

УДК 657.372

Дубовая В.В.,

к.е.н, доцент кафедри обліку і аудиту, Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м.Полтава

ВИЗНАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

V. V. Dubovaya,

Ph.D. (Economics), docent of accounting and auditing, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava

RECOGNITION OF THE ELEMENTS OF FINANCIAL STATEMENTS

Анотація.

В статті розглянуто міжнародні концепції складу, визначення та визнання елементів фінансових звітів. Виявлено відсутність визначення окремих елементів фінансових звітів та недосконалість офіційного українського перекладу термінології. Зроблено висновки та пропозиції щодо оновлення Conceptual Framework 2010: розширити визначення поняття “визнання елементів фінансових звітів” як процесу включення до фінансового звіту статті, яка відповідає визначенню елемента та критеріям визнання. Запропонувати дев’ять елементів фінансових звітів: актив, зобов’язання, власний капітал, дохід, витрати, прибуток або збиток, інший сукупний дохід, внески і вилучення власників, грошові потоки. Сформулювати визначення поняття “внески і вилучення власників” та критерії визнання усіх елементів фінансових звітів. Водночас відредагувати офіційний український переклад IAS 1, у якому термін “other comprehensive income” перекласти дослівно як “інший сукупний дохід”, та “gains” – як “інші доходи”.

Summary.

This article describes the international concepts of consist, definition and recognition of elements of financial statements. Revealed no definition of certain elements of financial statements and imperfections official Ukrainian translation of terminology. The conclusions and proposals for updating the Conceptual Framework 2010: expand the definition of “recognition elements of financial statements” as the process of incorporating in the financial statement an item that meets the definition of an element and satisfies the criteria for recognition. Submit nine elements of financial statements: asset, liabilities, equity, income, expenses, profit or loss, other comprehensive income, contributions by and distributions to owners, cash flows. State the definition of “contributions by and distributions to owners” and recognition criteria for all elements of the financial statements. Meanwhile edit official Ukrainian translation for IAS 1, wherein the term “other comprehensive income” translated literally as “інший сукупний дохід” and “gains” – as “інші доходи”.

Ключові слова: *визнання, актив, зобов’язання, власний капітал, дохід, витрати, майбутня економічна вигода, грошові потоки.*

Keywords: *recognition, asset, liability, equity, income, expenses, future economic benefit, cash flows.*

Постановка проблеми. Складання фінансової звітності за міжнародними стандартами потребує використання міжнародних концепцій, що висвітлені у *The Conceptual Framework for Financial Reporting (Концептуальній основі фінансової звітності)*, котра перебуває у процесі оновлення. Станом на 1 жовтня 2014 року цей документ видання 2010 року (далі *Conceptual Framework 2010*) містить:

розділ 1 «Мета фінансової звітності загального призначення»;

розділ 2 «Суб'єкт господарювання, що звітує» (без тексту);

розділ 3 «Якісні характеристики корисної фінансової інформації»;

розділ 4 «Основа (1989): текст, що залишився» (далі *Framework 1989*), який присвячено висвітленню питань визначення елементів фінансових звітів, їх визнання і оцінки, і котрий лише буде поновлений відповідно до *IAS 1 (переглянутого у 2007 році)*.

Отже, на сьогодні не розроблено у повному обсязі *Conceptual Framework 2010*, яка має висвітлювати міжнародні засади визнання елементів фінансових звітів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останні дослідження і публікації у напрямку міжнародних стандартів присвячені або загальному опису і порівнянню міжнародних концепцій фінансової звітності з національними засадами [4; 5], або вивченню питань визнання окремих елементів фінансових звітів [6; 7].

Постановка завдання. Метою статті є гармонізація існуючих міжнародних засад щодо визнання елементів фінансових звітів та їх застосування підприємствами України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з *Conceptual Framework 2010* метою фінансової звітності загального призначення є надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень

про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. При цьому, за змістом важливою складовою такої інформації можна назвати: можливість оцінити спроможність генерувати чисті грошові потоки, перспективи майбутніх грошових потоків, прогнозування як розподілятимуться грошові потоки серед тих, хто має вимоги до суб'єкта господарювання.

Усі інші аспекти Концептуальної основи – концепція суб'єкта господарювання, що звітує, якісні характеристики корисної фінансової інформації та її обмеження, елементи фінансових звітів, визнання, оцінка, подання та розкриття інформації – логічно впливають з мети.

Згідно з *Framework 1989* (текст, що залишився) “*recognition of the elements of financial statements* (визнання елементів фінансових звітів)” є процесом включення до балансу або звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та відповідає критеріям визнання [1, п. 4.37].

За *Framework 1989* до елементів фінансових звітів включено п'ять категорій, (табл. 1): *asset* (актив), *liability* (зобов'язання), *equity* (власний капітал), *income* (дохід), *expenses* (витрати). При цьому ключовою ознакою визначення майже всіх зазначених елементів є використання поняття “*future economic benefits* (майбутньої економічної вигоди)” як потенціалу, що сприятиме притоку грошових коштів і грошових еквівалентів (табл. 2).

Таблиця 1

Визначення елементів фінансових звітів згідно *Framework 1989*: текст, що залишився

№	Definitions	Визначення
1	An <i>asset</i> is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.	Актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.
2	A <i>liability</i> is a present obligation of the entity arising from past events, the	Зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає

	settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying <u>economic benefits</u> .	внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі <u>економічні вигоди</u> .
3	<i>Equity</i> is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities	<i>Власний капітал</i> – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.
4	<i>Income</i> is <u>increases in economic benefits</u> during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants.	<i>Дохід</i> – <u>збільшення економічних вигід</u> протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.
5	<i>Expenses</i> are <u>decreases in economic benefits</u> during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrence of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to equity participants.	<i>Витрати</i> – це <u>зменшення економічних вигід</u> протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Крім цього у тексті *Framework 1989* описано поняття:

gains (*інших доходів – авторський переклад*), що включають, наприклад, доходи від вибуття непоточних активів, доходи від переоцінки ринкових цінних паперів і довгострокових активів [1, п. 4.30];

losses (*збитків*), що включають збитки від стихійних лих, негативних курсових різниць за позиками в іноземній валюті [1, п. 4.34].

Але зазначено, що ці поняття не розглядаються як окремі елементи доходів і витрат. В даному аспекті слід звернути увагу на офіційний український переклад

терміну “*gains*” як *прибутки*, хоча в оригіналі використовується саме термін “*gains*”, а не “*profit*”.

Таблиця 2

Визначення майбутньої економічної вигоди згідно *Framework 1989*: текст, що залишився

№	Definitions	Визначення
1	The <i>future economic benefit</i> embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity.	<i>Майбутня економічна вигода</i> , втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і грошових еквівалентів до суб'єкта господарювання.

Разом з цим, у переглянутому у 2007 році *IAS 1*, для досягнення мети фінансових звітів (яка полягає у наданні інформації про фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки), визначено більш розширений перелік показників інформації, якою мають забезпечувати фінансові звіти:

- (a) *assets* (активи);
- (b) *liabilities* (зобов'язання);
- (c) *equity* (власний капітал);
- (d) *income and expenses, including gains and losses* (дохід і витрати, включаючи інші доходи і збитки);
- (e) *contributions by and distributions to owners in their capacity as owners* (внески і вилучення власників згідно їх повноважень як власників);
- (f) *cash flows* (грошові потоки).

При цьому, надаються визначення нових категорій: “*total comprehensive income* (загальний сукупний дохід)”, “*profit or loss* (прибуток або збиток)”, “*other comprehensive income* (інший сукупний дохід)”, які не вказано вважати елементами фінансових звітів, але якими вони є по суті (табл. 3).

Таблиця 3

Визначення окремих термінів згідно *IAS 1* (з авторським перекладом)

№	Definitions	Визначення
1	<i>Total comprehensive income</i> is the change in equity during a period resulting from transactions and other events, other than those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners.	Загальний сукупний дохід це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників.
2	<i>Profit or loss</i> is the total of income less expenses, excluding the components of other comprehensive income.	Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу.
3	<i>Other comprehensive income</i> comprises items of income and expense (including reclassification adjustments) that are not recognised in profit or loss as required or permitted by other IFRSs.	Інший сукупний дохід містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Слід також підкреслити на офіційний український переклад останніх двох термінів. Так, згідно офіційному українському перекладу “*profit or loss*” перекладено як “*прибуток або збиток*”, та “*other comprehensive income*” перекладено як “*інший сукупний прибуток*”. Хоча в останньому випадку в оригіналі використовується термін саме “*income*”, а не “*profit*”.

Вивчення змісту чинних міжнародних стандартів показує відсутність визначення таких категорій як “*contributions by and distributions to owners in their capacity as owners* (внески і вилучення власників згідно їх повноважень як власників)”. Визначення терміну “*cash flows (грошові потоки)*” містить IAS 7 (табл. 4).

Таблиця 4

Визначення грошових потоків згідно IAS 7 (з авторським перекладом)

№	Definitions	Визначення
1	<i>Cash flows</i> are inflows and outflows of cash and cash equivalents.	Грошові потоки – це притоки та відтоки грошових коштів та грошових еквівалентів.

Враховуючи, що за міжнародними стандартами складають чотири основні фінансові звіти, слід запропонувати елементи до кожного фінансового звіту (табл. 5).

Склад елементів фінансових звітів (запропоноване автором)

№	<i>Titles of financial statements</i>	<i>Elements of financial statements</i>
1	Statement of financial position (звіт про фінансовий стан)	(a) assets (активи); (b) liabilities (зобов'язання); (c) equity (власний капітал);
2	Statement of profit or loss and other comprehensive income (звіт про прибутки або збитки та інший сукупний дохід)	(d) income (дохід); (e) expenses (витрати)
3	Statement of changes in equity (звіт про зміни у власному капіталі)	(f) profit or loss (прибуток або збиток); (g) other comprehensive income (інший сукупний дохід); (h) contributions by and distributions to owners (внески і вилучення власників)
4	Statement of cash flows (звіт про грошові потоки)	(i) cash flows (грошові потоки)

Далі, згідно *Framework 1989* визначення термінів “*asset (актив)*”, “*liability (зобов'язання)*”, “*income (дохід)*”, “*expenses (витрати)*” встановлює їхні основні ознаки, але не намагається встановити критерії, яким вони повинні відповідати перед визнанням їх у балансі або звіті про прибутки та збитки:

(a) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;

(b) стаття має “*cost (собівартість)*” або “*value (вартість)*”, яку можна достовірно визначити.

При цьому висвітлено критерії визнання лише чотирьох елементів (табл. 6): *asset (актив)*, *liability (зобов'язання)*, *income (дохід)*, *expenses (витрати)*. Стаття, яка має основні характеристики елемента, але не відповідає критеріям визнання (наприклад “*contingent liability (умовне зобов'язання)*”), має бути розкрита у *Notes*

(Примітках). Тобто *Conceptual Framework 2010* не містить критеріїв визнання такого елемента як “*equity (власний капітал)*” та всіх інших.

Таблиця 6

Критерії визнання елементів фінансових звітів згідно *Conceptual Framework 2010*

<i>The criteria for recognition of the elements of financial statements</i>	Критерії визнання елементів фінансових звітів
<i>An asset is recognized in the balance sheet when it is probable that the <u>future economic benefits will flow</u> to the entity and the asset has a cost or value that can be measured reliably</i>	Актив визнається у балансі, коли є ймовірність <u>надходження майбутніх економічних вигод</u> на підприємство і актив має собівартість або вартість, яка може бути достовірно виміряна
<i>A liability is recognized in the balance sheet when it is probable that an outflow of resources embodying <u>economic benefits</u> will result from the settlement of a present obligation and the amount at which the settlement will take place can be measured reliably.</i>	Зобов'язання визнається в балансі, коли ймовірно, що в результаті погашення теперішньої заборгованості відбудеться вибуття ресурсів, які включають <u>економічні вигоди</u> , і сума, за якою буде погашено заборгованість, може бути достовірно виміряна
<i>Income is recognized in the income statement when an <u>increase in future economic benefits</u> related to an increase in an asset or a decrease of a liability has arisen that can be measured reliably.</i>	Дохід визнається у звіті про дохід, коли виникає <u>зростання майбутніх економічних вигод</u> , пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти
<i>Expenses are recognized in the income statement when a <u>decrease in future economic benefits</u> related to a decrease in an asset or an increase of a liability has arisen that can be measured reliably.</i>	Витрати визнаються у звіті про дохід, коли виникає <u>зменшення майбутніх економічних вигод</u> , пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можуть бути достовірно виміряні

Висновки та подальші дослідження. Провівши дослідження поставленого завдання можна зробити висновки та пропозиції щодо оновлення *Conceptual Framework 2010*:

1. Розширити визначення поняття “*recognition of the elements of financial statements* (визнання елементів фінансових звітів)” як процесу включення до фінансового звіту статті, яка відповідає визначенню елемента та відповідає критеріям визнання.

2. Запропонувати дев’ять елементів фінансових звітів: *assets; liabilities; equity; income; expenses; profit or loss; other comprehensive income; contributions by and distributions to owners; cash flows*.

3. Сформулювати визначення поняття “*contributions by and distributions to owners* (внески і вилучення власників)” та критерії визнання усіх елементів фінансових звітів.

Водночас відредагувати український переклад *IAS 1*, у якому існуючі терміни “*other comprehensive income*” перекласти дослівно як “*інший сукупний дохід*”, та “*gains*” – як “*інші доходи*”.

Література.

1. The Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB // http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/conceptual_framework_unaccompanied.pdf.

2. IAS 1 Presentation of Financial Statements / IASB // <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias1.pdf>.

3. IAS 7 Statement of Cash Flows / IASB // <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias7.pdf>.

4. Орлова В. К. Концептуальні основи складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. К. Орлова, С. М. Кафка // Сталий розвиток економіки. – 2013. - № 3. – С. 245-250.

5. Рогозний С. Вимоги українського законодавства до фінансової звітності, складеної за МСФЗ / С. Рогозний // <http://economist.net.ua/node/192>

6. Нашкерська Г. В. Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань / Г. В. Нашкерська // Регіональна економіка. – 2008. - № 4. – С. 141-150.

7. Воронцова А. С. Порівняльна характеристика визнання та оцінки витрат як елементу фінансової звітності у національній та міжнародній практиці / А. С. Воронцова // Молодіжний економічний дайджест. – 2014. – № 1. – С. 108-115.

References.

1. International Accounting Standards Board (2010), The Conceptual Framework for Financial Reporting, available at: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/conceptual_framework_unaccompanied.pdf (Accessed 10 November 2014).

2. International Accounting Standards Board (2007), IAS 1 Presentation of Financial Statements, available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias1.pdf> (Accessed 10 November 2014).

3. International Accounting Standards Board (2001), IAS 7 Statement of Cash Flows, available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias7.pdf> (Accessed 10 November 2014).

4. Orlova V.K. and Kafka C.M. (2013), “The Conceptual Framework for Financial Reporting according to International Standards“, *Stalay rozvitok ekonomiki*, vol. 3, pp. 245-250.

5. Rogoznyj S.(2012), The requirements of Ukrainian legislation to the financial statements prepared under IFRS, available at: <http://economist.net.ua/node/192> (Accessed 10 November 2014).

6. Nashkerska G.V. (2008), Features of recognition and evaluation of contingent liabilities, *Regionalna ekonomika*, vol. 4, pp. 141-150.

7. Vorontseva A.S. (2014), Comparative characteristics of the recognition and measurement of costs as part of the financial statements in national and international practice, *Molodizhnyj ekonomichnyj dayzhest*, vol. 1, pp. 108-115.