

Магістр 2 року навчання  
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

## **ПОРІВНЯННЯ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

*Анотация. Розглянуто нормативно-правову базу та особливості складання Звіту про фінансові результати за П(С)БО та МСФЗ, досліджено доцільність складання та методик складання Звіту про фінансові результати за МСФЗ українськими підприємствами через трансформацію Звіту про фінансові результати, складеного за П(С)БО.*

*Аннотация. Рассмотрены нормативно-правовая база и особенности составления Отчета о финансовых результатах по П(С)БУ и МСФО, исследованы целесообразность составления и методика составления Отчета о финансовых результатах по МСФО украинскими предприятиями посредством трансформации Отчета о финансовых результатах, составленного по П(С)БУ.*

*Annotation. The article studies the regulatory and legal base and particularities of drafting a Report on financial results by National Accounting Standards and IFRS. The expedience and method of drafting a Report on financial results according to IFRS by Ukrainian enterprises via transformation of a Report on financial results, made by National Accounting Standards are proved.*

*Ключові слова: звіт про фінансові результати, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток.*

Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Це привело до пошуку та реалізації підходів, спрямованих на забезпечення зіставності та зрозумілості фінансової звітності, яка є важливим засобом міжнародної комунікації [1, с. 5].

З даною метою створені Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Згідно з П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати", даний Звіт складається за формою, яка визначена у Додатку до стандарту. Дана форма містить три розділи: фінансові результати, елементи операційних витрат, розрахунок показників прибутковості акцій.

Згідно МСБО 1 "Подання фінансової звітності", суб'єкт господарювання повинен подавати всі статті доходу та витрат, визнані за період:

а) у єдиному звіті про прибутки та збитки або

б) у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

У МСБО 1 форма Звіту про прибутки та збитки не визначена, вказаний перелік мінімальних рядків, які повинен даний Звіт містити.

Оскільки українським підприємствам обов'язково або доцільно складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, але порядок заповнення Звіту про фінансові результати, за яким здійснюється аналіз результатів діяльності підприємства, за П(С)БО та МСБО відрізняється, тема даної статті є актуальною.

Порядок складання Звіту про фінансові результати регламентується П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 (зі змінами та доповненнями).

Порядок складання Звіту про прибутки та збитки регламентується МСБО 1 "Подання фінансової звітності".

Відмінності у складанні фінансової звітності, зокрема й у складанні Звіту про фінансові результати та проблеми трансформації фінансової звітності, складеної за національними стандартами у фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами, досліджували у своїх працях такі вчені: Бутинець Ф. Ф., Г. Верига, Голов С. Ф., Горицька Н. Г., Пархоменко В. М. та ін. Оскільки міжнародні стандарти фінансової звітності не містять чіткого регулювання складання Звіту про фінансові результати, дані дослідження містять відмінності стосовно складання Звіту про фінансові результати за міжнародними стандартами українськими підприємствами.

Метою дослідження є пропозиції щодо методики складання Звіту про фінансові результати за МСФЗ українськими підприємствами.

Завданнями дослідження є аналіз складання Звіту про фінансові результати за П(С)БО, аналіз складання Звіту про фінансові результати за МСБО, розгляд існуючих рекомендацій стосовно заповнення Звіту про фінансові результати за МСБО, запропонування методики складання Звіту про фінансові результати за МСБО українськими підприємствами.

Об'єктом дослідження є Звіт про фінансові результати.

Предметом дослідження є порядок заповнення Звіту про фінансові результати українськими підприємствами за МСФЗ.

Для складання фінансової звітності за міжнародними стандартами підприємствам доцільно трансформувати фінансову звітність, складену за національними стандартами. Трансформацію Звіту про фінансові результати доцільно провести таким чином.

1. До трансформованого Звіту про фінансові результати доцільно включити лише суму чистого доходу. Такий підхід, звичайно, застосовується у світовій практиці. Також, згідно з МСБО 1, Звіт має містити всі статті доходів та витрат, до яких непрямі податки та інші вирахування з доходу не відносяться.

2. Зі складу незавершеного виробництва слід виключити і включити до собівартості продажу наднормативні втрати запасів, оскільки згідно з МСБО 2 "Запаси" наднормативні виробничі витрати запасів мають бути відображені у статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)", а згідно з П(С)БО 16, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і витрати від псування цінностей відображаються в складі загальновиробничих витрат з наступним включенням до витрат на виробництво [1, с. 225].

3. Витрати підприємству доцільно відобразити за методом "функції витрат", оскільки такий підхід передбачає національна практика.

Зі складу адміністративних витрат слід виключити амортизацію гудвілу, та відобразити її у складі вартості гудвілу в балансі [1, с. 226].

4. На думку Голова С. Ф., до складу витрат на збут слід включити витрати на сумнівні та безнадійні борги, які відповідно слід виключити зі складу інших операційних витрат [1, с. 226]. Як зазначено в Енциклопедії бухгалтера і економіста, зміст статті "Витрати на збут" не суперечить МСФЗ [2, с. 104].

Згідно МСБО 1, підприємство у Звіті про прибутки та збитки може наводити витрати за методом "функції витрат", або "собівартості реалізації", згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частин собівартості, чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Тобто класифікація витрат здійснюється самим підприємством і якщо підприємство вважає доцільним, воно може витрати на сумнівні та безнадійні борги включити до складу витрат на збут.

5. На думку Голова С. Ф., трансформація інших операційних доходів і витрат передбачає коригування, що пов'язані з трансформацією статей, які були розглянуті раніше, включення до їх складу інших доходів та інших витрат – крім доходів і витрат, пов'язаних з фінансовими інвестиціями, виділенням з їх складу окремих статей у разі їх суттєвості, зокрема, статтю "Витрати на дослідження та розробки" [1, с. 226].

Згідно з Енциклопедією бухгалтера і економіста, зміст статті "Інші операційні доходи" не суперечить МСФЗ. При трансформації слід перенести суми статті в "Інші доходи" [2, с. 105].

Таким чином, у розглянутих наукових публікаціях наявна така відмінність: чи відображати інші операційні доходи (витрати), чи включити їх значення до складу інших доходів (витрат).

Згідно з МСФЗ 7 "Звіт про рух грошових коштів", виділяються такі види діяльності підприємства: операційна, інвестиційна та фінансова, при цьому операційна діяльність визначена як основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Тобто при проведенні трансформації підприємству доцільно відображати інші операційні доходи та інші операційні витрати.

У разі суттєвості окремих складових інших операційних доходів та інших операційних витрат (наприклад, витрат на дослідження і розробку доходів від операційної оренди), їх доцільно відобразити окремими статтями.

6. На думку Голова С. Ф., у трансформованому Звіті доходи та втрати від участі в капіталі слід відображати окремо як прибуток (збиток) від участі в капіталі: асоційованих підприємств; дочірніх підприємств; спільних підприємств [1, с. 226]. Згідно з Енциклопедією бухгалтера і економіста, зміст статті "Доход (витрати) від участі в капіталі" не суперечить МСФЗ [2, с. 105].

Згідно з МСБО 1, до мінімального переліку рядків Звіту відносять частину прибутку, або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі.

Таким чином, у трансформованому Звіті про фінансові результати, слід у окремому рядку відобразити доход (витрати) від участі в капіталі. Також підприємство може відображати окремо прибуток (збиток) від участі в капіталі: асоційованих підприємств; дочірніх підприємств; спільних підприємств виходячи з суттєвості даних статей.

7. Згідно з мінімальним переліком статей, наведеним у п. 82 МСБО 1, зі складу статей "Інші доходи" та "Інші фінансові витрати" слід виключити та відобразити окремо статтю: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, доходи або витрати від переоцінки фінансових інвестицій; виключити витрати на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами та включити до складу собівартості кваліфікаційних активів.

Зміст статей інших фінансових доходів та витрат відповідає МСФЗ.

8. На думку Голова С. Ф., після виключення зі складу інших доходів та інших витрат доходів і витрат, що пов'язані з фінансовими інвестиціями, решта доходів і витрат переноситься до складу відповідно інших операційних доходів та інших операційних витрат [1, с. 229].

Згідно з Енциклопедією бухгалтера і економіста, зі складу інших доходів та інших витрат необхідно виключити доходи і витрати, що пов'язані з фінансовими інвестиціями до складу фінансових витрат, але включати решту інших доходів та інших витрат до складу інших операційних доходів та витрат не рекомендується [3, с. 105–106].

Як вже було зазначено, при проведенні трансформації підприємству доцільно відображати інші операційні доходи та інші операційні витрати. Тому інші доходи та інші витрати доцільно відобразити у складі інших операційних доходів та витрат.

9. Якщо реалізація майнових комплексів відповідає визначенню припиненої діяльності, тоді прибуток або збиток від такої операції слід відобразити окремою статтею згідно з МСФЗ 5 [1, с. 229]. Також слід відобразити окремою прибуток або збиток від припинених видів діяльності.

10. У трансформованому звіті про фінансові результати в статті "Податки на прибуток" слід показати суму податку на прибуток, що підлягає сплаті, згідно з чинним податковим законодавством, скориговану на суму змін у складі відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, визначених згідно з МСБО 12 [1, с. 229–230]. Відображення податку на прибуток у Звіті про прибутки та збитки, складеним за МСФЗ, відповідає національній практиці.

11. МСФЗ не передбачають окремого відображення надзвичайних (екстраординарних) статей у звіті про фінансові результати, тому їх слід відобразити в складі доходів і витрат звичайної діяльності, а податок з надзвичайного прибутку включити до складу податку на прибуток від звичайної діяльності [1, с. 230].

12. Безпосередньо в трансформованому звіті про фінансові результати доречно навести лише показники "Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" та "Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію", при цьому слід переконатися, що розрахунок цих показників здійснено повністю відповідно до положень МСБО 33 [1, с. 232]. Згідно з МСБО 1, Звіт про прибутки та збитки має містити статті доходів та витрат, наводити кількість акцій підприємства недоцільно.

13. МСБО 1 при класифікації витрат за функцією вимагає розкривати у Звіті склад витрат за елементами. Тому в трансформованому Звіті про фінансові результати необхідно навести такі дані. У Звіті про фінансові результати, складеним за національними стандартами, така інформація наводиться у Розділі II "Елементи операційних витрат", проте лише стосовно операційних витрат та без собівартості реалізованої іноземної валюти.

14. МСБО 1 також вимагає наводити у Звіті показники інших змін у власному капіталі підприємства, окрім отримання підприємством прибутку (збитку) та збільшення (зменшення) капіталу підприємства його власниками. У трансформованому Звіті про фінансові результати необхідно навести всі зазначені зміни у капіталі підприємства, використовуючи дані Звіту про власний капітал (форма № 4).

У результаті проведення зазначеної трансформації буде отриманий Звіт про фінансові результати, складений за міжнародними стандартами. Запропонований алгоритм трансформації є приблизним та потребує деталізації для різних видів підприємств, оскільки підприємства здійснюють свою діяльність у різних галузях народного господарства та мають різний склад доходів і витрат.

*Наук. керівн. Безкоровайна Л. В.*

---

**Література:** 1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. –307 с. 2. Харломова О. Трансформація фінансової отчетності в формат МСФО / О. Харломова // Енциклопедія бухгалтера і економіста. – 2012. – № 42. – С. 5–152. 3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320314/file/IFRS%2001.pdf>. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.