

УДК 336.003.2:006.032

З.Р. Мандражи, к.е.н., доц.

Д.В. Романюк, студ.

Кримський інженерно-педагогічний університет

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ УЗГОДЖЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У ФОРМАТІ МСФЗ

Проаналізовані та адаптовані загальні вимоги до звітності у форматі МСФЗ з урахуванням особливостей ведення бізнесу конкретного підприємства. Проведено порівняльний аналіз українських стандартів бухгалтерського обліку та МСФЗ для виявлення розбіжностей в оцінках. Запропонована ефективна систему обліку, планування та використання даних фінансової звітності.

Ключові слова: *фінансовий результат, звіт про фінансові результати, звіт про прибутки та збитки, сукупний дохід.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах економічної глобалізації практично перед кожним українським підприємством постає питання міжнародної співпраці. Закупівля сировини та обладнання за кордоном, а також експорт власної продукції потребують формування довгострокових партнерських відносин між представниками різних країн світу. Необхідною умовою успішної реалізації таких проектів є можливість отримання повної, а головне – зрозумілої для всіх, інформації про господарську діяльність кожного з учасників. На жаль, законодавство кожної країни має свої особливості розкриття фінансової інформації. У зв'язку з цим та з метою сприяння розвитку міжнародної торгівлі, були розроблені Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

У міжнародній практиці фінансова звітність є своєрідною візитною карткою підприємства і часто єдиним джерелом отримання інформації для іноземних партнерів. Особливо важливим цей фактор є при залученні міжнародного фінансування. Для участі в таких проектах підприємство повинно надавати якісну фінансову інформацію. Слід

зазначити, що фінансова звітність підготовлена відповідно до

© З.Р. Мандражи, Д.В. Романюк, 2013

їх вимог експортних кредитних агентств (ЕКА) і зарубіжних банків.

У сучасних ринкових умовах уніфікація бухгалтерського і податкового обліку відіграє вагомий роль для інтеграції економіки України у світову економічну систему, тому необхідно суттєво реформувати ведення бухгалтерського обліку та звітності згідно з міжнародними стандартами.

Мета дослідження – провести порівняльний аналіз показників звіту про фінансові результати в Україні та порівняти її з міжнародними стандартами.

Проблеми обліку формування фінансового результату та його оподаткування висвітлювали відомі вітчизняні вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких відображені в наукових працях: М.Білухи, Ф.Бутинця, В.Вишневецького, М.Дем'яненко, Т.Греськів, С.Голов, В.Костюченко, Г.Кірейцева, М.Коцупатрого, В.Лінника, Ю.Литвина, В.Моссаковського, М.Огітчук, П.Саблука, П.Хомина, М.Чумаченко та ін.

Викладення основного матеріалу. Основним елементом інформаційного забезпечення діяльності підприємств є фінансова звітність господарювання діючих суб'єктів. Фінансові звіти є моделями господарюючої одиниці. Слід зазначити, що звітність не дає повної картини реального стану справ на підприємстві, проте вона є кращою з усіх можливих спроб бухгалтера досягнути цього результату.

Міністерством фінансів України наказом від 07.02.2013 р. № 73 затверджено, що показники доходів, витрат, фінансових результатів і сукупного доходу, відображаються згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в «Звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» [2]. За міжнародним стандартом IAS 1 «Presentation of Financial Statements», даний вид звітності називається «Звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income) [1]».

Відповідно до стандарту IAS 1 сукупний дохід (comprehensive income) є зміною власного капіталу компанії за звітний період в результаті подій, не пов'язаних з діями власників цієї компанії, тобто за винятком інвестицій, зроблених власниками (збільшення акціонерного капіталу та емісійного доходу), або нарахувань на їх користь (нарахування дивідендів, викуп власних акцій). Фактично, сукупний дохід – сума чистого прибутку (збитку) за період та інших статей, які можуть не увійти в звіт про прибутки і збитки з причини того, що вони не були визнані.

Таким чином, звіт про сукупний дохід доцільно структурувати у вигляді двох розділів:

- звіт про прибутки і збитки, який відображає зміни чистого прибутку (збитку) організації за звітний період;
- звіт за іншим сукупним прибутком, що фіксує невизнані доходи, що збільшують власний капітал організації (резерви переоцінки і хеджування, резервний капітал), а також невизнані витрати, що списуються за рахунок коштів названих видів власного капіталу.

Зауважимо, що в IAS 1 передбачено й інше відображення описаних розділів звіту про сукупний дохід:

- звіт, що відображає компоненти прибутку і збитку за період (separate income statement);
- звіт, що відображає компоненти іншого сукупного доходу (statement of comprehensive income).

Як приклади фінансових показників, що відображаються у звіті за іншим сукупним прибутком, можна вказати [3]:

- результат зміни вартості (дооцінки, уцінки, знецінення) об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, що збільшує (зменшує) резерв переоцінки;
- прибуток (збитки) в результаті хеджування грошових потоків, що призводить до виникнення резерву хеджування – виду резервного капіталу;
- фінансовий результат від зміни вартості фінансових інструментів, наявних для продажу (облігацій, векселів тощо), що належать згідно з чинними МСБО та МСФЗ на резервний капітал;
- актуарний прибуток (збитки) за пенсійними планами з визначеними виплатами, що формує вид власного капіталу з однойменною назвою;
- інші види прибутку (збитків), що належать безпосередньо до компонентів власного капіталу організації, мінаючи звіт про прибутки і збитки, тобто не впливають на величину чистого прибутку (збитку) організації за поточний період.

Згідно із законодавством, в Україні перераховані фінансові показники фіксуються не в звіті про прибутки і збитки, а в звіті про власний капітал.

Звіт про прибутки і збитки (A Statement of comprehensive income for the period) може бути представлений двома способами [4, С. 80]:
– у вигляді одного звіту, що складається з двох частин (табл. 1);

– у вигляді двох звітів (табл. 2 і 3).

Таблиця 1

Звіт про сукупний дохід за звітний і минулий період

Стаття	Звітний період	Минулий період
1	2	3
Реалізація (Revenue)	X	X
Собівартість реалізованої продукції (Cost of sales)	(X)	(X)
Валовий прибуток (Gross profit)	X	X
Інші доходи (Other income)	X	X
Витрати з реалізації (Distribution costs)	(X)	(X)
Адміністративні витрати (Administrative expenses)	(X)	(X)
Інші витрати (Other expenses)	(X)	(X)
Фінансові витрати (Finance costs)	(X)	(X)

Закінчення табл. 1

1	2	3
Частка прибутку асоційованих компаній (Share of profit of associates)	X	X
Прибуток до оподаткування (Profit before tax)	<u>X</u>	<u>X</u>
Витрати з податку на прибуток (Income tax expenses)	(X)	(X)
Прибуток за період (Profit for the period)	X	X
Інший сукупний дохід (Other comprehensive income):		
Ефект від переоцінки власності (Changes in revaluation of properties)	(X)	X
Курсові різниці від зарубіжних операцій (Foreign currency translation)	(X)	(X)
Прибутки (збитки) за цінними паперами, можливими для продажу (Gains (losses) on available-for-sale investments taken to equity)	(X)	X
Хеджування грошових потоків (Cash flow hedges)	(X)	X
Податки за статтями, віднесених безпосередньо на капітал або перенесені з	X	(X)

капіталу (Tax on items taken directly to or transferred from equity)		
Разом сукупний дохід за період (Total comprehensive income for the period)	<u>X</u>	<u>X</u>
Прибуток, що належить (Profit attributable to):		
Власникам групи (Equity holders of the parent)	X	X
Частці неконтролюючих акціонерів (Non-controlling interests)	X	X
Разом сукупний дохід, який прочитується (Total comprehensive income attributable to):	<u>X</u>	<u>X</u>
Власникам групи (Equity holders of the parent)	X	X
Частці неконтролюючих акціонерів (Non-controlling interests)	X	X

Джерело: складено автором на основі даних узагальнення робіт вчених [4, С. 81]

Перша частина – це, по суті, «Звіт про прибутки і збитки» в тому вигляді, якому він був представлений раніше. Друга частина, «Інший сукупний прибуток», повинна починатися з підсумкового результату зі «Звіту про прибутки і збитки».

Таблиця 2
Звіт про прибутки і збитки за звітний та минулий період

Стаття	Звітний період	Минулий період
Реалізація (Revenue)	X	X
Собівартість реалізованої продукції (Cost of sales)	<u>X</u>	<u>X</u>
Валовий прибуток (Gross profit)	(X)	(X)
Інші доходи (Other income)		
Витрати з реалізації (Distribution costs)	X	X
Адміністративні витрати (Administrative expenses)		
Інші витрати (Other expenses)	X	X
Фінансові витрати (Finance costs)		
Частка прибутку асоційованих компаній (Share of profit of associates)	(X)	(X)
Прибуток на оподаткування (Profit before tax)	X	X
Витрати з податку на прибуток (Income tax expenses)	(X)	(X)
Прибуток за період (Profit for the period)	<u>X</u>	<u>X</u>

Відносяться до (Attributable to):		
Власникам групи (Equity holders of the parent)	X	X
Частці неконтролюючих акціонерів (Non-controlling interests)	<u>X</u>	<u>X</u>

Джерело: складено автором на основі даних узагальнення робіт вчених [4, С. 82].

Статті, включені до складу «Іншого сукупного прибутку», можуть бути показані у вигляді «Gross» 1 або «Netto». За даними статей, можуть виникати відстрочені податки відповідно до вимог МСФЗ (IAS) 12 «Податок на прибуток». Ці статті можуть бути показані без урахування відкладеного оподаткування (Gross), а всі відкладені податки в цьому випадку будуть об'єднані в одній статті іншого сукупного доходу «Відстрочений податок у відношенні компонентів іншого сукупного доходу».

У випадку з Netto відкладений податок включається в ту статтю, до якої він має безпосереднє відношення [4, С. 82].

Таблиця 3

Звіт про інший сукупний прибуток за звітний і минулий період

Стаття	Звітний період	Минулий період
1	2	3
Прибуток за період (із звіту про прибутки і збитки) (Net income for the period (Income statement))	X	X
Інший сукупний дохід (Other comprehensive income)	(X)	X
Ефект від переоцінки власності (Changes in revaluation of properties)	(X)	X
Курсові різниці від зарубіжних операцій (Foreign currency translation)	(X)	(X)
Прибутки (збитки) за цінними паперами, можливими для продажу (Gains (losses) on available-for-sale investments taken to equity)	(X)	X
Хеджування грошових потоків (Cash flow hedges)	(X)	X
Податки за статтями, віднесені безпосередньо до капіталу, або перенесені з	<u>X</u>	<u>(X)</u>

капіталу (Tax on items taken directly to or transferred from equity)		
Разом сукупний дохід за період (Total comprehensive income for the period)	X	X

Закінчення табл. 3

1	2	3
Належать до частки неконтролюючих акціонерів (Attributable to non-controlling interests):	X	X
Належать до (Attributable to):		
Власникам групи (Equity holders of the parent)	X	X
Частці неконтролюючих акціонерів (Non-controlling interests)	X	X

Джерело: складено автором на основі даних узагальнення робіт вчених [4, С. 82].

Згідно з IAS 1, під час підготовки першого розділу звіту про сукупний дохід (звіту про прибутки і збитки) організація має право вибрати один із двох способів групування інформації про витрати за операційною (основною, звичайною) діяльністю [1]:

- за функціями або процесам діяльності організації; при цьому витрати класифікуються на виробничі, управлінські і комерційні;
- за характером витрат на виробництво і продаж готової продукції (робіт, послуг), зокрема за їх елементами.

В даний час НП(С)БО не передбачає альтернативних варіантів формування звіту про прибутки й збитки. Підприємства, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки додаток до цього Положення (стандарту) [2].

Порівнюємо показники про фінансові результати за НП (С) БО та міжнародним стандартом у таблиці 4.

Таблиця 4

Показники звітів про фінансові результати
(звіт про сукупний дохід) (Ф. 2) і сукупному доходу (IAS 1)

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (Ф. 2)	Звіт про сукупний дохід (IAS 1)
1	2
Розділ 1. Фінансові результати	Розділ 1. Звіт про прибутки і збитки
Чистий дохід від реалізації продукції	Виручка (revenue)

(товарів, робіт та послуг)	
<i>Продовження табл. 4</i>	
1	2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг)	Собівартість продажів (cost of sales)
Валовий прибуток (збиток)	Валовий прибуток (gross profit)
Інші операційні доходи	
Витрати на збут	Комерційні витрати (distribution costs)
Адміністративні витрати	Управлінські витрати (administrative expenses)
Інші операційні витрати	
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)	Прибуток (збиток) від продажу (operating profit or loss)
Інші фінансові доходи	Інвестиційний дохід (interest income)
Доходи від участі в капіталі	
Інші доходи	Інші доходи (other income)
Фінансові витрати	Видатки на фінансування (finance costs)
Витрати від участі в капіталі	
Інші витрати	Інші витрати (other expenses)
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток)	Прибуток (збиток) до сплати податків (profit or loss before tax)
Витрати з податку на прибуток	Витрати з податку на прибуток (tax expense)
	Прибуток (збиток) за період від діяльності, що триває (the post-tax profit or loss for the period from continuing operation)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	Збиток за період від припиненої діяльності (loss for the period from discontinuing operation)

Продовження табл. 4

1	2
Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)	Прибуток (збиток) за період (profit or loss for the period)
Розділ 2. Сукупний дохід	Розділ 2. Звіт за іншим сукупним прибутком
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	Фінансовий результат хеджування ефективних грошових потоків (the effective portion of gains and losses on hedging instruments in a cash flow hedge).
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	Результат переоцінки об'єктів основних засобів (gains (losses) on property revaluation). Результат переоцінки нематеріальних активів ((gains (losses) on intangible assets revaluation)
Накопичені курсові різниці	Курсові різниці від перерахунку інвестицій в закордонні дочірні компанії (gains and losses arising from translating the financial statements of a foreign operation)
Частина іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	
	Фінансовий результат від зміни вартості фінансових активів, наявних для продажу (gains and losses on remeasuring available-for-sale financial assets)
	АктUARний прибуток (збитки) за пенсійними планами з визначеними виплатами (actuarial gains (losses) on defined benefit pension plans)

Закінчення табл. 4

1	2
Інший сукупний дохід до оподаткування	
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	Витрати з податку на прибуток, що відносяться до компонентів іншому

	сукупному прибутку (tax relating to components of other comprehensive profit)
Інший сукупний дохід після оподаткування	Інший сукупний прибуток за рік (other comprehensive profit for the period)
Сукупний дохід	Разом сукупний дохід за рік (total comprehensive income for the period)
Розділ 3. Елементи операційних витрат	
Розділ 4. Розрахунок показників прибутковості акцій	

Джерело: складено автором на основі даних [1, 2].

Проаналізувавши дані, зазначені в таблиці 4, можна зробити висновок: між даними формами звітності існує значна подібність, що свідчить про швидку уніфікацію звітності підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Висновки. Внаслідок МСФЗ для клієнта стають не просто звітами в «новій» формі, а стають реальним інструментом підвищення прозорості й ефективності системи управління підприємством взагалі. Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан підприємства. Тому цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Запровадження МСФЗ дасть змогу залучити іноземних інвесторів і розширити експортні можливості України, що, в свою чергу, приведе до зниження безробіття, забезпечить вихід із кризи та майбутнє процвітання економіки і вступу України до Європейського Союзу.

Список використаної літератури:

1. Міжнародний стандарт IAS 1 «Presentation of Financial Statements».

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73.
3. *Макарова Л.Г.* Референт Інформер / *Л.Г. Макарова, М.А. Штефан* // Отчеты о прибылях и убытках по российским и международным стандартам [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://referent.mubint.ru/47/89321?try>.
4. *Умрихин С.А.* Новации в подготовке отчетности по МСФО кредитных организаций / *С.А. Умрихин* // Методический журнал МСФО и МСА в кредитной организации. – 2009. – № 3. – С. 78–84.

МАНДРАЖИ Зарема Рефатовна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту РВНЗ Кримського інженерно-педагогічного університету.

Наукові інтереси:

- звіт про фінансові результати.

РОМАНЮК Дмитро Віталійович – студент РВНЗ Кримського інженерно-педагогічного університету.

Наукові інтереси:

- звіт про фінансові результати.

Стаття надійшла до редакції 11.11.2013