

Тематичний розділ: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Михайловина С.О.
кандидат економічних наук, доцент
Уманський національний університет садівництва

Михайловина С.О.
кандидат экономических наук, доцент
Уманский национальный университет садоводства

Mykhailovyna S. O.
candidate of economic sciences, associate professor
Uman national university of horticulture

**ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ**

**ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТАХ (ОТЧЕТЕ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ) В
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**PECULIARITIES OF MAKING PROFIT AND LOSS ACCOUNT (INCOME
STATEMENT) AT FARM ENTERPRISES**

В статті розглянуто особливості організації та методології формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у відповідності до змін нормативно-правової бази. Запропоновано удосконалення методики отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах. Досліджено суттєвість змін при формуванні Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1.

Ключові слова: фінансові результати, сукупний дохід, прибуток, витрати, удосконалення

В статье рассмотрены особенности организации и методологии формирования Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с изменениями нормативно-правовой базы. Предложено усовершенствование методики получения оперативной и точной информации о финансовых результатах на сельскохозяйственных предприятиях. Исследована

сущность изменений при формировании Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета №1.

Ключевые слова: финансовые результаты, совокупный доход, прибыль, расходы, совершенствование

The article considers peculiarities of organization and methodology of forming Profit and Loss Account (Income Statement) in the accordance with regulatory changes. The improvement of methods of receiving update and accurate information on financial results at farm enterprises has been suggested. Essentiality of changes during the formation of Profit and Loss Account (Income Statement) in accordance with National Provisions (Standards) of Business Accounting №1 has been studied.

Key words: income, comprehensive income, profits, expenses, improvement

Постановка проблеми. Ринкові зміни у розвитку реального сектору економіки, особливо аграрної сфери, яка є основою забезпечення країни сільськогосподарською продукцією, вимагають пришвидшити процес інтеграції країни у світову спільноту. Насамперед удосконалення потребують методи управління підприємством, які орієнтовані в першу чергу на максимальний прибуток, а не на ефективне управління рухом грошових коштів.

Ефективність управління підприємством залежить від якості отриманої інформації, яка є важливим елементом в прийнятті рішень щодо кредитування, інвестування та інших фінансових операцій.

Показники, що кількісно характеризують зміни на підприємстві, формуються у фінансовій звітності, яка узагальнює первісний масив даних про їх господарську діяльність. Ключове місце серед фінансової звітності посідає Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), як основне джерело інформації про кінцеві результати діяльності підприємства.

Держава постійно вдосконалює методологію та методику формування бухгалтерської звітності, що викликає численні дискусії в роботах науковців. Так введення в дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є причиною суттєвих змін у організації та методології формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку, змісту та порядку складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) досліджувались у працях таких авторів як: К. Безверхий, А. Бутка, С. Голова, В. Жук, Т. Кучеренко, С. Кучеркова, М. Кужельного, В. Лінника, Л. Нападовської, Ю. Мельничук, П. Смоленюк, О. Шайко та ін. Ними зроблено значний внесок у аналіз переваг та недоліків формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля [1] проводили аналіз окремих аспектів організації та методології складання фінансової звітності вітчизняних підприємств в контексті останніх законодавчих змін, обумовлених прийняттям першого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності». В роботі приділяється значна увага відображенню інформації у другому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), автор відмічає недосконалість та незручність структури розділу.

Т.Є. Кучеренко [3] досліджувала теоретичні і методологічні аспекти прибутку підприємств, методи його розрахунку у бухгалтерському обліку та удосконалення відображення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2).

Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Б.В. Мельничук та ін. [7] досліджували проблемні аспекти організаційного та методичного забезпечення формування звітності в аграрному секторі, яка включає всі галузі сільськогосподарського виробництва.

Не зменшуючи вагомості наукових досліджень вчених відмітимо, що в їх роботах не знайшли повного відображення останні зміни нормативно-правових актів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Постійні зміни законодавчої бази, потребують подальшого детального вивчення і удосконалення особливостей складання форми №2 з метою отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах. Також, слід відмітити відсутність досліджень щодо складу і змісту показників звітності відповідно до

Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1. Тому виникає необхідність подальшого проведення досліджень в даному напрямку.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження теоретико-методичних положень та практичного інструментарію з формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та розробці удосконалення методики отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Методологічні принципи складання фінансової звітності і власне Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

Згідно Закону України [2] фінансова звітність визначається як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Відповідно до НП(С)БО 1 у звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період [6].

Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки визначено Законом України [2] відповідно до якого інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути: дохідлива і зрозуміла її користувачам; повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому; повинна бути достовірною; повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств.

Враховуючи той факт, що діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, в

тому числі і сільськогосподарського, спрямована на отримання позитивного фінансового результату виникає необхідність дослідження та удосконалення методики отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах.

Загальні вимоги до розкриття статей Звіту про фінансові результати визначені Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [11]. Методологічні аспекти обліку доходів і витрат регулюються П(С)БО 15 «Доходи» [9] та П(С)БО 16 «Витрати» [10] відповідно.

Порядок визнання доходів й витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати зображено на рисунку 1.

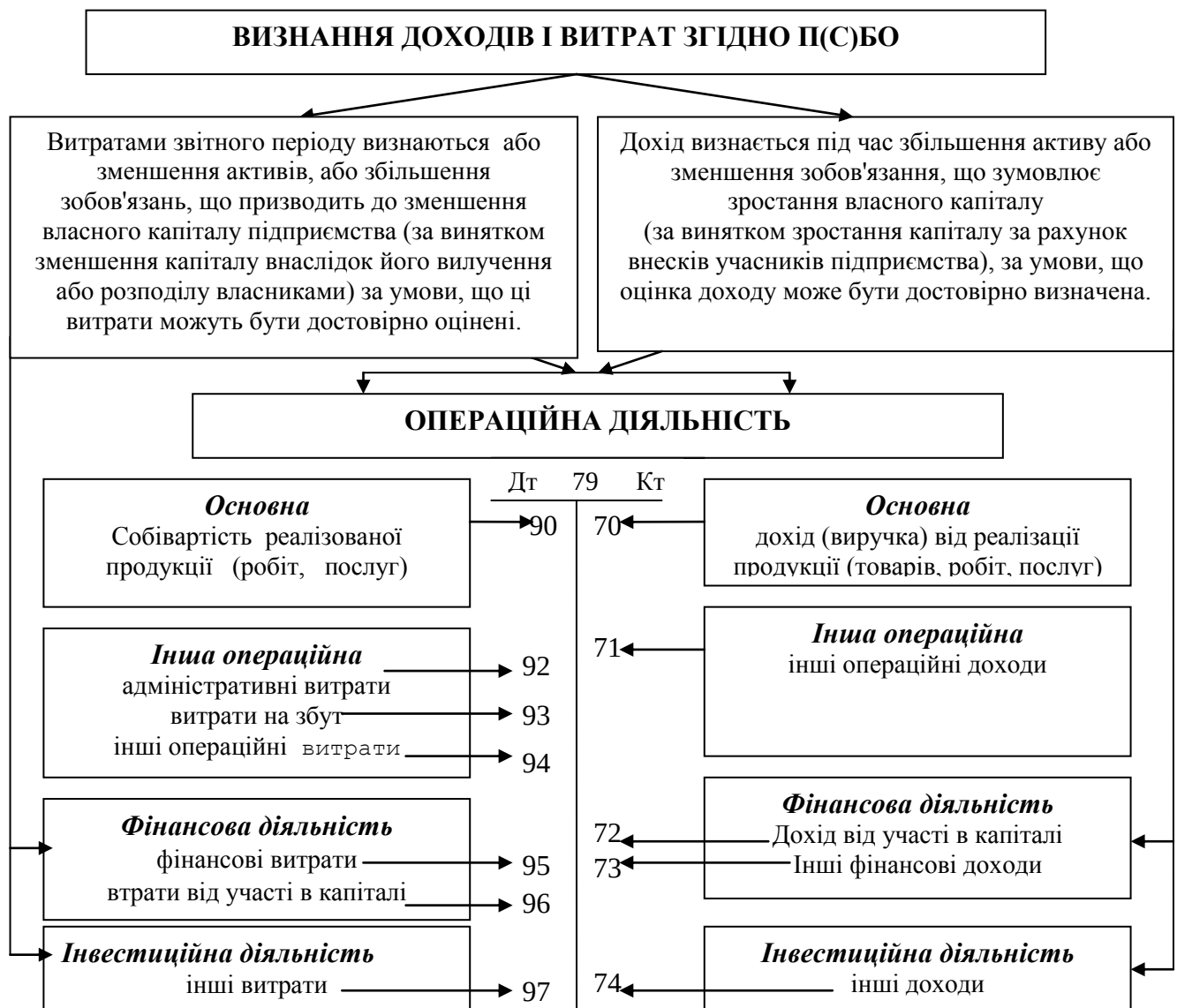


Рис. 1. Порядок визнання доходів й витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №1 [6] чинна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів.

I розділ Звіту "Фінансові результати" призначений для відображення інформації про доходи і витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та про фінансовий результат діяльності – чистий прибуток (збиток).

Порядок визначення чистого фінансового результату прибуток (збиток) можна розділити на 4 етапи.

На першому етапі визначається валовий прибуток (збиток) як різниця між чистим доходом від реалізації і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

На другому етапі визначається фінансовий результат від операційної діяльності як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

На третьому етапі визначається фінансовий результат до оподаткування як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

На четвертому етапі визначається чистий фінансовий результат як алгебраїчна сума фінансового результату до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (Звіту про сукупний дохід).

Схему визначення чистого фінансового результату (прибутку, збитку) розглянемо на рисунку 2.

Враховуючи, що суттєвих відмінностей при формуванні I розділ Звіту "Фінансові результати" при зміні нормативно-правової бази не відбулося вбачаємо за доцільне детальніше розглянути другий розділ звіту.

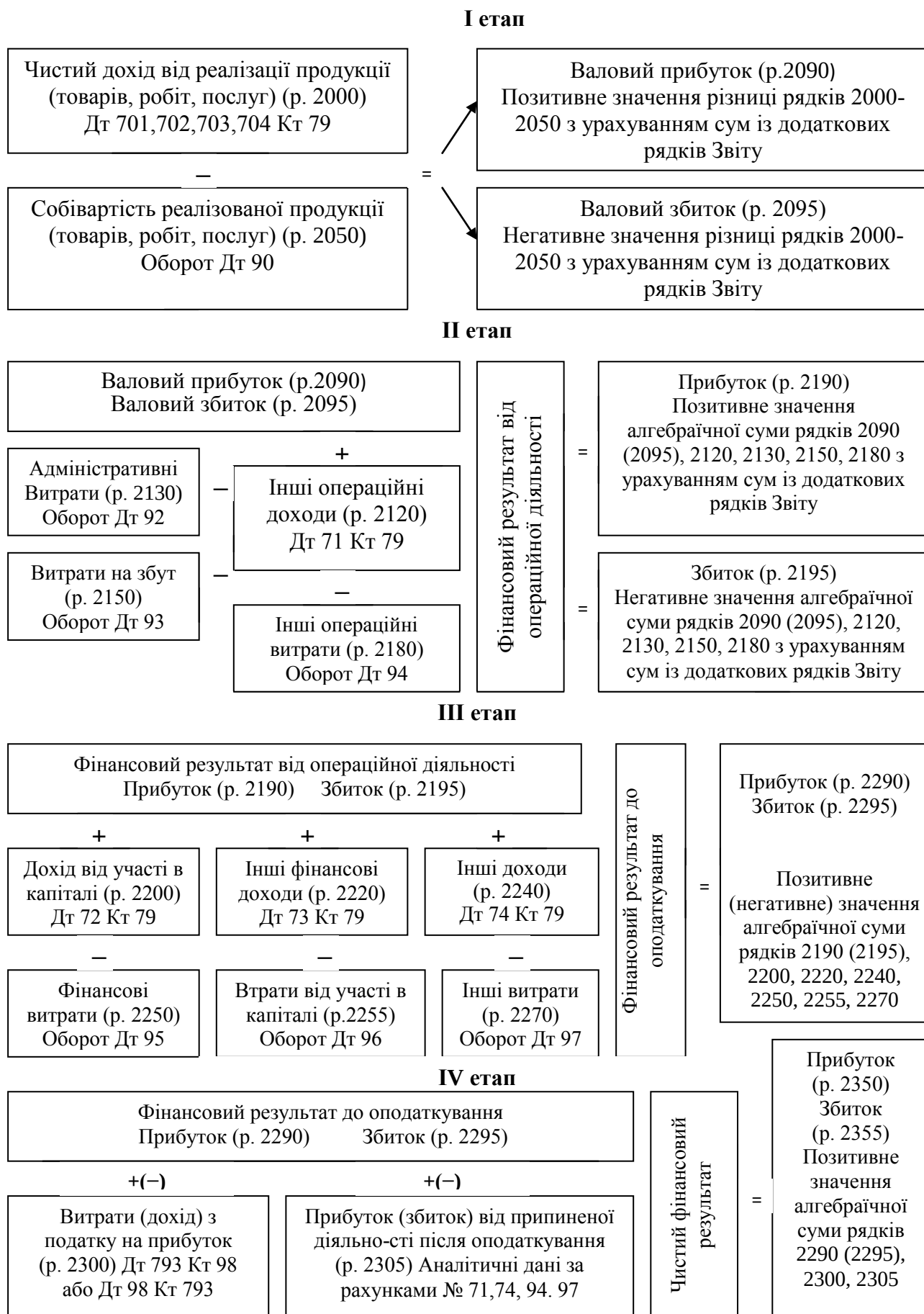


Рис. 2. Схема визначення чистого фінансового результату (прибутку, збитку)

П розділ Звіту "Сукупний дохід" призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу. У відповідності до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" інший сукупний дохід – це доходи та витрати, не включені до фінансових результатів підприємства. Другий розділ "Сукупний дохід" введено з метою приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів.

В.О. Ганусич [13] відмічає, що концепції збереження капіталу, викладені у Концептуальних основах складання фінансової звітності [14], передбачають, що деякі операції, які відповідають визначенню доходів та витрат (наприклад, переоцінка активів і зобов'язань), не входять до складу звіту про прибутки та збитки. Замість цього дані статті відносяться до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки. У зв'язку з цим виникає поняття загального сукупного доходу. Воно розкривається в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансової звітності” [15].

Зміст поняття сукупний дохід згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). Тоді, виходячи з визначення, не всі операції, пов'язані із зміною в елементах власного капіталу, формують сукупний дохід.

К. В. Безверхий [1] у своїх дослідженнях звертає увагу на ряд недоліків зокрема у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [15] коректно надано склад і структуру іншого сукупного доходу, тоді як вітчизняна практика наразі відрізняється серйозною методологічною помилкою у частині пропозиції рядка 2445 «Інший сукупний дохід», який являє собою безсистемне неупорядковане накопичення інформації, яка піддається критиці з точки зору доцільності та відповідності. Внаслідок цього практики з питань ведення бухгалтерського обліку, які керуються в своїй роботі вітчизняними П(С)БО та не є досвідченими

у питанні формування показника сукупного доходу, матимуть наразі складності в їх роботі, причина чого – недосконала структура другого розділу т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

В таблиці 1 наведено порядок визначення сукупного доходу у Звіті про фінансові результати відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [11].

Таблиця 1

Порядок визначення сукупного доходу у Звіті про фінансові результати

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Дт рахунків 10, 15, 12 із Кт субрахунку 423 або обороти за Дт суб 423 із Кт рахунків 10, 15, 12
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти за Дт рахунків 14, 35 із Кт субрахунку 423 або обороти за Дт субрахунку 423 із Кт рахунків 14, 35
Накопичені курсові різниці	2410	Вибірка оборотів за Дт рахунків 14, 35 із Кт суб 425 або оборотів за Дт субрахунку 425 із Кт рахунків 14, 35
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Вибірка оборотів за Дт рахунків 14, 35 із Кт суб 425 або оборотів за Дт субрахунку 425 із Кт рахунків 14, 35
Інший сукупний дохід	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	2450	Ряд. 2400 + ряд. 2405 + ряд. 2410 + ряд. 2415 + ряд. 2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Вибірка оборотів за Кт 54 у частині сум податку на прибуток, пов'язаних з операціями із цього розділу звіту
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 - ряд. 2455
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Ряд. 2350 (ряд. 2355) + ряд. 2460

Ще одним недоліком Методичних рекомендацій № 433, на думку К. В. Безверхого, є те, що вони не надають відповідь на запитання, чи потрібно

заповнювати в другому розділі «Сукупний дохід» т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» інформацію за аналогічний період попереднього року, враховуючи те, що за в минулому році такий показник був відсутній у т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати».

ІІІ розділ Звіту "Елементи операційних витрат" призначений для відображення інформації про відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Джерела інформації для складання ІІІ розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) "Елементи операційних витрат" відображено в таблиці 2.

Таблиця 2.

Джерела інформації для складання ІІІ розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) "Елементи операційних витрат"

Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рахунка 80. А для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 20, 21, 22, 27, 28
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рахунка 81. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків — обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 66, 47
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рахунка 82. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 65, 47
Амортизація	2515	Обороти за Дт рахунка 83. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунка 13
Інші операційні витрати	2520	Оборот за Дт рахунка 84. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: невраховані вище обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94
Разом	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520

ІV розділ Звіту "Розрахунок показників прибутковості акцій" призначений

для розкриття інформації про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка перебувала в обігу протягом звітного періоду. Розділ IV звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Висновки і пропозиції. Зміни, внесені Міністерством фінансів України в нормативно-правові акти беззаперечно мають на меті приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів. Але, деякі нововведення викликають сумнів щодо якості і доцільності внесення таких змін у практику ведення обліку і формування показників фінансової звітності, зокрема статей другого розділу ф№2 «Сукупний дохід». Необхідно привести у відповідність з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку Національні П(С)БО, для узгодженості звітних форм, що підвищить достовірність звітних даних. Запропоновані підходи до формування показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) покращать отримання оперативної й точної інформації про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах.

Список літератури:

1. Безверхий К.В. Деякі питання порядку складання вітчизняної фінансової звітності підприємств в контексті законодавчих змін / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля // Облік і фінанси. – 2013. – № 3. – С. 25-28.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»² від 16.07.1999. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Кучеренко Т.Є. Методологія формування фінансових результатів у сучасних умовах/Т. Є. Кучеренко//Облік і фінанси АПК. – 2007. – №11-12. – С. 163-167.
4. Кучеркова С.О. Роль бухгалтерської звітності як джерела інформації при залученні інвестицій / С.О. Кучеркова // Облік і фінанси. – 2014. – № 3. – С. 47-51.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. Жука В.М. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
8. Фінансовий облік 2 : навч. посіб. / [Н.М. Ткаченко, О.В. Борович, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк]; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2014. – 456 с.
9. П(С)БО 15 «Доходи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
10. П(С)БО 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/FQtSn>.
12. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35-39.
13. Ганусич В.О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності/ В.О. Ганусич // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – № 3(44). – С. 169-172.
14. Концептуальна основа фінансової звітності // [Електронний ресурс] Режим доступу - <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>
15. Міжнародний стандарт фінансового обліку 1 «Подання фінансової звітності» // [Електронний ресурс] Режим доступу – <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>