

Раздел 3. УЧЕТ И АУДИТ

УДК 657.1

Аблязова С. А., Трубанова Н. Ф.

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЗГІДНО ВИМОГ МСФЗ

У статті наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення завдання щодо вдосконалення методики складання Звіту про фінансові результати підприємств України в контексті гармонізації з міжнародними стандартами.

Ключові слова: гармонізація обліку, Звіт про фінансові результати, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

В статье приведено теоретическое обобщение и новое решение задач относительно совершенствования методики составления Отчета о финансовых результатах предприятий Украины в контексте гармонизации с международными стандартами.

Ключевые слова: гармонизация учета, Отчет о финансовых результатах, Международные стандарты финансовой отчетности.

The theoretical generalization and new decision of task is resulted in relation to perfection of method of drafting of Report on the financial results of enterprises of Ukraine in the context of harmonization with international standards in the article.

Key words: Harmonization of account, Report about financial results, International standards of the financial reporting.

Постановка проблеми. Об'єктивною умовою інтеграції України в світовий економічний простір є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Зростаюча глобалізація економічного життя на рівні транснаціональних корпорацій (ТНК) все більше вимагає відповідності макроекономічної політики на державному та міжнародному рівнях. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності є одним з інструментів глобалізації. Ця проблема є актуальною для всіх країн світу, зокрема України, оскільки бухгалтерський облік є необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу й формування сучасної економічної політики.

Аналіз останніх публікацій. Теоретичним, методичним та прикладним питанням гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами приділяють такі вітчизняні вчені і практики, як М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов [1], Н. Дорош, Ю. Кузьмінський, М. Кужельний, М. Малік, Є. Мних, Л. Нищенко [2], В. Пархоменко, О. Редько, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Швець [3] та інші. Проте окремі питання щодо вдосконалення методики складання Звіту про фінансові результати підприємства згідно вимог МСФЗ в сучасних умовах розвитку національної економіки вивчені недостатньо. Все це зумовило актуальність цієї статті.

Метою статті є поглиблення теоретичних засад щодо вдосконалення методики складання

звіту про фінансові результати підприємств України у контексті гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Інтеграція України в міжнародні структури, зокрема вступ до СОТ призвело до необхідності реформування всіх галузей економіки та удосконалення бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів. В останній час в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу.

Виникла необхідність запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що дасть змогу усунути економічні й торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище. Ця проблема актуальна для всіх країн світу, особливо для нашої країни, оскільки бухгалтерський облік є необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу й формування сучасної економічної політики. Незважаючи на активний розвиток гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, прийняту Програму реформування бухгалтерського обліку в Україні не втілено в практичне життя. Сьогодні в Україні лише банківські структури готують фінансову звітність за міжнародними стандартами, тим часом інші вітчизняні підприємства та організації

продовжують оприлюднювати фінансову звітність, складену за національними стандартами, незважаючи на рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) від № 126 02.06.02 р. та розпорядження Кабінету Міністрів України № 25-р. від 18.01.03 р. щодо підготовки акціонерними товариствами звітності за міжнародними стандартами. За експертними оцінками, вітчизняні підприємства готують фінансову звітність за МСФЗ лише на вимогу банків з метою отримання кредиту, для задоволення потреб іноземного інвестора або на

вимогу материнського підприємства, яке працює за системою МСФЗ.

Чинні вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідно об'єднати в окремі групи (оскільки національні П(С)БО розроблені на основі МСФЗ): фінансова звітність, необоротні активи, оборотні активи, зобов'язання, фінансові результати та витрати, загальні (інформативні) стандарти та міжнародні стандарти фінансової звітності, аналоги яких відсутні серед національних П(С)БО (рис. 1).

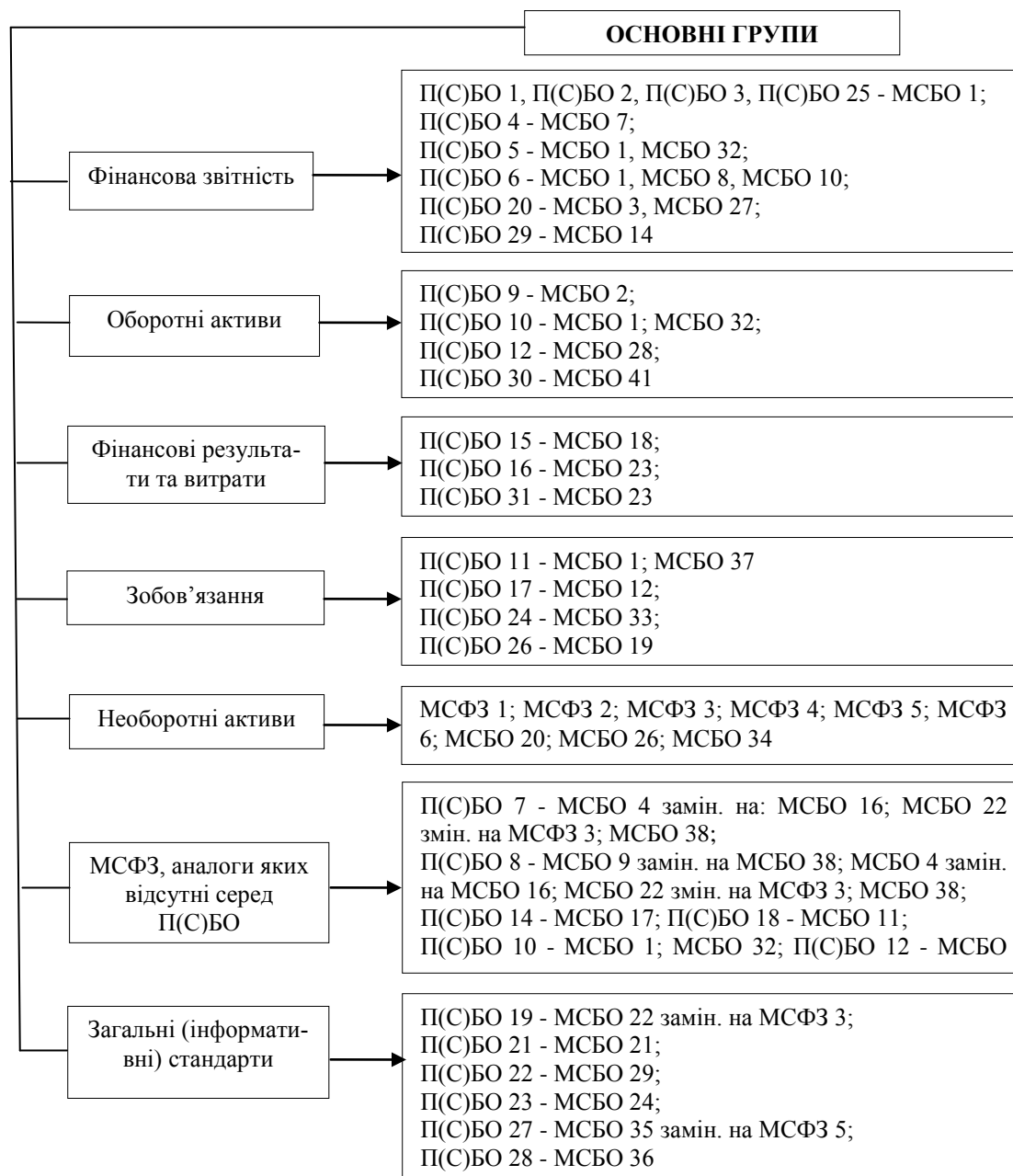


Рис. 1. Основні групи положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності [розроблено автором на підставі МСФЗ та П(С)БО].

Дослідження показали, що принципи обліку та складання фінансової звітності відповідно до системи МСФЗ і П(С)БО можна об'єднати в такі групи:

- вимоги до якості інформації;
- принципи обліку інформації (відображення інформації в обліку);
- елементи фінансової звітності.

Крім того, ці стандарти згруповані з встановленням відповідності між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності в межах кожної групи.

Окремо хочеться виділити напрями вдосконалення звітності про фінансові результати. Так у зарубіжних країнах формат Звіту про прибутки та збитки не встановлений на законодавчому рівні, що передбачає його варіативність та гнучкість при прийнятті рішень. Разом з тим, на практиці використовуються дві форми звітності: багато та одноступенева. Багатоступенева форма передбачає послідовне визначення фінансового результату, тоді як одноступенева дозволяє визначити чистий прибуток, вираховуючи із загальної суми доходів суму понесених витрат [5, с. 123]. В залежності від варіанту подання інформації про витрати Звіт про прибутки та збитки може бути складений за характером витрат чи функціями витрат. Звітність за характером витрат передбачає групування витрат за елементами, а звітність за функціями витрат – за видами діяльності, що включає визначення проміжних фінансових результатів [6, с. 6].

В Україні більшість підприємств заповнює багатоступеневий формат Звіту про фінансові результати, в якому витрати згруповані за функціями, малі підприємства складають одноступеневий формат вказаного звіту за характером витрат. Зауважимо, що законодавчо встановлена форма звітності серед науковців викликає як критику, так і підтримку. На нашу думку, інформативність звітності про прибутки та збитки не зменшується при уніфікації її форми, однак перегляду потребує саме склад статей звітності. Навпаки, менталітет вітчизняних економістів, що формувався десятиріччями під впливом командно-адміністративної системи, набагато легше сприймає макет звітності з інструкцією щодо її заповнення, ніж власними силами розроблений варіант звіту. До того ж, стандартизація звітності на державному рівні полегшує узагальнення результатів за регіонами країни, галузями господарства тощо.

Як зауважує В. Б. Моссаковський, порівняння показників Звіту про фінансові результати підприємств України свідчить, що важко порівнювати фінансові результати діяльності звичайних та малих підприємств; використання методики визначення фінансових результатів звичайних підприємств передбачає уособлене існування податкового обліку, де застосовується схема визначення прибутку, характерна для малих підприємств. Тож більш доцільною, на його думку, є методика складання звітності для малих підприємств [7, с. 10].

Таку пропозицію ми вважаємо дещо дискусійною, оскільки більшість підприємств України, в т. ч. й у галузі рослинництва інформацію про витрати накопичує в розрізі саме видів діяльності, а не елементів витрат, до того ж, удосконалення фінансової звітності не повинно слугувати податковим інтересам.

В цілому, як засвідчує С. Ф. Голов [1, с. 12–13], звітність про фінансові результати підприємств України відповідає Четвертій Директиві ЄС. Окремі відмінності пов'язані з більшою деталізацією статей звітності, що не суперечить Директиві. Однак звітність для малих підприємств України містить дещо узагальнену інформацію про неопераційні доходи та витрати, що пояснюється, на нашу думку, слабким розвитком фондового ринку, а тому й недостатньою поширеністю фінансових та інвестиційних операцій. Крім того, межа віднесення підприємств до малих в Україні, в порівнянні з іншими країнами, значно занижена, тому більшість підприємств складають звітність за звичайною формою.

Розділ I Звіту про фінансові результати передбачає послідовне визначення прибутку (збитку) за видами діяльності шляхом порівняння доходів і витрат. Однак, у ньому заходять відображення валовий прибуток (збиток), тобто результат основної діяльності, прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та надзвичайні доходи і витрати, що дають змогу визначити результат надзвичайної діяльності. Тому, на нашу думку, порушується логіка визначення фінансового результату, так як інформація про результати фінансової й інвестиційної діяльності є неповністю розкритою. Погоджуємося з тим, що фінансова та інвестиційна діяльність здійснюється не великою часткою підприємств, у т. ч. й сільськогосподарських, надзвичайні доходи й витрати становлять також несуттєву питому вагу в загальній величині фінансових результатів. До того ж, порівняння статей звітності про прибутки (збитки) України та визначених Четвертою Директивою ЄС дає змогу зробити висновок, що оскільки до доходу не включаються непрямі податки та інші вирахування з доходу, то їх не доцільно наводити у звітності шляхом наступного віднімання. Така позиція врахована при наведенні доходів від неопераційної діяльності.

Враховуючи релевантний підхід в управлінні фінансовими результатами підприємства, вважаємо за доцільне запропонувати порядок визначення фінансового результату від реалізації та від впливу інших об'єктивних факторів. Виходячи з цього, у Звіті про фінансові результати доцільно наводити інформацію про фінан-

сові результати від реалізації, від зміни цін, від володіння активами й від впливу інших факторів. Це, в свою чергу, забезпечить послідовне визначення фінансового результату, який відповідно залежить та не залежить від здійснених підприємством операцій щодо реалізації. Крім того, фінансовий результат звітного періоду доцільно відкоригувати, врахувавши помилки минулих періодів, оскільки вони призвели до випадкової зміни розміру фінансових результатів.

Запропонована методика визначення чистого прибутку повинна знайти відображення у розділі І. Фінансові результати Звіту про фінансові результати, тоді як другий та третій розділи змінювати недоцільно. Розрахунок фінансових результатів з урахуванням релевантного підходу, на нашу думку, підвищить інформативність звітності, а отже, її використання з метою управління.

Висновки. Запропонована форма Звіту про фінансові результати, на нашу думку, спрощує порядок розрахунку прибутку й збитку та є більш інформативною як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зазначені пропозиції автора мають практичне значення й забезпечать подальше удосконалення методології обліку фінансових результатів. Адаптація звітності українських підприємств до МСФЗ дозволить уникнути необхідності у складанні податкової та спеціалізованої звітності (звітних даних), зменшити ризики для інвесторів та кредиторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звіт-

ності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку, зменшити витрати на розроблення власних стандартів.

Запропоновані зміни сприятимуть прискоренню гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства з міжнародними стандартами, формуванню привабливого інвестиційного клімату, підвищенню професійного рівня бухгалтерів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій «Україна – ЄС» / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7–16.
2. Нищенко Л. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності та положень (стандартів) бухгалтерського обліку України / Л. Нищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4. – С. 90–94.
3. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.
4. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15.
5. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
6. Дональд И. Финансовый учет. Промежуточный уровень / У. Вейгант, Ж. Джери, У. Терри ; [пер. с англ.]. – Часть I. – Бишкек : Прагма, 2001. – 496 с.
7. Моссаковский В. Концепция обліку в Україні / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.