

ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ З УРАХУВАННЯМ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ

Анотація. Визначено нормативні джерела обліку фінансових результатів. Розкрито сутність поняття "фінансові результати" за національними та міжнародними стандартами. Проведено порівняльну характеристику обліку, визнання та оцінки доходів і витрат згідно з П(С)БО та МСБО.

Аннотация. Определены нормативные источники учета финансовых результатов. Раскрыта сущность понятия "финансовые результаты" по национальным и международным стандартам. Проведена сравнительная характеристика учета, признания и оценки доходов и расходов согласно П(С)БУ и МСБУ.

Annotation. The regulatory sources of accounting for financial results were defined. The essence of the concept of "financial results" according to the national and international standards was revealed; the comparative analysis of the accounting, recognition and assessment of revenues and costs in accordance with PAS and IAS was carried out.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансовий результат, П(С)БО, міжнародні стандарти, бухгалтерський облік.

Одержання високих фінансових результатів є основною метою діяльності кожного суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі сторони діяльності підприємства. За умови його позитивного значення він є джерелом платежів до бюджету, а також розширеного відтворення виробництва. З його допомогою створюється стимул для підвищення ефективності діяльності підприємства. За ринкових умов суттєво зростають роль і значення фінансових результатів у розвитку підприємства, докорінно змінюється як порядок, так і обґрунтованість їх визначення як у системі фінансового, так і в системі внутрішньогосподарського обліку. За цих умов особливої актуальності набуває дослідження закономірностей формування та обліку фінансових результатів за принципами, які не суперечать міжнародним і базуються на національних стандартах бухгалтерського обліку.

Про актуальність тематики обліку фінансових результатів свідчить рівень її розгляду в наукових працях зарубіжних вчених, таких, як Бланк І. А., Макаров В. Г., Д. Манчіні, Палій В. Ф., Соколов Я. В. та ін. Серед вітчизняних вчених, які зробили вагомий внесок у вивчення цієї проблеми, необхідно виділити Бутинця Ф. Ф., Герасимовича А. М., Кірейцева Г. Г., Сопко В. В. та ін.

Метою дослідження є проведення порівняльної характеристики обліку, визнання та оцінки фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження є господарські процеси діяльності підприємств.

Предметом дослідження є організація та методологія обліку фінансових результатів на підприємствах.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. На основі дослідження відомих вітчизняних наукових підходів до визначення і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності, а також економічних, законодавчих і нормативних інформаційних джерел узагальнено і систематизовано концептуальні основи, якісні характеристики, принципи, обмеження, припущення визнання доходів та витрат і визначення фінансових результатів.

Порівняння міжнародних і національних стандартів, що стосуються відображення в обліку і звітності інформації про фінансові результати, виявило наявність як спільних моментів, так і відмінностей між ними. Методологічні основи формування інформації про фінансові результати у вітчизняній обліковій практиці визначено П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [2], а в міжнародній практиці – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 "Подання фінансових звітів" [3]. Цим стандартом передбачене складання Звіту про прибутки і збитки. Можливо зазначити такі положення, що зазнали змін у Звіті про прибутки та збитки:

1) відміна розподілу доходів і витрат на операційні й неопераційні та, відповідно, виключення показника операційного прибутку (збитку);

2) відмова від розподілу діяльності на звичайну та надзвичайні події й окремого подання статей як надзвичайних доходів і витрат.

Отже, і з позицій національного обліку, і з точки зору міжнародних стандартів, фінансовий результат – це приріст (або зменшення) вартості капіталу підприємства (окрім внесків власників), який відбувся в процесі його господарської діяльності за певний період. Його визначення полягає в обчисленні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Для цього в бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат, які забезпечили отримання цих доходів. Як у національній, так і в міжнародній практиці порядок відображення доходів та витрат ведеться за методом нарахування, згідно з яким доходи та витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження та сплати грошей.

зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів: критеріїв визнання доходу, класифікації, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо [5, с. 520]. Разом із тим між цими стандартами існують і деякі відмінності. Зокрема, у П(С)БО 15 "Дохід" зовсім не розглядається питання передачі ризиків власності, а це безпосередньо впливає на момент визнання операції реалізацією та виникнення доходу від неї. Стосовно принципу відповідності доходів і витрат, то П(С)БО 15 необхідно доповнити текстом, що відповідає МСФЗ 18 такого формулювання: "Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити. За таких обставин будь-яка, вже отримана за продаж товарів компенсація, визнається як зобов'язання".

А в процесі розкриття порядку оцінки доходу, який "відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню" [6, с. 120], необхідно уточнити: "з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством".

Слід зауважити, що міжнародний досвід налічує декілька способів обліку і відображення у Звіті про прибутки повернення товарів та їхньої уцінки: метод створення резерву повернення товарів, їхньої уцінки, наданих знижок, метод використання регулятивного рахунка "Дохід від продажу" – "Повернення та уцінка товарів, реалізованих покупцю" та метод відображення доходу за чистою вартістю. У вітчизняній практиці, як переважно і в міжнародній, використовується регулятивний рахунок до рахунка "Дохід від продажу", за якого суми, накопичені протягом звітного періоду на рахунку "Повернення та уцінка товарів, реалізованих покупцю", показують у Звіті про прибутки та збитки або у Звіті про фінансові результати як зменшення продажу.

Отже, з урахуванням вказаної поправки до П(С)БО 15, логічним буде порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації у Звіті про фінансові результати: розраховується як різниця доходу (виручки) від реалізації, що надійшла або надійде на підприємство, і податків, які підлягають сплаті до бюджету, знижок, уцінок та повернення реалізованих товарів за умовами контракту, а також доходів, утриманих на користь третіх осіб [3].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 П(С)БО "Витрати" [7]. Водночас визнання витрат подається у П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [2; 8]. Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, немає. Визнання витрат подається в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 "Подання фінансових звітів", МСБО 2 "Запаси", МСБО 16 "Основні засоби", МСБО 18 "Дохід", МСБО 23 "Витрати на позики", МСБО 38 "Нематеріальні активи" та ін. [3].

У національних стандартах витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, однак за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються та відображаються в обліку, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається водночас із визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів. Ці вимоги викладені в П(С)БО 16, тільки замість "достовірно виміряти" вжито термін "достовірно оцінені".

Під час проведеного дослідження також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 "Витрати" та в МСБО 2 "Запаси" немає жодних відмінностей. Лише в П(С)БО 16 "Витрати" наводиться детальний перелік складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 "Запаси" – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку [7].

Таким чином, вимоги до розкриття інформації про витрати підприємств, викладені в П(С)БО 16 "Витрати", загалом відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, а в деяких випадках дублюють їх.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що одним із найбільш суттєвих питань сьогодення є наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та МСБО.

На сучасному етапі всі національні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (М(С)БО). Незважаючи на те що між ними є певна узгодженість, яка полягає в тому, що окремі стандарти мають однакову мету, призначення, спільні назви, а деякі навіть відповідають за номерами, вони не тотожні.

Отже, порівняння П(С)БО та міжнародних стандартів з обліку і відображення у звітності доходів, витрат та фінансових результатів дає можливість зробити такі загальні висновки:

окремі положення П(С)БО повторюють правила МСФЗ;

певні вимоги П(С)БО не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках і зумовлені національними особливостями економічних відносин;

деякі положення, які розкриті в МСФЗ, відсутні в П(С)БО і запропоновані до визначення.

Однак існує маса проблем у процесі поєднання міжнародних та вітчизняних стандартів з урахуванням важливих факторів, що мають суттєвий вплив на національну економіку. Усе ж доцільним є продовження роботи з дослідження фінансових результатів, а саме особливостей їх визнання та оцінки, оскільки вони є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства.

Наук. керівн. Глебова Н. В.

Література: 1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 від 16.07.1999 р. – XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" : Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 21.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1 272 с. 4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / [Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Н. М. Малюта та ін.]. – Житомир : ПП "Рута", 2006. – 832 с. 6. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар : навч. посібн. [для студ. вищ. навч. закл.] / Ю. А. Верига, Г. І. Зима. – К. : ЦУЛ, 2009. – 656 с. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджена

Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами та доповненнями від 31.05.2011 р. № 664) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.