

Зіставність показників звіту про фінансові результати у контексті розвитку економічних відносин підприємств України і Росії.

Проведено порівняння структури звіту про фінансові результати за українськими стандартами бухгалтерського обліку і звіту про прибутки та збитки за російськими стандартами, досліджена зіставність показників вказаних звітів. Запропоновано моделі зіставності доходів, витрат та фінансових результатів господарської діяльності.

доходи, витрати, господарська діяльність, фінансовий результат, чистий дохід, валовий прибуток, чистий прибуток

За сучасних умов господарювання інформація розглядається як головний ресурс управління діяльністю підприємств. В значній мірі це стосується фінансової звітності - важливого елемента інформаційного забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю. В той же час, особливо вразливим щодо інформаційного забезпечення є управління саме зовнішньоекономічною діяльністю.

Приймаючи економічні рішення іноземні та вітчизняні інвестори і кредитори цікавляться в першу чергу не лише фінансовим станом підприємства на певну дату, а і результатами його господарської діяльності за певний звітний період. Зазначена інформація міститься у Звіті про фінансові результати (форма №2), який відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (далі П(С)БО 1), є звітом про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства [1]. Отже, інформація стосовно спроможності суб'єкта господарювання використати свої економічні ресурси для отримання прибутку, що визначає ефективність системи управління, міститься саме у Звіті про фінансові результати.

Стосовно порядку побудови зазначеного звіту, необхідно зазначити, що у 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.

Враховуючи, що одним з основних партнерів українських підприємств у зовнішньоекономічній діяльності є російські підприємства, логічним, на нашу думку, буде проведення порівняльного аналізу методики визначення прибутку, що використовується у звіті про фінансові результати, побудованого відповідно до положень бухгалтерського обліку України та Росії.

Зміст звіту про фінансові результати та методичні підходи до його побудови є особливим науковим інтересом для українських та російських вчених, серед яких такі відомі вчені як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.В. Донцова, Н.А.Нікіфорова. Однак, порівняльний аналіз між методиками складання, проведення зіставності показників звіту про фінансові результати відповідно до національних стандартів Росії та України

не знаходить відображення в економічній літературі. Проте, в умовах розвитку економічних відносин між Росією та Україною, як сусідніми країнами, об'єктивні відмінності у структурі та методології побудови звіту про фінансові результати створюють інформаційні перешкоди у налагодженні партнерських відносин між підприємствами, інвесторами та кредиторами вказаних країн.

Основним нормативним актом, що регулює порядок складання та подання звіту про фінансові результати в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" (надалі П(С)БО 3) [1]. Що ж до Росії, то методологія складання звіту про прибутки та збитки обумовлена основними Положеннями бухгалтерського обліку: "Бухгалтерська звітність організацій" (ПБО 4/99) [6], "Доходи організацій" (ПБО 9/99) [6] та "Витрати організацій" (ПБО 10/99) [6].

Використовуючи напрацювання українських та російських вчених, національні стандарти бухгалтерського обліку зазначених країн, автором даної статті була зроблена спроба розробити моделі зіставності показників Звітів про фінансові результати, складених відповідно до П(С)БО та ПБО, що і лягло в основу визначення мети даної статті.

Перший крок у зіставності показників звіту про фінансові результати за українською та російською методиками полягає у порівнянні якісного змісту основних термінів, визначення яких надається положеннями бухгалтерського обліку зазначених країн (П(С)БО 3 і ПБО 9/99 та 10/99). Останнє здійснено з метою подальшого узгодження визначення доходів, витрат та видів діяльності.

Аналіз зіставності понять доходів та витрат за П(С)БО 3 та ПБО 9/99 і 10/99 (рисунки 1, 2) дозволяє зазначити наступне:

1. За П(С)БО 3 збільшення або зменшення економічних вигод відбувається у вигляді надходження (вибуття) активів або зменшення (збільшення) зобов'язань. Що ж до ПБО 9/99 та 10/99, то збільшення (зменшення) економічних вигод є результатом надходження (вибуття) активів чи погашення (виникнення) зобов'язань.

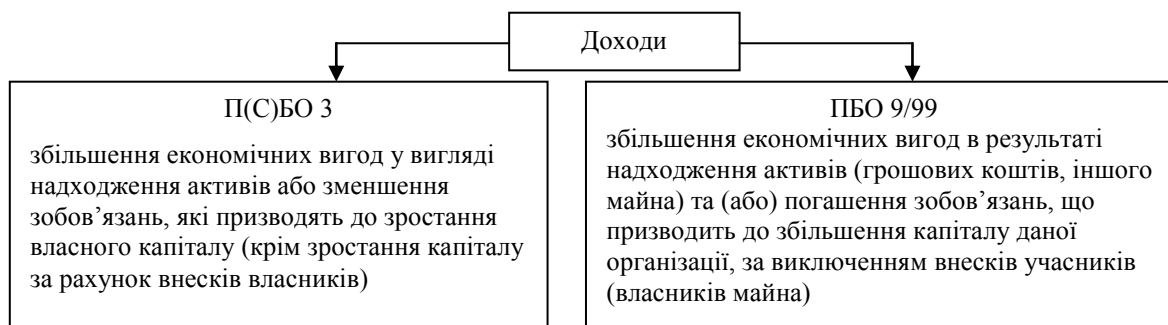


Рисунок 1 - Визначення доходів за П(С)БО 3 та ПБО 9/99

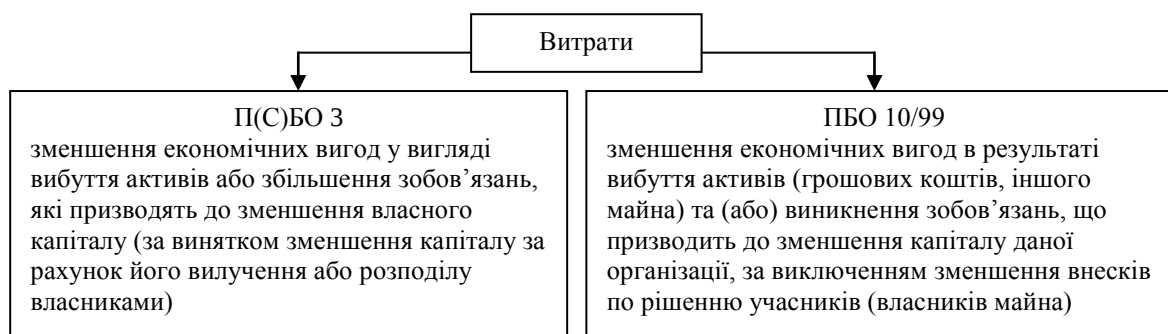


Рисунок 2 - Визначення витрат за П(С)БО 3 та ПБО 10/99

2. Витратами за П(С)БО 3 не вважається зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками. А згідно з ПБО 10/99, не є витратами тільки зменшення капіталу даної організації за рахунок зменшення внесків по рішенню учасників (власників майна).

Отже, визнання доходів і витрат та їх відображення у звіті про фінансові результати (в Росії - це звіт про прибутки та збитки) відбувається майже аналогічно, чого не можна сказати про класифікацію видів господарської діяльності (рисунок 3).

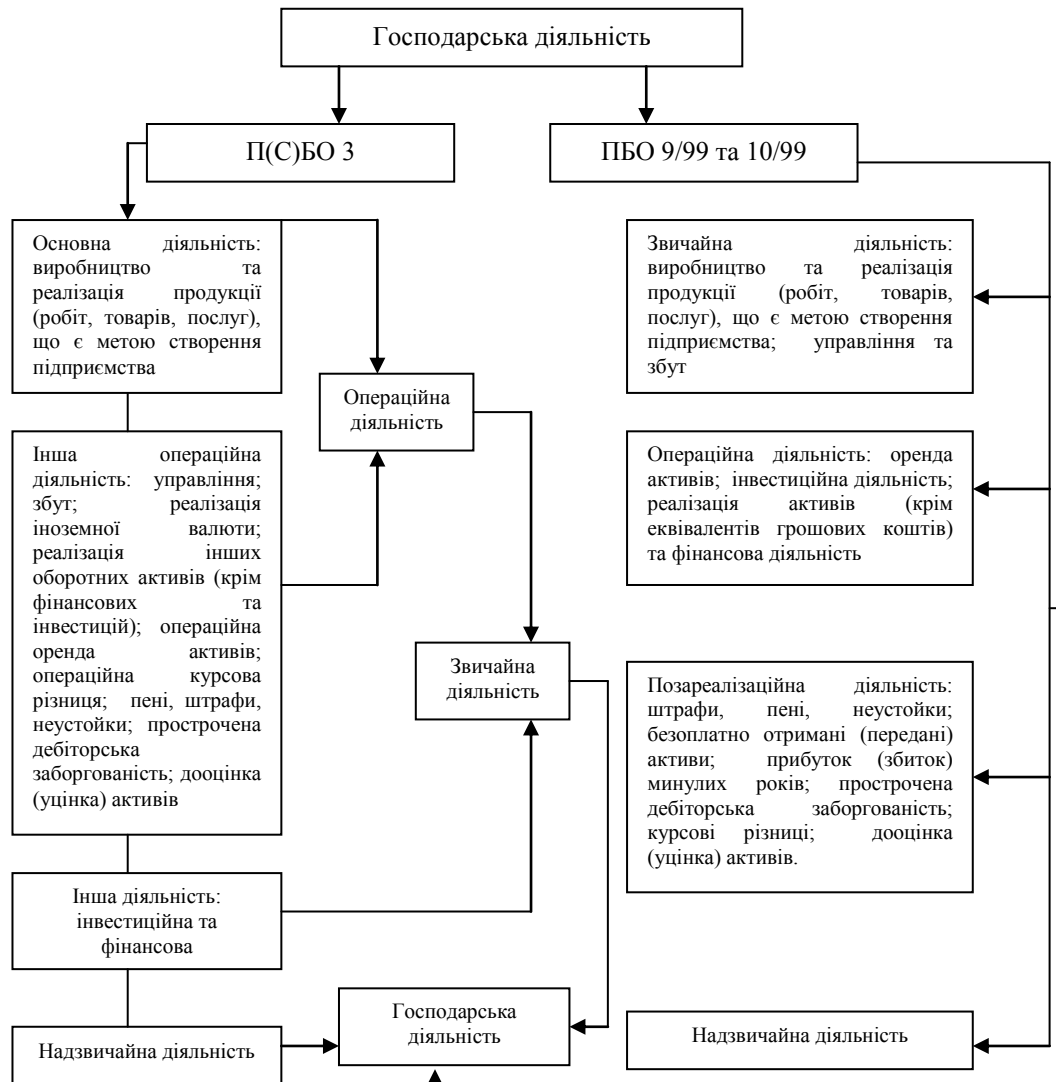


Рисунок 3 - Класифікація господарської діяльності за П(С)БО 3 і ПБО 9/99 та 10/99

Як бачимо, господарська діяльність за П(С)БО 3 містить звичайну та надзвичайну діяльність підприємств. Звичайна діяльність, в свою чергу поділяється на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Операційна діяльність включає в себе основну діяльність підприємства, тобто діяльність, що є метою його створення та іншу операційну діяльність.

Інший підхід спостерігається в Положеннях бухгалтерського обліку, які діють в Росії. Відповідно до російських ПБО, господарська діяльність організацій поділяється на звичайну, операційну, позареалізаційну та надзвичайну діяльність.

Класифікація господарської діяльності, приведена на рисунку 3 дозволяє провести аналогію між двома методиками її визнання. По-перше, визначенню основної діяльності за П(С)БО 3 відповідає визначення звичайної діяльності за вираховуванням

витрат на управління та збут, згідно російській класифікації. По-друге, в сукупності інша операційна діяльність, інвестиційна та фінансова діяльність за українською класифікацією господарської діяльності тотожна до операційної, позареалізаційної діяльності та витрат на управління та збут (ПБО 10/99 та 9/99). Щодо надзвичайної діяльності, тут позиції російських та українських стандартів повністю збігаються.

Отже, класифікація видів господарської діяльності за ПБО суттєво відрізняється від П(С)БО, що, безперечно, впливає на інформаційний зміст показників та структуру звіту про фінансові результати, а також на можливість прийняття достовірних рішень щодо зовнішньоекономічних відносин між зазначеними країнами.

Для порівняння структури звіту про фінансові результати згідно вимог П(С)БО 3, а також структури звіту про прибутки та збитки, який складають підприємства Росії, здійснено співставлення їх розділів (таблиця 1).

Таблиця 1- Порівняння структури звіту про фінансові результати за П(С)БО 3, ПБО 9/99 та 10/99

Розділи Звіту про фінансові результати за П(С)БО 3	Розділи звіту про прибутки та збитки за ПБО 9/99 та 10/99
I. Фінансові результати	I. Доходи та витрати за звичайними видами діяльності
	II. Операційні доходи та витрати
	III. Позареалізаційні доходи та витрати
	IV. Надзвичайні доходи та витрати
II. Елементи операційних витрат	Розділ 6 форми № 5 “Примітки до фінансової звітності”
III. Розрахунок показників прибутковості акцій	Довідково. Дивіденди на одну акцію

Порівнюючи структуру звіту про фінансові результати за П(С)БО 3 та звіту про прибутки та збитки, складеного відповідно до Положень бухгалтерського обліку Росії (табл. 1), можна побачити, що перший розділ звіту про фінансові результати у П(С)БО 3 включає фінансові результати від усіх видів господарської діяльності підприємства за звітний період. У звіті про прибутки та збитки (ПБО 9/99 та 10/99) фінансовий результат від господарської діяльності за звітний період поданий кількома розділами. Елементи операційних витрат за методикою П(С)БО наводяться у розділі II. Проте, згідно ПБО Росії, елементи операційних витрат взагалі не подають у звіті про прибутки та збитки, а розшифровують у розділі 6 форми № 5, тобто у примітках до фінансової звітності. Крім того, звіт про фінансові результати (П(С)БО 3) містить розділ “Розрахунок показників прибутковості акцій”. Подібна ж інформація наводиться і в звіті про прибутки та збитки (ПБО), але не так розгорнуто і є лише довідковою.

Дослідження відмінностей у інформаційному змісті статей звіту про фінансові результати за українськими стандартами та звіту про прибутки та збитки за російськими стандартами обліку виявило суттєві відмінності як у самому змісті статей, так і у формуванні фінансового результату від господарської діяльності, а саме:

1. У звіті про фінансові результати за П(С)БО 3 наводиться порядок обчислення виручки-нетто, тобто форма №2 містить бруто-дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу визначається чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), дохід-нетто. Напроти, російські стандарти вимагають наводити у звіті про прибутки та збитки тільки нетто-виручку від реалізації товарів робіт, послуг, яка вже не містить податку на додану вартість, акцизу та інших обов’язкових платежів.

2. Негативним моментом з погляду аналітичної змістовності української звітності є відсутність у звіті форми №2 (П(С)БО 3) розгорнутої інформації щодо доходу від реалізації товарів, робіт, послуг. В той час, російські стандарти обліку

вимагають від суб'єктів господарської діяльності детальної розшифровки доходів (нетто) від реалізації окремо за виконаними роботами, наданими послугами промислового характеру та проданими товарами. Подібна ж ситуація відбувається і з аналогічними статтями “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” звіту про фінансові результати за національними стандартами України та звіту про прибутки та збитки, відповідно за російськими стандартами обліку (ПБО 9/99).

3. Статтю “Прибуток (збиток) від продажу” звіту про прибутки та збитки (ПБО 9/99) можна ототожнити із статтею “Фінансові результати від операційної діяльності” звіту про фінансові результати за П(С)БО 3 за умови вирахування з останньої інших операційних доходів та витрат.

4. Відмінність у класифікації видів господарської діяльності відповідно до російських та українських стандартів обліку відбивається у змісті статей, які відображають операційні та інші доходи і витрати суб'єктів господарської діяльності (форма №2 за П(С)БО 3) та інші операційні і позареалізаційні доходи та витрати (форма №2 за ПБО 9/99).

5. Російські стандарти не передбачають втрат від участі в капіталі, на відміну від українських стандартів бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження співставності статей звіту про фінансові результати за російськими та українськими стандартами обліку дозволяють побудувати модель зіставності доходів та витрат господарської діяльності, що дозволить зрозуміти відмінності у класифікації господарської діяльності за національними стандартами зазначених країн (рисунок 4).

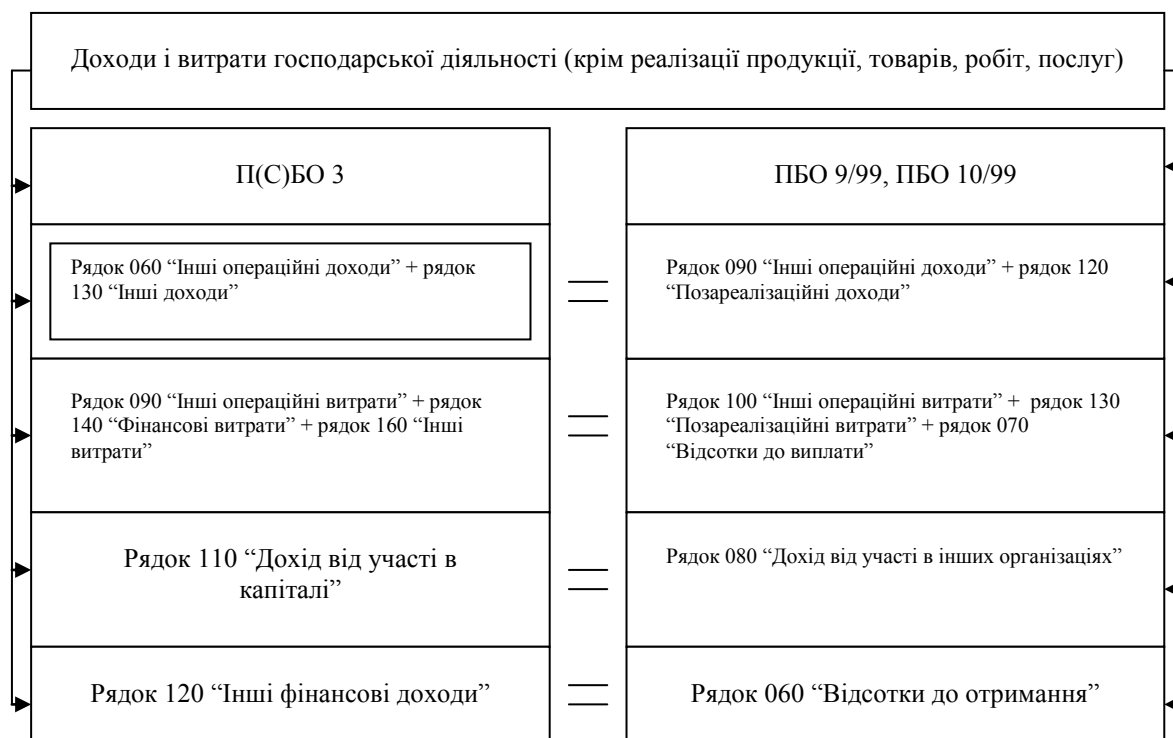


Рисунок 4 - Модель зіставності доходів і витрат господарської діяльності згідно П(С)БО 3 та ПБО 9/99 і 10/99

Оскільки основна проблема незіставності та розбіжності у показниках полягала саме у суттєвих відмінностях в класифікації видів господарської діяльності і доходів та витрат діяльності за національними стандартами Росії та України, то використання моделі зіставності доходів і витрат господарської діяльності дозволяє уникнути

відмінності у методиці визначення фінансового результату у звіті про фінансові результати (рисунок 5)

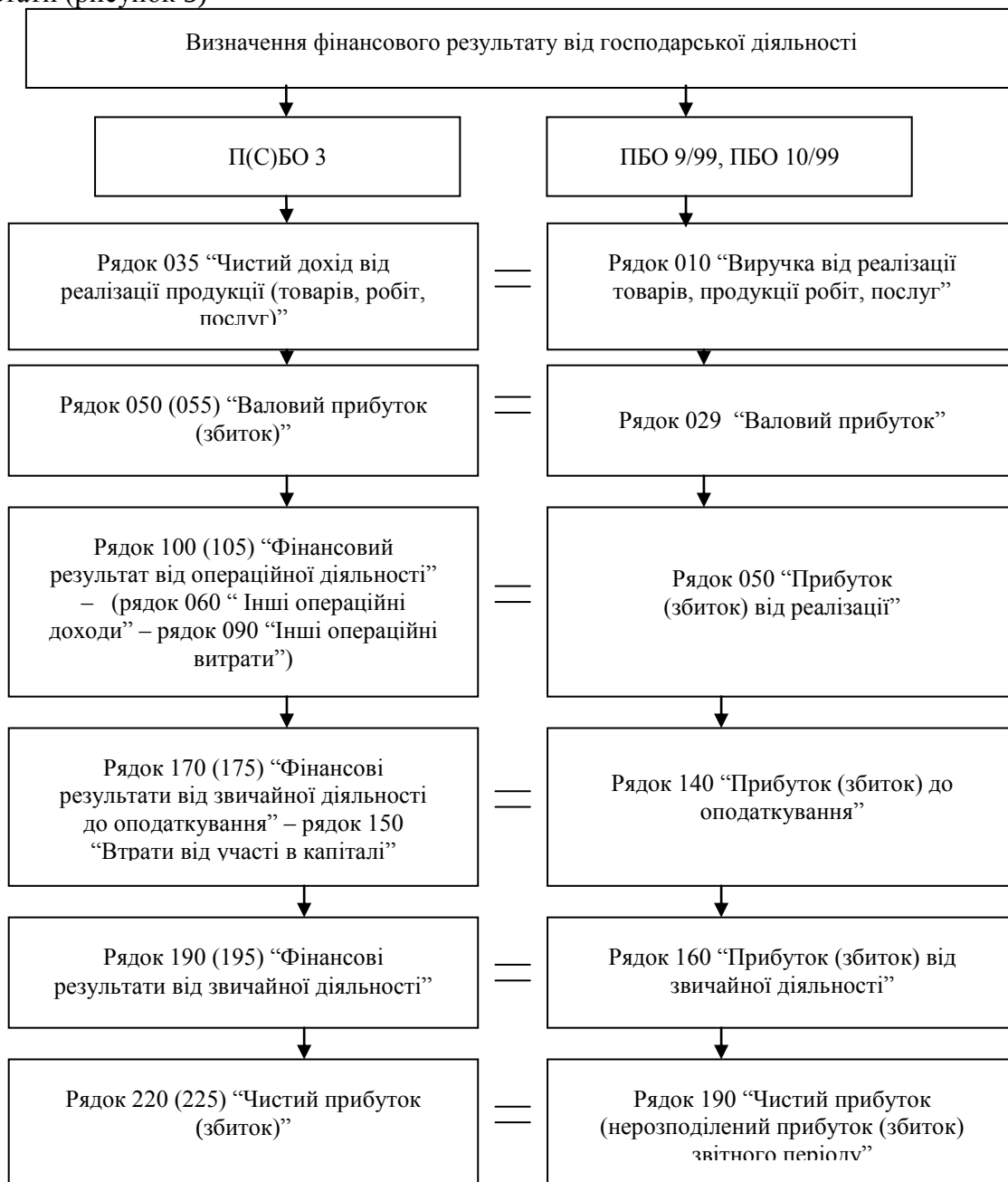


Рисунок 5 - Модель зіставності результатів господарської діяльності у звіті про фінансові результати за російською та українською методиками

Отже, російська методика складання звіту про прибутки та збитки взагалі не передбачає втрат від участі в капіталі, тому фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (Форма №2 П(С)БО 3) можна визнати тотожними до прибутку від звичайної діяльності (Форма №2 ПБО 9/99 і 10/99) за мінусом втрат від участі в капіталі. Складніше зіставити фінансові результати за іншою операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю. Проте, вирахувавши з фінансового результату від операційної діяльності сальдо іншої операційної діяльності (Форма №2 П(С)БО 3) отримаємо показник, який можна ототожнити із прибутком (збитком) від реалізації (Форма №2 ПБО 9/99 і 10/99).

Розглянувши об'єктивні відмінності в структурі статей звіту про фінансові результати відповідно до російських та українських національних стандартів можна зробити наступні висновки.

1. Слід визнати, що основні перепони у гармонізації фінансової звітності між вказаними країнами пострадянського простору складають національні особливості бухгалтерського обліку. Все це ускладнює процес визначення фінансового стану майбутнього партнера підприємством, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність, тобто відбувається гальмування процесу управління зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання.

2. Вважаємо за доцільне використовувати запропоновані вище моделі зіставності класифікації господарської діяльності, доходів та витрат і фінансових результатів господарської діяльності українськими підприємствами в процесі управління партнерськими відносинами з господарськими одиницями Росії, що дозволить без перепон оцінити дійсний фінансовий стан суб'єкта господарювання як російським так і українським підприємствам.

3. Основними функціями моделей зіставності є розкриття, коригування, уточнення показників звіту про фінансові результати з орієнтацією на аналітичні потреби вітчизняних та російських інвесторів і партнерів в процесі управління зовнішньоекономічною діяльністю. Суттєвим моментом зазначених моделей є забезпечення зіставності показників звіту про фінансові результати та підвищення його аналітичної цінності для партнерів зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, подальший розвиток даної проблеми полягає у створенні моделей зіставності фінансової звітності не тільки у межах відносин підприємств Росії та України, а й у напрямку інтеграції України до Євросоюзу.

Список літератури

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: 3б. Норм.-прав. Актів / Упоряд. Д.О. Горлов, І.В. Шпак. – К.: Юрінком Інтер, 2000. – 232 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку // Вісник ЖІТІ. – 2002. - № 20. – С.10.
3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Коїв, Екаунтінг, 2000. – 376 с.
4. Горицкая Н.Г. Новая финансовая отчетность. Київ, “Техніка”, 1999. – 136 с.
5. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине в 2000 года. Практическое пособие. Киев, ООО редакция газеты «Бухгалтерия. Налоги, Бизнес», 2000. – 256с.
6. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. Москва “Дело и Сервис”, 2001. – 301 с.
7. Качала М.В. Фінансова звітність підприємства та організацій за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. – Харків.: “Рубікон”, 2000. – 224 с.

Проведено сравнение структуры отчета о финансовых результатах по украинским стандартам бухгалтерского учета и отчета о прибылях и убытках по русскими стандартами, исследована сопоставимость показателей указанных отчетов. Предложена модель сопоставимости доходов, затрат и финансовых результатов хозяйственной деятельности.

There has been compared the structure of the report on financial results of accounting according to Ukrainian standards with the reporting of income and expenses according to Russian standards, explored comparable of indexes of the indicated reports. There have been proposed models of comparability of income, expenses, and financial result of economic activity.