

Ганусич В.О.

ПОНЯТТЯ СУКУПНОГО ДОХОДУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

У статті розкривається зміст поняття сукупного доходу підприємства. Проводиться порівняння його розкриття у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Проаналізовано склад статей Звіту про фінансові результати в частині відображення іншого сукупного доходу та запропоновано методикі відображення елементів іншого сукупного доходу у Звіті про власний капітал. Розкрито причини неузгодженості Балансу та Звіту про фінансові результати внаслідок недосконалого нормативного регулювання методикі обліку податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом, розроблено пропозиції з її вдосконалення.

Ключові слова: сукупний дохід, Звіт про фінансові результати (сукупний дохід), Звіт про власний капітал.

Постановка проблеми. Курс України на інтеграцію у світовий економічний простір зумовлює необхідність зближення вітчизняних стандартів обліку з міжнародними. Концепція збереження капіталу за Міжнародними стандартами фінансової звітності передбачає поділ доходів на такі, що впливають на фінансовий результат, і такі, які не чинитимуть цього впливу. Усі доходи підприємства, що впливають на розмір власного капіталу, об'єднує поняття «сукупний дохід». Із набранням чинності Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 це поняття введено і в облікову практику нашої країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Над питаннями визнання і відображення доходів підприємства та елементів власного капіталу у фінансовій звітності працювали Ф. Бутинець, С. Голов, Й. Даньків, В. Жук, М. Кужельний, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Швець. Склад показників Звіту про фінансові результати в контексті законодавчих змін досліджують Н. Кузик, О. Боярова, І. Подольська. Дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, зокрема в частині формування інформації про сукупний дохід, розкриваються у працях Н. Прохар, Ю. Ночовної, О. Кунченко.

Грунтовний аналіз особливостей обліку та відображення у фінансовій звітності сукупного доходу у наукових працях наразі відсутній, що можна пов'язати з відносною новизною даного поняття. Існуючі публікації практичних працівників з цієї тематики в періодичних бухгалтерських виданнях обмежуються порадами щодо відображення у звітності тих елементів сукупного доходу, для яких виділено окремі статті. Тому постає необхідність комплексного дослідження всіх операцій щодо зміни власного капіталу з точки зору їх впливу на сукупний дохід.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті є комплексне та системне дослідження змін у власному капіталі з точки зору їх впливу на сукупний дохід; можливих складових іншого сукупного доходу; податків на прибуток, які з ним пов'язані. Потребує вивчення на предмет їх віднесення до сукупних дохо-

дів низка таких змін у власному капіталі, яким не приділено уваги у Національному положенні (стандарті) 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, серед них: коригування власного капіталу, пов'язані з виправленням помилок минулих звітних періодів та зміною облікової політики, безоплатне одержання необоротних активів та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відображення сукупного доходу у фінансовій звітності за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності.

Концепції збереження капіталу, викладені у Концептуальних основах складання фінансової звітності [1], 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” [2].

Загальний сукупний дохід – зміна у власному капіталі протягом періоду в результаті операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками.

Загальний сукупний дохід включає всі компоненти прибутку або збитку та інший сукупний дохід.

Інший сукупний дохід включає статті доходу і витрати (у тому числі коригування у відношенні рекласифікації), які не визнані у складі прибутку або збитку, як того вимагають або допускають інші МСФЗ.

Відповідно до п. 7 МСБО1 компоненти іншого сукупного доходу включають:

- зміни дооцінки (МСБО 16 "Основні засоби" та МСБО 38 "Нематеріальні активи");
- актуарні прибутки та збитки від пенсійних планів зі встановленими виплатами, визнані у відповідності з пунктом 93А МСБО 19 "Виплати працівникам";
- прибутки та збитки, що виникають від переведення фінансової звітності іноземного підрозділу (МСБО3 21 "Вплив змін валютних курсів");
- прибутки і збитки при повторній оцінці фінансових активів, наявних для продажу

(МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка");

- ефективну частину прибутків і збитків від інструментів хеджування при хеджуванні грошових потоків (МСБО 39).

Елементи іншого сукупного доходу містять коригування при рекласифікації.

Коригування при рекласифікації – суми, які рекласифікуються до складу прибутку або збитку в поточному періоді, які були визнані у складі іншого сукупного доходу в поточному або попередньому періодах.

Підприємство повинно розкрити інформацію про коригування при рекласифікації у відношенні компонентів іншого сукупного доходу.

Коригування при рекласифікації включається до складу відповідного компонента іншого сукупного доходу в тому періоді, в якому коректування рекласифікується до складу прибутку або збитку.

Наприклад, доходи, отримані при вибутті фінансових активів, наявних для продажу, включаються до складу прибутку або збитку поточного періоду. Дані суми могли бути визнані у складі іншого сукупного доходу як нереалізовані доходи в поточному або попередньому періодах. Ці нереалізовані доходи повинні відніматися з іншого сукупного доходу в періоді, в якому реалізовані доходи рекласифікуються до складу прибутку або збитку, щоб уникнути їх подвійного включення в інший сукупний дохід.

Коригування при рекласифікації виникають:

- при вибутті іноземного підрозділу (МСБО 21);
- при припиненні визнання фінансових інструментів, наявних для продажу (МСБО 39);
- коли хеджування прогнозованої операції впливає на прибуток або збиток (п.100 МСБО 39 на предмет хеджування грошових потоків).

Коригування при рекласифікації не виникають:

- при змінах приросту вартості в результаті переоцінки, відповідно до МСБО 16 або МСБО 38;
- при змінах актуарних прибутків та збитків від пенсійних планів з встановленими виплатами, визнаних відповідно до пункту 93А МСБО 19.

Дані компоненти визнаються в складі іншого сукупного доходу і не рекласифікуються до складу прибутку або збитку в наступних періодах.

МСБО 1 вимагає розкривати суму податку на прибуток щодо кожного компонента іншого сукупного доходу, включаючи коригування при рекласифікації, або у звіті про сукупний дохід, або в примітках. Підприємство може представити компоненти іншого сукупного доходу за вирахуванням податкових ефектів або до відповідних податкових ефектів з відображенням однієї суми податку на прибуток відносно даних компонентів. [3]

В українському перекладі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку допущено низку суттєвих неточностей щодо визначення поняття сукупного доходу, на що вказує, зокрема, А.Ілчоп. У нинішньому перекладі МСБО 1 показник „comprehensive income” фігурує і як „сукупний прибуток”, і як „сукупний дохід” [4]. Тобто в одному нормативному тексті змішано два варіанти перекладу. Це чинить суттєві перешкоди для розуміння цього показника, його вивчення можливо лише за текстом стандартів мовою оригіналу.

З введенням НП(С)БО 1 термін «сукупний дохід» впроваджений і у вітчизняну практику бухгалтерського обліку.

Зміст поняття сукупний дохід згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. Сукупний дохід, згідно з НП(С)БО 1 [5], – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

З визначення випливає, що не всі операції, пов'язані із зміною в елементах власного капіталу, формують сукупний дохід. Для правильного відображення цих операцій у звітності їх можна поділити на групи:

1. Зміни у власному капіталі за рахунок операцій з власниками (до сукупного доходу не включаються).

2. Зміни у структурі власного капіталу, наприклад, здійснення відрахувань до резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку (до сукупного доходу не включаються).

3. Коригування власного капіталу на початок року у зв'язку зі зміною облікової політики чи виправленням помилок минулих звітних періодів (до сукупного доходу не включаються).

4. Господарські операції з елементами власного капіталу, які впливають на сукупний дохід. Вони утворюють дві групи:

- доходи і витрати, які формують чистий фінансовий результат та обліковуються на рахунках 7 і 9 класів;
- інший сукупний дохід, виникнення якого обліковується безпосередньо на рахунках власного капіталу (4 клас), оминаючи рахунки доходів і витрат.

Інший сукупний дохід, згідно з НП(С)БО 1, – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства. До них віднесені:

- дооцінка (уцінка) необоротних активів;
- дооцінка (уцінка) фінансових інструментів;
- накопичені курсові різниці (які виникають за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України);
- частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств;
- інший сукупний дохід.

Причому виникають питання щодо останньої складової (інших елементів сукупного доходу, які не ввійшли в наведений перелік). Ні в НП(С)БО 1, ні у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [6] жодних пояснень стосовно цієї статті не наведено. Користуючись визначенням інших сукупних доходів та Інструкцією про застосування плану рахунків [7], можна окреслити такий їх перелік:

- вартість безоплатно отриманих необоротних активів. Згідно з чинною методикою обліку, вона відноситься до додаткового капіталу та списується на доходи протягом періоду корисного використання таких об'єктів. Ця вартість може бути включена до іншого сукупного доходу лише за умови, що проводиться коригування сум (а саме – вилучення з інших сукупних доходів), які відносяться до доходів звітного періоду протягом корисного використання безкоштовно отриманих об'єктів. Це відповідає би міжнародним стандартам, які чітко передбачають коригування при

рекласифікації, яке у наших вітчизняних стандартах не впроваджено;

- капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів, з наступним коригуванням при вибутті такого капіталу.

Формула для визначення сукупного доходу (СД) має вигляд:

$$\text{СД} = \text{ЧФР} + \text{ІСД}, \quad (1)$$

де ЧФР – чистий фінансовий результат, ІСД – інший сукупний дохід після оподаткування.

Причому визначення „доходів” та „сукупних доходів” нетотожні.

Доходи, згідно з НП(С)БО 1, визначаються як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Сукупний дохід включає зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Спільним у визначенні є те, що операції з власниками не враховуються. Принципова відмінність полягає у тому, що при розрахунку „сукупного доходу” враховують і доходи, і витрати підприємства.

Відображення сукупного доходу у фінансовій звітності.

Сукупні доходи відображаються у другому розділі Звіту про фінансові результати (сукупні доходи підприємства). У зв'язку із введенням у Звіт про фінансові результати розділу «Сукупний дохід» зазнала змін форма № 4 Звіт про власний капітал, де раніше окремими статтями відображався вплив операцій, що тепер включені до іншого сукупного доходу, на зміни елементів власного капіталу. Нова форма Звіту про власний капітал включає рядок „Інший сукупний дохід за звітний період”, де відображається сума іншого сукупного доходу зі Звіту про фінансові результати. Додаткових вписуваних статей для розшифрування цих змін Додаток 3 до НП(С)БО 1 "Перелік додаткових статей фінансової звітності" не передбачає. У п. 5.8. Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності лише сказано, що у додаткових статтях може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі, якщо така інформація відповідає критерію суттєвості.

Критерій суттєвості може бути встановлений обліковою політикою підприємства. Отже, питання постатейного висвітлення інформації щодо змін у власному капіталі від інших сукупних доходів у формі № 4 лишається на розсуд підприємства. Дублювати статті інших сукупних доходів, які вже розкриті у Звіті про фінансові результати, в нормативних актах не вимагається.

Із змісту вищенаведених нормативних актів слідує наступний порядок відображення іншого сукупного доходу у Звіті про власний капітал: в одному рядку (код 4110) відображається його величина з розбивкою по елементах власного капіталу, на які він впливає:

- у графі 4 "Капітал у дооцінках" відображається Дооцінка (уцінка) необоротних активів (рядок 2400 форми № 2) та Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів (рядок 2405 форми № 2);

- у графі 5 "Додатковий капітал" відображаються: Накопичені курсові різниці (рядок 2410 форми № 2), Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (рядок 2415 форми 2), Інший сукупний дохід (рядок 2445 форми 2);

- у графі 10 "Всього" – загальна сума іншого сукупного доходу із рядка 2460 форми 2 "Інший сукупний дохід після оподаткування".

В нормативних актах немає жодних пояснень щодо податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Не зрозуміло, в якій графі Звіту про власний капітал має відображатися його сума. А без її відображення дані звіту будуть некоректними, оскільки податок на прибуток вираховується з показника Інший сукупний дохід до оподаткування.

Деякі автори вже вказують на неспівставність форм фінансової звітності внаслідок таких змін, зокрема Н. В. Прохар [8, с. 345], О.В. Кунченко [9], Н.П.Кузик, О.А. Боярова, І.М. Подольська [10, с. 405]

В умовах відсутності додаткових роз'яснень з боку Міністерства фінансів податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом, при відображенні у Звіті про власний капітал доречно віднімати від статті, у зв'язку з якою він був нарахований. Отже до відповідної графі звіту попаде згорнута сума іншого сукупного доходу та податку на прибуток, який з нею пов'язаний.

Ретельнішого роз'яснення з боку контролюючих органів вимагає і облік нарахування такого податку на прибуток. Нині нарахування будь-якого податку на прибуток відбувається по дебету 98 рахунку „Податок на прибуток” із закриттям в кінці звітного періоду на рахунок 79 „Фінансові результати”, залишок за яким, в свою чергу, відноситься на рахунок 44 „Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”. Якщо фінансову звітність формувати методологічно правильно, тобто у відповідності з планом рахунків, то вся сума податків на прибуток має попасти у відповідну статтю першого розділу звіту про фінансові результати, де, у підсумку, вливатиме на Чистий фінансовий результат.

Для правильного відображення податку на прибуток, пов'язаного з сукупним доходом, в обліку і звітності необхідно виокремити ці суми та обліковувати їх на окремому субрахунку до 98 рахунку.

Вище запропонований спосіб відображення у звітності податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом, передбачає виділення його суми із загальної суми податку, нарахованої по 98-му рахунку та невключення її до першого розділу Звіту про фінансові результати. Таким чином, показники чистого фінансового результату по формі 2 та фінансового результату звітного періоду за даними обліку співпадати не будуть. Порушиться зіставність двох основних звітних форм – Балансу та Звіту про фінансові результати (в частині узгодження по показниках Нерозподілені прибутки (непокриті збитки), який відображає залишки по 44 рахунку та чистий фінансовий результат).

Другим варіантом окремого відображення податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом, у звітності є безпосереднє його врахування на окремих субрахунках відповідних рахунків власного капіталу, у зв'язку з якими він нарахований (тобто частина податку на прибуток на витрати не попадає). В такому випадку Баланс і Звіт про фінансові результати будуть узгоджені.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Новизна терміну „сукупний дохід” не привнесла суттєвих змін до методології обліку доходів підприємства. Це поняття об’єднало різні види доходів за принципом впливу на розмір власного капіталу незалежно від впливу на фінансові результати.

Дослідження методики обліку та відображення у звітності сукупного доходу підприємства згідно НП(С)БО1 дозволило виявити суттєві прогалини у нормативному регулюванні, зокрема:

- потребує додаткового роз’яснення склад статті Інші сукупні доходи (ІІ розділ форми 2) (вище пропонується перелік операцій, які доцільно включати до цієї статті);

- достатньо суперечливим є облік та відображення у фінансовій звітності податку на прибуток, пов’язаного з іншими сукупними доходами.

На відміну від міжнародних стандартів, вітчизняні не вимагають проводити коригування при рекласифікації доходів та витрат, а також розкривати суму податку на прибуток щодо кожного компонента іншого сукупного доходу.

Неповна відповідність норм НП(С)БО 1 міжнародним стандартам бухгалтерського обліку негативно відображається на інформативності фінансової звітності, породжує неузгодженість звітних форм. Усунення вказаних неточностей та роз’яснення методики обліку податку на прибуток, пов’язаного з іншим сукупним доходом, підвищить об’єктивність та зрозумілість звітних даних.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Концептуальна основа фінансової звітності // [Електронний ресурс] Режим доступу - <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>
2. Міжнародний стандарт фінансового обліку 1 «Подання фінансової звітності» // [Електронний ресурс] Режим доступу - <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>
3. Щербачова О. Звіт про прибутки і збитки. Компоненти сукупного доходу / Олена Щербачова // [Електронний ресурс] Режим доступу - <http://alls.in.ua/10841-zvit-pro-pributki-i-zbitki-komponenti-sukupnogo-dohodu.html>
4. Ілчач А. Якість українського перекладу МСФЗ / А.Ілчач. - // ЕІ-бухгалтер, 2012.- № 4.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13. №73.
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну України від 28.03.13. № 433.
7. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. № 291.
8. Прохар Н. В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Н. В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Вип. 23. – Кіровоград: КНТУ, 2013. – С. 341 - 345.
9. Кунченко О.В. Розширення інформаційної бази прийняття управлінських рішень на основі фінансової звітності /О.В.Кунченко // [Електронний ресурс] Режим доступу - <http://conf-men.net.ua/pdfs/1-inet-conf/5-section/Kunchenko.pdf>
10. Кузик Н.П. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) / Н.П. Кузик, О.А. Боярова, І.М. Подольська // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 400-406.

Одержано 15.09.2014 р.