

## ВИТРАТИ Й ДОХОДИ ЗА ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ПІДПРИЄМСТВА (КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ АСПЕКТ)

*Анотація.* У статті висвітлюється проблематика формування витрат і доходів за обліковою політикою підприємства. Наголошується на відмінностях, які виникли у зв'язку з впровадженням податкового обліку та його змінами завдяки введенню Податкового кодексу. Пропонується виключення з податкового обліку наявних розбіжностей щодо формування витрат і доходів.

*Ключові слова:* витрати, доходи, облікова політика.

Номун Р., Rozhelyuk V.

## EXPENSES AND PROFITS ACCORDING ENTERPRISES ACCOUNTING POLICY (CONCEPTUAL ASPECT)

*Annotation.* In this article the authors give their views on the problems of profits and expenses formation according enterprises accounting policy. Was made point on differences which were arouse in connection with introduction Tax accounting and changes according interruption of Tax Codex. Proposed to withdraw present differences according profit and expense formation from Tax accounting.

*Keywords:* expenses, profits, accounting policy.

### 1. Вступ

Після 13-ти років існування двох автономних підсистем бухгалтерського обліку – податкового і фінансового, в яких існували паралельні, але не тотожні об'єкти, витрати й доходи та фіскальний винахід, т. зв. “валові витрати” і “валові доходи”, врешті-решт за Податковим кодексом ми повернулися до класичного розуміння фінансових результатів (прибутку чи збитку).

Проте, хоча їх визначатимуть за традиційною методикою: порівнянням доходів від реалізації продукції (товарів), робіт і послуг та витрат на їхнє виробництво (собівартості), проблема полягає в іншому: і перші, й другі за обліковою політикою можна відображати по-різному, і незважаючи на те, що ця проблема виникла давно, вона досі не вирішена, отже, її дослідження має і наукове, і ще більшою мірою практичне значення.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Тема обліку витрат і доходів є найбільш висвітлюваною в наукових публікаціях. Хоч вона здебільшого й пов'язується з фінансовими результатами, але нині, так само, як і колись, не досягнуто помітного поступу щодо вирішення окресленої

проблеми, особливо стосовно переконливості достовірного визначення останніх, насамперед, як підкреслив Р. Саватьє (1967), тому що “грошовий вимірник не стабільний і через це нереальний, підсумовуючи ціни минулого року...з цінами нинішніми. бухгалтерія отримує умовні числа, позбавлені реального змісту, які не відображають поточних зобов'язань; амортизація, що нараховується за умовними ставками, викривлює і вартість майна, і фінансові результати...” [4, с. 332].

Подібною є думка Дж.-О. Мея, який навіть пов'язував витоки Великої депресії в США у 30-х роках XX ст. з неточностями калькуляції собівартості, вказуючи, що величина прибутку неминуче “носить відносний характер внаслідок таких обставин:

1) умовність способів нарахування амортизації;

2) складність, але необхідність обчислення впливу інфляції (інфляція неоднаково викривлює вартість різних предметів).

Крім того, прибуток треба обчислювати не загалом по підприємству, а за асортиментом продукції, яка реалізується” [4, с. 362].

## Журнал реєстрації господарських операцій

№ п/п	Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума тис. грн.
1	Списано в реалізацію комплект металопластикових вікон за собівартістю	90104*	26004 <sup>2</sup>	5,4
2	Віднесено вартість комплексу на покуштя – МП “ Орфей”	36009	701004	9,0
3	Отримано часткову оплату за реалізований комплект	3011	36009	6,0
4	Нараховано податкові зобов'язання із податку на додану вартість: – за методом нарахування; – за касовим методом.	701004 701004	64111 64111	1,5 1,0
5	Закрито рахунок доходів від реалізації: – за методом нарахування (9,0 – 1,5); – за касовим методом (6,0 – 1,00)	701004 701004	701004 701004	7,5 5,0
6	Закрито рахунок з обліку собівартості реалізованого комплексу	79004	90104	5,4
7	Визначено фінансовий результат: – за методом нарахування (прибуток); – за касовим методом (збиток).	79004 4420004	441004 79004	2,1 0,6

\* У Плані рахунків не визначено аналітичних рахунків для обліку активів за їхніми найменуваннями (номенклатурою). Тому на кожному підприємстві, як уже зазначалося, необхідно це передбачати за обліковою політикою.

### 3. Мета статті і постановка завдання

У статті зроблено спробу обґрунтувати підхід до облікової політики підприємства саме щодо відображення витрат і доходів та фінансових результатів, позаяк щодо них вона формується в Україні наразі стохастично – це засвідчує аналіз пропонувані бухгалтерам взірців наказів про неї, незалежно від того, роблять це аудиторі чи науковці. І головною вадою при цьому є плутанина щодо відмінностей складових облікової політики – принципів, методів і процедур.

### 4. Виклад основного матеріалу

Для того, щоб облікова політика могла стати імперативом для тих, хто за висловом Я. Соколова, “думає і пращє... досліджує глибинні проблеми бухгалтерського обліку, хто створює нормативні документи (закони, положення, інструкції і вибирає ті або інші методологічні прийоми для досягнення більшої ефективності в роботі підприємства...” [5, с. 4], необхідне насмаперед її теоретичне обґрунтування.

Проте вже поверховий екскурс в історію переконує, що цього в Україні не сталося, бо короткотривала дискусія навколо цієї проблеми у журналі “Світ бухгалтерського обліку” завершилась ось-таким абзацом у відомому законі, який пробували обговорювати тоді відомі вчені: “Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності” [1, с. 1].

Інакше й бути не могло, бо з часів Й. Шера та О. Рудановського про облікову політику (а точніше кажучи – про балансову політику) в публікаціях говорити остерігалось, а при обговоренні згаданого Закону до такої дефініції навіть не дійшли. Отже, і не дивно, що повна відсутність “організованої сукупності логічно взаємопов'язаних узагальнених понять емпіричного походження” – якщо послуговуватись визначенням теорії відомим американським соціологом Т. Парсонсом [6, с. 12], – попри твердження, що “підприємство самостійно визначає облікову політику” [1, с. 5], на

практиці вилось у бездумне копіювання загальників із уже згаданих зразків наказів про неї. Бухгалтерський же облік далі здійснюється за трафаретом, колісь змонтованим за окремими пазлами, які фігурують у її теорії як нібито елементи методу, хоч уведення таких, приміром, як калькуляція, відбулося під тиском, опиратися якому ніхто не наважувався, а щодо звітності – то це сталося просто через невігластво<sup>3</sup>, бо йшлося про балансове узагальнення, звісно, у формі балансу. Але й нині маємо як елементи методу бухгалтерського обліку такі, що містять сутнісні тавтології, “оцінка і калькуляція”, “баланс і звітність”, хоч принаймні стосовно останньої пари це виглядає явним абсурдом, позаяк при цьому мало хто з людей, які це наводять, має на увазі баланс Головної книги, а не “Баланс” ф. №1.

Та ці недоладності блякнуть на тлі сутності облікової політики як “сукупності принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку”, бо власне перші не можна вважати дотичними до нього, якщо дотримуватися їхнього визначення чи то вже за згаданим Законом, чи за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [3]. Невідомо, з яких причин, але при визначенні принципів було проігноровано надбання світової теорії у викладі учнів знаменитого італійського вченого Ф. Бесті (1845-1923), зокрема П. д'Альвізе (1860-1943) та Д. Дзаппи (1879-1960), які сформулювали вчення логісмографії та вісім загальних принципів бухгалтерського обліку:

- достовірність;
- своєчасність;
- відносна повнота;
- документованість;
- хронологічність;
- пов'язаність й координованість;

<sup>3</sup> Підкреслимо: відомі вчені П. Німчинов, С. Татур, Т. Мітюшкін не визнавали ні калькуляції, ані звітності елементами методу бухгалтерського обліку.

– специфічність;  
– однорідність. Вони власне і є основою для наступних складових облікової політики підприємства, передусім, процедур. Тоді як прийняті за вітчизняною нормативно-правовою базою – це скоріше юридично-фінансові обмеження, особливо коли мати на увазі т. зв. принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, найбільш дотичний до теми статті.

Так-от, якщо виходити з того, що “принцип бухгалтерського обліку” – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [3, с. 3], то щодо згаданого зауважуємо: тут змішано власне принцип “відповідності доходів і витрат” із методом “нарахування”, що не може вважатися коректним для нормативних актів, які регулюють облікову політику, тим більше, що відображення доходів зараз ґрунтується на методі нарахування, хоч певний час у фінансовому обліку застосовувався касовий метод їхнього визначення (відмінений у 1998 р.).

Однак у податковому обліку валові доходи та валові витрати визначалися, як відомо, за обома методами (а не принципами!) – нарахування або касовим. Але перший метод зараз переважає в міжнародній практиці, хоча він не бездоганный.

Пояснимо це на прикладі. Припустимо, підприємство відвантажило покупцеві комплект вікон на суму 9 тис. грн. Собівартість комплексу – 7 тис. грн. Оплату проведено частково – 6 тис. грн. Отже, за методом нарахування буде 9 тис. грн. доходів, а за касовим – 6 тис. грн. Прибуток взагалі невідомий, бо для його визначення треба врахувати ПДВ, податок на прибуток, а при експорті – ще й митні платежі. Отож, спочатку треба здійснити записи в кореспонденції рахунків (табл. 1).

Внаслідок цього один і той же комплект вікон може бути реалізований з прибутком – 2,1 тис. грн. – якщо операції з обліку доходів за обліковою політикою підприємства відображаються за методом нарахування, або зі збитком 0,6 тис. грн. – коли б застосовувався касовий метод визначення доходів.

Це прояв одного з парадоксів бухгалтерського обліку (всього їх Я. Соколов нарахував аж 23), коли “товари продані (послуги надані), оплата не наступила, а прибуток є. В цьому випадку поки цінності (послуги) не будуть оплачені, в активі балансу вони будуть рахуватись на всю величину дебіторської заборгованості, яка виникла, і тим самим:

а) в пасиві балансу виникає прибуток, у той час як це тільки право на нього;

б) поява псевдоприбутку зумовить необхідність сплати дивідендів, податків, у той час, як наявних коштів для цих виплат немає. Таким чином, відвантаження товарів (надання послуг) як момент реалізації викривлює істинний стан фірми (її пасив)...” [4, с. 110].

Правда, і касовий метод теж не позбавлений недоліків, бо теж спричиняє парадокс, адже “товари продані (послуги надані)”, але “оплата не надійшла”, отож “у цьому випадку цінності (пос-

луги) доти, доки вони не будуть оплачені, рахуються в активі балансу за собівартістю, і тим самим буде:

а) занижена... дебіторська заборгованість;

б) зменшена вартість... активів;

в) скорочена сума для покриття (забезпечення) кредиторської заборгованості”, що теж “викривлює істинний стан фірми (її активів)” [4, 109].

Таким чином, доводиться шукати інший шлях вирішення проблеми відповідності доходів і витрат і, зважаючи на майже повсюдне застосування методу нарахування при визначенні доходів від реалізації, відтак фінансових результатів підприємства, хоч він так само піддається обґрунтованій критиці насамперед західних економістів (Л. Бернстайна та ін.) через свою відірваність від реальних грошових потоків, це має відбуватись, на наш погляд, у його межах. Зокрема, можна зважити на думку Я. Соколова: “Уводячи контрактивний рахунок, можна і дебіторську заборгованість показати в повній сумі, і в пасиві відобразити потенційний прибуток” [4, с. 110].

Правда, наведену цим ученим далі методику записів з урахуванням нинішніх реалій, які випливають з Податкового кодексу, на наш погляд, варто змінити. Бо усе ж таки за моментом відвантаження відбувається, як підкреслив Я. Соколов, тільки “поява псевдоприбутку”, але тим не менше вона “зумовить необхідність сплати... податків”, тоді, як “наявних коштів для цих виплат немає”.

Отож на директивному рівні треба нарешті визнати наявність цих парадоксів бухгалтерського обліку стосовно відображення доходів від реалізації, відтак фінансових результатів і, враховуючи тривалий досвід застосування обох методів (нарахування й касового), прийти до Соломонового рішення, яке може бути знайдене не за підходом *audit*, а лише консенсусом. Методичне ж забезпечення такого консенсусу у бухгалтерському обліку може бути таким (табл. 2).

Водночас варто відійти від догми\* собівартості, за якою вона у вітчизняній теорії доведена до абсурду, позаяк паралельно обчислюється двічі: один раз – як планова (нормативна), а інший – як фактична, хоч у всьому світі давно перейшли на систему стандарт-костс (чи її різновиду), де такого дублювання немає. Бо хоча нібито точна пооб’єктна калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) дуже важлива, це всього-на-всього вписується, як висловився Я. Соколов, у тезу: “Тьмы низких истин нам дороже нас возвышающий обман” (О. Пушкін), адже всі ці точності “обмежені тільки фантазією бухгалтерів”. Цілковито мав рацію О. Гуляєв (1914), коли заявив: “...калькуляція не потрібна в тих випадках, коли прибуток планується наперед за кожним виробом, а асортимент продукції, яка випускається, задається виробничою програмою [4, 186]”.

Тим більше, що в теорії бухгалтерського обліку вже давно обґрунтовано методику визначення

\* Я. Соколов зазначив: “... Обман калькуляції у кінцевому рахунку переміг. Тут узяла гору школа Кальмеса і це була вже не тенденція, а догма” [4, 186].

ння фінансових результатів за узагальненими даними бухгалтерського обліку, а зараз це можна зробити доволі просто завдяки уведенню рахунків восьмого класу “Витрати за елементами”, оскільки для цього досить порівняти їхню загальну суму у Головній книзі з отриманими доходами, відображеними на рахунках 71-75 сьомого класу “Доходи і результати діяльності” у ній же.

рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами: сума податку на додану вартість, акцизів (підкр. – Авт.), інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь

Таблиця 2

**Варіанти відображення доходів за обліковою політикою підприємства**

За варіантом Я. Соколова [4, 110].				За пропонуваним варіантом			
Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума
Віднесено на покупців вартість продукції	36	70	200	Віднесено вартість продукції на покупців та зараховано цю суму до доходів майбутніх періодів			
Списано реалізовану продукцію					36	69	200
Відображення очікуваного прибутку	90	26	180				
Оплата заборгованості покупцями				Отримано оплату заборгованості від покупців	31	36	200
Одночасно:	70	69	20				
Відображення фактичного прибутку				Одночасно:			
	31	36	200	Відображення доходів від реалізації	69	70	200
	69	79	20				

Звісно, при цьому треба перейти від наявної парадигми визначення прибутку в дусі Е.-П. Леоте та А. Гільбо, тобто з урахуванням тільки реалізованих цінностей, до обчислення фінансових результатів за всією виробленою продукцією, що обґрунтував видатний український вчений М. Туган-Барановський [4, с. 269].

Причому це заодно не тільки дасть можливість спростити повторні рутинні розрахунки, пов’язані з калькуляцією собівартості тепер уже за даними бухгалтерського обліку, але й унеможливить “добування цифр зі стелі”, як саркастично висловився про калькуляцію учень П. Струве – І. Николаєв (1877-1942) [4, с. 463].

З цим, мабуть, погодиться більшість практиків, для яких поняття “рве баланс” зрозуміле через те, що при значній номенклатурі виробів завжди виникають відхилення розподілених за об’єктами витрат від їхньої загальної суми принаймні внаслідок заокруглень. У підсумку й сума прибутку виходить неточною (здебільшого завищеною), отож пасив балансу стає автоматично більшим від активу і “вирівнюється” ця нерівність зазвичай незавершеним виробництвом чи готовою продукцією, що – теж автоматично – призводить до викривлення фінансових результатів у наступному році.

В контексті окресленої проблеми заодно варто звернути увагу на те, що за П(С)БО 15 “Дохід” ним визнається збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за

комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.); сума задатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що належить іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Проте сказане не означає, що на рахунках бухгалтерського обліку ці суми не відображаються у складі доходів (як-от сума ПДВ та інших податків), чи взагалі не обліковуються (аванси, попередня виплата), а тому в обліковій політиці, якщо буквально розуміти текст П(С)БО 15 “Дохід”, можна вказати це таким же чином.

Відзначені застереження більшою мірою стосуються не власне облікової політики щодо відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку, а принципів розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності, де дохід врешті-решт відображається без суми податку на додану вартість, акцизів та інших податків і обов’язкових платежів, котрі є складовою частиною загальної суми вартості продукції (товарів, робіт, послуг), яка з одного боку відноситься на покупців (замовників), а з іншого – записується як сума кредитового обороту за рахунками сьомого класу в кореспонденції: дебет 36, кредит 70-71. І лише внаслідок відображення податку на додану вартість за дебетом останніх та кредитом субрахунка 641 проходить, по суті, виключення цього податку із суми доходу підприємства, що загалом відповідає вказаному

застереженню П(С)БО 15 “Дохід”.

Проте в податковому обліку, хоч згаданий стандарт нібито його не стосується, якраз і передбачено виключення суми податку на додану вартість акцизів, інших податків і обов’язкових платежів із валових доходів саме в дусі П(С)БО 15 “Дохід”, особливо тоді, коли на підприємстві не застосовують спеціальних рахунків (за старим Планом рахунків був передбачений рахунок 48 “Валові доходи”, де записи сумарно дорівнювали кредитовому обороту у фінансовому обліку за тодішнім рахунком з обліку виручки (доходу) 46 “Реалізація”). Так-от, упродовж 1997-2010 рр. та першого кварталу 2011 року на підприємствах згадані податки просто-напросто виключали із суми валових доходів і в “Декларації про прибуток підприємства” вони вказувалися механічно зменшеними на одну шосту стосовно “Звіту про фінансові результати” ф. № 2.

При цьому нагадаємо, що так було не завжди, бо спершу в “Декларації з податку на додану вартість” сума обсягу продажу вказувалася ідентичною, як і за “Звітом про фінансові результати” ф. № 2, і тільки внесеними змінами у форму першої ці невідповідності у податковій звітності ліквідовані: сума продажу продукції (товарів, робіт, послуг) вказувалася в обох деклараціях однаковою – без податку на додану вартість.

Проте зараз, у зв’язку з тим, що за Податковим кодексом податок на прибуток, як виглядає, треба обчислювати за даними “Звіту про фінансові результати” ф. № 2, ці розбіжності щодо суми доходів будуть реанімовані. Отож і процедури за обліковою політикою підприємств теж доведеться визначати окремо: одні – для складання фінансової звітності, інші – для податкової. Тим більше, що на цьому розбіжності не закінчуються, бо вони можливі навіть там, де їх і не повинно було б бути, приміром, при визначенні амортизації, щодо якої далі припускаються розбіжності (т. зв. “податкова різниця”, коли загальна вартість усіх груп основних засобів “за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних засобів за даними податкового обліку” [2, п. 6]).

### 5. Висновки

Викладене у статті дає підстави для висновку, що задеклароване у Податковому кодексі поєднання фінансового й податкового обліку витрат і доходів цілком можливе за обліковою політикою підприємств, але за умови зміни парадигми обчислення фінансових результатів. Зокрема, їх треба визначати за підходом видатного українського вченого М. Туган-Барановського, тобто, власне, як різницю між усіма доходами і витратами на виробництво, а не тільки за реалізованою продукцією.

Таким чином, вдається перейти до обчислення прибутку (або збитку) за даними синтетичних рахунків у дусі ідеї Л. Гомберга, висловленої більш ніж століття раніше, позбувшись марудних калькуляційних розрахунків за кожним найменуванням продукції (робіт, послуг), що традиційно

УДК 657.8

здійснюється в Україні, хоча необхідності в цьому немає, зважаючи на можливість використання апробованих світовою практикою прогресивних технологій обліку витрат, як-от: стандарт-костс. Адже ні у фінансовій, ані тим більше в податковій звітності не відображається собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) чи отриманий від них прибуток або збиток, оскільки тут достатньо загальної суми фінансових результатів, визначеної за даними синтетичних рахунків сьомого й восьмого класів.

Водночас, аби за обліковою політикою підприємств можна було забезпечити уніфіковану методику відображення витрат і доходів як основи складання фінансової та податкової звітності, треба усунути будь-яку можливість виникнення розбіжностей чи то перших, чи других. З огляду на це видається, що т. зв. “податкові різниці”, приміром за амортизацією, через розбіжності оцінок необоротних активів, коли вони в минулому у фінансовому обліку цілком правильно вважалися основними засобами, а в податковому чогось основними фондами, мають бути усунуті ще до введення в дію Податкового кодексу. Інакше очікування позитиву від нього може бути зведене нанівець подальшими надуманими ускладненнями та ілюзорністю уніфікації податкового і фінансового обліку витрат і доходів, відтак і визначення прибутку (збитку) за обліковою політикою підприємств.

Та викладені у статті міркування не охоплюють усього спектру проблеми відображення витрат і доходів за обліковою політикою підприємств у сучасних умовах, отож її подальші дослідження є перспективними.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

2. Україна. Закон. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.

4. Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

6. Parsons T. The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology. The Free Press / T. Parsons. – 1954.