

УДК: 657.37:657.15

Кузик Н.П., доцент,

Боярова О.А., доцент,

Подольська І.М.

Національний університет біоресурсів

і природокористування України

ОСОБЛИВОСТИ ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

Стаття присвячена питанням складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) в контексті законодавчих змін. Висвітлено окремі проблемні питання, що пов'язані із змістовним наповненням показників звітності про фінансові результати.

Ключові слова: фінансова звітність, звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Podolska I., Kuzyk N., Boyarova O.

FEATURES OF FORMATION INCOME STATEMENT (STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME)

The article is devoted to the statement of financial performance (income statement) in the context of legislative changes. Highlighted some issues connected with the substantive content of the financial statements of income.

Keywords: financial statements, the income statement (statement of comprehensive income), International Financial Reporting Standards (IFRS).

Кузик Н.П., Боярова О.А., Подольская И.М.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ (ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ)

Статья посвящена вопросам составления отчета о финансовых результатах (отчета о совокупном доходе) в контексте законодательных изменений. Освещены отдельные проблемные вопросы, связанные с содержательным наполнением показателей отчетности о финансовых результатах.

Ключевые слова: финансовая отчетность, отчет о финансовых результатах (отчет о совокупном доходе), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Кузик Н.П., Боярова О.А., Подольська І.М.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Сучасні умови господарювання актуалізують питання, пов'язані з достовірністю даних бухгалтерського обліку та повнотою їх представлення користувачам для прийняття управлінських рішень. Одним із проблемних аспектів є формування фінансових результатів в обліку і звітності підприємства. Особливо гостро це питання постало після введення в дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (надалі – НП(С)БО 1). Традиційно новачі у бухгалтерському обліку викликають чимало дискусій та обговорень, поглиблюються дослідження у напрямку організаційних та методичних аспектів складання фінансової звітності. Особливу увагу привертає звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), як основне джерело інформації про результативність діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Важливий внесок у розгляд питання доцільності формування фінансової звітності підприємств, зокрема і звіту про фінансові результати, відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (надалі – МСФЗ) у різні періоди розкривали у своїх дослідженнях М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Н. Малюга, Є. Мних, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Сопко, Л.Сук Н. Ткаченко, В. Швець та інші науковці. Концептуальні основи міжнародної системи обліку та звітності досліджували також зарубіжні вчені: Дж. Вейгант, Я. Вільямс, Х. Гернон, Х. Грюнінг, Ж. Дішар, Б. Нідлз, Я. Соколов, О. Соловійова, Т. Уорфілд, Л. Чайковська, О. Чипуренко та інші.

Цілі статті. Метою статті є дослідження проблемних питань організації і методики складання звіту про фінансові результати в контексті законодавчих змін та впровадження в практичну діяльність господарюючих суб'єктів МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. З 1 січня 2012 року згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" усі публічні акціонерні товариства, банки, страховики, підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України, зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність безпосередньо за МСФЗ. Такий

крок є необхідним, оскільки фінансова звітність, як джерело інформації про економічний розвиток підприємства, вимагає постійної гармонізації з метою використання її зовнішніми іноземними користувачами.

Серед головних позитивних сторін застосування МСФЗ і для суб'єктів господарювання, що складають фінансову звітність, і для її користувачів слід виділити наступні :

1) забезпечення порівнянності звітності з іншими господарюючими суб'єктами, незалежно від того, на якій території відбувається їх фінансово-господарська діяльність;

2) можливість залучення іноземних інвесторів, партнерів та позикового капіталу;

3) підвищення можливостей виходу на зарубіжні ринки;

4) прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності міжнародними аудиторськими компаніями [5];

Відмінною рисою МСФЗ від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність за МСФЗ формується не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій. Таким чином, пріоритет віддається економічному змісту, а не формі, що відповідає принципу превалювання сутності над формою, задекларований у концептуальних основах МСФЗ та у вітчизняному законодавстві (зокрема, в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»).

НП(С)БО 1 містить додатки з формами фінансової звітності та переліком додаткових статей фінансової звітності. Оновлені форми фінансової звітності, зокрема і Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), складають та подають юридичні особи усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), що ведуть облік за національними стандартами, так і ті підприємства, котрі застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності. Винятком лише є суб'єкти малого підприємництва. Вони (за винятком тих, що ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами) звітують за формами із П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкту малого підприємництва».

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові

результати не регламентована, Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Складання звітності за оновленими формами, в тому числі і звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) передбачає можливість додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву й код рядка, однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям:

- 1) інформація в них є суттєвою, тобто відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;
- 2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

Такий підхід, визначений національними положенням відповідає рекомендаціям МСБО 1, за яким, кожний суттєвий клас подібних статей повинен бути представлений у фінансовій звітності [1].

У графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року. Заповнюючи проміжні звіти за I квартал, півріччя та 9 місяців 2013 року, необхідно було привести дані за аналогічні періоди 2012 року. Однак в оновленій формі звіту про фінансові результати не збігаються не лише коди рядків, але й змістове наповнення більшості статей. Тому бухгалтерам-практикам необхідно було докласти чимало зусиль та провести технічну роботу по трансформації й виокремленню ряду показників для заповнення графі 4 у 2013 році.

У новій формі № 2 у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Також потребує уваги рядок 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток», у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

Чинна форма Звіту про фінансові результати включає показники нового розділу «Сукупний дохід». Згідно з п. 3 р. 1 [НП\(С\)БО 1](#), **сукупний дохід** — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [2]. Очевидно, появу нового розділу можна розглядати знову ж таки, як

спробу зблизити між собою сутність фінансової звітності за вітчизняними П(С)БО та МСФЗ. Інші три розділи звіту про фінансові результати (р. I «Фінансові результати», р. III «Елементи операційних витрат» та р. IV «Розрахунок показників прибутковості акцій») є звичними для вітчизняних бухгалтерів з попередньої форми.

У розділі II "Сукупний дохід" розкривають інформацію про:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів (р. 2400) – наводять суму дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

- дооцінку (уцінку) фінансових інструментів (р. 2405) – показують суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;

- накопичені курсові різниці (р. 2410) – наводять суму курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

- частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (р. 2415) – наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій, у які ведеться за методом участі в капіталі (п. 12 та п. 21 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»);

- інший сукупний дохід (р. 2445) – наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі);

- інший сукупний дохід до оподаткування (р. 2450) – визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу [4].

Розглядаючи зміст рядка 2445 «Інший сукупний дохід», слід відмітити нечіткість у визначенні його змісту. Натомість МСБО 1 «Подання фінансової звітності» чітко визначає склад і структуру іншого сукупного доходу. У бухгалтерів-практиків, які не мають досвіду застосування МСФЗ, при формуванні звітності за 1 квартал 2013 року виникало чимало питань щодо розкриття показника сукупного доходу.

Слід також відмітити, що у оновленому Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) немає рядків "Податкові різниці" та "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)", затверджені ПБУ "Податкові різниці" та які з 01.01.2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Ф. № 2.

Висновки. Як свідчить проведений аналіз, відбувається поступове впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняну систему бухгалтерського обліку України. Одним із підтвердженням цьому є зміст форми звіту про фінансові результати, яка максимально враховує вимоги міжнародних стандартів. Однак для господарюючих суб'єктів, які не працюють за міжнародними стандартами, зміст окремих статей Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) вимагає додаткових роз'яснень у вигляді докладного порядку заповнення кожного рядка форми з наведенням прикладів.

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 за № 336/22868.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon2.rada.gov.ua.
4. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek>.
5. Чудовець В. Переваги застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. Чудовець. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_ka/mpodilsk