УДК 657

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ ЧИСТОГО ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ) У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,
канд. екон. наук, головний бухгалтер ТОВ «Нью-Паріс», м. Київ

У статті розглянуті концептуальні підходи щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств. Наведено схему розрахунку показника чистого прибутку (збитку) підприємства.

Ключові слова: *фінансова звітність, чистий прибуток, сукупний дохід, підприємства, помилки, примітки, схема, показник.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Для вітчизняних підприємств у сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим з позиції науки та практики є обґрунтування і впровадження раціональної системи бухгалтерського обліку з подальшою орієнтацію на задоволення специфічних інформаційних потреб користувачів, зважаючи на принцип адресності. Питання щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств є дискусійним та потребує вирішення як у підприємницькому секторі, так і на державному рівні.

Фінансова звітність є не тільки надійним інформаційним джерелом, а й інструментом контролю, базою для генерації управлінських рішень, основою аргументованого вибору економічної стратегії розвитку суб'єкта господарювання, підставою для мінімізації витрат та актуалізації фінансового результату.

Питанням відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема: Г. Бикова, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, С. Кучеркова, О. Левицька, В. Лінник, Л. Ловінська, А. Озеран, В. Пархоменко, П. Попович, М. Пушкар, І. Стефанишин, І. Чалий, Н. Яцишин та ін. Отже, питання відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств в умовах глобальних змін набуває особливої актуальності.

Метою дослідження є аналіз порядку відображення показника чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств в контексті законодавчих змін та новацій.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Складання фінансової звітності вітчизняних підприємств потребує неабиякої майстерності. Утім наявні форми фінансової звітності та нормативно-правові документи, а також роз'яснення щодо їх складання дещо спрощують роботу бухгалтера. Доречно наголосити, що значення певних рядків типових форм фінансової звітності слід порівнювати, а процедуру перевірки такого збігу визначати як співставлення показників фінансової звітності. Один із показників, який найчастіше перевіряють фахівці відділу Державної служби статистики та працівниками територіальних органів ДПІ Головного управління Міністерства доходів і зборів України під час приймання фінансової звітності, – це показник чистого прибутку (збитку) підприємства за звітний період.

Формула, за якою розраховують чистий прибуток (збиток) підприємства, походить з типової форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (рисунок) [1].

При цьому у чинній формі вказаного звіту з'явився дещо новий для підприємств, які складають фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (*далі* – НП(С)БО 1), показник – сукупний дохід. Інформація про сукупний дохід відображується у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», який унаслідок змін, внесених НП(С)БО 1, дістав й іншу назву – Звіт про сукупний дохід.

Рисунок. Схема розрахунку чистого прибутку (збитку) підприємства відповідно до т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід)

Згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1 ***сукупний дохід*** – зміни у власному капіталі упродовж звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [1].

Відповідно до наведеного вище визначення сукупного доходу в п. 3 НП(С)БО 1 результатом заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) буде відображення змін у власному капіталі підприємства за звітний період в наслідок настання фактів господарського життя підприємства (що впливають на збільшення або зменшення чистого прибутку, збитків підприємства) та інших подій (що впливають на зміну решти видів власного капіталу підприємства, наприклад операції з отримання безоплатних необоротних активів). Єдиний вид операцій, які не слід відображувати у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), – це операції з власниками, що спричинили зміни власного капіталу підприємства. Результати фактів господарського життя підприємства, що вплинули на зміну суми чистого прибутку (збитку), відображують у розділі I «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а тих, що вплинули на зміну інших показників власного капіталу підприємства, – у розділі II цього звіту.

Неабиякої уваги вимагає питання щодо відображення зазначених показників у т. ф. № 1 «Баланс» [1]. На нашу думку, сукупний дохід у балансі не відображується, а інший сукупний дохід має назву «дохід» лише умовно, адже цей показник містить результати операцій, які вплинули не на чистий прибуток, а на інший власний капітал підприємства. І хоча в балансі немає окремого рядка для наведення суми іншого сукупного доходу за звітний період і ця сума не відображується у складі суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), інший сукупний дохід збільшує або зменшує суму додаткового капіталу (рядок 1410 «Додатковий капітал») Балансу. Ми підтримуємо думку провідного вітчизняного вченого-економіста С. Голова, який наголошує, що сукупний дохід не може охоплювати всі зміни (зокрема, зменшення) у власному капіталі внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [2, с. 3].

Чистий прибуток (збиток) підприємства, визначений за розділом I «Фінансові результати» Звіту

про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як і раніше, впливає на пасив Балансу, а саме на показники розділу І «Власний капітал». Основна проблема в тому, що деякі фахівці контролюючих органів помилково вважають, що значення чистого прибутку (збитку) підприємства впливає лише на значення рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Тому під час перевірки поданої фінансової звітності підприємства вони вимагають відповідності цих показників, яку можна відобразити умовно у формулі:

Чистий прибуток (збиток) підприємства (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або рядок 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу І «Фінансові результати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) = = **Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду – Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного періоду** (графа 4 – графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» ф. № 1 «Баланс»).

Тим не менш, наведена формула не враховує факт використання нерозподіленого прибутку підприємства, якого часто лише у ф. № 1 «Баланс» та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) не можна побачити. Річ у тім, що підприємство зазвичай створюється для отримання прибутку і розпоряджається власним прибутком так, як вирішать власники. Наприклад, для низки підприємств чинним законодавством встановлено обов'язок створювати певні резерви за рахунок власного прибутку. Отже, за рахунок власного прибутку на підприємстві створюється резервний капітал (рядок 1415 «Резервний капітал»). І це чи не єдиний випадок, в якому, щоб довести правильність складання ф. № 1 «Баланс» та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), не обов'язково звертатися до інших форм фінансової звітності. Адже у такому разі працюватиме інша умовна формула:

Чистий прибуток (збиток) (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або рядок 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу І «Фінансові результати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) = (**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду – Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного періоду** (графа 4 – графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» ф. № 1 «Баланс»)) + (**Резервний капітал на кінець звітного періоду – Резервний капітал на початок звітного періоду** (графа 4 – графа 3 рядка 1415 «Резервний капітал» ф. № 1 «Баланс»).

Щодо цього випадку відомості наводяться у графах 6 «Резервний капітал» та 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4210 «Відрахування до резервного капіталу» ф. № 4 «Звіт про власний капітал». У графі 6 «Резервний капітал» – збільшення резервного капіталу, а в графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» – зменшення нерозподіленого прибутку підприємства. Звичайно, абсолютне значення цих показників у рядку 4210 «Відрахування до резервного капіталу» ф. № 4 «Звіт про власний капітал» має збігатися.

У решті випадків використання нерозподіленого прибутку підприємства доведеться пояснювати, обов'язково звертаючись до ф. № 4 Звіту про власний капітал. Наведемо такі приклади:

1. Виплата дивідендів підприємства. Відомо, що ***дивіденди*** – це та частка чистого прибутку, яка за рішенням засновників, учасників (або згідно з установчими документами) виплачується засновникам (учасникам). Відповідно, якщо протягом звітного періоду відбулася така виплата, то сума нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду буде меншою. Сума виплачених дивідендів відображується у рядку 4200 «Відрахування до резервного капіталу» (графа 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)») ф. № 4 «Звіт про власний капітал».

2. Виправлення помилок минулих періодів. Згідно з п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [3] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 (*далі* – Інструкція № 291) [4], виправлення помилок минулих років, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (збитку), відбувається у кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (не-

покриті збитки)», а отже, коригуванням чистого прибутку (збитку) на початок звітного року. Проте таке коригування не зазначено ні у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), ні в Балансі (у ньому відображується вже кінцевий результат коригування – змінений залишок нерозподіленого прибутку або непокритого збитку на початок року). Утім, щоб довести правильність складання фінансової звітності підприємства, слід звернутися до рядків 4010 «Виправлення помилок» та 4095 «Скоригований залишок на початок року» (графа 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)») ф. № 4 «Звіт про власний капітал». У рядку 4010 «Виправлення помилок» відображується сума виправлення (тобто збільшення або зменшення нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку), а у рядку 4095 «Скоригований залишок на початок року» – вже виправлений на суму збільшення або зменшення залишок нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку на початок року. Згідно з п. 97 Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476 [5], значення, наведене у графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року», має відповідати значенню графи 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» ф. № 1 «Баланс». Також значення графи 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» має відповідати сумі значень графи 7 рядків 4000 «Залишок на початок року» (в якому наводиться ще не скориговане значення показника на початок року) і 4010 «Виправлення помилок».

Додатково слід звернутися до приміток до фінансової звітності. Адже згідно з п. 20 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» у примітках до фінансової звітності розкривається така інформація щодо виправлення помилок, які мали місце у попередніх періодах:

1) зміст і сума помилки;

2) статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;

3) факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення [3].

3. Зміна облікової політики підприємства. Згідно з п. 12.1 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» вплив змін облікової політики на події та операції минулих періодів відображується у звітності, зокрема, шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Отже, у графі 7 рядка 4005 «Коригування: Зміна облікової політики» відображується сума коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) внаслідок зміни облікової політики, а в графі 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» – вже виправлений на суму збільшення або зменшення залишок нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку на початок року. І знову ж таки значення, наведене у графі 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року», має відповідати значенню графи 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» ф. № 1 «Баланс». Також значення графи 7 рядка 4095 «Скоригований залишок на початок року» має відповідати сумі значень графи 7 рядків 4000 «Залишок на початок року» (в якому наводиться ще не скориговане значення показника на початок року) і 4005 «Коригування: Зміна облікової політики».

Крім того, згідно з п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» у примітках до фінансової звітності розкриваються:

1) причини та суть зміни;

2) сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року [3].

Отже, ще раз наголошуємо: значення чистого прибутку (збитку) та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) та ф. № 1 «Баланс» порівняти можна дуже не часто. Це радше виняток, ніж правило, коли збільшення (зменшення) рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» ф. № 1 «Баланс» збігається зі сумою чистого прибутку або збитку підприємства за звітний період, коли не було жодних змін суми прибутку, крім фінансового результату поточного року. Зокрема, для пояснення розбіжностей між цими показниками складають ф. № 4 «Звіт про власний капітал». І саме

ця форма допоможе бухгалтеру швидко дати відповідь на будь-які запитання контролюючих органів щодо формування та стану власного капіталу підприємства.

Вважаємо за доцільне в подальшому запропонувати дискусію щодо відображення показника чистого прибутку (збитку) підприємства в податковій звітності. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. ***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://goo.gl/Wx3hm

2. ***Голов С.*** МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3–8.

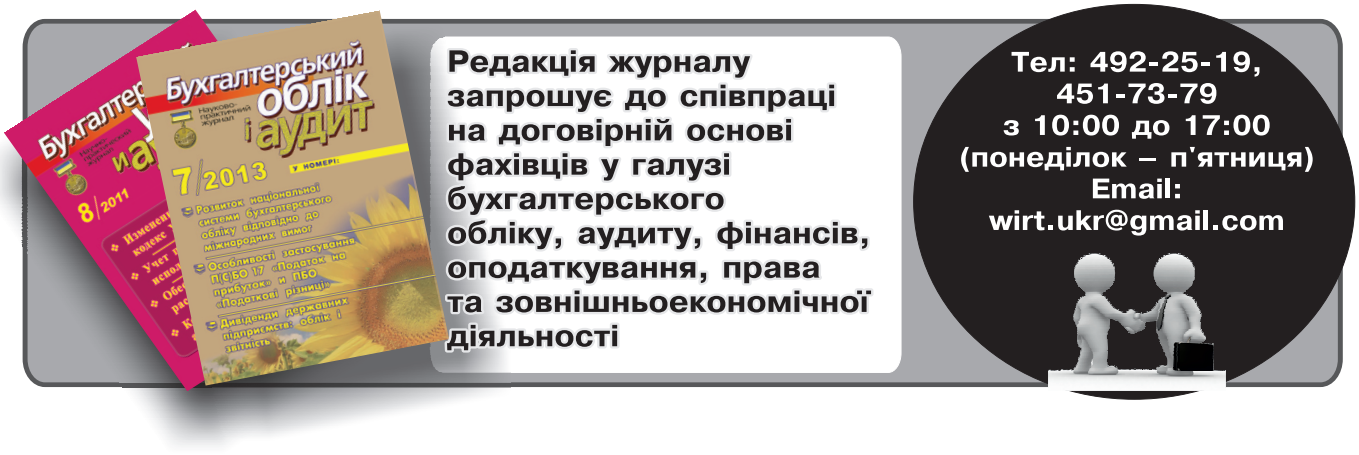
3. ***Положення*** (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99

4. ***Інструкція*** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843

5. ***Про затвердження*** Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2003 р. № 476 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=375395&cat_id=293536

В статье рассмотрены концептуальные подходы относительно отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности отечественных предприятий. Приведена схема расчета показателя чистой прибыли (убытка) предприятия.

Ключевые слова: *финансовая отчетность, чистая прибыль, совокупный доход, предприятия, ошибки, примечания, схема, показатель.*

In the article the conceptual approaches to the reported net income (loss) in the financial statements of domestic enterprises. The scheme of calculation of net income (loss) of the enterprise.

Keywords: *financial statements, net income, comprehensive income, enterprise, error, notes, scheme, figure.*