

УДК 657.37

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД):

ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ТА СПІВВІДНОШЕННЯ З МСФЗ

АЛЛА ОЗЕРАН,

канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «Київського національного
економічного університету
імені Вадима Гетьмана»

У статті розглянуто вимоги до розкриття інформації про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання в українських і міжнародних стандартах фінансової звітності. Здійснено аналіз нової форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Підхід України до розкриття інформації про доходи і витрати, прибутки і збитки у цьому звіті порівнюється з регламентаціями МСФЗ. Акцентовано увагу на подібностях і відмінностях, перевагах і недоліках цих підходів.

Ключові слова: Звіт про фінансові результати, Звіт про сукупний дохід, збиток, прибуток, міжнародні стандарти фінансової звітності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Згідно з новими вимогами до формування фінансової звітності, викладеними у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – *НП(С)БО 1*), затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [1], форми фінансової звітності підприємств зазнали певних змін. Значною мірою це зумовлено продовженням реформування системи бухгалтерського обліку України відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Мета статті – аналіз новації НП(С)БО 1 щодо розкриття інформації про фінансові результати підприємств України в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Затверджений Мінфіном України НП(С)БО 1 не змінює назву і статус форм фінансової звітності, яка інформує про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства. Вона як і раніше має назву «Звіт про фінансові результати» (проте в дужках додатково наведено назву «Звіт про сукупний дохід») і є обов'язковою у складі фінансової звітності. Однак у структуру і зміст цієї форми **внесені зміни**.

По-перше, для юридичних осіб, які складають консолідовану фінансову звітність, Мінфін України передбачив окрему форму – Консолідований звіт про

фінансові результати (Звіт про сукупний дохід – форма № 2-к).

По-друге, як індивідуальний, так і консолідований звіт про фінансові результати містить не три, як раніше, а чотири розділи. Відтепер підприємства зобов'язані розкривати інформацію про сукупний дохід в розд. II Звіту. У цьому розділі наведено доволі детальну інформацію про інший сукупний дохід та розраховано сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді. Відзначимо, що показники цього розділу характеризують ті зміни в капіталі, що не пов'язані з визнанням доходів і витрат підприємства, а відображуються у складі додаткового капіталу, зокрема, результат переоцінки основних засобів і нематеріальних активів.

У Консолідованому звіті про фінансові результати наведено окремо чистий прибуток, що належить власникам материнської компанії, та чистий прибуток, що належить неконтрольованій частці. Аналогічно відображено підсумковий рядок – сукупний дохід.

По-третє, зі структури Звіту про фінансові результати виключено поділ статей доходів і витрат підприємства на доходи і витрати в результаті звичайної діяльності та надзвичайні доходи і витрати. Разом з тим, такі нововведення наразі суперечать вимогам П(С)БО 15 «Доходи» і 16 «Витрати», які поки що містять такі поняття як «надзвичайні доходи» і «надзвичайні витрати». Щодо останніх, то у П(С)БО 16 наведено порядок відображення надзвичайних витрат у фінансовій звітності і розрахунок відповідної суми.

Доходи і витрати, представлені у новій формі «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», розташовані у тому самому порядку, який мав місце у формі, регламентованій попереднім П(С)БО 3 [2]. Проте у новому звіті дохід від основної діяльності відображено у нетто-величині (раніше у статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів робіт, послуг) відображувався загальний дохід (виручка) без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків).

Як і раніше, витрати у новій формі наведено у розрізі їх функцій у розд. I «Фінансові результати» та елементів (характеру) у розд. III «Елементи операційних витрат». Розрахунок показників прибутковості акцій тепер здійснюється у розд. IV, але склад і зміст показників, які потребуватимуть розкриття, не змінилися.

Дослідження динаміки зміни вимог до вітчизняних форм фінансової звітності впродовж останніх років демонструє тенденцію адаптації їх до регламентації МСФЗ. Тому, характеризуючи регламентації щодо складання форми «Звіт про фінансові результати», слід проаналізувати їх на відповідність вимогам МСФЗ.

У міжнародній практиці Звіт про фінансові результати відомий під кількома назвами. У багатьох країнах його називають Звітом про прибутки та збитки (*Profit & Loss Statement (P&L)*), що співзвучно МСФЗ, або Звітом про прибуток (*Income Statement, Statement of earnings, or Statement of operations* – назви, що використовують переважно американські компанії). Суттєва відмінність між американським та МСФЗ підходами полягає у використанні терміну «прибуток». Річ у тім, що в англійській мові значно більше, ніж в українській, «слів, що означають різні види доходів, прибутку і витрат» [3, с. 135]. Так, у перекладі з англійської мови на українську слова *income, profit* і *earnings* означають одне й те саме – дохід, прибуток, заробіток, проте кожне з них має своє економічне значення.

Крім того, американський варіант англійської оперує термінами, які не завжди відповідають словам, що використовують у британському варіанті англійської мови. Тому прибуток як результат діяльності підприємства за звітний період з позицій МСФЗ та ГААП США трактують по-різному:

МСФО (IFRS)	ГААП США (US GAAP)
Income (дохід)	Revenues (дохід)
– Expenses (витрати)	– Expenses (витрати)
Profit (прибуток)	Income (прибуток)
<p>Визначення прибутку згідно з МСФЗ та ГААП США</p> <p>Сформовано автором на основі [4].</p>	

Отже, з точки зору МСФЗ *income ≠ profit*. Це слід брати до уваги, здійснюючи переклад МСФЗ і досліджуючи відповідність національних П(С)БО міжнародним стандартам.

У міжнародних стандартах вимоги до форм фінансової звітності викладені в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Довгий час Звіт про прибутки і збитки ґрунтувався на підході «доходи – витрати», в основу якого покладена модель В. Леонтьєва «витрати–випуск»: суб'єкт господарювання повинен визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше (МСБО 1, §88) [5].

Згідно із змінами в МСБО 1 від 6 вересня 2007 р. з 1 січня 2009 р. суб'єкти господарювання, крім звіту про прибутки і збитки, повинні в обов'язковому порядку наводити інформацію про інший сукупний дохід (*Other comprehensive income*). Отже, сучасний Звіт про прибутки чи збитки та інший сукупний дохід (*Statement of profit or loss and other comprehensive income for the period*) побудований на основі концепції бухгалтерського прибутку, за якою під бухгалтерським прибутком слід розуміти «фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду» [6, с. 162]. Проаналізуємо зміст цього звіту.

Відповідно до §7 МСБО 1 під **загальним сукупним доходом** розуміють зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно із своїми повноваженнями [5]. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутків і збитків» та іншого сукупного доходу. **Інший сукупний дохід** містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не підлягають визнанню у прибутках чи збитках, як це вимагають або допускають інші МСФЗ.

Конкретизуючи склад іншого сукупного доходу, в МСБО 1 зазначено, що його компонентами є:

- 1) зміни перевищення від переоцінки, що визнаються згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- 2) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до параграфа 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- 3) прибутки та збитки, що виникають внаслідок перерахунку фінансової звітності закордонної діяльності (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);
- 4) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до § 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- 5) ефективна частка прибутків та збитків за ін-

струментами хеджування при хеджуванні грошових потоків (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

б) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (див. § 5.7.7 МСФЗ 9).

Аналізуючи представлені в МСФЗ (IAS) 1 визначення, слід відмітити їх суперечливість і деяку непослідовність. Так, у розділі «Основоположні припущення» Концептуальної основи МСФЗ поняття «*дохід*» визначається як приріст економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшенні капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників [7, §4.25a]. Поняття «*витрати*» трактується як зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді відтоку чи виснаження активів або виникнення зобов'язань, що спричиняють зменшення капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [7, §4.25b]. Отже, під доходом у главі «Основоположні припущення» розуміють позитивне прирощення капіталу. Разом з тим, відповідно до §7 МСФЗ (IAS) 1 під загальним сукупним доходом розуміють будь-яку, а не тільки позитивну зміну власного капіталу, а під іншим сукупним доходом – статті не тільки доходів, а й витрат, що не підлягають визнанню в прибутку чи збитку. Дійсно, за звітний період може бути відображено зменшення капіталу (наприклад, за рахунок переоцінки необоротних активів у меншу сторону, що компенсується попередньою дооцінкою), а також збиток за рахунок господарських операцій від операційної та іншої видів діяльності підприємства. Навряд таке підсумкове зменшення капіталу можна назвати загальним сукупним доходом, а зменшення капіталу за рахунок уцінки необоротних активів – іншим сукупним доходом. Проте термінологія, яку застосовано в МСБО 1, вимагає саме такої кваліфікації вказаної зміни у капіталі [8, с. 238].

Неврегульованим у системі міжнародних стандартів є визначення поняття «*прибуток чи збиток*» (*profit or loss*). Це поняття розкрито в МСБО 1 через поняття іншого сукупного доходу: *прибуток чи збиток* (або *чистий прибуток – net income*¹) являє собою загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу [5, §7].

¹ §8 МСБО 1 звертає увагу на те, що суб'єкт господарювання може використовувати інші терміни для опису підсумкових результатів для досягнення зрозумілості.

Проте із визначення іншого сукупного доходу, що було вже наведено, видно, що він пояснюється через поняття прибутку і збитку. Отже, під прибутком чи збитком розуміють те, що не включають в інший сукупний дохід, а під іншим сукупним доходом – те, що не включають у прибуток і збиток. Навряд такі визначення можна назвати вичерпними.

Щодо використання аналогічної термінології в Україні, зазначимо таке:

1. НП(С)БО 1, як зрештою, і попередні П(С)БО 1 [9] і П(С)БО 3 [2] не дає визначення поняття «фінансові результати», хоча воно міститься у назві форми однойменної звітності. Припускається, що фінансовий результат як усталений вираз означає кінцевий результат діяльності підприємства, який може бути або позитивною (прибуток), або негативною (збиток) величиною. Така нормативна неврегульованість дає можливість окремим авторам дійти абсолютно абсурдного висновку про те, що «фінансовий результат – це тільки результат від фінансової діяльності» [10, с. 62].

2. Визначення прибутку/збитку у НП(С)БО 1 ґрунтується на понятті доходів і витрат. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток, відповідно, – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [1, п. 3].

3. Інший сукупний дохід тлумачиться у НП(С)БО 1 через неврегульований показник фінансових результатів: інший сукупний дохід – це «доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства» [1, п. 3], хоча за змістом його визначення відповідає визначенню, наведеному МСФЗ.

Не зважаючи на вказану суперечливість понять, що застосовують МСФЗ, підприємства зобов'язані розкривати у фінансовій звітності не тільки доходи і витрати, отримані від операційної та інших видів діяльності, а й зміни, що не пов'язані з операціями із власниками, а враховані безпосередньо у власному капіталі.

Слід зазначити, що в бухгалтерську практику США звітування про сукупний дохід було введено ще у 1997 р. Положенням про стандарти бухгалтерського обліку № 130 (SFAC 130) [11], яке давало змогу представляти сукупний дохід через звіт про зміни у власному капіталі. Проте існували думки, що у такому вигляді сукупний дохід не може використовуватися для суджень про ефективність.

У червні 2011 р. з метою вдосконалення наведеної інформації у звіті та сприяння зближення загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (US GAAP) та МСФЗ Рада зі стандартів бухгалтерського

обліку США (FASB) і Рада з МСФЗ (IASB) внесли поправки у SFAC 130 та МСБО 1. Відповідно до них FASB скасувала можливість (а Рада з МСФЗ заборонила) наводити компоненти іншого сукупного доходу в складі звіту про зміни в капіталі [12; 13, IN6]. Водночас, Рада з МСФЗ запропонувала розширений перелік показників, що включаються до іншого сукупного доходу, з тим, щоб допомогти користувачам оцінити значущість окремих статей доходів і витрат у складі іншого сукупного доходу, а також оцінити їх наслідки на загальний прибуток чи збиток компанії.

У результаті співпраці Ради домовились про два допустимі способи відображення таких доходів і витрат:

1) в одному суцільному звіті (звіті про сукупний дохід), як пропонували Ради з метою збільшення значення сукупного доходу;

2) або у двох послідовних звітах: в окремому звіті, що відображає компоненти прибутку чи збитку, та другому звіті (звіті про інший сукупний дохід). У разі представлення двох звітів, перший повинен містити інформацію про чистий прибуток та його компоненти, а другий – загальну суму іншого сукупного доходу, компоненти іншого сукупного доходу та загальний сукупний дохід.

Альтернативний спосіб представлення сукупного доходу був залишений після обговорення поправок і змін, що пропонувалися. Деякі респонденти вважали, що відображення чистого доходу як проміжного результату у звіті буде недоречно зменшувати його роль та призведе до плутанини на ринку капіталу. Інші респонденти вказували на те, що елементи, які

мають бути наведені у складі іншого сукупного доходу, по суті не належать до основної діяльності підприємства, є довгостроковими за природою, і зазвичай, знаходяться поза контролем управління. Вони стверджували, що відображуючи сукупний дохід у безпосередній близькості до чистого прибутку та показника прибутку на акцію, користувачам може бути незрозуміло, на основі якого показника розраховувати прибуток на акцію – чистого прибутку чи сукупного доходу. Втім, більшість респондентів погоджувалися з пропозицією Рад про подання єдиного звіту про сукупний дохід, відзначаючи важливість іншого сукупного доходу для аналізу діяльності суб'єкта господарювання.

Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю. Отже, класифікація Ради з МСФЗ ґрунтується на розмежуванні прибутку на основі історичної вартості та прибутку на основі справедливої вартості.

Для аналізу ступеня зближення вимог НП(С)БО 1 щодо формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з регламентаціями МСБО 1 щодо Звіту про прибуток чи збитки та інший сукупний дохід у табл. 1 наведемо порівняння перерахованих вище вимог МСБО 1 та НП(С)БО 1 до формування звіту про фінансові результати. Також в табл. 1 подано вимоги US GAAP, Мінфіну РФ та GAAP Естонії до формуванні цього звіту.

Таблиця 1

**СПІВВІДНОШЕННЯ ВИМОГ СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ТА ЗВІТУ ПРО ПРИБУТОК ЧИ ЗБИТОК ТА ІНШИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД
ЗГІДНО З НП(С)БО 1, МСБО 1 І СТАНДАРТАМИ США, ЕСТОНІЇ, РОСІЇ
(підхід складання двох послідовних звітів)**

МСБО 1*	SFAC 220 [12]	EGAAP [4]	Наказ Мінфіну РФ № 66н [14]	НП(С)БО 1 [1]
<i>Частина I. Звіт про фінансові результати (Звіт про прибуток чи збиток)</i>				
Дохід (виручка) від продажу	Доходи (виручка)	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Виручка	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Собівартість продажу	Витрати – з них: Амортизація вартості попередніх послуг, перекласифікована з іншого сукупного доходу	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість продаж	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Валовий прибуток		Валовий прибуток (збиток)	Валовий прибуток (збиток)	Валовий прибуток (збиток)
Інвестиційний дохід				

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Продовження табл. 1

МСБО 1*	SFAC 220 [12]	EGAAP [4]	Наказ Мініну РФ № 66н [14]	НП(С)БО 1 [1]
Інші прибутки і збитки	Інші вигоди та збитки	Інший операційний дохід (витрати)		Інші операційні доходи
	Прибуток від продажу цінних паперів			
	Вигоди, перенесені з іншого сукупного доходу			
Адміністративні витрати		Адміністративні витрати	Управлінські витрати	Адміністративні витрати
Витрати на маркетинг і збут		Витрати на збут	Комерційні витрати	Витрати на збут
Інші витрати		Інші витрати		Інші операційні витрати
		Операційний прибуток	Прибуток (збиток) від продажу	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)
Частка в прибутку залежних підприємств		Фінансові доходи і витрати від дочірніх компаній	Доходи від участі в інших організаціях	Дохід від участі в капіталі
Прибуток від продажу частки в асоційовані компанії, що вибули				
		Фінансові доходи і витрати від асоційованих компаній		
		Фінансові доходи і витрати від інших довгострокових фінансових вкладень	Відсотки до отримання	Інші фінансові доходи
			Інші доходи	Інші доходи
Фінансові витрати		Витрати на відсотки	Відсотки до сплати	Фінансові витрати
				Втрати від участі в капіталі
		Прибутки (збитки) від курсових різниць		
Інше (описати)		Інші фінансові доходи і витрати	Інші витрати	Інші витрати
		Разом фінансових доходів і витрат		
Прибуток (збиток) до оподаткування	Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	Прибуток (збиток) до оподаткування		Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)
Витрати з податку на прибуток	Витрати з податку на прибуток	Податок на прибуток підприємства	Поточний податок на прибуток, у тому числі постійні податкові зобов'язання (активи)	Витрати (дохід) з податку на прибуток
			Зміна відстрочених податкових зобов'язань	
			Зміна відстрочених податкових активів	
Одна сума, що включає прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування				Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування
	Прибуток до незвичайних статей			–
	Незвичайні статті за вирахуванням податку на прибуток			–
			Інше	

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Продовження табл. 1

МСБО 1*	SFAC 220 [12]	ЕГААР [4]	Наказ Мініну РФ № 66н [14]	НП(С)БО 1 [1]
	Чистий прибуток	Чистий прибуток (збиток) звітного року	Чистий прибуток (збиток)	Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)
	Мінус: чистий прибуток, що належить неконтрольованій частці	У тому числі частка чистого прибутку, що належить власникам материнської компанії		
	Чистий прибуток, що належить суб'єкту, що звітує	Частка чистого прибутку, що належить міноритарним учасникам		
	Прибуток на акцію: базисний і розбавлений			
Частина II. Звіт про інший сукупний дохід				
Прибуток (збиток) звітного періоду	Чистий прибуток	Прибуток (збиток) звітного періоду		
Інший сукупний дохід	Інший сукупний прибуток за мінусом податку на прибуток	Інший сукупний прибуток	Довідково	
Прибуток від дооцінки необоротних активів			Результат від переоцінки необоротних активів, що не включено в чистий прибуток (збиток) періоду	Дооцінка (уцінка) необоротних активів
Чистий прибуток від фінансових активів, призначених для перепродажу	Нереалізовані прибутки за цінними паперами	Переоцінка фінансових активів		Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів
Чистий прибуток за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків	Мінус: коригування з перекласифікації прибутків, що включені до чистого прибутку			
Курсові різниці, що виникають внаслідок перерахунку фінансової звітності закордонної діяльності	Коригування, пов'язані з перерахунком курсових різниць	Курсові різниці, що виникають при перерахунку у валюту звітності		Накопичені курсові різниці
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств				Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств
Інші сукупні прибутки (збиток) звітного періоду після оподаткування		Інші сукупні прибутки або збитки	Результат від інших операцій, що не включено до чистого прибутку (збитку) періоду	Інший сукупний дохід
Актuarні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами	Пенсійні програми з визначеною оплатою: <ul style="list-style-type: none"> • вартість попередніх послуг, що виникає протягом періоду • чисті збитки, що виникають протягом періоду • мінус: амортизація вартості минулих послуг, що включено до чистих витрат за пенсійними програмами 			
				Інший сукупний дохід до оподаткування
				Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом
Інший сукупний прибуток (збиток) звітного періоду	Інший сукупний прибуток	Інший сукупний прибуток (збиток) звітного періоду		Інший сукупний дохід після оподаткування

МСБО 1*	SFAC 220 [12]	EGAAP [4]	Наказ Мініну РФ № 66н [14]	НП(С)БО 1 [1]
Сукупний дохід звітного періоду	Сукупний прибуток	Сукупний прибуток (збиток) звітного періоду	Довідково: сукупний фінансовий результат періоду	Сукупний дохід
Чистий прибуток (збиток), що належить: • власникам материнської компанії				Чистий прибуток (збиток), що належить: • власникам материнської компанії
• власникам неконтрольованої частки				• неконтрольованій частці
Сукупний дохід, що належить: • власникам материнської компанії	Мінус: сукупний прибуток, що належить неконтрольованій частці	Частка власників материнської компанії у сукупному прибутку (збитку)		Сукупний дохід, що належить: • власникам материнської компанії
• власникам неконтрольованої частки	Сукупний прибуток, що належить суб'єкту, який звітує	Частка міноритарних власників у сукупному прибутку (збитку)		• власникам неконтрольованої частки

* На основі формату Консолідованого звіту про сукупний дохід, рекомендований міжнародною аудиторською компанією Deloitte.

Як видно з табл. 1, нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення складу цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1. Насамперед це стосується, як зазначалося раніше, вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід. Разом з тим, не дивлячись на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної МСФЗ-звітності запропонували «безальтернативний гібрид подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів» [15, с. 46]. Проте жорстку регламентацію представлення інформації таким чином ми не вважаємо суттєвим відхиленням.

МСБО 1 не ставить й 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. Разом з тим, у § 82 МСБО 1 визначено перелік статей, які мають бути наведені в розділі «Звіт про прибутки чи збитки»². Заради справедливості відмітимо, що співвідношення інших статей Звіту про прибуток та збиток та інший сукупний дохід та нової форми № 2 принципово не змінилися порівняно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», яким регламентувалась попередня форма. Деякі статті, які вимагають національні стандарти, відсутні в звіті, що регламентований МСБО 1, і навпаки. При

² Звернемо увагу, що МСБО 1 «Подання фінансових звітів», розміщений на веб-сайті Міністерства фінансів України, не відображує останніх поправок, що були внесені Радою з МСФЗ в 2011 р.

цьому різниця в назвах статей не відіграє, на нашу думку, принципового значення, оскільки МСБО не містить їх жорсткої регламентації. Не суперечить МСБО 1 й великий ступінь деталізації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Водночас, НП(С)БО 1 містить низку таких регламентацій щодо складання форми № 2, які не можна назвати такими, що відповідають МСФЗ, зокрема МСБО 1 та Концептуальній основі МСФЗ.

Підхід до подання іншого сукупного доходу згідно з НП(С)БО 1 не дає змоги 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. Аналогічна невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою.

Порівнюючи регламентації МСБО 1 відносно методу розкриття витрат з вимогами НП(С)БО 1, слід підкреслити, що МСБО 1 надають можливість вибору між двома методами: за характером витрат або функціонального призначення.

При застосуванні *методу за характером витрат* у Звіті про прибуток чи збиток витрати об'єднують відповідно до їх економічної сутті, наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, витрати на оплату праці тощо.

За *методом функціонального призначення* витрат або «собівартості продаж» витрати класифікують у відповідності до їх функції.

Групування витрат за підкласами згідно з МСФЗ визначає форму Звіту про прибуток або збиток. Відмітимо, що МСБО 1 вимагає обирати такий метод класифікації витрат, який найточніше відображує складові фінансових результатів підприємства.

Отже, підприємства мають право обирати один з двох методів класифікації на свій розсуд. Вибір методу класифікації статей витрат залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства. При цьому інформацію, що розкривається при використанні характеру витрат, МСБО 1 вважає суттєвою для користувачів та рекомендує її як додаткову з обов'язковим наведенням витрат на амортизацію та оплату праці за умов використання методу призначення витрат.

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 призначення витрат. Відображення витрат за їх економічною суттю (характером) так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розд. III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітити галузеві особливості підприємства.

Не відповідають Концептуальній основі МСФЗ та МСБО 1 й вимоги щодо розкриття інформації про інші операційні та інші доходи і витрати.

По-перше, з точки зору МСФЗ доходи і витрати можуть виникати в результаті звичайної діяльності та інших подій суб'єкта господарювання. Хоча МСФЗ не дають визначення видів діяльності, з тексту Концептуальної основи можна зрозуміти, що звичайна (*ordinary activities*) – це діяльність, що відбувається на постійній, систематичній, передбачуваній основі. Такі операції як, наприклад продаж основних засобів чи довгострокових фінансових інвестицій, не здійснюються підприємствами регулярно і тому відносяться до незвичайної (*unusual*) діяльності підприємства. Статі розмежовуються за таким принципом «на тій основі, що джерело статті є суттєвим для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому» [7, § 4.27].

НП(С)БО 1 розрізняє звичайну, операційну та основну діяльність. При цьому за визначеннями НП(С)БО 1 звичайна – це основна діяльність, що включає операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є основною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Операційна – це

також основна діяльність підприємства. Тоді виникає логічне запитання, як розглядати фінансову та інвестиційну діяльність для цілей складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Крім того, ні НП(С)БО 1, ні Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [16] не вказують, яким чином слід класифікувати і відображати в даному Звіті збитки від надзвичайних подій, таких як стихійні лиха, які можуть мати місце в реальному житті.

По-друге, згідно із §4.29 Концептуальної основи МСФЗ доходи (*income*) поділяють на власне доходи, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання (*revenue*), та дохід (вигода, заробіток, приріст, прибуток) від інших операцій (*gain*). Останній може виникати або не виникати під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Дохід від інших операцій включає, наприклад, вигоду, отриману в результаті вибуття необоротних активів, нереалізований прибуток, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, тощо.

Аналогічно витрати відповідно до §4.33 Концептуальної основи МСФЗ включають ті витрати, що виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання (*expenses*), і збитки (втрати) від інших операцій (*losses*). Збитки виникають, наприклад, після вибуття необоротних активів, у результаті зростання обмінного курсу іноземної валюти щодо заборгованості суб'єкта господарювання в цій валюті, а також в результаті стихійних лих, таких як пожежа чи повінь.

Особливість подання у Звіті про прибуток чи збиток доходів і збитків від інших операцій (*gains* і *losses*) полягає у тому, що вони наведені на нетто-основі, якщо їх розміри є несуттєвими [5, §§34 і 35]. Так, суб'єкт господарювання відображує тільки результат від операції вибуття непоточних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), отриманий вирахуванням балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття.

На відміну, в Україні інші операційні та інші доходи і витрати, які за своєю суттю відповідають поняттям *gains* і *losses* в МСФЗ, наводяться окремими рядками. Однак таке відображення не є принциповою невідповідністю МСФЗ, оскільки загальне правило МСФЗ щодо відображення статей у фінансових звітах не дає змоги згортати доходи і витрати [5, §32]. Крім того, воно не впливає на загальний результат діяльності підприємства. Разом з тим, вітчизняну методику подання інформації про інші операційні та інші доходи і витрати вважаємо некорект-

ною і недоречною, оскільки вона здатна викривити думку користувачів при аналізі інформації, що наведена у фінансовій звітності, та при прийнятті рішень. Пояснимо це на прикладі.

Приклад. Первісна вартість устаткування становить 100 тис. грн, термін корисного використання – 5 років, лік-

відаційна вартість – 0 грн. Розглянемо, як зміниться результат операції від вибуття активу через рік, якщо підприємство використовуватиме у першому варіанті прямолінійний метод нарахування, у другому – метод прискореного зменшення залишкової вартості. Вартість, за якою підприємство має намір реалізувати устаткування, становить 70 тис. грн. Розрахунки наведемо у табл. 2.

Таблиця 2

ВПЛИВ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НА РЕЗУЛЬТАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ УСТАТКУВАННЯ

тис. грн

Показник	Прямолінійний метод	Метод прискореного зменшення залишкової вартості
Первісна вартість	100 000	100 000
Сума річної амортизації	(20 000)	(40 000)
Залишкова вартість на кінець першого року експлуатації	80 000	60 000
Результат (прибуток чи збиток) від реалізації устаткування через рік	(10 000) (70 000 – 80 000)	10 000 (70 000 – 60 000)

Приклад ілюструє, що підприємство фактично витратило 100 тис. грн на придбання устаткування та мало грошову компенсацію від його реалізації у розмірі 70 тис. грн, отримавши чистий збиток на касовій основі від цієї операції в сумі 30 тис. грн. Своєю чергою, результат (різниця), який необхідно відобразити у Звіті про прибуток чи збиток, ва-

ріюється в діапазоні 20 тис. грн і залежить від обраної підприємством амортизаційної політики. Саме ця різниця у тлумаченні МСФЗ є збитком (*lose*) чи доходом, а точніше, заробітком, вигодою (*gain*) від інших операцій, тому повинна бути наведена у Звіті про фінансові результати одним рядком.

ВИСНОВКИ

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. Важливими питаннями при цьому є: принципи визнання компонентів прибутку, структура звіту та порядок представлення його елементів. 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 порівняльну інформацію.

Аналізуючи зміст НП(С)БО 1, додатків до нього та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності можна дійти висновку, що при певному зближенні регламентацій щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з вимогами МСФЗ він (Звіт) ще не повністю задовольняє їм. Зокрема, це стосується питань класифікації видів діяльності, відображення інших операційних та інших доходів і витрат, форматів представлення елементів операційних витрат, наведення компонентів іншого сукупного доходу тощо. Крім того, не зважаючи на те, що §10 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» дає можливість суб'єкту господарювання використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються безпосередньо у ньому, назву форми, на нашу думку, доцільно змінити, оскільки термін «фінансові результати» нормативно не врегульовано.

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 і кредиторами. Разом з тим, ще й досі на міжнародному рівні тривають дискусії щодо того, які елементи мають бути наведені у складі іншого сукупного доходу і коли вони мають бути перекласифіковані в елементи чистого прибутку. Теоретичне обґрунтування зазначених питань є перспективним для подальших досліджень у сфері такої складної концепції як «прибуток».

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (втратив чинність).
3. **Чалий І.** БУХХОблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
4. **Branten M.** The impact of profit measurement on the financial reporting and analysis: thesis for the Degree of Doctor of Philosophy / M. Branten // Estonian Business School, Tallinn 2013. – 155 p.
5. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. **Ловінська Л.Г.** Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія]. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
7. **Концептуальна** основа подання фінансової звітності (2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
8. **Дружиловская Т.** Отчеты о прибылях и убытках и о совокупном доходе в российских и международных стандартах: вопросы соотношения и формирования / Т. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Экономические науки. – 2012. – № 3 (1). – С. 235–242.
9. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> (втратив чинність).
10. **Мушинські Р.** Звітність за МСФЗ: якщо буде затверджено наказ... / Р. Мушинські, С. Токар // Бухгалтерія. – 2012. – № 3 (1042). – С. 60–63.
11. **Summary of Statement No. 130:** FASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.fasb.org
12. **Comprehensive Income (Topic 220):** FASB. Accounting Standards Update № 2011-05. June 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.fasb.org
13. **International Accounting Standard 1** “Presentation of Financial Statements” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias1.pdf>
14. **О формах** бухгалтерской отчетности: приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. № 66н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.ru/accounting/accounting/legislation/reporting/>
15. **Харламова О.** МСФЗ-звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 33 (2030). – С. 42–47.
16. **Методичні** рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

В статье рассматриваются требования к раскрытию информации о финансовых результатах деятельности субъектов хозяйствования в украинских и международных стандартах финансовой отчетности. Осуществлен анализ новой формы Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе). Подход Украины к раскрытию информации о доходах и расходах, прибылях и убытках в данном отчете сравнивается с регламентациями МСФО. Акцентируется внимание на сходствах и различиях, преимуществах и недостатках указанных подходов.

Ключевые слова: *Отчет о финансовых результатах, Отчет о совокупном доходе, доход, потери, международные стандарты финансовой отчетности.*

The paper deals with the disclosure requirements of the financial results of entities in Ukrainian and International Financial Reporting Standards. The analysis of the new forms of Income statement (Statement of comprehensive income). Ukrainian approach in conformity with disclosure of income and expenses, gains and losses in the Income statement compared to the IFRS regulation. Attention is focused on the similarities and differences, advantages and disadvantages of these approaches.

Key words: *Income statement (profit & loss statement), Statement of comprehensive income, loss, profit, international financial reporting standards.*