

І.В. Кошкалда, д-р екон. наук, доцент
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Постановка проблеми. Незважаючи на те, що (стандарти) бухгалтерського обліку України (НП(С)БО та П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО та МСФЗ), між ними існують певні відмінності, обумовлені специфікою вітчизняної економіки. Саме тому, досить актуальним сьогодні є гармонізація вітчизняних та міжнародних стандартів, зокрема й тих, що стосуються обліку доходів та витрат, які лежать в основі визначення фінансових результатів.

У зв'язку з прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» змінилися підходи щодо складання форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і в контексті зміни методології її формування набувають нової актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з проблемами та перспективами удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародних стандартів, знайшли відображення у роботах багатьох вітчизняних науковців таких як С. Голов, А.О. Касич і Я.Ю. Яковенко, К.В. Безверхий та ін. [1-3].

Основним показником, що відображає фінансовий стан підприємства є прибуток, що утворюється як різниця між отриманими доходами та понесеними в процесі реалізації витратами підприємства.

Сам термін «прибуток» виник ще до нашої ери і вперше зустрічається в працях мислителів Стародавньої Індії та Риму. Про це свідчить матеріал трактату «Артхашастра», який було написано в Стародавній Індії а мислитель Стародавнього Риму Катон Старший (III ст. до н.е.) уперше виділив прибуток як надлишок над вартістю [4].

Взагалі слід зазначити, що серед економістів і на сьогоднішній день немає єдиної думки щодо економічного змісту терміну «прибуток». З розвитком економічної теорії трактування сутності прибутку та джерел його утворення змінювались і ускладнювались. Так, меркантилізму – школі економічної теорії, що виникла в період зародження капіталізму,

належить перша спроба встановлення сутності прибутку. На думку англійського економіста, меркантиліста Томаса Мена прибуток виникає у сфері кругообігу, а його походження пов'язано з продажем товарів за ціною, вищою за їх вартість.

Інший напрямок економічної думки середині XVIII ст. – фізіократичний – появу прибутку ототожнював зі сферою виробництва, точніше, з таким його фактором, як земля. Фізіократи пов'язували зростання багатства тільки з природною родючістю землі, і на цій підставі не вважали промисловість галуззю, де створюється дохід. Згодом видатний французький економіст і політик другої половини XVIII ст., представник класичної політичної економії, на пряму фізіократії Анн Робер Жак Тюрго до загального доробку фізіократів вводить таке поняття як «капітал», стверджуючи, що додаткова вартість створюється не тільки в сільському господарстві, а й у промисловості. Дослідник стверджував, що вартість товару складається з вартості капіталу, куди входить заробітна плата працюючих та додаткова вартість. Остання містить у собі три складові: прибуток (дохід капіталіста або позичковий відсоток на капітал), який отримує власник капіталу; підприємницький дохід – як винагорода за ризик, працю та підприємницький хист капіталіста; земельна рента, що мала місце лише у землеробстві [5, с. 154].

Відомий економіст, представник англійської класичної школи політекономії А. Сміт прибуток визначав як різницю між заново створеною вартістю та заробітною платою, тобто за його словами, прибуток – це результат неоплаченої праці, що породжує капітал [6].

Інший представник англійської класичної школи Д. Рікардо, на відміну від свого попередника, вважав, що прибуток і заробітна плата є складовими вартості товару, джерелом яких є праця найманих працівників. Зростання заробітної плати призводить до зменшення прибутку і, навпаки, не змінюючи при цьому загальну вартість товару [7, с. 102]. Проте, на думку економіста цієї ж школи Дж. С. Міля, прибуток – це надлишок, який залишається у розпорядженні капіталіста після покриття усіх витрат [8, с. 127].

Марксистська теорія доданої вартості, основоположником якої був К. Маркс, доповнила теорію трудової вартості англійської класичної школи. Зокрема, К. Маркс стверджував, що прибуток – це перетворена форма додаткової вартості, результат відношення між необхідним і додатковим робочим часом. «Будь-яка додаткова вартість, в якій би особливій формі вона потім не кристалізувалась, чи то у вигляді прибутку, відсотка, ренти тощо, за своєю субстанцією є матеріалізація несплаченого

робочого часу» [9, с. 55-56]. Погляди видатного економіста ґрунтувалися на тому, що робітникові оплачується лише частина його праці, а інша частина – залишається неоплаченою, і саме з такої додаткової праці утворюється додана вартість або прибуток, хоча, здається, що вся праця робітника є оплаченою.

Французький економіст Ж.-Б. Сей вперше висунув теорію продуктивності капіталу, ввівши в економіку поняття «послуга капіталу», тобто праця, земля і капітал у процесі виробництва надають послуги у створенні вартості, пояснюючи це тим, що праця породжує заробітну плату, капітал – прибуток, а земля – ренту (в економічній літературі дана теорія відома як теорія трьох факторів виробництва). Отже, капітал Ж.-Б. Сей розглядав як джерело продуктивних сил, а прибуток – як результат продуктивності капіталу [10, с. 284-285].

Подальшого розвитку теорія прибутку знайшла своє відображення в поглядах учених неокласичного напрямку економічної теорії. Відповідно до поглядів О. Бем-Баверка (австрійська школа політичної економії) основним джерелом виникнення прибутку є час, адже покупці готові заплатити дорожче за ті товари (блага), які їм потрібні негайно, ніж за ті, які будуть виготовлені у майбутньому. Дж. Б. Кларк, який був основоположником американської політичної економії, вважав, що прибуток – це винагорода, «ціна» капіталу. Цієї думки дотримувався і Л. Вальрас – швейцарський економіст; Альфред Маршал визначав прибуток як комплексний дохід, який включає відсоток на власний капітал підприємця та винагороду за управління й ризик. Тобто, відповідно до неокласичної економічної теорії, прибуток – це плата за підприємницький хист [11, с. 10].

Інноваційна теорія прибутку, основоположником якої був австрійський економіст Й.А. Шумпетер, походження прибутку ототожнював з результатом, який одержував підприємець-новатор у результаті застосування технічних, комерційних, організаційних та інших видів інновацій. Тобто, інноваційна теорія розглядала прибуток не як винагороду за управління, а як дохід від застосування нововведень [12, с. 227]. Безперечно, запорукою успішної діяльності новаторів є економічне зростання, бо завдяки новим винаходам розвиваються продуктивні сили, наслідком яких виступає економічний прогрес. Підтримуючи вищесказане, вважаємо, що саме завдяки нововведенням в управлінні, новим технологіям виробництва, освоєнню нових ринків збуту підприємство може розраховувати на прибутковість своєї діяльності. Продовжуючи теорію підприємництва Й.А. Шумпетера, американський економіст

Ф. Найт досліджував походження прибутку, порівнюючи застосування нововведень з певним ризиком, оскільки вони «підривають старе й утверджують нове» [13, с. 32]. Таким чином, вищезгадані теорії походження прибутку можна поділити на суб'єктивні та об'єктивні, перші з яких джерелом виникнення прибутку вважали заробітну плату підприємця та винагороду за ризикову діяльність, а об'єктивні підходи ґрунтувалися на аналізі економічного середовища та конкурентних перевагах підприємств.

На думку, академіка Дем'яненка М. Я., прибуток дає можливість: оцінити ефективність діяльності; визначити величину бази для оподаткування; прийняти рішення, пов'язані з вкладенням коштів у підприємство; досягти мети власників-акціонерів [14].

Основними вітчизняними нормативно-правовими документами що регулюють правильність визначення фінансових результатів є: П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» та частково НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15-17].

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним [18]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Так, наприклад, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та містить елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Метою статті є визначення особливостей щодо складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до національних та міжнародних стандартів.

Виклад основних результатів дослідження. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 визначає форму та склад статей Звіту про фінансові результати і складається наростаючим підсумком з початку року. Якщо період, який охоплено, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності [19].

Звіт про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства відповідно до п. 10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» називається Звітом про сукупні доходи [20]. В цьому звіті доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку (збитку). Звіт відображає результати операцій підприємства за певний період (як правило за рік). Відповідно до МСБО 1 передбачено набір

обов'язкових статей, ряд опцій на вибір підприємства та певні вимоги до розкриття окремих статей. Також звіт про сукупний дохід може подаватися у двох формах: єдиний звіт про сукупні доходи; два звіти (звіт, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та звіт, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи)).

При складанні Звіту про фінансові результати необхідно визнавати і відображати доходи і витрати, прибутки і збитки відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (для підприємств, які складають звітність за П(С)БО) або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (для підприємств, які складають звітність за МСБО і МСФЗ) та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Порівнявши основні положення П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід», можна помітити, що вони майже ідентичні. При цьому, варто зазначити, що П(С)БО 15 не дає визначення поняттю доходу, дана категорія трактується у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» де визначено дохід як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників [17].

Згідно із МСБО 18 «Дохід» – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [20]. Тобто, визначення поняття «дохід» за МСБО не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. А це може впливати на методику облікового відображення господарських операцій.

Варто також відзначити, що існує ряд відмінностей у підході до класифікації доходів – у вітчизняній практиці вона є більш деталізованою, що відповідає потребам фінансового та управлінського обліку, а також національному Плану рахунків.

На відміну від доходів, окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, немає. Визначення витрат подається в Концептуальній основі фінансової звітності (КОФЗ), яка не є міжнародним стандартом і частково

в МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 23 «Витрати на позики» та інших [20-21].

Відповідно до КОФЗ витрати визнаються та відображаються в обліку, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигод, 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».

Слід відмітити, що відповідно до вітчизняних і міжнародних стандартів у Звіті про фінансові результати або Звіті про сукупні доходи підприємства подають витрати у такий спосіб: за елементами (еквівалент методу характеру витрат) та за видами діяльності (еквівалент функціонального методу).

У Звіті про фінансові результати відповідно до вимог НП(С)БО 1 передбачено визначати такі види прибутку (збитку): валовий, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування і чистий фінансовий результат. Відповідно МСБО 1 визначається валовий прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток, тобто за міжнародними стандартами не визначається фінансовий результат від операційної діяльності оскільки в міжнародній практиці немає поділу на види діяльності підприємства (операційна, фінансова, інвестиційна), а операції підприємства поділяються на діяльність, що продовжується та діяльність, що припиняється.

Основним нововведенням Звіту про фінансові результати відповідно до вимог НП(С)БО 1 є необхідність розкриття інформації про сукупний дохід, елементи якого наводяться у розділі II. Відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). Дане визначення ідентичне визначенню сукупного доходу відповідно до МСБО 1.

Доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства, а напряду відносяться на збільшення (зменшення) власного капіталу визнаються іншим сукупним доходом. Слід зазначити, що Звіт про фінансові результати містить інформацію про інший сукупний дохід до оподаткування та зменшений на суму податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом інший сукупний дохід після оподаткування.

Сукупний дохід за вітчизняними стандартами включає такі статті: дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та інший сукупний дохід. Відповідно до міжнародних стандартів сукупний дохід включає: загальний сукупний дохід; кожний компонент іншого сукупного доходу, класифікований за своїм характером; частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі.

Висновок. Введення у дію НП(С)БО 1 передбачає надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації яка б відповідала їх потребам. За результатами проведеного дослідження нами не було виявлено суттєвих відмінностей у підходах до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) згідно національних та міжнародних стандартів. Тому можна зробити висновок, що на сьогоднішній день формування звітності, а саме Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), згідно НП(С)БО та П(С)БО в повній мірі відповідає міжнародним вимогам.

Бібліографічний список:

1. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.
2. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ та шляхи їх вирішення / А.О. Касич, Я.Ю. Яковенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 1(59). – С. 22-27.
3. Безверхий К.В. Перше національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку: а що далі буде? / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2013. – № 2(60). – С. 8–12.
4. Лактіонова Г.П. Історія економічних учень: навч.-метод. посібник для студентів факультету заочного навчання / Г.П. Лактіонова. – Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х., 2004. – 143 с.
5. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: пер. с франц., англ., нем. / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н. Ключкин].– М.: Эксмо, 2008.– 1200 с. – (Антология экон. мысли).
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: пер. с англ. / А.Смит; [предисл. В.С. Афанасьева]. – М.: Эксмо, 2007.– 960 с.– (Антология экон. мысли).
7. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения. Избранное: пер. в англ. / Д. Рикардо; [предисл. П.Н. Ключкина].– М.: Эксмо, 2008.– 960 с.– (Антология экон. мысли).
8. Милль Дж.С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной

философии: пер. с англ. / Дж.С. Милль; [биограф. очерк М.И. Туган-Барановского]. – М.: Эксмо, 2007. – 1040 с. 9. Маркс К. Немецкая идеология / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Соч. – 2-е изд. – Т. 3. – С. 7-544. 10. Аникин А.В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса – 3-е изд. – М.: Политиздат, 1979. – 367 с. 11. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; [предисл. Дж.М. Кейнса; пер. с англ. В.И. Бомкина, В.Т. Рысина, Р.И. Столпера]. – М.: Эксмо, 2008. – 832 с. 12. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й.А. Шумпетер. – М.: Эксмо, 2008. – 864 с. 13. Чухно А.А. Сучасні економічні теорії: Підручник / А.А. Чухно, П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К.: Знання, 2007. – 878 с. 14. Дем'яненко М.Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 18-20. 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 64. – С. 19-21. 16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 64. – С. 22-27. 17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 55. – С. 12-16. 18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 55. – С. 3-8. 19. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств: практ. посібник / Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, Л.С. Стецюк [та ін.]; за ред. Б.В. Мельничука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. – 84 с. 20. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. 21. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Кошкалда И.В. Особенности составления Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с национальными и международными стандартами. В статье рассмотрены особенности организации и методология составления Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с изменениями в законодательстве, обусловленных принятием национального положения (стандарта) бухгалтерского учета № 1 «Общие

требования к составлению финансовой отчетности». По результатам проведенного исследования не было выявлено существенных отличий в подходах к составлению Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с национальными и международными стандартами.

Koshkalda I. Peculiarities of compiling an account about financial results (account about aggregate income) in accordance with national and international standards. The peculiarities of organization and methods of preparation of the Statement about financial results (the Statement about comprehensive income) according to legislative changes caused by the adoption of national regulations (of the standard) of accounting № 1 «General requirements for financial statements preparation» are considered in the article. As the result of the investigation made any significant differences in approaches to preparation of the Statement about financial results (the Statement about comprehensive income) in accordance with national and international standards were revealed.