

ОТРАЖЕНИЕ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА) В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ УКРАИНСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

REFLECTION NET INCOME (LOSS) IN THE FINANCIAL REPORTING UKRAINIAN COMPANIES

К.В. БЕЗВЕРХИЙ, кандидат экономических наук, главный бухгалтер, ООО «Нью-Парис», г. Киев, Украина
e-mail: kosticbv@mail.ru

K.V. BEZVERHIY, candidate of economic sciences, chief accountant, «New-Paris» LTD, Kyiv, Ukraine
e-mail: kosticbv@mail.ru

Аннотация

В статье рассмотрены концептуальные подходы относительно отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий. Исследование особенностей отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий в условиях институциональных преобразований осуществляется в неразрывной связи с производственными и интеграционными процессами, присущие данному периоду исторического развития общества. В результате анализа вопроса определены особенности отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий, поскольку данный вопрос не полностью освещен в научной и практической литературе. Приведена схема расчета показателя чистой прибыли (убытка) предприятия. Отображены подходы к исправлению ошибок в финансовой отчетности, которые связаны с показателями чистой прибыли (убытка) предприятия.

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

Abstract

The article describes the conceptual approaches to the reported net income (loss) in the financial statements of Ukrainian enterprises. Investigation of the features reflect the net profit

(loss) in the financial statements of Ukrainian enterprises in terms of institutional reforms carried out in close connection with the production and integration processes specific to the period of the historical development of society. As a result of analysis of the problem identified features reflect the net profit (loss) in the financial statements of Ukrainian enterprises, since the issue is not fully covered in the scientific and practical literature. A scheme of the calculation of net income (loss) of the enterprise. Showing approaches to the correction of errors in the financial statements that are associated with net income (loss) of the enterprise.

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

Для украинских предприятий в современных условиях хозяйствования чрезвычайно важным с позиции науки и практики является обоснование и внедрение рациональной системы бухгалтерского учета с последующей ориентацией на удовлетворение специфических информационных потребностей пользователей, учитывая принцип адресности. Вопрос отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий является дискуссионным и требует решения, как в предпринимательском секторе, так и на государственном уровне. Финансовая отчетность является не только надежным информационным источником – это инструмент контроля, база для генерации управленческих решений, основа аргументированного выбора экономической стратегии развития предприятия, основание для минимизации расходов и актуализации финансового результата.

Вопросам отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий в разные времена занимались такие ученые-экономисты, в частности Г. Быкова, Ф. Бутынец, С. Голов, В. Костюченко, С. Кучеркова, А. Левицкая, В. Линник, Л. Ловинская, А. Озеран, В. Пархоменко, П. Попович, М. Пушкарь, И. Стефанишин, И. Чалый, Н. Яцишин и другие. Следовательно, вопрос отражения чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности украинских предприятий в условиях глобальных изменений приобретает особую актуальность.

Целью данного исследования является анализ порядка отражения показателя чистой прибыли (убытка) в финансовой отчетности предприятий в контексте законодательных изменений и новаций.

Составление финансовой отчетности украинских предприятий требует большого мастерства. Впрочем, имеющиеся формы финансовой отчетности и нормативно-правовые документы, а также разъяснения по их составлению несколько упрощают работу бухгалтера. Уместно отметить, что значения определенных строк типовых форм финансовой отчетности

должно сравниваться, а процедура проверки такого совпадения определяется как сопоставление показателей финансовой отчетности. Один из показателей, который чаще всего проверяется специалистами отдела Государственной службы статистики и работниками территориальных органов ГНИ Главного управления Министерства доходов и сборов Украины во время приема финансовой отчетности, – это показатель чистой прибыли (убытка) предприятия за отчетный период.

Формула, по которой рассчитывается чистая прибыль (убыток) предприятия, исходит из типовой формы Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) (рис. 1) [1].

При этом, в действующей форме указанного выше отчета появился несколько новый для предприятий, которые составляют финансовую отчетность по национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета (далее – НП(С)БУ 1), показатель – совокупный доход. Информация о совокупном доходе отражается в т. ф. № 2 Отчете о финансовых результатах [1], который в результате изменений, внесенных НП(С)БУ 1, получил и другое название – Отчет о совокупном доходе. Согласно п. 3 г. И НП(С)БУ 1 совокупный доход – изменения в собственном капитале в течение отчетного периода в результате хозяйственных операций и других событий (за исключением изменений капитала за счет операций с владельцами) [1].

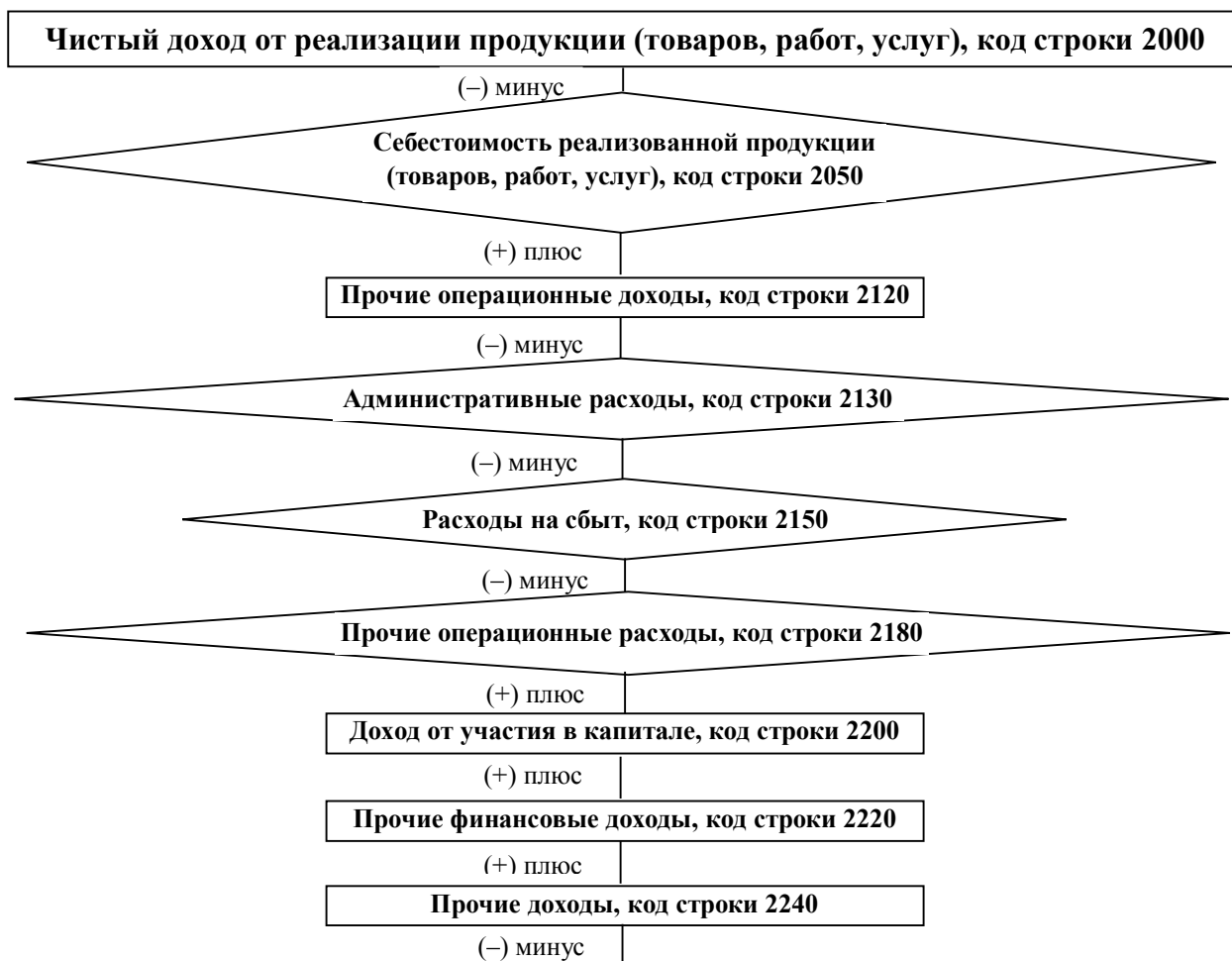




Рис. 1. Схема расчета чистой прибыли (убытка) предприятия в соответствии с т. ф. № 2 Отчет о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе)

В соответствии с вышеуказанным определением совокупного дохода в п. 3 НП(С)БУ 1, результатом заполнения т. ф. Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) будет отображение изменений в собственном капитале предприятия за отчетный период вследствие наступления фактов хозяйственной жизни предприятия (влияющих на увеличение или уменьшение чистой прибыли, убытков предприятия) и других событий (влияющих на изменение остальных видов собственного капитала предприятия, например операции по получению бесплатных необоротных активов). Единственный вид операций, которые не должны отображаться в т. ф. № 2 Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе), – это операции с собственниками, повлекшие изменения собственного капитала предприятия. Результаты фактов хозяйственной жизни предприятия, повлиявшие на изменение суммы чистой прибыли (убытка), отражаются в разделе I «Финансовые результаты» т. ф. № 2 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе), а тех, которые повлияли на изменение других показателей собственного капитала предприятия, – в разделе II данного отчета.

Исключительного внимания требует вопрос отражения вышеуказанных показателей в т. ф. № 1 Баланс [1]. По нашему мнению, совокупный доход в балансе не отражается, а другой совокупный доход называется «доход» лишь условно. Ведь этот показатель включает результаты операций, повлияли не на чистую прибыль, а на прочий

собственный капитал предприятия. И хотя в балансе нет отдельной строки для указания суммы прочего совокупного дохода за отчетный период и эта сумма не отражается в составе суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), прочий совокупный доход увеличивает или уменьшает сумму дополнительного капитала (строка 1410 «Добавочный капитал») т. ф. № 1 Баланс. Мы поддерживаем мнение ведущего украинского ученого-экономиста С. Голова, отмечает, что совокупный доход не может включать все изменения (в частности, уменьшение) в собственном капитале в результате хозяйственных операций и других событий (за исключением изменений капитала за счет операций с владельцами) [2, с. 3].

Чистая прибыль (убыток) предприятия, определенная по разделу I «Финансовые результаты» т. ф. № 2 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе), как и ранее, влияет на пассив т. ф. № 1 Баланс, а именно на показатели раздела I «Собственный капитал». Основная проблема в том, что некоторые специалисты контролирующих органов ошибочно считают, что значение чистой прибыли (убытка) предприятия влияет только на значение строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Поэтому при проверке представленной финансовой отчетности предприятия они требуют соответствия этих показателей, которую можно отразить условно в формуле:

Чистая прибыль (убыток) предприятия (строка 2350 «Чистый финансовый результат: прибыль» или 2355 «Чистый финансовый результат: убыток» раздела I «Финансовые результаты» т. ф. № 2 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) = Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предприятия на конец отчетного периода – Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предприятия на начало отчетного периода (графа 4 – графа 3 строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» т. ф. № 1 Баланс).

Тем не менее, указанная формула не учитывает факт использования нераспределенной прибыли предприятия, который часто лишь в т. ф. № 1 Баланс и т. ф. № 2 Отчет о финансовых результатах (отчет о совокупном доходе) нельзя увидеть. Дело в том, что предприятие обычно создается для получения прибыли и распоряжается собственным прибылью так, как решат владельцы. Например, для ряда предприятий действующим законодательством установлена обязанность создавать определенные резервы за счет собственной прибыли. Следовательно, за счет собственной прибыли на предприятии создается резервный капитал (строка 1415 «Резервный капитал»). И это не единственный случай, в котором, чтобы доказать правильность составления т. ф. № 1 Баланс и т. ф. № 2 Отчет о финансовых результатах (отчет о совокупном доходе), не

обязательно обращаться к другим формам финансовой отчетности. Поскольку в таком случае начнет работать другая условная формула:

Чистая прибыль (убыток) (строка 2350 «Чистый финансовый результат: прибыль» или 2355 «Чистый финансовый результат: убыток» раздела I «Финансовые результаты» т. ф. № 2 Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) = (Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предприятия на конец отчетного периода – Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предприятия на начало отчетного периода (графа 4 – графа 3 строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» т. ф. № 1 Баланс)) + (Резервный капитал на конец отчетного периода – Резервный капитал на начало отчетного периода (графа 4 – графа 3 строки 1415 «Резервный капитал» т. ф. № 1 Баланс).

В этом случае сведения приводятся в графах 6 «Резервный капитал» и 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 4210 «Отчисления в резервный капитал» т. ф. № 4 Отчета о собственном капитале. В графе 6 «Резервный капитал» – увеличение резервного капитала, а в графе 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – уменьшение нераспределенной прибыли предприятия. Безусловно, абсолютное значение этих показателей в строке 4210 «Отчисления в резервный капитал» т. ф. № 4 Отчета о собственном капитале должно совпадать.

В остальных случаях использование нераспределенной прибыли предприятия придется объяснять, обязательно обращаясь к т. ф. № 4 Отчета о собственном капитале. Приведем следующие примеры:

1. Выплата дивидендов предприятия. Известно, что дивиденды – это та часть чистой прибыли, которая по решению учредителей, участников (или согласно учредительным документам) выплачивается учредителям (участникам). Соответственно, если в течение отчетного периода произошло такое выплата, то сумма нераспределенной прибыли на конец отчетного периода будет меньше. Сумма выплаченных дивидендов отражается в строке 4200 «Отчисления в резервный капитал» (графа 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») т. ф. № 4 Отчета о собственном капитале.

2. Исправление ошибок прошлых периодов. Согласно п. 4 П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» [3] и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций № 291 от 30.11.1999 г. (далее – Инструкция № 291) [4], исправление ошибок прошлых лет, которые влияют на величину нераспределенной прибыли (убытка), происходит в корреспонденции со счетом 44 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)», а следовательно, путем

корректировки чистой прибыли (убытка) на начало отчетного года. Но такая корректировка не указывается ни в т. ф. № 2 Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе), ни в т. ф. № 1 Баланс (в нем отображается уже конечный результат корректировки – изменен остаток нераспределенной прибыли или непокрытого убытка на начало года). Впрочем, чтобы доказать правильность составления финансовой отчетности предприятия, следует обратиться к строкам 4010 «Исправление ошибок» и 4095 «Скорректированный остаток на начало года» (графа 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») т. ф. № 4 Отчета о собственном капитале. В строке 4010 «Исправление ошибок» отражается сумма исправления (то есть увеличение или уменьшение нераспределенной прибыли или непокрытого убытка), а в строке 4095 «Скорректированный остаток на начало года» – уже исправлен на сумму увеличения или уменьшения остаток нераспределенной прибыли или непокрытого убытка на начало года. Согласно п. 97 Методических рекомендаций по проверке сопоставимости показателей финансовой отчетности, утвержденные приказом Минфина Украины от 11.04.2013 г. № 476 [5], значение, приведенное в графе 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 4095 «Скорректированный остаток на начало года», должно соответствовать значению графы 3 строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» т. ф. № 1 Баланс. Также значение графы 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 4095 «Скорректированный остаток на начало года» должна соответствовать сумме значений графы 7 строк 4000 «Остаток на начало года» (в котором приводится еще скорректированное значение показателя на начало года) и 4010 «Исправление ошибок».

Дополнительно следует обратиться к примечаниям к финансовой отчетности. Поскольку согласно п. 20 П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» в примечаниях к финансовой отчетности раскрывается следующая информация по исправлению ошибок, которые имели место в предыдущих периодах:

- 1) содержание и сумму ошибки;
- 2) статьи финансовой отчетности прошлых периодов, которые были перечислены с целью повторного представления сравнительной информации;
- 3) факт повторного обнародования исправленных финансовых отчетов или нецелесообразность повторного обнародования [3].

3. Изменение учетной политики предприятия. Согласно п. 12.1 П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», влияние изменений учетной политики на события и операции прошлых периодов отображается в отчетности, в частности, путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного

года. Следовательно, в графе 7 строки 4005 «Корректировка: Изменение учетной политики» отражается сумма корректировки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в результате изменения учетной политики, а в графе 7 строки 4095 «Скорректированный остаток на начало года» – уже исправленный на сумму увеличения или уменьшения остаток нераспределенной прибыли или непокрытого убытка на начало года. И снова значение, приведенное в графе 7 строки 4095 «Скорректированный остаток на начало года», должно соответствовать значению графы 3 строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» т. ф. № 1 Баланс. Также значение графы 7 строки 4095 «Скорректированный остаток на начало года» должна соответствовать сумме значений графы 7 строк 4000 «Остаток на начало года» (в котором приводится еще скорректированное значение показателя на начало года) и 4005 «Корректировка: Изменение учетной политики».

Кроме того, согласно п. 22 П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» в примечаниях к финансовой отчетности раскрываются:

- 1) причины и суть изменений;
- 2) сумма корректировки нераспределенной прибыли на начало отчетного года [3].

Таким образом, еще раз подчеркиваем: значение чистой прибыли (убытка) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в т. ф. № 2 Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе) и т. ф. № 1 Баланс сравнить можно очень редко. Это скорее исключение, чем правило, когда увеличение (уменьшение) строки 1420 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» т. ф. № 1 Баланс совпадает с суммой чистой прибыли или убытка предприятия за отчетный период, когда не было никаких изменений суммы прибыли, кроме финансового результата текущего года. В частности, для объяснения расхождений между этими показателями составляют т. ф. № 4 Отчет о собственном капитале. Именно эта форма поможет бухгалтеру быстро ответить на любые вопросы контролирующих органов по формированию и состояния собственного капитала предприятия.

Считаем целесообразным в дальнейшем предложить дискуссию по отражению показателя чистой прибыли (убытка) предприятия в налоговой отчетности. Затронутые в статье вопросы не являются исчерпывающими и требуют дополнений, изменений, уточнений и конкретизации.

Список литературы:

1. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», утв. приказом Министерства финансов Украины от 07.02.2013 г. № 73 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://goo.gl/Wx3hm>.

2. Голов С. МСФО в формате Минфина / С. Голов // Бухгалтерський учет и аудит. – 2013. – № 4. – С. 3 – 8.

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», утвержденное приказом Министерства финансов Украины № 137 от 28.05.1999 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

4. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утв. приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843>.

5. Приказ Министерства финансов Украины от 11.04.03 № 476 "Об утверждении Методических рекомендаций по проверке сопоставимости показателей финансовой отчетности" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=375395&cat_id=293536.

Транслитерация:

1. Natsyonalnoe polozhenye (standart) bukhhalterskoho ucheta 1 «Obshchye trebovaniya k fynansovoy otchetnosti», utv. prykazom Mynysterstva fynansov Ukrayni ot 07.02.2013 h. # 73 [Elektronniy resurs]. – Rezhym dostupa: <http://goo.gl/Wx3hm>.

2. Holov S. MSFO v formate Mynfyna / S. Holov // Bukhhalterskyu uchet y audyt. – 2013. – № 4. – С. 3 – 8.

3. Polozhenye (standart) bukhhalterskoho ucheta 6 «Yspravlenye oshybok y yzmeneniya v fynansovikh otchetakh», utverzhdennoe prykazom Mynysterstva fynansov Ukrayni # 137 ot 28.05.1999 h. [Elektronniy resurs]. – Rezhym dostupa: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

4. Ynstruktsyya o prymenenyy Plana schetov bukhhalterskoho ucheta aktyvov, kapytala, obyazatelstv y khozyaystvennikh operatsyy predpriyatyy y orhanyzatsyy, utv. prykazom Mynysterstva fynansov Ukrayni ot 30.11.99 h. # 291 [Elektronniy resurs]. – Rezhym dostupa: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843>.

5. Prykaz Mynysterstva fynansov Ukrayni ot 11.04.03 № 476 "Ob utverzhdenyy Metodycheskykh rekomendatsyy po proverke sopostavymosty pokazateley fynansovoy otchetnosti" [Elektronniy resurs]. – Rezhym dostupa: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=375395&cat_id=293536.