

*Бондаренко Н.М.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики,
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара**Таран В.В.,**магістр,**Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара*

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ У ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА П(С)БО ТА МСФЗ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню методичних аспектів формування у звітності інформації про фінансові результати за П(С)БО та МСФЗ. Висвітлено порядок визнання, оцінки та відображення у звітності витрат і доходів за національними та міжнародними стандартами. Надано коротку характеристику МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», що вступає в силу 1 січня 2018 р. та вводить єдину модель визнання виручки. Розглянуто формати і підходи до складання та подання Звітів про фінансові результати (Звітів про сукупні доходи), що використовуються в національній та зарубіжній облікових системах.

Ключові слова: фінансовий результат, доходи, витрати, облік, фінансова звітність, звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Постановка проблеми. Вітчизняне законодавство у сфері бухгалтерського обліку та звітності зазнає постійних змін задля забезпечення відповідності європейським нормам. Так, нещодавно прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], що вступають у силу 1 січня 2018р., торкнулися таких важливих аспектів:

- введення нових категорій («підприємства, що мають суспільний інтерес», «таксономія фінансової звітності», «звіт про управління» тощо);
- розширення кола суб'єктів господарювання, що мають вести облік та складати фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ);
- визначення критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств, які відповідають прийнятій у ЄС практиці;
- обов'язковість електронного формату подачі звітності;
- підвищення вимог до кадрового забезпечення ведення обліку тощо.

На нашу думку, важливим є розуміння не тільки обліковими працівниками, але й керівниками підприємств ключових вимог МСФЗ щодо формування інформації про фінансові результати діяльності, адже відмінності в підходах до складу фінансових звітів можуть ускладнювати інтерпретацію інформації та вплинути на прийняття управлінських рішень в умовах подальшої інтеграції України у світовий економічний простір.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливий внесок у розгляд питання доцільності формування фінансової звітності підприємств, зокрема звіту про фінансові результати, відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, у різні періоди робили М. Білуха, Ф. Бутинець, М. Войнаренко, С. Голов, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Н. Малюга, Є. Мних,

А. Озеран, В. Сопко, Л. Сук Н. Ткаченко, В. Швець та інші науковці. Концептуальні основи міжнародної системи обліку та звітності досліджували також зарубіжні вчені, зокрема Дж. Вейгант, Я. Вільямс, Х. Гернон, Х. Грюнінг, Ж. Дішар, Б. Нідлз, Я. Соколов, О. Соловйова, Т. Уорфілд, Л. Чайковська, О. Чипуренко. Проте тема дослідження не втрачає своєї актуальності і сьогодні через розширення сфери застосування МСФЗ та підвищення вимог до розкриття фінансової звітності в порядку доступу до публічної інформації.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на багатоаспектність проведених досліджень щодо трансформації національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до потреб ринкової економіки та міжнародних стандартів, окремі теоретичні, нормативно-правові, організаційні, практичні та інші аспекти формування фінансової звітності залишаються недостатньо вивченими і неузгодженими, ускладнюють обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Отже, виникає об'єктивна потреба в подальшому поглибленні теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення практики складання й адаптацію до міжнародних стандартів національної фінансової звітності, забезпечення її адекватності вимогам користувачів.

Мета статті полягає в дослідженні та порівнянні методичних аспектів обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати діяльності підприємств згідно з вимогами П(С)БО та МСФЗ в умовах євроінтеграційних перетворень в Україні. Для досягнення мети поставлені такі завдання:

- порівняти методичні засади обліку витрат і доходів за національними та міжнародними стандартами;
- розглянути вітчизняні та зарубіжні методики формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування фінансового результату діяльності підприємств регламентується декількома національними стандартами обліку, основними серед яких є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток». У міжнародній практиці відображення доходів, витрат і фінансових результатів регулюється МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», МСБО (IAS) 18 «Дохід», Концептуальною основою фінансової звітності [3]. Крім того, з 1 січня 2018 р. вступить у силу принципово новий МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», який замінить МСБО (IAS) 18 «Дохід» та галузевий МСБО (IAS) 11 «Будівельні контракти». Окремого загального міжнародного

стандарту щодо обліку та відображення у звітності витрат (як у Україні П(С)БО 16) не існує.

Порівнюючи порядок визнання, оцінки та відображення у звітності витрат і доходів за національними та міжнародними стандартами, можемо виділити такі основні критерії, як регламентуючі стандарти, визначення термінів, визнання і класифікація. Узагальнена порівняльна характеристика обліку доходів та витрат за П(С)БО та МСФЗ представлена в табл. 1.

Як видно, з табл. 1, національні та міжнародні стандарти мають багато спільного щодо питань визначення та визнання доходів та витрат, проте питання класифікації витрат і доходів у МСФЗ віднесено до питань професійного судження бухгалтерів, тобто підприємства виокремлюють певні статті доходів та витрат на свій власний розсуд, виходячи з досвіду, доречності, суттєвості та найбільш кращого і повного розкриття інформації про свою діяльність.

Українська облікова система історично є більш консервативною, вирізняється жорстким нормативно-правовим регулюванням, а також значним впливом податкового законодавства на облікові правила. На нашу думку, це є суттєвим недоліком; з одного боку, це наче має на меті зниження ризиків маніпулювання звітною інформацією, унеможливує її спотворення, а з іншого боку, жорсткі рамки розкриття інформації не дають можливості розкрити у звітності специфіку діяльності (зокрема, галузеву) конкретного підприємства [6].

Щодо нового МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», то він має багато особливостей. Його розробка тривала більше 10 років і мала на меті наближення МСФЗ, що розробляються Радою з Міжнародних стандартів, та Загальноприйнятих стандартів обліку США (GAAP). Це є

також важливим кроком до гармонізації світових облікових систем, тому що під час виходу компаній на американські ринки або для залучення американських інвесторів необхідно було трансформувати звітність за стандартами GAAP. Саме виручка є найбільш важливою складовою сукупного доходу, її величину та склад перш за все оцінюють користувачі звітності.

Так, у МСФЗ (IFRS) 15 представлена нова єдина для різних типів операцій п'ятиступінчаста модель визнання доходів від контрактів з клієнтами:

- 1) визнання відповідного договору;
- 2) визнання окремих зобов'язань щодо виконання договору;
- 3) визначення ціни операції;
- 4) розподіл ціни операції;
- 5) визнання виручки в момент виконання або за ступенем виконання зобов'язань за договором [3].

На відміну від нині чинних МСФЗ, момент визнання виручки згідно з МСФЗ 15 залежить не від переходу ризиків та вигід, а від переходу контролю. При цьому перехід вигід і ризиків є одним, але не єдиним критерієм переходу контролю до покупця. Позитивним моментом є наявність у МСФЗ 15 великої кількості детальних пояснень щодо особливостей визнання виручки в різних галузях, а також під час здійснення різних операцій.

Усі підприємства України, зокрема ті, що за законодавством повинні обов'язково застосовувати МСФЗ, використовують регламентовані форми звітів, тільки роблять помітку, що звітність складена за МСФЗ. Тоді як МСФЗ не містять жорстко регламентованих вимог до форм фінансових звітів, зокрема Звіту

Таблиця 1

Облік та відображення у звітності доходів і витрат за П(С)БО та МСФЗ: порівняльна характеристика

Критерій	Доходи		Витрати	
	П(С)БО	МСФЗ	П(С)БО	МСФЗ
Регламентуючі стандарти	НП(С)БО 1, П(С)БО 15	МСБО(IAS)18; з 1 січня 2018 р. МСФЗ(IFRS)15	П(С)БО 16 та П(С)БО щодо обліку окремих об'єктів	Немає загального стандарту, тільки МСБО щодо обліку окремих об'єктів
Визначення	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників).	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу (за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників).	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком його зменшення за рахунок його вилучення або розподілення власниками).	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 через виплати учасникам).
Визнання	Під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.	Визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань.	Під час або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.	Визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів.
Класифікація	Визначена з поділом на доходи операційної, фінансової та іншої діяльності.	Доходи від звичайної діяльності; прибуток від інших операцій.	Визначена з поділом за функціями та елементами витрат.	Витрати звичайної діяльності; збитки нереалізовані.

Джерело: складено авторами на підставі [3; 4; 5]

про фінансові результати. У багатьох зарубіжних країнах прийнято називати цей звіт Звітом про прибутки та збитки (Profit & Loss Statement), американські компанії його називають Звітом про прибуток (Income Statement, Statement of earnings, or Statement of operations), при цьому цікавим є той факт, що у Європі для позначення прибутку використовують слово "profit", а в США – "income". Тоді як у термінології МСФЗ "income" за економічною сутністю означає «дохід» [7].

У вітчизняних стандартах до 2013 р. було окреме П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», яке розкривало методологічні аспекти формування та представлення інформації про доходи, витрати і фінансовий результат. У 2013 р. з прийняттям НП(С)БО 1 втратили чинність П(С)БО 1-5, а форма Звіту про фінансові результати зазнала певних змін. Так, у Звіт про фінансові результати був доданий окремий розділ II «Сукупний дохід», і звіт отримав ще одну назву, а саме Звіт про сукупний дохід.

Сьогодні Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів:

- 1) фінансові результати;
- 2) сукупний дохід;
- 3) елементи операційних витрат;
- 4) розрахунок прибутковості акцій.

Якщо раніше (за відсутності розділу про сукупний дохід) в основу визначення прибутку був покладений підхід «доходи – витрати = прибуток», то з введенням поняття сукупного доходу (в США – ще з 1997 р., у МСФЗ – з 2009 р., а у НП(С)БО – з 2013 р.) впроваджено новий бухгалтерський підхід, за яким, окрім чистого прибутку, необхідно наводити більш широкий за змістом показник, а саме сукупний дохід. Згідно з МСБО 1 загальний сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно зі своїми повноваженнями [3]. Цей показник доходу включає всі компоненти «прибутків і збитків» та іншого сукупного доходу. Інший сукупний дохід містить статті доходів і витрат, які не підлягають визнанню у прибутках чи збитках, а саме:

- зміни від переоцінок (дооцінок і уцінок) необоротних активів;
- зміни від переоцінок (дооцінок і уцінок) фінансових інструментів;
- накопичені курсові різниці (що виникають внаслідок перерахунку звітності закордонної діяльності за П(С)БО 21 або МСБО (IAS) 21);
- частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств [8].

Тобто у розділі II Звіту про фінансові результати зазначаються сукупно зміни власного капіталу, що не пов'язані з формуванням чистого прибутку у I розділі Звіту, а стаття «Сукупний дохід» – це сума чистого фінансового результату (прибутку чи збитку) та іншого сукупного доходу. Таким чином, представлення інших сукупних доходів надає користувачам більш детальну інформацію про операції та події, що привели до зміни величини власного капіталу підприємства, дає змогу оцінити їх значущість та вплив на загальний прибуток чи збиток компанії.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) в міжнародній практиці може бути складений з використанням одного з двох підходів:

- 1) витрати і доходи представляють у Звіті за їх функціональним призначенням (виручка, собівартість, адміністративні

витрати, витрати на збут, інші доходи та витрати операційної діяльності тощо);

- 2) витрати представляють у Звіті за їх елементами чи характером (матеріали, заробітна плата, амортизація, транспортні витрати, витрати на рекламу тощо).

За МСФЗ підприємства мають право самостійно вибирати підхід, виходячи з професійного судження про найбільш точне розкриття інформації про складові фінансових результатів. Як правило, перший підхід є більш поширеним, а другий використовують невеликі підприємства, які не мають потреби розподіляти операційні витрати за їх функціями [9].

Відповідно до НП(С)БО 1 вітчизняний формат Звіту про фінансові результати поєднує у собі 2 вищезгадані підходи: у I розділі доходи та витрати послідовно наводять за їх функціями, а у III розділі необхідно розкрити інформацію про витрати за елементами.

Вивчення зарубіжного досвіду показало, що досліджувані звіт може мати різні формати:

- горизонтальний (доходи і витрати групуються окремо);
- вертикальний (доходи і витрати представляються послідовно) [10].

Найбільш поширеним форматом є вертикальний, тому що він дає змогу на шляху до визначення чистого фінансового результату визначати проміжні показники, такі як валовий прибуток, результат до оподаткування, що також є корисними для аналізу.

Відповідно до МСФЗ фінансова звітність повинна подаватися щорічно, при цьому порядок підготовки та подання проміжної фінансової звітності врегульований окремим МСБО (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність» (його аналогу у вітчизняній системі не існує). Цікавим є той факт, що МСБО (IAS) 1 не вимагає, щоб фінансовий рік співпадав з календарним, а також не забороняє практику складання річної звітності за 52 тижні. Це обумовлене тим, що в багатьох зарубіжних країнах звітний рік починається для компаній з місяця або кварталу їх створення та реєстрації. До речі, такий підхід є зручним для аудиторських компаній та контролюючих органів, оскільки дає змогу більш-менш рівномірно розподілити навантаження протягом календарного року.

Висновки. Реформування системи національних стандартів обліку орієнтоване на загальноприйняті стандарти, а саме МСФЗ. Це є позитивною тенденцією, адже застосування МСФЗ є ефективним інструментом забезпечення правдивості, прозорості та неупередженості інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Незважаючи на те, що в основу П(С)БО покладені основні положення МСФЗ, вони мають як спільні, так і відмінні риси.

Перспективами подальших досліджень є розгляд питань практичного застосування нового МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами» в національній і міжнародній практиці та їх порівняння.

Література:

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : від 5 жовтня 2017 р. № 2164-VIII-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене Наказом МФУ від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov>.

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 18 січня 2013 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>.
6. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами / [С. Голов, В. Костюченко, О. Кулага]. – К.: ФПБАУ, 2010. – 308 с.
7. Озеран А. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 25–34.
8. Сутність та значення Звіту про фінансові результати в умовах трансформації фінансової звітності / [М. Войнаренко, В. Лопатовський, О. Торашевська] // Вісник ХНУ. – 2015. – № 4. – Т. 2. – С. 30–35.
9. Чубарь О. Фінансовий облік: від теорії до практики / О. Чубарь. – Дніпропетровськ: ТОВ «Акцент ПП», 2014. – 560 с.
10. Семаков О. Порівняння складання звіту про фінансові результати за національними та міжнародними стандартами / О. Семаков // Управління розвитком. – 2013. – № 11. – С. 136–139.

Бондаренко Н.М., Таран В.В. Методические аспекты формирования в отчетности информации о финансовых результатах по П(С)БУ и МСФО

Аннотация. Стаття посвящена дослідженню методических аспектов формування в отчетності інформації о фінансових результатах по П(С)БУ и МСФО. Освящен порядок признания, оценки и отражения в отчетності расходов и доходов по национальным и меж-

дународным стандартам. Предоставлена краткая характеристика МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», который вступает в силу 1 января 2018 г. и вводит единую модель признания выручки. Рассмотрены форматы и подходы к составлению и представлению Отчетов о финансовых результатах (Отчетов о совокупных доходах), используемых в национальной и зарубежной учетных системах.

Ключевые слова: финансовый результат, доходы, расходы, учет, финансовая отчетность, отчет о финансовых результатах (отчет о совокупном доходе), международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Bondarenko N.M., Taran V.V. Methodological aspects of formation in the reporting of information on financial results according to national accounting standards and IFRS

Summary. The article is devoted to the study of methodical aspects of the formation in the reporting of information on financial results under national accounting standards and IFRS. The procedure for the recognition, assessment and reporting of expenses and revenues according to national and international standards is highlighted. Provided a brief description of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers, effective from 01.01.2018 and introduces a single revenue recognition model. The formats and approaches to the compilation and presentation of profit and loss reports (aggregate income reports) used in national and foreign accounting systems are considered.

Keywords: financial result, income, expenses, accounting, financial statements, statement of financial results (statement of comprehensive income) International Financial Reporting Standards (IFRS).