система обліку.

ВСТУП

Постановка проблеми. В умовах впливу процесів глобалізації на стан ринкової економіки виникає проблема пошуку нових механізмів організації облікових процесів, їх уніфікації на світовому рівні та створенню у перспективі єдиної Цілісної системи обліку.

Для вирішення проблеми гармонізації облікових процесів необхідний пошук нових підходів при визначенні основних показників фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. Тому, першочерговим питанням, на наш погляд, являється вирішення проблеми реформації облікової моделі доходів шляхом удосконалення методики визначення таких категорій понятійного апарату доходів у облікових підсистемах, як визнання та оцінка доходів.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Проблеми визначення доходу, як основного показника фінансових результатів господарчих суб'єктів, в умовах глобалізації економічних процесів, концепції їх розвитку на макроекономічному рівні, визначення складових прибутку на мікроекономічному рівні, наближення облікових підсистем з метою їх гармонізації досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, такі як Голов С.Ф.[9,10], Грачова Р. [11], Гудзінський О.Д. [12], Костюченко В.М.[9], Кірей О. [13], Кірейцев Г.Г.[12], Ловинська Л.Г.[14], Малишкін О.[15], Палий В.Ф.[16], Самохін Л.В. [17], Соколов В.Я.[18] та інші. Проте реалізація теоретичних напрацювань вчених щодо гармонізації облікових підсистем вимагає удосконалення та уточнення методичних розробок з урахуванням сучасних економічних тенденцій розвитку національної економіки.

Формування цілей статті. Метою даної статті являється виявлення різних підходів визначення доходів у підсистемах обліку, розкриття проблеми їх уніфікації шляхом удосконалення методики оцінки доходу, що сприятиме у перспективі створенню єдиної Цілісної системи обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При дослідженні у підсистемах обліку визначення доходів спостерігаються різні підходи вже на стадії їх оцінки.

Концептуальна основа МСФЗ розглядає декілька видів оцінки активів і зобов'язань, П(С)БО вимагають застосування справедливої вартості при оцінці доходів (п.21-24 П(С)БО15, п.11 П(С)БО 18, п.10 П(С)БО7, п.13 П(С)БО8, п.12 П(С)БО9, п.9,10 П(С)БО28) з метою уніфікації національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами.

С.Ф. Голов розкриває умови виникнення справедливої вартості відповідно П(С)БО у такому контексті [10.с.41]:

- обізнаність сторін передбачає, що сторони володіють інформацією щодо ринкової ситуації та цін;
- зацікавленість означає, що обидві сторони не є змушеними здійснювати операцію під впливом обставин;

- незалежність означає, що сторони не є зв'язаними.

Висловлювання С.Ф.Голова щодо зацікавленості сторін, на наш погляд, є досить спірним. Якщо сторони погодилися здійснити операцію купівлі-продажу на підставі угоди (контракту), то вони вже зацікавлені в виконанні цієї операції ап'орі, незалежно від обставин, які вимусили їх здійснити це.

Отже, поняття «справедлива вартість» у контексті П(С)БО потребує удосконаленого його уточнення.

За МСБО термін «справедлива вартість» теж трактується неоднозначно - в окремих випадках справедлива вартість тотожна ринкової (МСБО16 [9.с.189]), в окремих – вартості контракту, оскільки вона задовольняє учасників операції (за вимогами МСБО 18[9.с.315], МСБО40 [9.с.203], МСБО32 [9.с.531]).

В зв'язку з тим, що П(С)БО і МСБО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань, на практиці визначення справедливої вартості пов'язано з певними труднощами.

На сучасному етапі по-різному трактується поняття «справедлива вартість» вітчизняними вченими, що зумовлено, на наш погляд, відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку на підставі П(С)БО та МСБО.

Так, О.Д. Гудзінський, Г.Г. Кірейцев, В.К.Савчук вважають, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах справедливої вартості означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [12,с.11]. В.Ф. Палій зазначає, що «справедлива вартість» - це умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість [16, с.8]. У підтримку цієї точки зору О. Кірей стверджує, що у національних стандартах правильніше було б оперувати поняттям ринкової вартості замість справедливої [13,с.41]. Л.Г.Ловинська класифікує справедливую вартість як вид поточної вартості [14, с.87], Р.Грачова вказує, що справедлива вартість може бути первісною вартістю безоплатно отриманих активів [11,с.12-13], В.Я.Соколов[18] вважає, що справедлива вартість – це вартість предмета на момент складання балансу, в основу якої покладені ідеї оцінки чистої реалізаційної вартості.

Відмітимо, що за МСФЗ «чиста вартість реалізації» стосується чистої суми, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обізнаними, зацікавленими покупцями та продавцями ринку. Перша – вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не бути рівною справедливій вартості мінус витрати на продаж» [5 с.1166]. В цілому міжнародні стандарти не ототожнюють терміни «справедлива вартість» і «ринкова вартість», хоча їх зміст дуже схожий.

При здійсненні операцій з пов'язаними сторонами згідно п.6 П(С)БО 23 передбачено застосування альтернативних методів оцінки доходів (за порівнюваною неконтрольованою ціною, яка визначається виходячи з ціни продажу аналогічної продукції (товарів, робіт, послуг) непов'язаній особі при звичайних умовах діяльності; ціною перепродажу, за ціною «витрати плюс», тобто виходячи з собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням націнки; за балансовою вартістю).

Концептуальна основа МСФЗ теж передбачає комбінацію видів оцінки, у тому числі і за ринковою вартістю (за чистою вартістю реалізації на активному ринку).

Однак на практиці суб'єкти господарювання, як правило, застосовують ринкову ціну, ототожнюючи її з порівнюваною неконтрольованою ціною. Такий підхід оцінювання доходу базується на прагненні суб'єктів підприємництва застосовувати єдину методику у підсистемах обліку. Зауважимо, що в податковому обліку дохід від операцій зі зв'язаними сторонами визначається не нижче звичайних цін, які відповідають рівню справедливих ринкових цін.

Отже, доходи у бухгалтерському обліку оцінюються за справедливою вартістю, сутність якої тлумачиться неоднозначно на міжнародному рівні та вітчизняними науковцями.

Фактично сума доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку визначається за вартістю компенсації, яка отримана або підлягає отриманню на підставі угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Тобто, вартість компенсації, яка отримана або підлягає отриманню, за контрактами контрагентів ототожнюється зі справедливою вартістю.

При безоплатному отриманні активів дохід визнається у зв'язку зі збільшенням активу суб'єкта господарювання, що обумовлює зростання власного капіталу при умові достовірної оцінки доходу, яка дорівнюється до справедливої, у разі отримання основних засобів (п.10. П(С)БО7), нематеріальних активів (п.13 П(С)БО8), запасів (п.13 П(С)БО9).

Однак, виникає нормативно-правова колізія: оцінити дохід за справедливою вартістю безкоштовно отриманих активів за П(С)БО неможливо, тому що критерії оцінки обумовлені наявністю в операції обізнаних, зацікавлених і незалежних сторін. Тому необхідно застосувати інший оптимальний критерій оцінки доходу від безоплатно отриманих активів, яким є, на наш погляд, критерій за ринковою вартістю.

Відповідно до МСФЗ справедлива вартість безкоштовно отриманих активів може дорівнюватися до вартості аналогічних активів при їх продажу на активному ринку, на якому існують наведені умови згідно МСБО38, П(С)БО8:

- об'єкти, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними (мають подібні характеристики і складаються зі схожих компонентів, що дозволяє їм виконувати однакові функції та (або) бути взаємозамінними);

- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Особливості визначення доходу в бухгалтерському обліку мають і бартерні операції. Відповідно до МСБО18, п.9 П(С)БО 15 дохід не визнається у випадках обміну подібними товарами (роботами, послугами), які мають однакову справедливую вартість, в інших випадках оцінка доходу по бартерному контракту визначається за справедливою вартістю отриманих товарів (робіт, послуг), яка зменшена або збільшена на

суму переданих або отриманих грошових коштів і їх еквівалентів. Таке трактування оцінки бартерних операцій сприяє виникненню низки спірних питань.

На думку Голова С. Ф., Костюченко В.М. «операція обміну повинна бути проаналізована для того, щоб зрозуміти її сутність, а також визначити, які наміри мають сторони. Якщо метою обміну є сприяння однієї сторони господарським процесам іншої(за погодженням), то процес заробляння грошей не є завершеним, і дохід не буде визнаватися... Коли товари (продукція) або послуги надаються в обмін на товари (продукцію) чи послуги іншого типу, процес заробляння доходу розглядається як завершений. У цьому випадку обмінна операція генерує дохід, який визнається. Метою такого обміну звичайно не буде погодженість між сторонами, а буде процес заробляння доходу. Обмін запасами або іншим майном, що утримується для продажу, буде поданий як продаж запасів, і підприємство може записати дохід. Сума доходу до визнання буде виміряна за справедливою вартістю отриманих активів (товарів або послуг), скоригованих на суму будь - яких переданих коштів або їх еквівалентів» [9, с.327-328].

На наш погляд, бартерна операція представляє собою особливу операцію купівлі-продажу активів, при якій не передбачена грошова форма розрахунків. Відповідно до ст.715 §6 гл. 54 розд. III кн.5 Цивільного Кодексу України [3, с.39-40] кожна із сторін бартерного договору являється продавцем переданих їм в обмін товарів (робіт, послуг) і покупцем отриманих замість товарів (робіт, послуг). Кожна із сторін при продажу активу отримає дохід (умови визнання - збільшення активу, що зумовлює зростання власного капіталу, при цьому оцінка доходу достовірно визначена за вартістю контракту, тобто за справедливою). Також договором може бути встановлена доплата за товари (роботи, послуги) більшої вартості, які обмінюються на товари (роботи, послуги) меншої вартості.

І знову спостерігається нормативно-правове протиріччя – при продажу подібних матеріальних активів не визнається дохід тільки при умові розрахунків, відмінних від грошових. Крім того, на практиці часто виникають труднощі щодо розмежування подібних і неподібних активів, проведення аналізу сутності бартерної операції, наміру учасників бартерної угоди.

Отже, проблемні питання щодо визначення доходу при здійсненні бартерних операцій, різноманітне тлумачення поняття «подібні активи» у кінцевому підсумку ведуть до перекручуванню суми доходу у бухгалтерському обліку та фінансової звітності. Тому, на наш погляд, доцільно визначити дохід від операцій обміну будь-яких товарів (робіт, послуг) та оцінювати його з урахуванням особливостей, передбачених п.23 П(С)БО 15 (у частині зменшення або збільшення справедливої вартості на суму переданих або отриманих грошових коштів і їх еквівалентів за бартерними угодами).

Практика застосування П(С)БО та МСФЗ свідчить, що впровадження їх принципів і методів значною мірою залежить від розвитку податкової системи.

Неузгодженість підходів до визначення валових доходів у податковому обліку з принципами і методами бухгалтерського обліку призвело до ускладнення процесу гармонізації облікових підсистем і створення Цілісної системи обліку.

У податковому законодавстві визнання та оцінка доходів визначається за правилами бухгалтерського обліку згідно до п.1.43 ст.1 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] за винятком отримання доходу від здійснення операцій особливого виду. Тому суб'єктами господарювання, як правило, при оцінюванні валового доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) застосовується договірна ціна між сторонами. Для операцій особливого виду у податковому обліку вводиться новий термін оцінки доходів – «звичайна ціна», яка об'єднує поняття справедливої та ринкової ціни. Відмітимо, що у податковому законодавстві при розгляді окремих операцій реалізації відбулася спроба врахувати вимоги П(С)БО та МСФЗ стосовно визначення оцінки доходів. При цьому, ринкова та справедлива вартість при оцінюванні доходу не протиставляються одна одній, а навпаки дохід оцінюється з урахуванням всіх критеріїв ринкової та справедливої ціни. А в окремих операціях при оцінці доходу застосовуються правила, визначені П(С)БО, де з метою оподаткування терміни "справедлива вартість", "ринкова вартість", "чиста вартість реалізації", прирівнюються до терміну "звичайна ціна", визначеного пп.1.20.5' п.1.20 ст.1 Закону [2].

Однак, при формуванні показників валового доходу на практиці суб'єкти господарювання стикаються з низкою проблем у зв'язку з:

- ускладненим алгоритмом визначення доходу у підсистемах обліку (за податковими правилами оцінка доходу визначена тільки для операцій особливого виду, оцінка інших видів доходів, у тому числі, від безоплатно отриманих активів - за правилами бухгалтерського обліку);

- методично не розробленим розрахунком визначення звичайної ціни операції, що сприяло вільному тлумаченню ст. 20 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] та, в окремих випадках, привело до конфлікту інтересів платників податків і органів податкової служби.

Крім того, жорстка фіскальна політика держави щодо визначення різної бази оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість не сприятиме розвитку вітчизняного бізнесу, оптимізації прибутку та податкових надходжень у державний бюджет. Так, продаж та безоплатна поставка товарів (робіт, послуг) з метою оподаткування податком на додану вартість визначається не нижче звичайних цін, а при оподаткуванні податком на прибуток оцінка операцій продажу товарів (робіт, послуг), за винятком операцій особливого виду, - за правилами бухгалтерського обліку.

Отже, одні і теж операції продажу у підсистемах обліку оцінюються за різними способами, що з економічної точки зору, здається нам, недоцільним, тому що веде до перекручування вартісних показників, створення схем мінімізації прибутку і податкових платежів, та в цілому ускладнює систему обліку. Також

суб'єкти господарювання стикаються з труднощами в отриманні інформації або за її відсутністю стосовно операцій на активному ринку, а також у порівнянні фактичної ціни реалізації товарів (робіт, послуг) з ціною продажу однорідних товарів (робіт, послуг) на активному ринку у зв'язку з розбіжностями її діапазону (мінімальна ... максимальна межа ринкової ціни).

Такі методичні підходи щодо визначення доходу, на нашу думку, не відповідають реаліям сучасного обліку, негативно впливають на прозорість інформації, наведеної у облікових підсистемах, та віддаляють перспективу створення Цілісної системи обліку.

ВИСНОВКИ

У зв'язку з застосуванням різних підходів оцінювання доходу у облікових підсистемах практика визначення доходів дуже складна. Тому, вважаємо за доцільне запропонувати єдину уніфіковану методику визначення оцінок доходу у підсистемах обліку, враховуючи наступне:

- визначення доходу від операцій з реалізації товарів (робіт, послуг) виходячи з ціни договору, яку слід вважати справедливою вартістю;

- в інших випадках визначення доходу за ринковою ціною операції, показники якої розраховується на підставі удосконаленої методики розрахунку ринкової ціни.

Підсумовуючи вищевикладене, нами вбачається за важливе запропонувати удосконалення методики визначення доходу у частині теоретичного підґрунтя та практичного застосування з метою гармонізації облікових підсистем.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Все о бухгалтерском учёте.-2005 - №27.-С.2-5.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97р. за №283/97-ВР // Все про бухгалтерський облік. - 2006.- №25.- с.3-7
3. Цивільний Кодекс України // Все про бухгалтерський облік. - 2003.- №78-а (866).- с.39-40.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000/пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. - К.: ФПБАУ, 2000.- 1272с.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. - К.: ФПБАУ, 2005.- 1ч.-1304с.; II ч. - 1232с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ МФУ від 29.11.99р.№290// Все про бухгалтерський облік. - 2005.- №13.- с.57-58.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Наказ МФУ від 31.03.99р.№87 // Все про бухгалтерський облік. - 2005.- №13.-112с.- с.11-15.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ МФУ від 07.07.99р.№163 // Все про бухгалтерський облік. - 2005.- №13.-112с.- с.70-72.
9. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник. — К.: Лібра, 2004. — 880 с. - с.189
10. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури. 2007.-522с.- с.41
11. Грачова Р. Усьому своя тайна// Дебет-кредит. – 2001. - №27. – С.11-14.
12. Гудзінський О.Д., Г.Г. Кірейцев, В.К.Савчук Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера// Вісник КНУ, Економіка, випуск 53, - С.9-12.
13. Кірей О. Вартісне «вбрання» основних засобів// Бухгалтерія. – 2001.- №39/1- С.40-46.
14. Ловинська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія.- КНЕУ, 2006.- 256с.
15. Малишкін О. Облік податку на прибуток: бухгалтерський чи податковий?// Бухгалтерський облік і аудит.-2008.- №3-С.43-48.
16. Палій В.Ф. Бухгалтерський учёт: субъективные суждения и объективные реалии// Бух. учёт.- 2004.- №9.- с.5-10
17. Самохін Л.В. Протиріччя в методах обліку доходів і витрат та шляхи їх усунення / Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна, випуск 68, 2003- с.64-70.
18. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости // Бухгалтерський облік.-2006 - №1.-С.50-54.

[Артюх Оксана Валентинівна](mailto:oksana.artjuh@poceta.ru), аспірантка Одеського державного економічного університету, тел.+380662078801, e-mail: oksana.artjuh@poceta.ru