

## УПРАВЛІННЯ ТА РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ПІДВИЩЕННЯ МІЖНАРОДНОЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

УДК 631.162:657

М. П. ВОЙНАРЕНКО, В. Г. ЛОПАТОВСЬКИЙ, О. В. ТАРАШЕВСЬКА  
Хмельницький національний університет

### СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Розглянуто економічну сутність та особливості звіту про фінансові результати в процесі адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів. Досліджено регулятивні аспекти звіту про фінансові результати, що є актуальним питанням внаслідок приведення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Проаналізувавши зміст НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та додатків до нього, було виявлено, що за певного зближення регламентації щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) з вимогами міжнародних стандартів, форма № 2 ще не повністю задовольняє їм. Запропоновано порядок формування показників при складанні звіту про фінансові результати за міжнародними стандартами.*

*Ключові слова:* фінансові результати, сукупний дохід, звітність, трансформація.

M. P. VOYNARENKO, V. G. LOPATOVSKYI, O. V. TARACHEVSKA  
Khmelnitsky National University

### ESSENCE AND VALUE OF REPORT ABOUT FINANCIAL RESULTS IN THE CONDITIONS OF TRANSFORMATION OF FINANCIAL REPORTING

*Aim of the article - to investigate existing format of report on a gross income and to show the features of forming of report at the terms of transformation of the financial reporting to the international standards of the financial reporting. The authors of the article examine economic essence and features of report on financial results in the process of adaptation of the financial reporting to the international standards, investigate the normative aspects of report on financial results that are a pressing question as a result of bringing the national system over of record-keeping to international standards. Analysing maintenance of standard 1 the "General requirements to the financial reporting" and appendixes to him, it was educed that at approaching of regulation in relation to the stowage of Report on financial results (A report is on a gross income) with the requirements of international standards, form № 2 yet not fully satisfies them. In the article the order of forming of indexes is offered at the stowage of report on financial results on international standards. The results of the article can be drawn on by the performers of entrepreneurial activities in the process of transformation of the financial reporting to the requirements of international standards.*

*Keywords:* are financial results, gross income, accounting, transformation.

#### Вступ

Політичні, економіко-правові та соціальні особливості кожної країни впливають на її облікову систему, зумовлюючи відмінності у веденні обліку та складанні звітності суб'єктів господарювання. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень в умовах інтеграції в світовий економічний простір. Це призвело до пошуку підходів, спрямованих на забезпечення зрозумілості фінансової звітності шляхом гармонізації ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Поступовий перехід українських підприємств до ведення обліку згідно з міжнародними стандартами супроводжувався частими змінами законодавства, основною метою яких було, з одного боку, гармонізувати ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ, з іншого – скоротити розбіжності між бухгалтерським та податковим законодавством. З метою подальшої реалізації програми переходу національної системи обліку на міжнародну 7 лютого 2013 року було затверджено нову редакцію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1), яке відмінило дію П(С)БО 1–5. Тому, під час заповнення та перевірки правильності складання фінансової звітності застосовують Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [2] та Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності № 476 [3].

#### Основний розділ

У 2013–2014 роках форми фінансової звітності зазнали суттєвих змін, не виключенням є і форма № 2 «Звіт про фінансові результати», яка отримала другу назву «Звіт про сукупний дохід». Головним результатом процесу доведення звіту про фінансові результати до виду, що не суперечить МСФЗ, стало введення показника «сукупного доходу» та виключення статей надзвичайних доходів і витрат [9, с. 149].

Аналізуючи порівняння вимог МСБО 1, US GAAP, GAAP Естонії та НП(С)БО 1 до формування звіту про фінансові результати, варто зазначити, що нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення цього звіту до складу Звіту про прибуток чи

збиток та інший сукупний дохід. Насамперед це стосується вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід. Не дивлячись на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної звітності запропонували безальтернативний гібрид подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів (один – для відображення фінансових результатів, інший – для формування іншого сукупного доходу) [12, с. 46].

Також в міжнародних стандартах не ставиться твердих вимог до форми Звіту про прибуток чи збиток та сукупний дохід: конкретну форму підприємство розробляє самостійно, не регламентовані назви статей звіту та їх розташування. Деякі статті, які вимагають національні стандарти, відсутні в звіті, регламентованому МСБО 1, і навпаки. При цьому різниця в назвах статей не відіграє принципового значення, оскільки МСБО 1 не містить їх жорсткої регламентації. Не суперечить міжнародним стандартам й великий ступінь деталізації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). НП(С)БО 1 містить низку таких регламентацій щодо складання форми № 2, які не можна назвати такими, що відповідають МСБО 1 та Концептуальній основі МСФЗ. Зокрема, підхід до подання іншого сукупного доходу відповідно до НП(С)БО 1 не дає змогу виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов та статей, які не підлягатимуть такій перекласифікації. Така ж невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою [7, с. 31].

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку формат Звіту не регламентується, що уможлиблює застосування обох методів. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів підприємств, норми МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [4] передбачають обрання такої класифікації, яка найдостовірніше відобразатиме елементи результатів діяльності підприємства. Тобто підприємства мають право обирати один з двох методів класифікації на свій розсуд. Вибір методу залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства. Натомість вітчизняною формою Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для визначення прибутку (збитку) звітного періоду передбачено відображення витрат від операційної діяльності, якщо слідувати термінології МСФЗ, за методом характеру витрат. Відображення витрат за їх характером так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства [7, с. 32].

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для більшості користувачів фінансової звітності, оскільки МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан та результати діяльності організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не лише для іноземних, але й для національних інвесторів. Це неодноразово підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, що дозволяє розрахувати його рентабельність. Це є необхідним для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Також цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Тому перед розробниками облікових стандартів постає завдання у створенні такої моделі звіту, яка б найкращим чином задовольняла зазначені цілі. Важливими питаннями при цьому є: принципи визнання компонентів прибутку, структура звіту та порядок представлення його елементів. Оскільки звіт повинен бути легким для розуміння, а результати від усіх операцій мають бути розкриті, то він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

Проаналізувавши зміст НП(С)БО 1, додатків до нього та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності № 433, слід зазначити, що при певному зближенні регламентацій щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з вимогами МСФЗ форма № 2 ще не повністю задовольняє їм. Зокрема, це стосується питань відображення інших операційних та інших доходів і витрат, класифікації видів діяльності, наведення компонентів іншого сукупного доходу, форматів представлення елементів операційних витрат. Позитивною новацією НП(С)БО 1 є обов'язкове звітування про інший сукупний дохід. Показник сукупного доходу як індикатор змін в активах компанії є дуже інформативним, оскільки лежить в основі прийняття рішень інвесторами та кредиторами.

Фінансовий результат діяльності вітчизняних підприємств щомісячно визначається на однойменному рахунку 79. Порядок формування фінансового результату на підприємстві зображено на рисунку 1.

З кожним роком все більше підприємств складають фінансову звітність за МСФЗ. Використання МСФЗ супроводжується деякими труднощами, оскільки вони передбачають використання професійного судження для визнання, оцінки і розкриття інформації у фінансовій звітності. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [1] для суб'єктів господарювання передбачена можливість самостійно встановлювати доцільність застосування міжнародних стандартів для складання

фінансової звітності. Крім того, необхідність складання звітності за МСФЗ може бути обумовлена інвестором для суб'єктів господарювання з іноземними інвестиціями. У цих випадках без процедури трансформації фінансової звітності не обійтися.

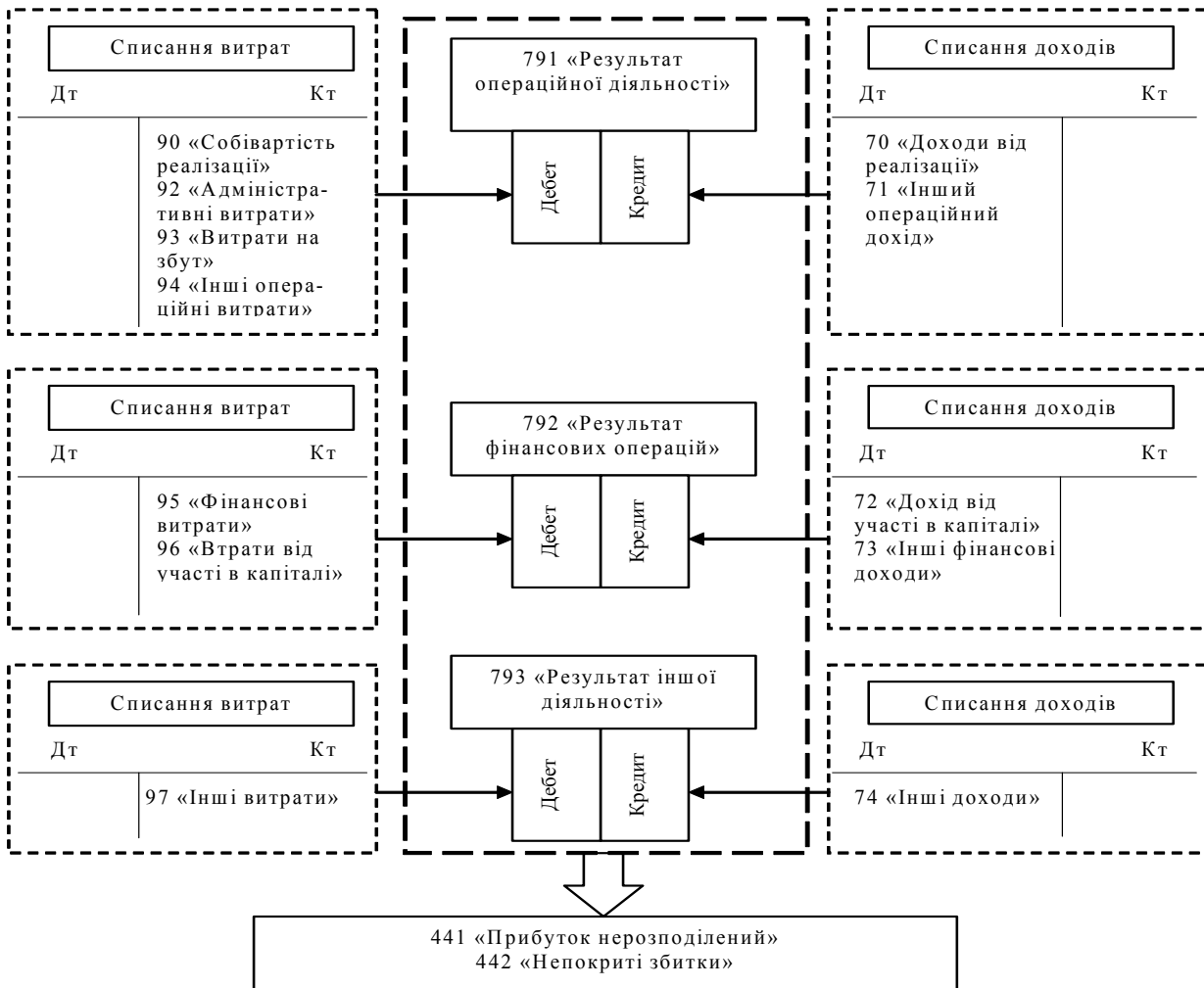


Рис. 1. Формування кінцевого фінансового результату із використанням кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку

Формування показників і розділу Звіту про сукупний дохід зображено на рисунку 2.

Трансформація – це процес перетворення фінансової звітності, складеної за національними стандартами, у фінансову звітність, яка б відповідала вимогам МСФЗ. Процедура трансформації полягає в тому, щоб виявити відмінності в обліку та звітності відповідно до П(С)БО та МСФЗ та врегулювати виявлені невідповідності через систему бухгалтерського обліку для отримання фінансової звітності за МСФЗ. Для правильного здійснення трансформації бухгалтеру слід вирішити ряд питань, які у подальшому впливають на її результати [8, с. 63].

На сьогодні основні розбіжності між МСФЗ та П(С)БО полягають у визнанні, оцінці та розкритті інформації, щодо активів, зобов'язань, доходів і витрат, які потрібно враховувати під час трансформації фінансових звітів. Трансформація фінансової звітності здійснюється з урахуванням вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» та передбачає коригування статей звітності, складеної за національними стандартами, з метою доведення вартісної оцінки активів, капіталу та зобов'язань до вартості, за якою вони повинні бути відображені згідно з вимогами міжнародних стандартів.

У частині трансформаційних процедур при переході на МСФЗ бухгалтеру необхідно [8, с. 63]:

1) підготувати оборотно-сальдову відомість за синтетичними і аналітичними рахунками, а також аналітичні відомості до кожної статті фінансової звітності для встановлення правильності перенесення залишків у відповідні статті звітності;

2) скласти фінансову або консолідовану фінансову звітність, яка б повністю відповідала нормам національних стандартів, станом на дату переходу на застосування МСФЗ, оскільки чітка відповідність фінансової звітності вимогам П(С)БО полегшить процес трансформації та дозволить уникнути помилок. У разі порушення норм національних стандартів та виявлення відхилень у звітності необхідно здійснити коригування, пов'язані з виправленням помилок у фінансової звітності, у тому числі і за попередні звітні періоди.

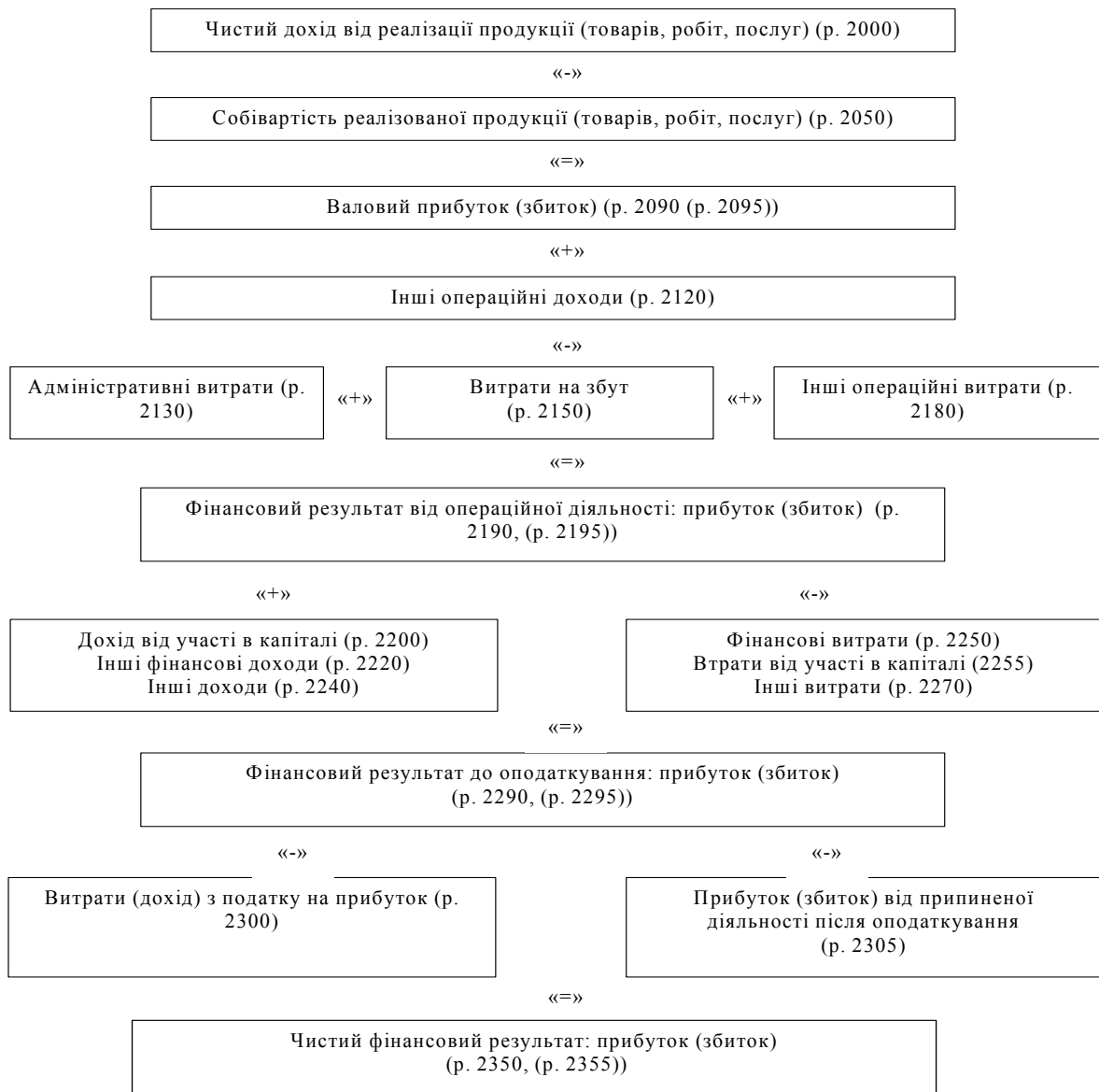


Рис. 2. Схема визначення чистого фінансового результату у першому розділі Звіту про сукупний дохід (за НП(С)БО 1)

3) розробити облікову політику підприємства відповідно до МСФЗ станом на дату переходу, проаналізувати її на предмет відповідності вимогам міжнародних стандартів.

4) провести детальний аналіз активів, капіталу та зобов'язань на предмет відповідності застосовуваних підходів до їх оцінки та визнання відповідності вимогам міжнародних стандартів;

5) підготувати аналітичну інформацію за рахунками бухгалтерського обліку в розрізі окремих об'єктів – активів, капіталу та зобов'язань, інформація про які підлягає трансформації в зв'язку з невідповідністю вимог національних стандартів вимогам міжнародних, щодо їх визнання та оцінки;

6) перегрупувати статті звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у статті звітності, розкриття яких передбачене МСФЗ. Оскільки на сьогодні в Україні затверджено єдиний формат фінансової звітності як для суб'єктів, що складають звітність за національними стандартами, так і для суб'єктів, що складають звітність за МСФЗ, зауважимо, що цей етап буде доцільним, якщо формат звітності за МСФЗ буде відрізнятися від формату, встановленого НП(С)БО 1. Така ситуація може виникнути у підприємства з іноземними інвестиціями, коли іноземний інвестор самостійно визначає формат фінансової звітності, яку слід подати за міжнародними стандартами, або вимагає її подання виходячи з мінімального переліку статей, визначених МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

7) скласти коригуючі записи у зв'язку з виявленими в процесі трансформації відмінностями між вимогами національних та міжнародних стандартів. Залежно від специфіки діяльності такі записи можуть бути пов'язані з необхідністю:

а) припинення визнання окремих об'єктів бухгалтерського обліку, які не визнаються такими об'єктами відповідно до МСФЗ або не відповідають критеріям визнання за МСФЗ;

б) визнання нових об'єктів бухгалтерського обліку, які відповідають критеріям визнання, встановлених МСФЗ;

в) перекласифікації статей звітності – перенесення сум з однієї статті звітності до іншої через те, що окремі статті звітності, які визнаються за національними стандартами, інакше класифікуються за МСФЗ;

г) застосування до оцінки вимог, передбачених МСФЗ (міжнародні стандарти на відміну від національних вимагають відображати кредиторську заборгованість у фінансовій звітності за теперішньою вартістю, що обумовлює необхідність приведення вартості, за якою обліковується така заборгованість у балансі, складеному за національними стандартами, до теперішньої вартості такої заборгованості.

Описані вище коригуючі записи підлягають відображенню у відповідному реєстрі трансформаційних коригувань шляхом складання бухгалтерських проведення трьох видів [8, с. 65]:

1) рекласифікаційні проведення, за допомогою яких вводяться нові об'єкти бухгалтерського обліку чи статті фінансової звітності або виключаються об'єкти (статті), які не відповідають вимогам МСФЗ;

2) перекласифікаційні проведення, за допомогою яких одні статті фінансової звітності перекласифікуються в інші або частково переносяться до складу інших статей;

3) оціночні проведення, пов'язані з коригуванням вартості елементів звітності, за допомогою яких оцінка об'єкта бухгалтерського обліку доводиться до вартості, яка визначена МСФЗ.

Оскільки у фінансових звітах слід наводити зіставну інформацію принаймні за один попередній період, за який надається така зіставна інформація, необхідно відповідно перерахувати інформацію на початок року.

Трансформація включає аналіз балансу і звіту про фінансові результати, які відповідають вимогам національних стандартів, та внесення до них необхідних коригувань для забезпечення подання інформації у повній відповідності до МСФЗ. Формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за МСФЗ наведено на рисунку 3.

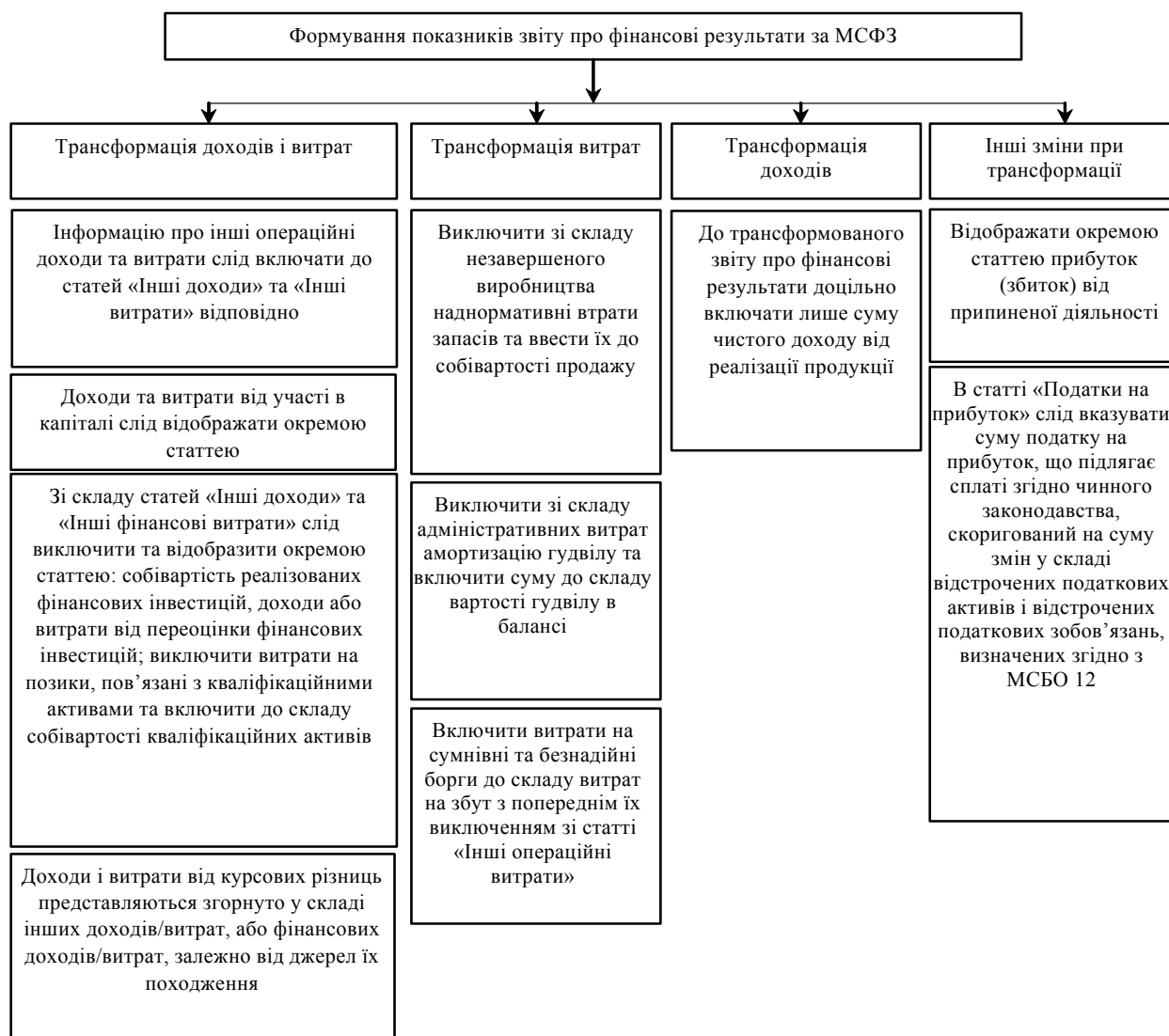


Рис. 3. Напрями формування показників при складанні звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за МСФЗ

В результаті застосування вищенаведеного алгоритму трансформації звіту про фінансові результати, буде отримано звіт про фінансові результати, складений за міжнародними стандартами.

**Висновки.** Отже, звіт про фінансові результати містить інформацію про діяльність підприємства за певний період, зокрема, про його рентабельність, що необхідно для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності. Крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Тому перед науковцями і розробниками облікових стандартів постає завдання у створенні такої моделі звіту, яка б найкращим чином задовольняла зазначеним цілям. З одного боку, звіт має бути легким для розуміння, а з іншого – результати від усіх операцій мають бути розкриті, адже він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівняну інформацію.

### Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 1702-VII) : [прийнятий Верховною Радою України 24.10.2014]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності від 28 березня 2013 року № 433 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382859](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859).
3. Методичні рекомендації з перевіри порівнянності показників фінансової звітності від 11 квітня 2013 року № 476 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF13022.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13022.html).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
5. Буравцова К.І. Трансформація української звітності відповідно до міжнародних стандартів / К.І. Буравцова // Управління розвитком. – 2013. – № 5 (145). – С. 162–164.
6. Валієва Е.А. Порівняльна характеристика обліку фінансового результату підприємства: НП(С)БО та МСБО / Е.А. Валієва // Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України». – 2013. – С. 82–84.
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. Панченкова Ю.В. Економічна сутність доходів основної діяльності промислового підприємства / Ю.В. Панченкова, О.Г. Зеленська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21(10). – С. 239–248.
9. Прокопенко Д.А. Порівняння звіту про фінансові результати за П(С)БО та НП(С)БО 1 / Д.А. Прокопенко // Управління розвитком. – 2014. – № 15 (178). – С. 149–150.
10. Рогозний С. Звіт про результати діяльності за МСФЗ / С. Рогозний // Головбух. – 2014. – № 3. – С. 1–8.
11. Семаков О.О. Порівняння складання звіту про фінансові результати за національними та міжнародними стандартами / О.О. Семаков // Управління розвитком. – 2013. – № 11. – С. 136–139.
12. Харламова О. МСФЗ-звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 33 (2013). – С. 42–47.

### References

1. Pro buxgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: zakon (№1702-VII) : [pry'jnyatyj Verxovnoyu Radoyu Ukrainy] 24.10.2014 / Oficijnyj sajт Verxovnoyi Rady Ukrainy. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
2. Metody'chni rekomendaciyi shhodo zapovnennya form finansovoyi zvitnosti vid 28 bereznya 2013 roku № 433 (zi zminamy' i dopovnennyamy'). URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382859](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859).
3. Metody'chni rekomendaciyi z pereviry' porivnyannosti pokazny'kiv finansovoyi zvitnosti vid 11 kvitnya 2013 roku № 476 (zi zminamy' i dopovnennyamy'). URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF13022.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13022.html).
4. Mizhnarodnyj standart buxgalters'kogo obliku 1 «Podannya finansovoyi zvitnosti» vid 1 sichnya 2012 roku. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
5. Buravcova K.I. Transformaciya ukrajin's'koyi zvitnosti vidpovidno do mizhnarodny'x standartiv / K.I. Buravcova // Upravlinnya rozvy'tkom. – 2013. – № 5 (145). – P. 162-164.
6. Valiyeva E.A. Porivnyal'na karakterysty'ka obliku finansovogo rezul'tatu pidpry'emstva: NP(S)BO ta MSBO / E.A. Valiyeva // Vseukrajin's'ka naukovo-prakty'chna internet-konferenciya «Oblikovo-anality'chne zabezpechennya innovacijnoyi transformaciyi ekonomiky' Ukrainy». – 2013. – P. 82-84.
7. Ozeran A. Zvit pro finansovi rezul'taty' (Zvit pro sukupnyj doxid): py'tannya formuvannya ta spivvidnoshennya z MSFZ / A. Ozeran // Buxgalters'kyj oblik i audyt. – 2013. – № 6. – P. 25-34.
8. Panchenkova Yu.V. Ekonomichna sutnist' dohodiv osnovnoyi diyal'nosti promy'slovogo pidpry'emstva / Yu.V. Panchenkova, O.G. Zelens'ka // Naukovy'j visny'k NLTU Ukrainy. – 2011. – № 21(10). – P. 239-248.
9. Prokopenko D.A. Porivnyannya zvitnu pro finansovi rezul'taty' za P(S)BO ta NP(S)BO 1 / D.A. Prokopenko // Upravlinnya rozvy'tkom. – 2014. – № 15 (178). – P. 149-150.
10. Rogoznyj P. Zvit pro rezul'taty' diyal'nosti za MSFZ / P. Rogoznyj // Golovbux. – 2014. – № 3. – P. 1-8.
11. Syemakov O.O. Porivnyannya skladannya zvitnu pro finansovi rezul'taty' za nacional'ny'my' ta mizhnarodny'my' standartamy' / O.O. Syemakov // Upravlinnya rozvy'tkom. – 2013. – №11. – P. 136-139.
12. Xarlamova O. MSFZ-zvitnist': novacyi v rozkry'tti informaciyi / O. Xarlamova // Vse pro buxgalters'kyj oblik. – 2013. – № 33 (2013). – P. 42-47.

Надійшла 13.08.2015; рецензент: д. е. н. Нижник В. М.