

УДК 658.14/.17(047.32)

А. В. Бурковська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту,
Миколаївський національний аграрний університет
В. Г. Горошко,
магістр обліково-фінансового факультету,
Миколаївський національний аграрний університет

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ: ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ В УКРАЇНІ

A. Burkovskaya,
Candidate of Economic Sciences, associate Professor,
Department of finances and credit, Mykolayiv national agrarian University
V. Horoshko,
master of Accounting Finance Department, Mykolayiv national agrarian University

STATEMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE: PECULIARITIES OF PREPARATION FOR THE INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS IN UKRAINE

Розглянуто сучасну практику складання та подання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємства в Україні відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Проведено порівняльний аналіз складання Звіту про фінансові результати за міжнародними та національними стандартами.

Reviewed current practice of preparation and submission of the Report on financial results (income statement) enterprises in Ukraine in accordance with international financial reporting standards and the National Provisions (Standard) 1 "General requirements for financial reporting". A comparative analysis Report on the financial results according to international and national standards. Identified methodological differences that exist regarding the drawing up of the Report on financial results under international financial reporting standards and National provisions (standards) of accounting 1 "General requirements for financial reporting". Analyze which countries are necessarily income statement. The expediency of use of International financial reporting standards (IFRS) in Ukraine.

Ключові слова: звіт про фінансові результати, фінансові результати, доходи, витрати, прибуток, міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

Key words: report on financial results, financial results, revenues, expenses, profit, international financial reporting standards, provision (standard) of accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ І ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Діяльність підприємств в Україні, як і у всьому світі, пов'язана з одержанням фінансових результатів. Усе більше вітчизняних підприємств для залучення інвестицій стикаються з необхідністю представляти фінансові результати своєї діяльності згідно з міжна-

родними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Адаптація застосування міжнародних стандартів на підприємстві забезпечує прозорість фінансової звітності, показує правдивість фінансового становища і результатів діяльності компаній.

На теперішній час питання переходу українських компаній на Міжнародні стандарти фінансової звітності набуло надзвичайної актуальності. Вже сьогодні Міністерство фінансів

поступово вносить зміни до національних стандартів, наближаючи їх до міжнародних. Це обумовлено визнанням МСФЗ як одного з головних інструментів, що гарантує надання прозорої й уніфікованої інформації про фінансовий стан компанії для широкого кола учасників ринку, у тому числі й закордонних.

Використання МСФЗ для подання звітності є необхідною процедурою при виході на міжнародні ринки, дозволяючи таким чином розширити коло потенційних інвесторів.

Впровадження МСФЗ дозволяє вдосконалювати внутрішню систему управління підприємством за рахунок використання єдиних методик обліку з метою управління господарською діяльністю, а також підвищити конкурентоспроможність підприємства за рахунок забезпечення надійною та прозорою інформацією зацікавлених користувачів.

Звіт про фінансові результати є складовою фінансової звітності та головним джерелом інформації про результати господарсько-фінансової діяльності підприємства за звітний період. Ця форма звітності дає можливість оцінити успішність діяльності підприємства, а також визначити за рахунок яких джерел здійснюється фінансування підприємства.

Однак не дивлячись на те, що міжнародні стандарти фінансової звітності служили основою для створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, на даний час існують розбіжності між НП(С)БО та МСФЗ.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Проблемі розкриття теоретичних та практичних аспектів щодо формування фінансових результатів та складання фінансової звітності різних країн присвячено досить багато праць вітчизняних вчених. Серед найбільш відомих науковців можна виділити таких: О.М. Брадул [1, с. 260—263], С.Б. Шипіна [1, с. 260—263], Я.В. Лебедзевич [2, с. 111—117], Л.В. Гуцаленко [3, с. 105—110] тощо.

Найбільш вагомий внесок у формування відомостей про фінансову звітність зарубіжних країн зробили такі вітчизняні науковці, як С.Ф. Голов [4, с. 840—843], М.В. Патарідзе-Вишинська [5, с. 310—312], Р.В. Скалюк [6, с. 18—24].

Зазначені автори розглядали зарубіжний досвід формування фінансових результатів у фінансовій звітності з різних аспектів. Так, наприклад, Л.В. Гуцаленко [3, с.105—110] приділяв більшу увагу реформуванню вітчизняної звітності відповідно до міжнародних стандартів, М.В. Патарідзе-Вишинська [5, с. 310—312] акцентувала увагу на розбіжності їх визначення у вітчизняній та зарубіжній практиці, а С.Б. Шипіна та О.М. Брадул [1, с. 260—263] висвітлювали у своїх працях проблеми теоретичного обґрунтування фінансової звітності.

Але, незважаючи на підвищену увагу з боку науковців, деякі аспекти зарубіжного досвіду формування фінансової звітності є недостатньо розкритими у вітчизняній літературі, а тому потребують подальшого вивчення та узагальнення.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Основною метою статті є визначення особливостей складання та подання Звіту про фінансові результати підприємства відповідно до МСФЗ та НП(С)БО, а також проведення порівняльного аналізу національних і міжнародних стандартів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

У сучасних умовах фінансова звітність є основним джерелом інформації для широкого кола осіб. У зв'язку з чим вона повинна бути достовірною і дозволяти кваліфікованому користувачеві робити на її основі правильні висновки про фінансовий стан і результати діяльності організації та приймати відповідні обґрунтовані рішення.

Міжнародні стандарти фінансової звітності — це набір документів, що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень відносно підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності почали розроблятися відповідно потребами транснаціональних корпорацій. Стандарти застосовувалися на підприємствах і у фінансових установах різних країн, що мають неоднаковий рівень економічного розвитку та свої національні, часто вікові традиції. Маючи дочірні підприємства, філії та представництва на території декількох держав, такі корпорації зіткнулися з істотними відмінностями у порядку ведення бухгалтерського обліку, податковому законодавстві, оцінці засобів в балансі та інше. Все це ускладнювало визначення фінансових

Таблиця 1. Порівняння національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Звіту про фінансові результати

Ознаки	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів»
Визнання статей та їх відображення у Звіті	Визначається порядок оцінки, визнання, відображення в Звіті доходів, витрат, розподілу витрат за періодами. Встановлено форму та порядок заповнення статей Звіту	Порядок визнання доходів і витрат не передбачено, заборонено згортати статті доходів та витрат (за виключенням випадків, передбачених МСФЗ). Визначено, що Звіт про прибутки та збитки має містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо заповнення Звіту відсутні
Відображення витрат	Розділ I містить інформацію про втрати за видами діяльності (наприклад, витрати на збут, адміністративні витрати), у Розділі II «Елементи операційних витрат» відображаються витрати за елементами	Передбачено два варіанти представлення витрат у Звіті (за елементами або за видами діяльності), а також подання аналізу витрат. Вимагається надання пояснення щодо невідповідності суми витрат за елементами та суми витрат за видами діяльності
Розрахунок показників прибутковості акцій	Передбачено розділ III Звіту «Розрахунок показників прибутковості акцій», порядок розрахунку показників чистого прибутку на одну просту акцію визначається відповідно до НП(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	Визначено, що підприємство має розкривати або у Звіті про прибутки та збитки, або у Примітках до фінансової звітності суму дивідендів на акцію, оголошену за період, який охоплює фінансова звітність

Джерело: за даними [8].

результатів діяльності та складання зведених річних звітів по корпорації в цілому. Неспівмірність звітних даних і недостатня прозорість звітів не давали можливості виявити справжнє фінансове становище партнерів по бізнесу в різних країнах, що призводило до великих втрат.

Поштовхом до впровадження МСФЗ в Україні стало прийняття Кабінетом Міністрів України "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" [7]. Це впровадження викликає тим, що українські стандарти не відповідали повною мірою потребам сучасних користувачів фінансової звітності — інвесторів, акціонерів, фінансових інститутів. Це пов'язано з тим, що історично українські стандарти формувалися з врахуванням інтересів одного єдиного користувача — держави. Вітчизняна облікова система повністю відповідала моделі функціонування планової економіки і була достатньо ефективною в тих умовах, але не пристосована для відображення господарських фактів у нових економічних умовах. Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, відповідає інтересам ринкової економіки та великому колу користувачів.

Таким чином, МСФЗ сьогодні — це об'єктивна реальність, єдиний підхід до ведення бухгалтерського обліку в усьому світі, що має ве-

лике практичне значення для складання фінансової звітності.

Незважаючи на те, що національні стандарти ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні. Зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів, поглибили існуючі розбіжності.

Відповідно до вимог чинного законодавства в Україні існує регламентована форма Звіту про фінансові результати, в той час, як облікова практика зарубіжних країн свідчить, що у більшості із них не існує стандартної форми Звіту про прибутки та збитки.

Для більш детального ознайомлення МСФЗ було проведено порівняльний аналіз щодо форми та змісту Звіту про фінансові результати відповідно до МСФЗ та НП(С)БО (таблиця 1).

Незважаючи на ідентичність показників, що формуються в звіті про прибутки та збитки в вітчизняних та зарубіжних організаціях, між ними існують методологічні розбіжності в побудові інформації. Так, в Україні організації формують виручку від продажу товарів, продукції, робіт, послуг (за мінусом ПДВ, акцизів і аналогічних обов'язкових платежів) на основі надходжень, пов'язаних з виконанням робіт і наданням послуг, здійсненням господарських операцій. Ці надходження є доходами від звичайних видів діяльності, визнаних організацією в бухгалтерському обліку відповідно до умов,

визначених для її визнання, і в сумі, обчисленої в грошовому вираженні, включаючи умови договорів з продажу продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг з урахуванням знижок, сумових різниць, змін умов договору, розрахунків негрошовими засобами. Чистий обсяг продажів за кордоном (зокрема в США) розраховується додатком до валової виручки від реалізації продукції величини представлених постачальниками знижок і вирахуванням вартості продукції, повернутої покупцями, і сум знижок, наданих покупцям [8].

Ще однією відмінністю між Звітами виступають статті, інші доходи і витрати, які в зарубіжній практиці мають назву: "Випадкові прибутки/збитки". Такі доходи і витрати (прибутки і збитки) за допомогою приєднання їх до прибутків (збитків) від продажу (в Україні) або до прибутку від операційної діяльності (за кордоном) формують показник "Прибуток до оподаткування" (назва його ідентична).

Міжнародним стандартом, який регулює визначення прибутку (збитку) за період, є МСФЗ 8 "Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці". Метою цього стандарту є визначення класифікації, розкриття інформації та облікового підходу до певних статей звіту про прибутки та збитки з тим, щоб усі підприємства склали і подавали звіти про прибутки та збитки на послідовній основі. Це сприяє зіставності як фінансових звітів підприємства за попередні періоди, так зіставності з фінансовими звітами інших підприємств. Що ж стосується вітчизняного обліку, то Національні положення бухгалтерського обліку не містять основи, які б регламентувало порядок обліку прибутку (збитку).

Крім того, МСБО 1 "Подання фінансових звітів" передбачає необхідність розкриття у Звіті про прибутки та збитки або у Пояснювальних примітках до фінансової звітності інформації про суму дивідендів на акцію, оголошену чи запропоновану за період, який охоплюють фінансові звіти.

У вітчизняній звітності це не вимагається, але слід відображати інформацію щодо коригування прибутку відповідно до особливостей облікової політики організації та приводити дану інформацію у вигляді довідки до фінансової звітності в частині зміни облікової політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок.

На сьогодні великої актуальності набули дослідження формування та розкриття інформації про фінансові результати діяльності

суб'єктів господарювання і в зарубіжних країнах.

Аналіз зарубіжної практики складання Звіту про прибутки і збитки показав, що даний Звіт є обов'язковою формою фінансової звітності в таких країнах, як Великобританія, Італія, Естонія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Росія, США, Франція, Швейцарія, Азербайджан, Ізраїль, Китай [1, с. 260—263].

Розглядаючи питання вивчення зарубіжного досвіду при складанні та поданні інформації стосовно фінансових результатів діяльності підприємств і надалі залишатиметься вивченим неповністю та досить актуальним, бо позитивний фінансовий результат є основною метою підприємницької діяльності і мірилом її ефективності, основним джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, що забезпечують його розвиток, а також носієм захисної функції підприємства від загрози банкрутства.

Слід зазначити, що фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства: рівень використання виробничих засобів, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; особливості технології та організації виробництва; собівартість реалізованої продукції та її якість; обсяг реалізації, реалізаційні ціни; продуктивність праці; державне регулювання розвитку галузі тощо.

Важко переоцінити значення звіту про фінансові результати та порядок розкриття в ньому фінансової інформації про доходи та витрати суб'єкта господарювання, на основі чого прогноуються показники фінансово-господарської діяльності. Особливої значимості набуває механізм розкриття інформації у розрізі доходів, витрат та фінансових результатів з метою обґрунтування об'єктивних та раціональних управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію фінансових результатів у майбутньому. При чому основними напрямками використання інформації Звіту про фінансові результати є прогнозування та аналіз показників прибутковості, ділової активності, структури доходів та витрат за видами діяльності.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Ведення бухгалтерського обліку з достатнім рівнем автоматизації облікової системи

у підприємств не повинен викликати труднощів при переході на МСФЗ. Звітність, що відповідає принципам МСФЗ, забезпечує повноту і достовірність інформації про діяльність підприємства, дозволяючи тим самим оцінити і проаналізувати його привабливість з погляду інвесторів і кредиторів. Тому застосування МСФЗ українськими підприємствами значною мірою сприятиме завоюванню нашою країною лідируючих позицій на міжнародному ринку капіталу. Україна за своїм інтелектуальним потенціалом, за своїми природними та людськими ресурсами цілком може стати однією з провідних промислово розвинених європейських країн.

На цьому етапі вже проведена велика робота з побудови якісної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. І нинішній етап впровадження міжнародних стандартів заклав тільки фундамент нової системи.

Підприємства, які постійно складають фінансову звітність за МСФЗ, можуть сміливо переходити на міжнародні стандарти не тільки в підготовці звітності, а й у веденні бухгалтерського обліку, що мінімізує трудові витрати на ведення паралельного обліку або трансформації звітності.

Література:

1. Брадул О.М. Звіт про фінансові результати: значення та місце в системі фінансової звітності суб'єктів господарювання / О.М. Брадул, С.Б. Шипіна // Вісник КТУ. — 2011. — № 28. — 260—263 с.
2. Лебедзевич Я.В. Проблеми обліку використання прибутку та відображення в фінансовій звітності / Я.В. Лебедзевич // Вісник ЖДТУ. — 2004. — № 2. — 111—117 с.
3. Гуцаленко Л.В. Концепції визначення фінансового результату в міжнародній обліковій практиці / Л.В. Гуцаленко // Інноваційна економіка. — 2010. — № 18. — 105—110 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії: практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.
5. Патарідзе-Вишинська М.В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід / М.В. Патарідзе-Вишинська // Економіка. Управління. Інновації. Електронне наукове фахове видання. — 2010. — № 2 (4) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10pmvzd.pdf

6. Скалюк Р.В. Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії / Р.В. Скалюк // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 3 (28). — 18 с.

7. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова КМУ від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html

8. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах [підруч. для студ. вищ. навч. закладів] / О.М. Губачова, С.І. Мельник. — К: Центр учбової літератури, 2008. — 430 с.

References:

1. Bradul, O.M. and Shipina, S.B. (2011), "Financial results report: the meaning and place in the system of financial reporting entities", Herald KTU, vol. 28, pp. 260—263.
2. Lebedzevich, Y.V. (2004), "Problems the accounting of use income and reflection in financial accounting", Herald ZHDTU, vol. 2, pp. 111—117.
3. Gutsalenko, L.V. (2010), "The concepts of the definition of financial effect in international account practice", Innovation economics, vol. 18, pp. 105—110.
4. Golov, S.F. and Kostyuchenko, V. M. (2001), Bukhhalters'kyj oblik za mizhnarodnymy standartamy: pryklady ta komentarii [Accounting according to international standards: examples and comments], Libra, Kyiv, Ukraine.
5. Pataridze-Bishinska, M.V. (2010), "Definition and the accounting of financial effect: home and foreign experience", Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii, [Online], vol. 2, available at: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10rmvzd.pdf (Accessed 20 September 2013).
6. Skaliuk, R.V. (2010), "The concepts of financial effect the activity of industrial enterprise: international practice and home realities", Galitsky economic Bulletin, vol. 3, p. 18.
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (1998), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Program of reforming the system of accounting based on the international standards, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html (Accessed 20 September 2013).
8. Gubachova, O.M. and Melnik, S.I. (2008), Oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries], The center of educational literature, Kyiv, Ukraine.
Стаття надійшла до редакції 25.11.2013 р.