

*І.Л. ЦЮЦЯК, старший викладач
Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького*

Удосконалення порядку відображення інформації про складові власного капіталу у фінансовій звітності

Постановка проблеми. Завершальним етапом облікового процесу є складання звітності, яка, з одного боку, інтегрує дані оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку, а з іншого, є важливим джерелом економічної інформації для здійснення контролю, аналізу, планування, прогнозування і моделювання господарської діяльності підприємства. Інвестори, кредитори та інші зовнішні користувачі для проведення аналізу, як правило, використовують інформацію фінансової звітності про діяльність компанії в цілому. Це пояснюється тим, що вони не можуть одержати спеціальні звіти, а тому мають спиратися на показники публічної фінансової звітності. Інформація такої звітності дає уявлення про сферу бізнесу, результати діяльності, ліквідність і капітальні ресурси [9, с. 465]. Таким чином, фінансова звітність суб'єкта господарювання містить важливі для управління дані й відображає кількісні та якісні показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Власний капітал є одним із джерел забезпечення успішного функціонування підприємств будь-яких організаційно-правових форм господарювання. Зміни, внесені до національних стандартів бухгалтерського обліку в частині складання фінансової звітності, потребують вивчення економічної сутності окремих складових власного капіталу й операцій, які на нього впливають, що забезпечить формування єдиних рекомендацій з обліково-звітного відображення досліджуваного об'єкта обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні вимоги та порядок складання річної фінансової звітності визначено Зако-

ном України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» й національними стандартами бухгалтерського обліку. Із початку проведення реформи бухгалтерського обліку питання складання різних форм фінансової звітності, зокрема Звіту про власний капітал, досліджували такі вітчизняні науковці: Р.В. Варічева [1], С.Ф. Голов [2], Т.Є. Кучеренко [4], О.І. Линник [5], І.Я. Назарова [6] та інші.

У роботах зазначених науковців висвітлено порядок складання фінансової звітності за вимогами П(С)БО 1, 2, 3, 4, 5, які втратили чинність після опублікування наказу Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а тому питання звітного відображення складових власного капіталу відповідно до норм прийнятого стандарту вимагає поглибленого дослідження.

Мета статті – аналіз внесених змін до національних стандартів бухгалтерського обліку в частині розкриття інформації про власний капітал у фінансовій звітності; висвітлення методики складання Звіту про власний капітал; формування методичних підходів з удосконалення процесу звітного відображення складових власного капіталу.

Виклад основних результатів дослідження. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [3]. Ін-

ші суб'єкти господарювання самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності. Інформації, наведеній у фінансовій звітності, складеній згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, довіряє більше коло іноземних партнерів, що уможливує залучити вітчизняним суб'єктам господарювання іноземний капітал.

Враховуючи зазначене, на законодавчому рівні усіх суб'єктів підприємництва за критеріями розкриття інформації про результати фінансово-господарської діяльності поділено на дві групи. До першої віднесено тих, які відповідно до законодавства чи за своїм добровільним рішенням вели облік за міжнародними стандартами, а за національними – формували фінансову звітність, яка за формою та змістом економічних показників не відповідала міжнародним правилам. До другої групи включено підприємства, які вели облік і складали фінансову звітність згідно з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку. За такого порядку складання звітності усі суб'єкти господарювання були змушені узагальнювати фінансові дані бухгалтерських записів у єдиних звітних формах, але за різних підходів ведення обліку.

З метою усунення такої невідповідності наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до якого втратили чинність ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1–5), та внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності. Прийнятим національним положенням визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів; приведено основні трактування у відповідність до вимог міжнародних стандартів і визначено, що національні стандарти не повинні їм суперечити; встановлено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність відповідно до законодавства, застосовують форми фінансової звітності, визначені зазначеним НП(С)БО 1 [7]. За новими формами фінан-

сової звітності, починаючи зі звітності за перший квартал 2013 року, повинні звітувати вітчизняні підприємства, що застосовують як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Погоджуємося із думкою С. Голова, який зазначає: «навіть якщо всі форми фінансової звітності будуть приведені у відповідність до мінімальних вимог МСФЗ, це не вирішить проблеми, адже будь-яка уніфікована форма фінансової звітності не дає змоги врахувати галузеві та інші особливості підприємства, а також реалізувати принцип суттєвості, що потребує вибору адекватних підходів до структури та змісту фінансових звітів» [2, с. 11].

Інформація про складові власного капіталу розкривається в усіх чинних формах фінансової звітності з різним ступенем деталізації. Основним джерелом інформації, що характеризує фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, є Баланс, в якому на визначену дату наводяться дані про господарські засоби за їхнім складом і розміщенням та джерелами формування. Перший розділ пасиву Балансу «Власний капітал» не зазнав суттєвих змін, однак основними нововведеннями є:

1) запровадження замість статутного та пайового капіталу категорії «зареєстрований капітал», який можна трактувати як сукупність вкладів, внесених засновниками у господарську діяльність підприємства (у вигляді внесків учасників, оплачених акцій власної емісії тощо) без зазначення строку повернення таких вкладів. Розмір зареєстрованого капіталу визначається відповідно до норм законодавства й установчих документів суб'єкта господарювання. У рядку 1400 «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксоване в установчих документах значення статутного капіталу, а підприємства, для яких не передбачена фіксована сума такого капіталу, відображають фактичний внесок власників у господарську діяльність підприємств;

2) введення рядка 1405 «Капітал у дооцінках», в якому необхідно відображати суму дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, зменшену на уцінку таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок.

Марко Монгієлло у своїй праці «Міжнародні стандарти фінансової звітності» виділяє такі найбільш поширені причини, які впливають на зміну розміру власного капіталу: 1) випуск нових акцій, що зумовлює збільшення розміру статутного капіталу, а за певних умов й емісійного доходу; 2) переоцінка майна – внаслідок чого відбувається збільшення резерву переоцінки, а вартість необоротних активів доводиться до справедливої; 3) зміна оцінки фінансових інструментів доведенням їхньої вартості до справедливої; 4) зміни оцінки статей, виражених в іноземній валюті [10, с. 30].

Разом із тим основне змістовне навантаження про складові власного капіталу припадає на Звіт про власний капітал, призначен-

ням якого є розкриття інформації про події та операції, які вплинули на кінцеві залишки складових власного капіталу (рис. 1).

Додатком 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що у формі № 4 Звіт про власний капітал для кожної складової власного капіталу виділено окремі графи, в яких відображаються:

залишки у розрізі всіх складових власного капіталу (зареєстрований капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал) на початок і кінець звітного року;

операції, які вплинули на зміни складових власного капіталу.

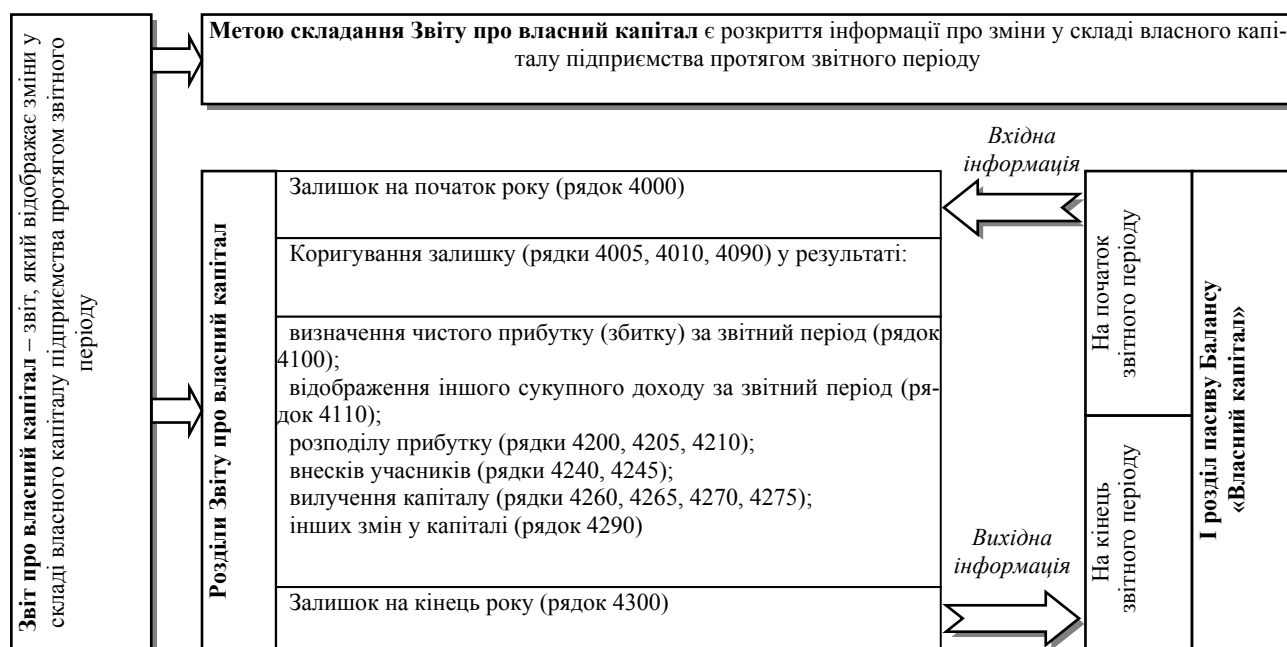


Рис. 1. Мета складання Звіту про власний капітал та його взаємозв'язок із Балансом

Джерело: Власні дослідження.

Досліджувана форма фінансової звітності складається за даними Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), журналу 7 «Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань» і відомостей аналітичних даних 7.1 та 7.2 до рахунків 42 «Додатковий капітал» і 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відповідно.

Дані про залишки за окремими складовими власного капіталу на початок року переносяться з відповідних рядків першого роз-

ділу пасиву Балансу «Власний капітал». Подальше заповнення Звіту здійснюється за шаховим принципом, згідно з яким на перетині відповідних граф і рядків відображаються зміни складових власного капіталу за рахунок різних подій. Таке відображення операцій забезпечує відповідність складових власного капіталу на кінець року, наведених у Звіті про власний капітал, даним першого розділу пасиву Балансу «Власний капітал».

Звіт про власний капітал вирізняється значною аналітичністю та враховує усі коригування, пов'язані зі зміною облікової по-

літики підприємства, виправленням помилок, будь-які інші зміни в обліку, що впливають на оцінку елементів (джерел) власного капіталу [1, с. 40]. Такі операції й події відображаються у п'яти розділах чинної форми Звіту про власний капітал.

У першому розділі «Коригування» проводиться коригування залишку власного капіталу на початок року (рядки 4005, 4010, 4090) внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін. Відповідно до вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітної року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) [8]. При цьому, виправленню підлягають лише суттєві помилки, тобто такі, що викривляють показники фінансової звітності й можуть призвести до неправильного прийняття рішень її користувачами. І. Назарова пропонує додатково у даному розділі відображати події, що виникли після дати балансу, зокрема: зміни в капіталі у зв'язку з реорганізацією підприємства шляхом об'єднання, поділу, виділу тощо; дивіденди за звітний період, що оголошені підприємством після дати балансу; непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів тощо [6, с. 30]. Після коригування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у першому розділі визначається значення скоригованого залишку на початок року (рядок 4095) як алгебраїчна сума рядків 4000, 4005, 4010 та 4090.

У другому розділі «Розподіл прибутку» наводиться інформація про розподіл прибутку (рядки 4200, 4205, 4210) на виплату дивідендів учасникам і на збільшення величини статутного й резервного капіталу. Вважаємо за доцільне у даний розділ перенести рядок 4100 «Чистий прибуток (збиток) за звітний період», в якому подається інформація про чистий прибуток (збиток), наведена у рядках 2350 (2355) першого розділу Звіту про фінансові результати. Важливою складовою власного капіталу є нерозподіле-

ний прибуток (непокритий збиток), який визначає ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Даний показник згідно з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку визначається у такому порядку (рис. 2).

Отже, як видно із рисунка 2, основним джерелом формування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) є результат діяльності підприємства, наведений у першому розділі Звіту про фінансові результати. Останній призначений для відображення визнаних у бухгалтерському обліку доходів і витрат від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та фінансових результатів підприємства за звітний період.

У чинній формі Звіту про фінансові результати кінцевий результат діяльності підприємства трактується як чистий фінансовий результат (прибуток або збиток), який наводиться у рядках 2350 (2355) відповідно. На наш погляд, значення такого підсумкового показника не повною мірою відповідає категорії «чистий прибуток», оскільки він у майбутньому за рішенням зборів акціонерів чи засновників може бути зменшений на суму відрахувань до резервного капіталу, а також розподілений на виплату дивідендів і збільшення розміру статутного капіталу. Звідси випливає, що сумарно фінансовий результат, визначений за формою № 2, більший за чистий прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після обов'язкових відрахувань та розподілу між засновниками.

Враховуючи вищенаведене, вважаємо за необхідне задля підвищення інформаційного наповнення Звіту про фінансові результати включати до нього винятково доходи, пов'язані з ефективною діяльністю суб'єкта господарювання, що забезпечить можливість визначення прибутку підприємства, який пропонуємо трактувати як «ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)». Натомість у Балансі й Звіті про власний капітал доцільно відображати «чистий накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», який повинен формуватися вирахуванням із ефективного результату діяльності розподіленого прибутку.

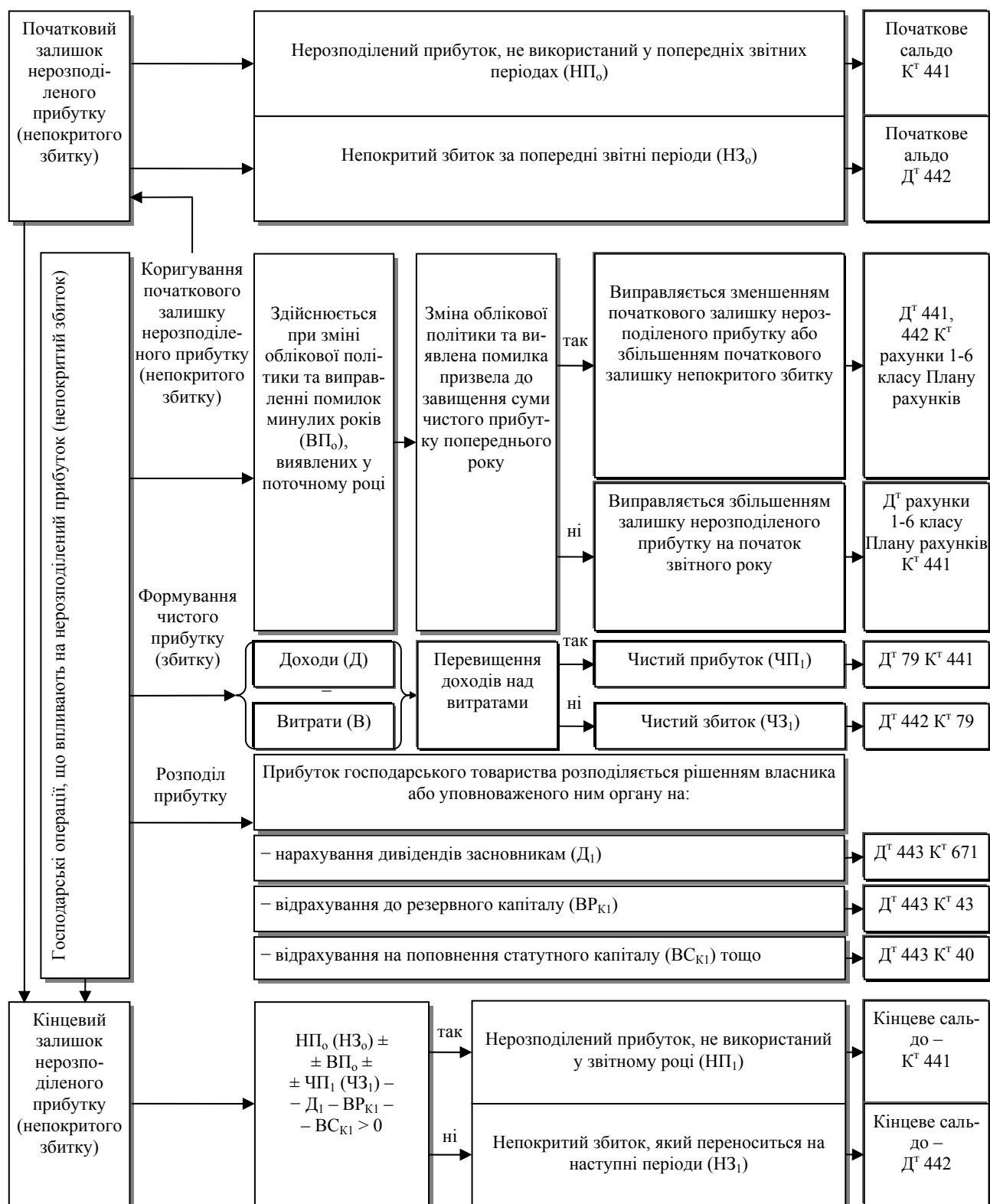


Рис. 2. Послідовність визначення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

Джерело: Власні дослідження.

Підсумовуючи вищенаведене, вважаємо за доцільне другий розділ Звіту про власний капітал перейменувати на «Чистий прибуток (збиток), що включається до власного капі-

талу», підсумок якого враховуватиметься при визначенні загальних змін відповідних складових власного капіталу. У даному розділі слід відображати такі статті: «Ефектив-

ний результат діяльності (прибуток, збиток)»; «Нараховані власникам дивіденди»; «Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу»; «Відрахування до резервного капіталу».

У *третьому розділі «Внески учасників»* (рядки 4240, 4245) наводиться інформація, з одного боку, про збільшення розміру зареєстрованого капіталу (статутного, пайового тощо), а з іншого – про зміни неоплаченого капіталу в результаті виникнення та погашення заборгованості учасників за внесками в господарську діяльність підприємств.

У *четвертому розділі «Вилучення капіталу»* (рядки 4260, 4265, 4270, 4275) подається інформація про вилучений капітал і зменшення розміру зареєстрованого капіталу в результаті виходу засновника, викупу або анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій власної емісії тощо. Повторне вилучення акцій, часток із подальшим їх перепродажем не впливає на розмір зареєстрованого статутного капіталу, але може змінювати (збільшувати чи зменшувати) додатково вкладений капітал, прибуток за умови, що акції викуповуються за ціною, вищою за номінальну вартість, та повторно розміщуються за ціною, нижчою від вартості зворотного викупу [4, с. 12].

З метою приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів, зокрема п. 106 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» до Звіту про власний капітал, введено рядок 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період», в якому відображається результат переоцінок необоротних активів, фінансових інструментів і монетарних статей Балансу. У рядок 4110 Звіту про власний капітал переноситься значення загального сукупного доходу, наведеного у рядку 2465 форми № 2.

Вважаємо за доцільне рядок 4110 включити до розділу 5 «Інші зміни у капіталі», в якому передбачити статті «Інший сукупний дохід» та «Інші зміни». В останній розкриватиметься інформація про операції, не включені до вищезгаданих розділів, зокрема: сума списаних невідшкодованих збитків,

вартість безоплатно одержаних необоротних активів тощо.

Висновки. 1. Зареєстрований капітал пропонуємо трактувати як сукупність вкладів, внесених засновниками у господарську діяльність підприємства (у вигляді внесків учасників, оплачених акцій власної емісії тощо) без зазначення строку повернення таких вкладів.

2. Фінансовий результат, наведений у Звіті про фінансові результати, не повною мірою відповідає категорії «чистий прибуток», оскільки такий об'єкт обліку підлягає зменшенню за відповідними напрямками розподілу, визначеними установчими документами. А тому вважаємо за необхідне у першому розділі форми № 2 фінансовий результат трактувати як «ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)».

3. У Балансі та Звіті про власний капітал статтю «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», із метою приведення назви такої статті у відповідність до її економічного змісту, пропонуємо перейменувати на «Чистий накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Такий показник визначатиметься як алгебраїчна сума чистого накопиченого нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного періоду; ефективного результату діяльності (прибутку, збитку), визначеного у Звіті про фінансові результати за звітний період; нарахованих дивідендів акціонерам (засновникам) у звітному періоді; відрахувань до зареєстрованого капіталу у звітному періоді за рахунок чистого прибутку; інших відрахувань із прибутку відповідно до вимог чинного законодавства та установчих документів.

4. Інформацію про зміну складових власного капіталу у Звіті про власний капітал доцільно розкривати у таких розділах: «Коригування», «Чистий прибуток (збиток), що включається до власного капіталу», «Внески учасників», «Вилучення капіталу», «Інші зміни у капіталі». Наведений порядок відображення статей власного капіталу підвищить аналітичність інформації досліджуваної форми фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. *Варічєва Р.В.* Звіт про власний капітал як джерело аудиту операцій з руху власного капіталу / Р. Варічєва // Міжнар. зб. наук. праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2 (17) – 2010 Житомир. – С. 37-43.
2. *Голов С.Ф.* МСФЗ в Україні: шляхом проб і помилок / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 3-12.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами і доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. *Кучеренко Т.С.* Удосконалення методики складання Звіту про власний капітал / Т. Кучеренко, О. Шайко, В. Мервенецька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 9-14.
5. *Линник О.І.* Звіт про власний капітал: порядок складання та шляхи удосконалення / О. Линник, О. Каверзін // Вісн. нац. техніч. ун-ту «Харківський політехнічний інститут». Зб. наук. праць Тематичний випуск «Технічний прогрес і ефективність виробництва». – 2010. – № 56. – С. 37-43.
6. *Назарова І.Я.* Формування інформації про капітал у звітності підприємства / І.Я. Назарова // Інноваційна економіка. – 2012. – № 36. – С. 284-286.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 зі змінами і доп. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 зі змінами і доп. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
9. *Hermanson R.* Accounting: A Business Perspective (Irwin/Mcgraw-Hill Series in Principles of Accounting) [Hardcover] / Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher // Eighth Edition Hardcover. Publisher: Richard D Irwin, 1998. – 944 p.
10. *Mongiello M.* International Financial Reporting / M. Mongiello // Ventus Publishing ApS ISBN 978-87-7681-424-3, 2009. – 53 p.

Стаття надійшла до редакції 04.04.2013 р.

* * *

Новини АПК

Україна увійде до трійки найбільших світових експортерів кукурудзи

Україна у поточному маркетинговому році планує вийти на 2-ге місце у світі за обсягами експорту зерна після США, зокрема, 3-тє за торгівлею кукурудзою, 4-тє – ячменем, 6-тє – пшеницею. Про це повідомив Міністр аграрної політики та продовольства України Микола Присяжнюк.

«У поточному маркетинговому році прогноз світової торгівлі зерном становить 286 млн т. Значна частка належатиме й Україні, яка збереже лідерські позиції на міжнародному ринку зернових. Прогнозується, що ми увійдемо до провідної п'ятірки світових експортерів зерна», – зазначив Микола Присяжнюк..

«Що ж до основних імпортерів зерна, то Східна Азія цього року планує закупити 60 млн т, Близький Схід – 40 млн т, Північна Африка – 33 млн т. Ринки цих регіонів є дуже привабливими для нас, і ми будемо розвивати співпрацю з ними», – наголосив очільник відомства.

Нині на зовнішні ринки з України вже поставлено 2,3 млн т зерна, з них 1,1 млн т – у серпні, що вдвічі більше, ніж у відповідному місяці минулого року. Крім того, найближчим часом буде експортовано близько 1,7 млн т зерна.

Уряд здійснює всі необхідні заходи для активізації постачання зерна на зовнішні ринки, загальний прогнозований обсяг виробництва якого становить понад 57 млн т та експорту – понад 28 млн т. Для цього за дорученням уряду працює міжвідомча робоча група з питань логістичних витрат і підвищення ефективності експорту зерна.

Прес-служба Мінагрополітики України