65.052.36
Т33

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

АЛЕРТА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

Київ • Алерта • 2014

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2
Т 33

Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 20 листопада 2014 року)

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України;

В. В. Немченко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

В. І. Проніна – виконавчий директор Громадської організації «Асоціація податкових радників»;

С. А. Рогозний – сертифікований аудитор, менеджер з аудиту міжнародної аудиторської компанії ТОВ «БДО».

Автори:

Павлова І. М. (3.3), **Серебрянський Д. М.** (2.2, 3.1), **Смірнова О. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3), **Стадник М. В.** (1.2, 2.1, 2.2, 3.2), **Тарангул Л. Л.** (3.1).

Т33 Теорія і практика визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект: монографія / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.]; за заг. ред. О. М. Смірнової. – К.: Алерта, 2014. – 502 с.

ISBN 978-617-566-319-6

Досліджено генезис підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у т. ч. сучасну проблематику організаційного та методологічного протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP). Систематизовано та проаналізовано теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні у розрізі діючих форм, а також проведено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати. Особливу увагу приділено податку на прибуток підприємств в Україні у частині облікового забезпечення, зокрема: змінам у податковій звітності, починаючи із 1997 р., нюансам звітного податкового періоду і сплати авансових внесків для різних категорій платників, аналізу структури та змісту чинної декларації з додатками у проекції на актуальні проблеми. Оцінено фіскальне значення податку та обґрунтовано доцільність концептуальних змін в алгоритмі визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які мають інтерес до питань теорії і практики обліку фінансових результатів діяльності підприємства у площині бухгалтерії та для цілей оподаткування.

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2

ISBN 978-617-566-319-6

© НДІ фінансового права, 2014.
© Видавництво «Алерта», 2014.

STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

THEORY AND PRACTICE OF DETERMINATION OF TAXABLE CORPORATE INCOME IN UKRAINE: ACCOUNTING ASPECT

Monograph

Kyiv • Alerta • 2014

Зміст

ВСТУП 6

РОЗДІЛ І
ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному сприйнятті 10
1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи бухгалтерського обліку 29

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Систематизація теоретичних та методичних основ складання фінансової звітності в Україні 55
2.2. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати 90

РОЗДІЛ ІІІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. Облікове забезпечення та фіскальне значення податку на прибуток підприємств 111
3.2. Аналіз змісту та порядку складання річної декларації з податку на прибуток підприємств 131
3.3. Напрями реформування алгоритму визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні 170

ВИСНОВКИ 196

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 206

ДОДАТКИ 222

CONTENTS

INTRODUCTION 6

CHAPTER I
GENESIS OF APPROACHES TO ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

1.1. Establishment and current content of accounting 10
1.2. Evolution and implementation issues of International Financial Reporting Standards 29

CHAPTER II
ANALYSIS OF REQUIREMENTS FOR INFORMATION PROVISION ABOUT CORPORATE FINANCIAL PERFORMANCE IN THE ACCOUNTING FIELD

2.1. Systematics of theoretical and methodological basis of financial reporting in Ukraine 55
2.2. Comparative description of national and foreign structures of Balance sheet and Income statement 90

CHAPTER III
CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE: CURRENT STATUS AND PRECONDITIONS FOR CONCEPTUAL CHANGES

3.1. Accounting and fiscal importance of corporate income tax 111
3.2. Analysis of the content and preparation of tax return of corporate income tax 131
3.3. New approaches to the determination of taxable corporate income in Ukraine 170

CONCLUSIONS 196
APPENDICIES 206
REFENCES 222

фіскальної служби України щодо зміни алгоритму визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства, а саме: шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань[120] або різниць[121]. Вважаємо, що проведення належної масово-роз'яснювальної роботи, а також встановлення відповідного рівня відповідальності стане гарантією набуття фінансовою звітністю виняткове значення не лише на рівні інвесторів та власників підприємства, а і на рівні держави. Це, на нашу думку, забезпечить підвищення вимог до якості інформації, відображеної у такій звітності, унаслідок чого вона характеризуватиметься реальністю, змістовністю, оперативністю та суспільною значущістю даних. А також дозволить Україні завчасно підготуватися до процесу конвергенції міжнародних правил обліку, оскільки розбіжності ще є досить значними. Обгрунтуємо це у наступному підпункті.

2.2. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА ЗАРУБІЖНОЇ СТРУКТУРИ БАЛАНСУ І ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Основним документом фінансової звітності у всіх країнах є Баланс підприємства (Звіт про майновий стан), який виступає головним джерелом інформації про фінансово-майновий стан підприємства для всіх зацікавлених користувачів.

Перш за все, зауважимо, що термін «баланс» багатозначний і має три найбільш поширені трактування:

- рівновага;
- різниця між двома сторонами рахунку;
- звітна форма.

[120] Про внесення змін до ПКУ: проект Закону України, оприлюднений 27.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html

[121] Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України: від 15.09.2014 р. № 5079 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180

Перше трактування означає рівновагу між кількома протиставними об'єктами. У контексті бухгалтерського обліку саме це трактування було досить поширеним у кінці XIX ст. Так, російський бухгалтер А. П. Пельонкін виділяв дві сторони рівноваги та стверджував, що баланс – це рівність між рахунково-розрахунковими відносинами та змінами їх протилежних значень, що становлять основу рахункового механізму, і на якому ґрунтується раціональне рахівництво.[122] Оскільки баланс є основним принципом раціонального рахівництва, то рівновагу потрібно відстежувати і постійно контролювати. Ідею збалансування та контролю рівноваги за рахунками обліку А. П. Пельонкін сформулював лаконічно: «баланс в рахівництві як α і ω, є душа, і всяке рахівництво, що не керується балансом і не перевіряє себе ним, мертве і безцільове»[123].

Сьогодні ідея рівноваги, збалансування рахунків використовується при складанні оборотних відомостей, проекту балансу, при порівнянні кредитових і дебетових оборотів за рахунками або по ряду операцій (наприклад, при складанні записів при консолідуванні звітності материнської і дочірніх компаній) та ін.

Друге трактування, згідно з яким баланс – це різниця між двома сторонами рахунку, менш підходить до вітчизняної моделі бухгалтерського обліку, оскільки для характеристики вихідного залишку на рахунку традиційно використовується термін «сальдо».

Проте це трактування є базовим у англо-американській моделі. Не випадково у цій моделі звітна форма про майновий та фінансовий стан фірми називається *balance sheet*, що дослівно означає «лист з балансами (тобто з сальдо, або залишками) рахунків». Складання балансу здійснюється за операціями з формальним закриттям усіх рахунків, яким відповідають статті балансу, наприклад, закривається рахунок «Основні засоби» і одночасно з'являється однойменна балансова стаття.

Третє трактування (балансом називають основну звітну форму) є домінуючим у вітчизняному обліку. Так, у даній формі звітності наводяться взаємопов'язані показники, які комплексно і різносторонньо характеризують майнове і фінансове становище суб'єкта

[122] *Пеленкин А. П.* Что такое баланс вообще и бухгалтерский в частности / А. П. Пеленкин // СПб., 1898. – 426 с. – С. 134.

[123] Там само, С. 127.

господарювання, а тому баланс розглядається як уніфіковане базове джерело інформації.[124]

Однак, незалежно від трактування, в основу балансу у будь-якій країні покладено головне рівняння бухгалтерського обліку, що відображає взаємозв'язок між активами, пасивами (зобов'язаннями) та власним капіталом:

Актив = капітал + зобов'язання.

У країнах, де немає законодавчо закріпленої форми Балансу, структура статей Звіту про майновий стан відповідає специфіці конкретного підприємства і встановлюється відповідно до принципу повного розкриття господарської інформації (особливо це характерно для країн англо-американської системи обліку).

Однією з відмінностей побудови бухгалтерського балансу у зарубіжних країнах є вертикальна чи горизонтальна форма розташування активу та пасиву, а також групування і розміщення статей.

Так, горизонтальний формат подання даних у балансі передбачає відображення активу балансу ліворуч, а пасиву – праворуч. При цьому підсумки активу і пасиву мають бути рівними. У горизонтальній формі баланс подається у Бельгії, Італії, Німеччині, Португалії, Росії, США, Франції[125].

Вертикальний формат балансу передбачає спочатку відображення всіх статей активу балансу, а під ними – статтей пасиву. Рівність активу і пасиву зберігається. Вертикальний формат балансу використовується у Великобританії. У Нідерландах законодавчо закріплені дві форми балансу, що можуть використовуватися, – вертикальна і горизонтальна[126].

У Швейцарії взагалі не встановлена обов'язкова форма балансу, він може бути поданий у горизонтальній або вертикальній формі. Порядок класифікації не має значення: оборотні засоби і кредиторську заборгованість (до одного року) можна відображати до або після основних засобів і капіталу. Однак законом встановлена мінімально необхідна структура балансу. Так, відповідно до Кодексу зобов'язань, він повинен містити обов'язково чотири розділи: оборотні засоби, основні засоби, кредиторську заборгованість та капітал.

[124] *Ковалев В. В.* Бухгалтерский баланс в исторической ретроспективе / В. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2011. – № 3. – С. 85–99.

[125] *Бутинець Ф. Ф.* Облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горсцька. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с. – С. 452.

[126] *Кулик В. А.* Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: монографія / В. А. Кулик. – Полтава, 2010. – 185 с. – С. 62–63.

Як свідчать дослідження, здебільшого ті країни, які мають єдиний загальноприйнятий план рахунків, мають, відповідно, і регламентовану форму балансу. А країни, де підприємства розробляють власний План рахунків, форма балансу має довільну форму, і законодавство лише регламентує мінімальний набір інформації, яка повинна бути відображена у балансовому звіті.

Адресна частина балансу у всіх країнах повинна містити назву компанії, її юридичний статус та дату складання. Підкреслимо, що дата складання звітності може бути будь-якою. Єдина вимога – постійність вибраної дати. У більшості країн – це останній день звітного періоду[127].

Розглянемо зазначене вище більш детально, оперуючи нормами GAAP, МСБО, Директивою ЄС з метою порівняння з чинними положеннями НП(С)БО 1.

На нашу думку, чинний в Україні Баланс ще не повною мірою відповідає вимогам правила ліквідності, які є базовими при складанні балансу у міжнародному обліковому процесі. Обгрунтуємо це.

Так, згідно з GAAP US статті в балансі повинні бути розташовані за ступенем зменшення ліквідності:

- активи – від найбільш ліквідних до найменш ліквідних;
- зобов'язання – від найбільш термінових до найменш термінових;
- статті власного капіталу подають після зобов'язань.

Активи можуть бути поточні та непоточні. До поточних належать грошові кошти та активи, які передбачається перетворити у грошові кошти, продати або використати протягом одного року з дати складання балансу або операційного циклу (якщо він довший). А до непоточних – усі інші.

Зобов'язання також можуть бути поточні та непоточні. До поточних відносять ті, які будуть погашені за рахунок поточних активів або за рахунок створення інших поточних зобов'язань. Проте потрібно врахувати випадок: коли термін погашення зобов'язання становить менше одного року, то таке зобов'язання не буде класифікуватися як поточне, якщо для його погашення призначені кошти, що класифіковані як непоточні активи. До непоточних відносять усі інші зобов'язання.

[127] *Руда І. О.* Міжнародна практика складання та подання балансу / І. О. Руда, Л. В. Мельянкова // Економічні науки: Облік і фінанси. – 2013. – № 10 (4). – С. 208–212.

Розглянемо більш детально можливий варіант класифікованого Балансу відповідно до американських стандартів (див. табл. 2.6). Зауважимо, що це не універсальна форма Балансу, а лише можливий перелік основних статей.

Таблиця 2.6

Можливий варіант Балансу підприємства відповідно до GAAP US *

Активи (*Assets*)	**Зобов'язання (*Liabilities*)**
Поточні активи (*Current Assets*)	Поточні зобов'язання (*Current Liabilities*)
Грошові кошти (*Cash*)	Рахунки та векселі до сплати (*Accounts and Notes Payable)*
Короткострокові інвестиції (*Short-term Investments/Marketable Securities)*	Нараховані зобов'язання (заробітна плата, податки, відсотки до сплати) (*Accrued Liabilities: Wages/ Taxes/Interest Payable*)
Дебіторська заборгованість (*Receivables) (Advances and Deferred (Unearned) Revenues*)	Аванси та доходи майбутніх періодів (*Prepayments and Deferred Revenue*)
Запаси (*Inventories/Stock*): – сировина і матеріали (*Raw Materials*); – незавершене виробництво (*Work-in-progress/Work-in-process*); – готова продукція (*Finished Goods*).	Частина довгострокової заборгованості, термін сплати якої настає протягом року з дати складання балансу (*Current Maturity of Long-term Debt*)
Передплачені витрати (*Prepaid Expenses*)	Умовні, потенційні зобов'язання (*Contingent Liabilities*)
Непоточні (необоротні) активи (*Non-current Assets*)	Непоточні (довгострокові) зобов'язання (*Long-term Liabilities*)
Довгострокові інвестиції (*Long-term Investments*)	Облігації до сплати (*Bonds Payable*)
Основні засоби (*Property, Plant and Equipment/Fixed Assets*)	Довгострокові векселі до сплати (*Long-term Notes Payable*)
Нематеріальні активи (*Intangible Assets*)	Пенсійні зобов'язання (*Pension Liabilities*)
Відстрочені витрати (*Deferred Charges*)	Лізингові зобов'язання (*Long-term Leases*)
	Вкладний капітал (*Contributed Capital*)
	Накопичений, нерозподілений чистий прибуток (*Retained Earnings*)

**Джерело: Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – М., 2004 г. – 328 с.*

Міжнародні стандарти, на відміну від американських, не регламентують порядок ліквідності, але вимагають його дотримання, тобто статті у Балансі можуть розміщуватися і в порядку зменшення, і в порядку збільшення ліквідності. За міжнародними стандартами, Баланс може бути як класифікованим, так і некласифікованим, але активи та зобов'язання строком погашення менше і більше 12 місяців завжди повинні бути подані окремо. У міжнародних стандартах наведено визначення поточних активів і зобов'язань (що відрізняється від визначення в американських стандартах) та сформульовані вимоги до мінімального змісту інформації, що подається безпосередньо в Балансі. Як додаток до стандарту у МСБО 1 поданий приклад балансу (див. табл. 2.7). Вимога окремого представлення даних статей у Балансі зумовлена їх сутністю та значимістю для користувачів.

Таблиця 2.7

Основна інформація, що має бути подана у Балансі відповідно до МСБО 1*

Активи (*Assets*)	**Пасиви (*Liabilities*)**
Основні засоби (*Property, Plant and Equipment*)	Забезпечення (*Provisions*)
Інвестиційна нерухомість (*Investment Property*)	Фінансові зобов'язання (*Financial Liabilities*)
Нематеріальні активи (*Intangible Assets*)	Зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток» *(Liabilities and Assets for Current Tax, as Defined in IAS 12*)
Фінансові активи (*Financial Assets*)	Відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12 (*Deferred Tax Liabilities and Deferred Tax Assets, as Defined in IAS 12*)
Інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі (*Investments Accounted for Using the Equity Method*)	Зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 (*Liabilities Included in Disposal Groups Classified as Held for Sale in Accordance with IFRS 5*)
Біологічні активи (*Biological Assets*)	Неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі (*Issued Capital and Reserves Attributable to Owners of the Parent*)

Продовження табл. 2.7

Активи (*Assets*)	**Пасиви (*Liabilities*)**
Запаси (*Inventories*)	Неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі (*Issued Capital and Reserves Attributable to Owners of the Parent*)
Торговельна та інша дебіторська заборгованість (*Trade and Other Receivables*)	Випущений капітал і резерви, що відносять до власників материнського підприємства (*Issued Capital and Reserves Attributable to Owners of the Parent*)
Грошові кошти та їх еквіваленти (*Cash and Cash Equivalents*)	
Загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу (*the Total of Assets Classified as Held for Sale and Assets Included in Disposal Groups Classified as Held for*)	

**Джерело: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/929_013*

Порівнюючи основні статті, які підлягають розкриттю у Балансі за НП(С)БО 1, та основну інформацію, що має бути подана у Звіті про фінансовий стан згідно з МСБО 1, зазначимо, що в українському варіанті є відмінності, які не відповідають підходам до складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Так, згідно з МСБО з метою кращого розуміння інформації за результатами аналізу можна додавати додаткові рядки щодо:

- характеру, ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства;
- сум, характеру, строків і умов погашення зобов'язань;
- однорідності оцінки активів і зобов'язань[128].

Потрібно звернути увагу ще на нюанс, що відповідно до параграфу 54 МСБО 1 Звіт про фінансовий стан повинен містити статті «Фінансові активи» та «Фінансові зобов'язання», які у вітчизняному Балансі не виділені.

[128] *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костючейко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

Рядки 1170 «Витрати майбутніх періодів» і 1665 «Доходи майбутніх періодів» у звітності за МСБО відображують без виділення в окремі статті чи розділи балансу відповідно у складі «Іншої дебіторської заборгованості й оборотних активів» та «Інших поточних зобов'язань», а «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображуються як окрема стаття оборотних активів[129].

Отже, порівняння структури та змісту нової форми Балансу відповідно до НП(С)БО 1 із Звітом про фінансовий стан відповідно до МСБО 1 дає можливість зробити висновок, що методологічний аспект складання Звіту про фінансовий стан за НП(С)БО 1 у певних моментах не відповідає Концептуальній основі такої звітності за МСФЗ.

З цього приводу С.Ф. Голов зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 «Подання фінансової звітності» і МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (це стосується всіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках[130].

Ураховуючи події сьогодення, які пов'язані з євроінтеграційними процесами в Україні, а також підписанням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, що проходить процес ратифікації країнами-членами ЄС, не можна залишити без уваги встановлення відповідності структури Балансу в Україні та ЄС. Це є напрямом для подальших змін.

Відзначимо, що структура Балансу у країнах ЄС відповідно до Директиви 2013/34/ЄС також дещо відрізняється від структури, затвердженої міжнародними та американськими стандартами, і має свої особливості та відмінності з українськими нормами бухгалтерського законодавства.

Для подання Балансу країни-члени ЄС встановлюють один або два формати (горизонтальний/вертикальний), наведені у додатках III та IV до Директиви 2013/34/ЄС[131] (див. табл. В.1; В.2 Додатка В).

[129] *Проданчук М.* Адаптація даних бухгалтерського балансу до запитів управлінської системи у глобальному економічному середовищі / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 7–17.

[130] *Голов С. Ф.* Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – 2013. – № 8/13. – С. 5–12.

[131] Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance /43/EC of the European Parliament and of the Council [Electronic resource]. – Mode of access: http://cur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUri Serv.do?uri=OJ: L:2013:182:0019:0076: EN: PDF

Зауважимо, що у табл. В.1 Додатка В для спрощення ілюстрації назви статей не містять пояснення в дужках, які наведені у табл. В.2 Додатка В. Проте ці пояснення повною мірою стосуються статей горизонтального формату Балансу.

Поряд з тим держави-члени можуть дозволяти або вимагати від суб'єкта господарювання наводити статті у Балансі на основі розмежування поточних і непоточних статей у формі, що відрізняється від форматів, наведених у додатках до Директиви 2013/34/ЄС.

Зважаючи на те, що в Україні Баланс має горизонтальний формат, у табл. В.3 Додатка В наведемо порівняльну характеристику Балансу за Н(П)СБО 1 та Директивою 2013/34/ЄС. Проведення паралелей між балансами свідчить про те, що, незважаючи на несуттєвість відмінностей у назвах і послідовності розкриття змісту статей, все-таки привертає увагу відсутність у директивному Балансі ряду показників, а саме:

- відстрочених податкових активів та зобов'язань;
- необоротних активів, утриманих для продажу, та групи вибуття і пов'язаних з ними зобов'язань;
- вилученого капіталу.

Проте ст. 9 Директиви 2013/34/ЄС дає можливість країнам-членам ЄС адаптувати формат, номенклатуру та термінологію статей фінансової звітності в загальному під специфіку конкретної галузі економіки. Зокрема, в аграрному секторі ключовими інформативними статтями є «Довгострокові біологічні активи», «Цільове фінансування», які відсутні у встановленій Директивою 2013/34/ЄС формі балансу[132].

Отже, підсумовуючи все наведене вище, можна стверджувати, що процес удосконалення структури Балансу та наповнення його статей в Україні проводиться відповідно до МСФЗ. Ігнорування GAAP US є виправданим, оскільки США як за економічним рівнем розвитку, так і за геополітичними, економічними та соціальними параметрами значно відрізняється від України. На наш погляд, при зміні структури Балансу та й фінансової звітності в цілому потрібно враховувати досвід ЄС, оскільки на сьогодні євроінтеграційні процеси набирають усе більших обертів. А вже конвергенція норм МСФЗ та ГААП США – це стратегічні питання майбутнього.

[132] *Метелиця В. М.* Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі / В. М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2014. – № 2. – С. 41–55.

Що стосується змін Звіту про фінансові результати в Україні, то про них розмови почалися досить давно. Так, з прийняттям НП(С)БО 1 Звіт про фінансові результати зазнав значних змін, а саме:

- зменшилася кількість розділів (їх стало чотири замість п'яти);
- з'явився новий розділ – «Сукупний дохід» (розділ II)
- відображення показників звіту відбувається у динаміці шляхом порівняння їх з минулим періодом.

Перший та другий розділи форми 2 є аналогом закордонного Звіту про сукупний дохід[133]. З урахуванням змін Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за аналогією з МСФЗ починається зі статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її непереобтяження податковою інформацією. Однак у контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та податкової декларації з податку на прибуток підприємства залишається проблемним.

Вилучення зі звіту доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що визначаються лише сільськогосподарськими підприємствами, також є обґрунтованим у зв'язку з умовністю визначення вартості продукції сільського господарства[134].

Доходи і витрати у новій формі 2 розміщені в аналогічному порядку, який мав місце у формі, регламентованій попереднім П(С)БО 3[135]. Проте у новому звіті дохід від основної діяльності відображено у нетто-величині (раніше у статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів робіт, послуг)» відображався 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 розділі I «Фінансові результати» та елементів (характеру) у розділі III «Елементи операційних витрат». Розрахунок показників прибутковості акцій здійснюється у розділі IV, але склад і зміст показників,

[133] *Маліков В. В.* Аналіз форми фінансової звітності в контексті НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до звітності» [Електронний ресурс] / В.В. Маліков. – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/archive.pdf

[134] *Прохар Н. В.* Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар. – Режим доступу: http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/... pdf

[135] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.03.1999 р. № 87 (втрата чинності від 19.03.2013 р., підстава z0336-13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99

які потребуватимуть розкриття, не змінилися. На нашу думку, дослідженню динаміки зміни вітчизняних вимог до складання та подання Звіту про фінансові результати впродовж останніх років повинен передувати їх аналіз на відповідність вимогам МСФЗ та GAAP US.

У міжнародній практиці Звіт про фінансові результати відомий під кількома назвами. У багатьох країнах його називають Звітом про прибутки та збитки *(Profit and Loss Statement)*, що співзвучно МСФЗ, або Звітом про прибуток (*Income Statement of earning, or Statement of operations* – назви, що використовують переважно американські компанії).

Суттєва відмінність між американським та МСФЗ підходами полягає у використанні терміна «прибуток». Річ у тім, що в англійській мові значно більше, ніж в українській, «слів, що означають різні види доходів, прибутку і витрат»[136]. 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[137]. 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 GAAP US трактують по-різному (див. рис. 2.3):

МСФЗ (IFRS)	ГААП США (GAAP US)
Income (дохід)	Revenues (дохід)
– Expenses (витрати)	– Expenses (витрати)

Рис. 2.3. Визначення прибутку згідно з МСФЗ та GAAP US*

**Джерело: 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. 25–33.*

Отже, з погляду МСФЗ «*income*» та «*profit*» не тотожні поняття. Це потрібно враховувати, здійснюючи переклад МСФЗ і досліджуючи відповідність національних П(С)БО міжнародним стандартам.

[136] *Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І.* Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с. – С. 135.

[137] Similarities and Differences. A comparison of IFRS, US GAAP and UK GAAP PricewaterhouseCoopers, 2005. – 99 p.

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 отримання прибутку або збитку, крім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше (§ 88 МСБО 1)[138].

Згідно із змінами в МСБО 1 від 06.09.2007 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 потрібно розуміти «фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду[139].

Згідно з GAAP US Звіт про прибутки та збитки можна умовно поділити на чотири частини, у яких відображається інформація про принципово різні категорії доходів і витрат:

- прибуток від діяльності, що триває;
- результат діяльності, що припиняється;
- результати екстраординарних подій;
- результати зміни облікової політики[140].

Проаналізуємо зміст цього звіту більш детально.

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 зі своїми повноваженнями. Загальний сукупний дохід містить усі компоненти прибутків і збитків та іншого сукупного доходу.

Щодо іншого сукупного доходу, то він містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), що не підлягають визнанню у прибутках чи збитках, як це вимагають або допускають інші МСФЗ.

---

[138] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/929_013

[139] *Ловінська Л. Г.* Оцінка бухгалтерського обліку: монографія / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2003. – 256 с. – С. 162.

[140] *Цвєтнова О. В.* Аналіз складання Звіту про фінансові результати й удосконалення його форми з метою збільшення інформативності / О. В. Цвєтнова // Держава та регіони. Економіка та підприємництво. – 2008. – № 6. – С. 222–226.

Конкретизуючи склад іншого сукупного доходу, у 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 § 93а МСБО 19 «Виплати працівникам»;
3) прибутки та збитки, що виникають унаслідок 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 інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);
6) 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 відносять до змін кредитного ризику зобов'язання (§ 5.7.7 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»).

Аналізуючи подані в МСБО 1 визначення, потрібно вказати на 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 збільшення капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного зі внесками учасників. 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[141]. Отже, під доходом у главі «Основоположні припущення» розуміють збільшення капіталу.

[141] Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

Разом з тим, відповідно до § 7 МСБО 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 інших видів діяльності підприємства. Навряд чи 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[142].

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

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 чи такі визначення можна назвати вичерпними.

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

Щодо використання аналогічної термінології в Україні, то зазначимо таке:

1. НП(С)БО 1, як, зрештою, і попередні П(С)БО 1 і П(С)БО 3, не дає визначення поняття «фінансові результати», хоча воно міститься у назві форми одноіменної звітності. Припускається, що фінансовий результат як усталений вираз означає кінцевий результат діяльності підприємства, який може бути або позитивною

[142] *Дружиловская Т.* Отчеты о прибылях и убытках и о совокупном доходе в российских и международных стандартах: вопросы соотношения и формирования / Т. Дружиловская // Вестник Нижневгородского университета им. Н. И. Лобачевского. Экономические науки. – 2012. – № 3. – С. 235–242.

(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»[143].

2. Визначення прибутку/збитку у п. 3 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[144].
3. Інший сукупний дохід тлумачиться у п. 3 НП(С)БО 1 через неврегульований показник фінансових результатів: інший сукупний дохід – це «доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства», хоча за змістом його визначення відповідає визначенню, наведеному МСБО.

Потрібно зазначити, що у бухгалтерську практику США звітування про сукупний дохід було введено ще у 1997 р. Положенням про стандарти бухгалтерського обліку (SFAC) № 130[145], 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 року з метою вдосконалення наведення інформації у звіті та сприяння зближення загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) 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[146], а Рада з МСФЗ заборонила[147] наводити компоненти іншого сукупного доходу у складі Звіту про зміни у власному капіталі.

---

[143] *Мушинські Р.* Звітність за МСФЗ: якщо буде затверджено наказ / Р. Мушинські, С. Токар // Бухгалтерія. – 2013. – № 3. – С. 60–63.

[144] 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://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print 1370326239541384

[145] Summary of Statement № 130: FASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fasb.org/summary/stsum130.shtml

[146] Comprehensive Income (Topic 2202): FASB. Accounting Standards Update № 2011-05. June, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176156904118

[147] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/929_013

Водночас Рада з МСФЗ запропонувала розширений перелік показників, що включаються до іншого сукупного доходу, з тим, щоб допомогти користувачам зрозуміти 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 домовилися про два допустимі способи відображення таких доходів і витрат: в одному загальному звіті (Звіті про сукупний дохід), як пропонували ради з метою збільшення значення сукупного доходу, або у двох послідовних звітах: в окремому звіті, що відображає компоненти прибутку чи збитку, та другому звіті – Звіті про інший сукупний дохід. У разі подання 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.

Зазначені вище зміни, що пропонувалися радами, були винесені на загальне обговорення. Так, 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 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 перебувають 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. Проте 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 розділити 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 містить 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 наведемо у табл. Г.1 Додатка Г, порівнявши вимоги не лише між собою, а й з GAAP US, наказом Мінфіну Російської Федерації та GAAP Естонії[148].

Як видно з табл. Г.1 Додатка Г, нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), відповідно до НП(С)БО 1, дійсно забезпечили наближення статей цього звіту до статей Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1. Дана гіпотеза про зближення, яка згадувалася ще на початку підпункту, після наведеного обґрунтування має відповідне підтвердження. Насамперед це стосується, як зазначалося раніше, вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід. Разом з тим, незважаючи на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної фінансової звітності запропонували «безальтернативний гібрид подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів»[149]. Проте жорстку регламентацію подання інформації таким чином ми не вважаємо суттєвим відхиленням.

МСБО 1 не ставить і чітких 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 Звіту про прибуток чи збиток. Відзначимо, що співвідношення інших статей Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід та нової форми № 2 принципово не змінилися порівняно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», яким регламентувалася попередня форма. Деякі статті, які вимагають національні стандарти, відсутні у звіті, що регламентований МСБО 1, і навпаки. При 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 вітчизняної форми № 2. Водночас НП(С)БО 1 містить

[148] *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. 25–33.

[149] *Харламов О. МСФЗ-звітність: новації в* розкритті інформації / О. Харламов // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 33. – С. 42–47.

ряд таких регламентацій щодо складання форми № 2, які не можна назвати такими, що відповідають МСФЗ, зокрема МСБО 1 та Концептуальній основі МСФЗ.

Зокрема, 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, зауважимо, що МСБО 1 надає 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 сутності, наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, витрати на оплату праці тощо. За методом функціонального призначення витрат їх класифікують відповідно до функцій, які вони виконують.

Групування витрат за підкласами згідно з МСФЗ, визначає форму Звіту про прибуток чи збиток. Зазначимо, 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.

Проте 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 сутністю (характером) так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III Звіту

про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), однак перелік економічних елементів є чітко регламентованим і не дає можливості висвітлити 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, згідно з 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 належать до незвичайної (*unusual*) діяльності підприємства. Статті розмежовуються «на тій основі, що джерело статті є суттєвим для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому»[150].

НП(С)БО 1 розрізняє звичайну, операційну та основну діяльність. При цьому за визначеннями НП(С)БО 1, звичайна – це основна діяльність, що охоплює операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Операційна – це також основна діяльність підприємства. Тоді виникає запитання, як розглядати фінансову та інвестиційну діяльність для цілей складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Крім того, ані НП(С)БО 1, ані Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності[151] на сьогодні не вказують на те, яким чином потрібно класифікувати і відображати в даному Звіті збитки від надзвичайних подій, таких як стихійні лиха, що 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 доходи (вигода, заробіток, приріст, прибуток) від інших операцій (*gain*). Останній може

[150] Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

[151] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html

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 внаслідок 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.

Особливість подання у Звіті про прибуток чи збиток доходів і збитків від інших операцій (*gains and losses*) полягає у тому, що вони наведені на нетто-основі, якщо їх розміри є несуттєвими[152]. Так, суб'єкт господарювання відображає 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 від МСФЗ, в Україні інші операційні та інші доходи і витрати, які за своєю сутністю 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. Крім того, це не впливає на загальний результат діяльності підприємства. Разом з тим вітчизняну методику подання інформації про інші операційні та інші доходи і витрати вважаємо некоректною, оскільки вона здатна викривити думку користувачів при аналізі інформації, що наведена у фінансовій звітності, та при прийнятті рішень.

Що стосується європейського досвіду подання Звіту про прибуток чи збиток, то Директива 2013/34/ЄС встановлює два можливі його формати, які наведені відповідно додатками V і VI до цієї Директиви[153] (див. табл. Г.2 Додатка Г). Як видно, дані формати дещо відрізняються

[152] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/929_013

[153] Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance /43/EC of the European Parliament and of the Council [Electronic resource]. – Mode of access: http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUri Serv.do?uri=OJ: L:2013:182:0019:0076: EN: PDF

за структурою та наповненням статей, що дозволяє суб'єкту господарювання обирати ту чи іншу форму з урахуванням особливостей ведення господарської діяльності.

Порівняльний аналіз Звіту про прибуток чи збиток (Директива 2013/34/ЄС) та Звіту про фінансові результати (НП(С)БО 1) за функціями витрат (див. табл. Г.3 Додатка Г) дозволяє зробити висновок про відсутність у директивному Звіті статей інших операційних витрат, фінансового результату від операційної діяльності, інших доходів, втрат від участі в капіталі, фінансового результату до оподаткування. Крім того, у НП(С)БО 1 передбачені додаткові статті фінансової звітності, які відсутні у директивному Звіті про прибутки і збитки.

Отже, проаналізувавши зміст НП(С)БО 1, додатків до нього, Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності та ряду зарубіжних нормативно-правових актів, можна дійти висновку, що Україна при регламентуванні складання Звіту про фінансові результати, як і Балансу, орієнтується на зближення даної форми з МСФЗ. Однак сьогодні Звіт ще не повністю відповідає вимогам МСФЗ. 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, ураховуючи те, що § 10 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» надає можливість суб'єкту господарювання використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що застосовуються безпосередньо у ньому, назву вітчизняної форми № 2, на нашу думку, доцільно або змінити, оскільки термін «фінансові результати» нормативно не врегульовано, або розкрити термін належним чином у документах нормативно-правового характеру.

Позитивною новацією НП(С)БО 1 є обов'язкове звітування про інший сукупний дохід, який 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. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони беззаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Тому МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків, а Н (П) СБО 1 – черговий крок на зустріч міжнародним стандартам фінансової звітності.