

УДК 657

Шипіна С.Б.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

Статтю присвячено порівняльному аналізу розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за МСФЗ у різних країнах світу. Доведено необхідність для вітчизняних підприємств застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки вони надають максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн. Сформульовано переваги складання фінансових звітів за міжнародними стандартами.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), фінансова звітність, фінансові результати, уніфікація, інформація, звіт про прибутки і збитки.

Шипина С.Б. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Статья посвящена сравнительному анализу раскрытия информации о финансовых результатах в финансовой отчетности по МСФО в различных странах мира. Доказана необходимость применения для отечественных предприятий международных стандартов финансовой отчетности, так как они предоставляют максимально возможную гармонизацию различных стандартов бухгалтерского учета и учетных политик стран. Сформулированы преимущества составления финансовых отчетов по международным стандартам.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), финансовая отчетность, финансовые результаты, унификация, информация, отчет о прибылях и убытках.

Shypina S.B. FOREIGN EXPERIENCE OF INFORMATION DISCLOSURE ABOUT FINANCIAL RESULTS IN FINANCIAL REPORTS ACCORDING TO IFRS

The article is devoted to the comparative analysis of information disclosure on financial performance in financial reporting under IFRS in different countries of the world. The proven need for domestic enterprises to apply international financial reporting standards as they provide the greatest possible harmonization of different accounting standards and accounting policies of the countries. Articulates the advantages of the preparation of financial reports according to international standards

Keywords: international financial reporting standards (IFRS), financial reporting, financial results, harmonization, information, statement of profit and loss.

Постановка проблеми. Глобальні зміни у світовій економіці стали визначальним фактором розробки та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які використовуються як основа при розробці та впровадженні національних стандартів в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці, які досліджували ці питання, зокрема С.Ф. Голов [1], Н.М. Малюга [2], В.М. Пархоменко [3] та ін., досліджують переважно проблеми, що виникають у процесі впровадження МСФЗ на окремих підприємствах і надають рекомендації щодо їх імплементації у ширшому масштабі.

Значна кількість вітчизняних підприємств уже складають звітність відповідно до вимог МСФЗ. Однак цей процес повинен стати системнішим і професійнішим.

Мета статті полягає у визначенні особливостей упровадження МСФЗ на підприємствах України та місця і значення звіту про фінансові результати в системі фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перехід України до сталого економічного розвитку, її інтеграція до європейського і світового співтовариства вимагають запровадження сучасної практики взаємодії держави і бізнесу, а також бізнесу і суспільства, які б дали змогу посилити взаємну відповідальність учасників суспільного життя, створити умови для подальшого стабільного розвитку [4].

Д.М. Трачова та Л.А. Сахно вважають: «Незаперечний факт, що для залучення інвестицій у вітчизняну економіку потрібно підвищувати прозорість

українського бізнесу, у тому числі впроваджуючи стандарти, зрозумілі західним інвесторам. Необхідність складати фінансову звітність за міжнародними стандартами виникає в першу чергу у підприємств, що працюють з іноземними банками й інвесторами. Такі компанії можуть розраховувати на зниження процентної ставки під час залучення фінансування з-за кордону, оскільки інвестор у цьому випадку здатний об'єктивно оцінити ризики, що закладаються в ставку по кредиту» [5].

Тенденції сучасної національної політики у сфері економіки, спрямовані на пошук шляхів та безпосередню реалізацію інтеграційних процесів у рамках світового економічного простору, зумовлюють необхідність більш детального дослідження вітчизняними науковцями зарубіжного досвіду розкриття інформації про фінансові результати у звіті про прибутки та збитки як однієї зі складових фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою подальшої стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, її інтеграції із зарубіжними системами. За сучасних умов розвитку міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності така спрямованість дій є характерною для інтеграційних процесів у світовому просторі.

Отже, традиційно вітчизняними науковцями звітність розглядається як один з елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Проте чимало дослідників не поділяють такого підходу. Зокрема, Д. Панков наголошує на пріоритетності звітності над облі-

ком [6, с. 37], а П. Хомин підкреслює, що «звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [7, с. 14].

Н. Чебанова і Т. Чупир під фінансовою звітністю розуміють «документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період» [8, с. 10].

Натомість Н. Ткаченко характеризує фінансову (бухгалтерську) звітність як сукупність форм звітності, складених на основі даних обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про підприємство [9, с. 822].

Деякі вітчизняні науковці при визначенні поняття «фінансова звітність» стоять на позиції формального підходу, закріпленого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), згідно з яким «фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [10].

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками. Відмінності у підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 р. було створено Комітет із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на основі угоди професійних організацій бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. За роки діяльності Комітету було видано більше 40 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз зарубіжної практики складання фінансової звітності показав, що на відміну від вимог національного законодавства щодо складу обов'язкових форм фінансової звітності у низці країн її структура має або дещо спрощений вигляд, або, навпаки, розширений. Таким чином, до складу обов'язкових елементів фінансової звітності включають:

- баланс (Великобританія, Італія, Естонія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Росія, США, Франція, Швейцарія, Азербайджан, Ізраїль, Китай);
- звіт про прибутки і збитки (Великобританія, Італія, Естонія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Росія, США, Франція, Швейцарія, Азербайджан, Ізраїль, Китай);
- звіт про рух грошових коштів (Азербайджан, Великобританія, Італія, Польща, Португалія, Росія, США);
- пояснювальна записка (Великобританія, Італія, Нідерланди, Португалія, Росія);
- операційний звіт (Італія);
- звіт внутрішніх аудиторів (Італія);
- звіт про рух (зміни) капіталу (Італія, Росія, Азербайджан);
- звіт президента компанії (Італія);
- звіт ради директорів (Італія, Польща);
- аудиторські висновки (Італія, Португалія, Росія, Ізраїль);
- примітки до річного звіту (Естонія, Люксембург, Німеччина, Франція, Швейцарія, Азербайджан);
- звіт директорів (Нідерланди);

- звіт про нерозподілений прибуток (США);
- звіт про акціонерний капітал (США);
- консолідована звітність (Великобританія, Португалія);
- звіт про рух фондів (Швейцарія);
- звіт про розрахунок оподаткованого прибутку (Ізраїль);
- звіт про інфляційну індексацію (Ізраїль);
- звіт про транспортні витрати (Ізраїль);
- звіт про основні фонди і розрахунок амортизації (Ізраїль);
- звіт про зміни у фінансовому становищі (Китай);
- звіт директорів та аудиторів (Люксембург).

Таким чином, проведений аналіз національних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн дає змогу зробити висновок про існування суттєвих відмінностей в обсязі та змісті фінансової інформації, що підлягає обов'язковому розкриттю, відповідній структурі фінансових звітів.

Цікавим є підхід до змісту фінансової звітності у Великобританії. У Положенні про принципи фінансової звітності, аналогічно до Концептуальних основ підготовки та представлення фінансової звітності в системі МСФЗ, виділяються різні типи фінансової інформації, яка надається зовнішнім користувачам. Виділені такі категорії фінансової інформації:

- а) фінансова звітність спеціального призначення (special purpose financial reports) – фінансова інформація, що надається суб'єктами господарювання у формі, необхідній зовнішнім користувачам, які мають на це право (наприклад, звіти для регулюючих органів, податкових органів, банківських установ);
- б) фінансова звітність загального призначення (general purpose financial reports) – фінансова інформація, що надається підприємствами для задоволення потреб широкого кола зовнішніх користувачів і включає:

- фінансові звіти загального призначення (general purpose financial statements) – річні, проміжні й інші фінансові звіти (основні фінансові звіти і примітки (пояснення) до них) – фінансова звітність у вузькому розумінні;
- інші типи фінансової звітності загального призначення (other types of general purpose financial reports) – наприклад звіти директорів, звернення голови правління, операційні і фінансові огляди, аналіз даних за попередні періоди, листи до акціонерів тощо;

в) інша фінансова інформація (other financial information) – фінансова інформація, яка не розкривається безпосередньо компанію (інформація аналітиків, публікації в пресі).

Згідно з вимогами Закону про компанії, фінансова звітність у Великобританії повинна містити: баланс; звіт про прибутки і збитки; примітки до звітності [11, с. 123].

Згідно з МСФЗ (IAS) 1 «Представлення фінансової звітності», повний перелік форм фінансової звітності включає:

- звіт про фінансовий стан станом на кінець періоду;
- звіт про сукупний дохід за період;
- звіт про зміни капіталу за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;
- примітки, в яких викладено основні положення облікової політики, а також наведено додаткові пояснення;
- звіт про фінансовий стан станом на початок самого раннього порівняльного періоду, в якому компанія почала застосовувати облікову політику ретроспективно, або підготувала новий ретроспективний

звіт за позиціями своєї фінансової звітності, або коли вона рекласифікувала позиції в своїй фінансовій звітності [12].

Рада з МСФЗ прийняла рішення щодо назви нового звіту «Звіт про сукупний дохід». Даний термін використовується для загального визначення змін у власному капіталі підприємства протягом періоду в результаті операцій, подій та обставин, окрім тих, які мали місце в результаті операцій із власниками, які діяли в рамках своїх повноважень як власники. Компаніям надається право вибору або представляти всі прибутки та збитки, визнані за період, як частину загального звіту про сукупний дохід, або в окремому звіті.

Зазначимо, що стосовно термінології Рада з МСФЗ визнала назви «Звіт про прибутки та збитки» та «Звіт про доходи та витрати» аналогічними за значенням та взаємозамінними; рішення було прийнято на користь назви «Звіт про прибутки та збитки» як такої, що широко використовується.

Якщо компанією прийнято рішення щодо представлення звіту про прибутки та збитки, то він є невід'ємною складовою частиною повного річного комплексу фінансової звітності і надається безпосередньо перед звітом про сукупний дохід.

Варто зауважити, що між вимогами до складання звітності про фінансові результати за Міжнародними та Національним стандартами існують певні відмінності. Розбіжності, які виникають на практиці, призводять до неможливості порівняння звітності, що складається відповідно до вимог різних нормативних документів. На сьогодні на рівні законодавства визначено перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами.

Згідно зі змінами, внесеними до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2012 р., визначено, що публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за Міжнародними стандартами, фінансової звітності (МСФЗ) [7]. Прозорість і відкритість фінансової звітності за МСФЗ показує реальний стан справ у компанії, її інвестиційну привабливість. Такі зміни позитивно вплинули на інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств, але негативно позначилися на нормативному забезпеченні українського законодавства.

На сьогодні вирішити питання про переведення фінансової звітності на Міжнародні стандарти можна двома методами: трансформувати бухгалтерську звітність, складену відповідно до П(С)БО, на звітність, яка відповідає стандартам МСФЗ. При цьому на основі даних звітності за П(С)БО формуються дані, скориговані на величину відмінностей в обліку і звітності відповідно до МСФЗ; другий метод – це ведення обліку паралельно з Національними стандартами бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідно, чим більш подібні правила обліку і звітності відповідно до П(С)БО до обліку за МСФЗ, тим менше коригувань необхідно буде здійснити під час трансформації звітності.

Головним фінансовим звітом для вітчизняних підприємств є «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), де відображаються прибутки та збитки, адже саме він давав змогу оцінити діяльність підприємства, аналізуючи розмір досягнутого прибутку і його зміни.

Міжнародним стандартом також передбачено складання Звіту про фінансові результати, але звітна форма, встановлена МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», має іншу назву – «Звіт про прибутки і збитки».

МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» не регламентує стандартної форми Звіту, кожне підприємство самостійно обирає форму та перелік статей.

Проте МСФЗ 1 визначає мінімальний перелік статей, які мають бути відображені безпосередньо у «Звіті про прибутки і збитки»:

- Дохід;
- Результати (прибуток або збиток) операційної діяльності;
- Фінансові результати;
- Частка прибутку або збитку асоційованих компаній або спільних підприємств, які обліковуються методом участі в капіталі;
- Витрати на податок на прибуток;
- Прибутки або збитки від звичайної діяльності;
- Надзвичайні (екстраординарні) статті;
- Частка меншості;
- Чистий прибуток або збиток.

Слід зазначити, що це не вичерпний перелік рядків «Звіту про прибутки та збитки». У ньому можуть бути наведені додаткові статті, заголовки та проміжні підсумки, якщо цього вимагають інші МСФЗ або це необхідно для правдивого відображення діяльності підприємства. Наприклад, МСФЗ 33 «Прибуток на акцію» передбачає, що підприємства, звичайні акції яких відкрито продаються та купуються (або підприємства, які перебувають у процесі викупу таких акцій), мають обов'язково наводити у «Звіті про прибутки та збитки» показники, які відображають прибуток, що припадає на одну звичайну акцію.

МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» пропонується два способи подання у «Звіті про прибутки та збитки» інформації про витрати залежно від потреб аналізу витрат із застосуванням двох альтернативних класифікацій: перша класифікація базується на характері витрат, друга – на функції витрат на підприємстві.

При застосуванні першого способу, який називають методом характеру витрат, у «Звіті про прибутки та збитки» витрати об'єднуються лише за характером (наприклад, витрати матеріалів, витрати на амортизацію, витрати на оплату праці та ін.) і не перерозподіляються згідно з їх функціями на підприємстві.

При застосуванні другого способу подання інформації про витрати у Звіті про прибутки та збитки, який називають методом функції витрат або «собівартість реалізованої продукції», витрати класифікуються відповідно до їх функцій, як частка собівартості реалізації, збуту або адміністративної діяльності.

Слід зазначити, що в більшості країн світу «Звіт про фінансові результати» має назву «Звіт про прибутки та збитки». Також істотною відмінністю є те, що відсутня типова форма Звіту, встановлюється лише перелік статей, які обов'язково повинні бути відображені.

Наприклад, у Німеччині встановлено два типи форматів Звіту, дозволені німецьким бухгалтерським законодавством. Формат за типом витрат традиційний у цій країні і використовується частіше. Особливістю німецької практики – якщо компанія вибрала метод оцінки матеріально-товарних запасів по методу прямих витрат, то може це зробити, тільки використовуючи функціональний формат, різниця результатів між методами прямих витрат і повного поглинання витрат для матеріально-товарних запасів може бути відбита в експлуатаційних витратах. При застосуванні двох форматів з'являються дещо інші

відмінності між розподілом загальної собівартості, тому німецькі звіти про доходи важко порівнювати один з одним, за винятком тих, в основі яких лежить єдиний міжнародний підхід.

Деякі особливості має «Звіт про прибутки та збитки» у Швеції. Професійне бухгалтерське співтовариство Швеції вважає, що «шведська податкова система залізною хваткою, як ніде більше у світі, тримає за горло фінансові звітні документи». З іншого боку, ринок довгострокового позикового капіталу вимагає економічно обґрунтованих бухгалтерських звітів, що спираються на кращі зразки світової практики.

У системі бухгалтерії, що ґрунтується на податкових законах, прибуток до сплати податку не досягає і 20%, яку отримують компанії, що застосовують міжнародну прийнятну систему обліку. З іншого боку, підготовка бухгалтерських звітних документів на основі міжнародної прийнятої системи обліку приводить до підвищення вимог зобов'язань по сплаті податку у відповідній пропорції.

Шведські бухгалтери вирішили це протиріччя, розробивши особливу форму, яка дає змогу ефективно розділити звіт про надходження на дві частини:

1) до рядка «Прибуток до розподілу» звіт про надходження відповідає міжнародній системі обліку;

2) у розділі «Розподіл» звіту про надходження показуються відмінності між прибутком, обчисленим по міжнародно прийнятій системі обліку, і тій, яка виходить у результаті застосування податкового підходу. Подвійне внесення даних закінчується відповідним коректуванням неоподатковуваних податком резервів, показаним у балансовому звіті між активами і пасивами.

Таким чином, необхідність показати прибуток відповідно до міжнародно прийнятої системи обліку забезпечується введенням показника «Прибуток до сплати податку». Проте після «Розподілу» остаточний показник «Прибуток до сплати податку» представляється на основі податкових вимог.

Ця форма представлення бухгалтерських звітних документів, розроблена ще в 60-ті роки минулого сторіччя і узаконена потім в Законі «Про бухгалтерську справу» 1975 р., стала прикладом, якому потім послідували інші скандинавські країни. Вона дає змогу шведським компаніям, з одного боку, забезпечувати високий рівень представлення інформації, а з іншого – відповідати податковим законам.

Стосовно порядку побудови зазначеного звіту, необхідно зазначити, що в різних країнах світу він має певні об'єктивні відмінності, зумовлені особливостями в економічному, соціальному та політичному устроях, не є виключенням і пострадянські держави. Все це ускладнює управління суб'єктами господарювання в умовах розвитку їх зовнішньоекономічної діяльності.

Крім фінансової звітності, компанії можуть надавати фінансові огляди з характеристикою фінансових результатів діяльності, фінансового стану, а також факторів невизначеності, які потрібно враховувати під час формування фінансової звітності (зміни умов господарювання та їх наслідки, джерела фінансування, розкриття інформації про інші ресурси компанії).

Можна стверджувати, що в цілому з уведенням в Україні Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відбувалося максимальне наближення до норм МСФЗ (IAS/IFRS) в частині змісту фінансової звітності.

Висновки. Гармонізація фінансової звітності відповідно до вимог Європейського Союзу зростає і є досить актуальною в наш час, оскільки Україна бажає найближчим часом стати членом ЄС. Українські підприємства складають фінансову звітність за уніфікованими формами, передбаченими відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Використання уніфікованих форм звітності призводить до того, що металургійний комбінат, сільськогосподарське підприємство, страхова компанія тощо надають звітність, яка не забезпечує прозорість інформації для власників (акціонерів) та інших користувачів звітності. Всі суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та визнання елементів звітності, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, повинна визначатися винятково потребами користувачів. На законодавчому рівні слід встановити передбачені Директивами ЄС мінімальні вимоги до складу фінансової звітності суб'єктів господарювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–52.
2. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. ... д.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.М. Малюга. – К., 2006. – 36 с.
3. Пархоменко В. Финансовая отчетность по международным стандартам / В. Пархоменко // Вестник налоговой службы Украины. – 2012. – № 11.
4. Концепція Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://svb.org.ua/>.
5. Трачова Д.М., Сахно Л.А. Перехід на Міжнародні стандарти обліку і звітності: проблеми і перспективи / Д.М. Трачова, Л.А. Сахно // Публікація студ. УДК 657.4:657.633; Таврійський державний агротехнічний університет.
6. Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси / Д.А. Панков // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 31–48.
7. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 9–15.
8. Чебанова Н.В. Финансовая звітність підприємств: [навчальний посібник] / Н.В. Чебанова, Т.Я. Чупир, Ю.А. Василенко. – Харків: Фактор, 2006. – 444 с.
9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко; 3-є вид., доп. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: [учебник] / О.В. Соловьева. – М.: ИНФА-М, 2004. – 332 с.
12. IFRS in your pocket. Deloitte Touche Tohmatsu [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.iasplus.com/dttdpubs/pocket2010.pdf.