

К.В. БЕЗВЕРХИЙ

(ТОВ "Нью-Паріс", м. Київ, Україна)

Т.В. БОЧУЛЯ

(Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, Україна)

Деякі питання порядку складання вітчизняної фінансової звітності підприємств в контексті законодавчих змін

Стаття присвячена розгляду окремих аспектів організації та методології складання фінансової звітності згідно останніх законодавчих змін, обумовлених прийняттям першого національного стандарту бухгалтерського обліку. Висвітлено проблеми, що стосуються методики заповнення фінансової звітності, що особливо важливо в рамках існування суперечностей між нормативними документами, які регламентують вимоги до такої звітності. Проаналізовано норми Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності вітчизняних підприємств, які на думку законодавчих органів, покликані роз'яснити деякі аспекти складання фінансової звітності підприємств в контексті останніх новацій нормативно-правової бази. На підставі результатів проведеного аналізу виявлено певну асиметричність даних Методичних рекомендацій при застосуванні в практичній діяльності підприємств, що породжує додаткові суперечності. Відтак, як вважають автори, можна констатувати, що зміни, внесені Міністерством фінансів України до нормативно-правових документів з питань регулювання бухгалтерського обліку в Україні, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: фінансова звітність, методичні рекомендації, облікова методологія, стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

К.В. БЕЗВЕРХИЙ

(ООО "Нью-Паріс", г. Киев, Украина)

Т.В. БОЧУЛЯ(Харьковский государственный университет питания и торговли,
г. Харьков, Украина)

Некоторые вопросы порядка составления отечественной финансовой отчетности предприятий в контексте законодательных изменений

Статья посвящена рассмотрению отдельных аспектов организации и методологии составления финансовой отчетности согласно последних законодательных изменений, обусловленных принятием первого национального стандарта бухгалтерского учета. Освещены проблемы, касающиеся методики заполнения финансовой отчетности, что особенно важно в рамках существования противоречий между нормативными документами, регламентирующими требования к такой отчетности. Проанализированы нормы Методических рекомендаций по заполнению форм финансовой отчетности отечественных предприятий, которые, по мнению законодательных органов, призваны разъяснить некоторые аспекты составления финансовой отчетности предприятий в контексте последних новацій нормативно-правовой базы. На основании результатов проведенного анализа выявлено определенную асимметричность данных Методических рекомендаций при применении в практической деятельности предприятий, что порождает дополнительные противоречия. Следовательно, как считают авторы, можно констатировать, что изменения, внесенные Министерством финансов Украины в нормативно-правовые документы по вопросам регулирования бухгалтерского учета в Украине, имеют решающее влияние на теорию и практику ведения бухгалтерского учета на отечественных предприятиях.

Ключевые слова: финансовая отчетность, методические рекомендации, учетная методология, стандарты бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности.

Certain Issues of Making National Financial Statements for Businesses under Legislative Changes

The article covers particular aspects of organization and methodology for making financial statements in compliance with the latest changes in legislation caused by adoption of the first national accounting standard. The problems of completing financial statements have been highlighted which is especially significant where there exist contradictions in normative documents regulating requirements to such reporting.

The Methodical Recommendations have been analyzed, as to completing the forms of financial statements of national companies, that, according to the legislative bodies, have their aim to clarify particular aspects of making financial statements for businesses in compliance with recent changes in regulatory base. Based on the analysis done, a certain asymmetry of the Methodical Recommendation data have been found when applying them in business practice, which generates further contradictions. Therefore, the authors suggest it may be certified that the changes made to regulatory documents by the Ministry of Finance of Ukraine concerning the issues of accounting regulation in Ukraine, have a sufficient impact on the theory and practice of national businesses accounting.

Keywords: financial statements, methodical recommendations, accounting methodology, accounting standards, International Financial Reporting Standards.

Постановка проблеми. Дійсність є такою, що глобалізаційні процеси, зміна суспільно-економічної формації, інтелектуалізація та інформатизація суспільства висунули нові вимоги до потреб організації бізнесу. Поява нових об’єктів обліку, потреба в інформаційних ресурсах, які виступають своєрідним капіталом, започаткування нових систем обліку – все це змінило суспільний світогляд щодо організації та подання підсумкової облікової інформації, затребуваної всіма групами користувачів. Як і раніше, фінансова звітність залишається єдиним надійним джерелом інформації щодо реального фінансово-економічного стану компанії та її цінності в агресивному ринковому середовищі. Фінансова звітність є не тільки надійним інформаційним джерелом – це інструмент контролю, база для генерації управлінських рішень, основа обґрунтованого вибору економічної стратегії розвитку, підстава для мінімізації витрат та актуалізації фінансового результату.

Існує прямий зв’язок між посиленням економічної боротьби, ускладненням ринкових відносин та інформацією, що міститься у фінансовій звітності – значно підвищуються вимоги користувачів до кількості та якості інформації, які проявляються через потребу збільшення аналітичності, що дає реальну можливість зменшити рівень інформаційної асиметрії, яка так чи інакше притаманна будь-якому інформаційному джерелу, особливо якщо це стосується підсумків та результатів.

Довгий час науковці, практики з питань обліку звертали увагу на необхідність якісних змін щодо складання та подання фінансової звітності. Особливо наголошувалася думка щодо законодавчих змін, які мали посприяти вирішенню питання щодо актуалізації облікової інформації, презентованої у підсумковій звітності. Це не означає, що була переосмислена роль фінансова звітність чи змінена її

первісна природа – були запроваджені зміни, які мали узгодити інтереси та інформаційні очікування учасників економічних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Представники вітчизняних наукових шкіл, які опікуються питаннями розвитку теоретико-методологічних основ та техніко-технологічного інструментарію бухгалтерського обліку, останнім часом розвивають розгляд проблем та суперечливих питань, які стосуються формування фінансової звітності, враховуючи вимоги нового часу. Не втрачає своєї актуальності проблема, яка виникла на тлі різних поглядів та підходів до методики та технології складання фінансової звітності. Неабиякий внесок у розвиток питання щодо оптимізації складання фінансової звітності зробили такі науковці, як С. Голов, І. Голошевич, З. Гуцайлюк, С. Гушко, В. Жук, Т. Каменська, О. Канцуров, В. Костюченко, Р. Коршикова, Р. Кузіна, С. Кузнецова, В. Лінник, В. Мервенецька, О. Небилцова, В. Пархоменко, В. Ричаківська, Л. Снігурська, П. Хомин, М. Чумаченко, Н. Яцишин та інші. На теперішній час серед науковців панує твердження щодо необхідності врахування принципу адресності при підготовці фінансової звітності, тобто є нагальна потреба знизити інформаційні розриви шляхом врахування потреб користувачів, які є не просто користувачами інформації, а її фактичними замовниками, задоволення інтересів яких прямо пов’язане з можливостями подальшого розвитку організації. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань вчених-економістів, зауважимо, що законодавчі зміни ще не знайшли достатнього опрацювання в їх роботах, що логічно передбачає поглиблення та розширення дослідження в напрямку організаційно-методологічних аспектів складання фінансової звітності в контексті законодавчих змін.

Метою статті є аналіз окремих аспектів організації та методології складання фінансової звітності вітчизняних підприємств в контексті останніх законодавчих змін, обумовлених прийняттям першого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Виклад основного матеріалу дослідження. Призначення бухгалтерського обліку полягає в належній підготовці інформації, яка достовірно, неупереджено та в повному обсязі відображатиме реальний стан підприємства – наслідок фінансово-господарської діяльності. Роль фінансової інформації з кожним днем збільшується, оскільки саме її достатність та доступність в кінцевому добутку є визначальним фактором обґрунтування керованого впливу на діяльність підприємства та результати обраної управлінської альтернативи. На розвиток фінансової звітності значний вплив справляють макро- та мікроекономічні фактори, серед яких домінуюче місце зайняли потреби та вимоги користувачів звітності. Орієнтуючись на кращу світову практику, неодноразово наголошувалося на необхідності серйозних структурних перетворень, які дозволять актуалізувати підсумкову інформацію, яку презентують у фінансовій звітності. Велику роль в оптимізації фінансової звітності відведено саме державним органам, які мають виключне право на внесення змін та коригувань до національних стандартів обліку, якими регулюються не тільки питання складання й подання фінансової звітності, а й загальні теоретико-методологічні аспекти організації та ведення обліку на українських підприємствах.

Новацією сьогодення стало затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (надалі – НП(С)БО 1) [2]. Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1, фінансова звітність складається з: балансу (Звіту про фінансовий стан) (т. ф. № 1), звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (т. ф. № 2), звіту про рух грошових коштів (т. ф. № 3), звіту про власний капітал (т. ф. № 4) і приміток до фінансової звітності (т. ф. № 5). Водночас НП(С)БО 1 не містить інструктивних матеріалів щодо заповнення форм фінансової звітності. Така фінансова звітність вже не має «застиглих» форм, вона – конструктор [7, с. 50].

Станом на 02.04.2013 р. на офіційному web-сайті Міністерства фінансів України було оприлюднено наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [5] (надалі – Методичні рекомендації № 433). Відповідно до п. 1.1 цих методичних рекомендацій, вони можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [5].

Порядок заповнення таких форм, як примітки до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [6] та додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» [4], з введенням нових форм

фінансової звітності [2] на сьогодні залишається без змін. Адже вказані вище форми не переглядалися.

При проведенню аналізу Методичних рекомендацій № 433, зроблено наступні висновки:

1. У п. 2.29 Методичних рекомендацій № 433 [5] зазначено, що в рядку 1136 потрібно відображати «дебіторську заборгованість з податку на прибуток» т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан). У п. 5 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [3] йдеться про те, що перевищення сплаченого податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю. Аванси з податку на прибуток, ідентифіковані як дебіторська заборгованість, повинні бути включені у відповідний рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток». Тим не менш, п. 2.28 Методичних рекомендацій № 433 [5] висунуто інше припущення, згідно якого аванси з податку на прибуток мають бути наведені у рядку 1130 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами», призначеного для відображення розрахунків з виданими авансами. Суперечливість логіки ведення бухгалтерського обліку та роз'яснень Міністерства фінансів України щодо авансових платежів з податку на прибуток може бути обумовлена поправками до форм фінансової звітності, пов'язаними з коригуваннями МСФЗ. Параграфом 54 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [1] запроваджена окрема репрезентація в балансі зобов'язань і активів з поточного податку на прибуток. Поточним податком на прибуток вважається податок, визначений у звітному періоді згідно чинного законодавства. Якщо податок на прибуток не визначається щокварталу в податковій декларації, то в проміжних періодах такий податок відсутній. Отже, формально авансові платежі з податком на прибуток не пов'язані. Якщо припустити, що новий балансовий рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток» призначений саме для дебіторської заборгованості з поточного податку на прибуток, то цілком зрозуміло, що авансовий платіж не може бути за ним відображений. У будь-якому разі в новому балансі авансові платежі з податку на прибуток, виходячи з нового на них погляду, будуть відістанційовані від звичайних переplat з податку на прибуток. При цьому незмінним залишиться порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку – за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

2. Зауважимо недосконалість та незручність структури другого розділу т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Звертаючи увагу на назви рядків, треба поглянути на рядки 2445 «Інший сукупний дохід» та 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування». Відповідно до п. 3.32 Методичних рекомендацій № 433 [5], інший сукупний прибуток до оподаткування складається з показників дооцінки певних активів, капітальних курсових різниць, частин капіталу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу. Тобто, щоб отримати показник іншого сукупного

доходу, потрібно до сукупного доходу додати ще кілька показників. З цього можна зробити беззаперечний висновок щодо неопрацьованості методичних рекомендацій, запропонованих Міністерством фінансів України. Так, зокрема у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [1] 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 – недосконалість структури другого розділу т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». З цього постає закономірне і цілком логічне питання – яким чином бухгалтерам заповнювати рядок 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період» т. ф. № 4 «Звіт про власний капітал»? Методичними рекомендаціями № 433 [5] у п. 5.8 з цього приводу зауважено, що: «У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати». Ця пропозиція є вельми цікавою, оскільки, як вже відомо, у т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» є кілька статей іншого сукупного доходу, що, логічно, потребує відповіді на питання, яку саме статтю доцільно брати для заповнення т. ф. № 4 «Звіт про власний капітал». Знову ж таки, спираючись на логіку – це показник рядка 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» т. ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Проте це власна логіка практиків з бухгалтерського обліку, яка йде дещо врозріз з твердженням Міністерства фінансів України. Тому залишається чекати наступних рекомендацій (листів, роз'яснень), які, на сподівання бухгалтерської спільноти, не міститимуть двоякого розуміння та не призводитимуть до вищевказаних суперечностей.

3. Недоліком Методичних рекомендацій № 433, на нашу думку, 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». У п. 4 р. III НП(С)БО 1 вказується, що фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди [2]. Керуючись наведеним вище, можна зробити висновок, що наводити показники за аналогічний період минулого року в новій формі фінансової звітності все ж необхідно. Якщо ж користуватися п. 43 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому зазначено, що якщо за деяких обставин неможливо перекласифікувати порівняльну інформацію за

певний попередній період для досягнення зіставності з поточним періодом, наприклад, суб'єкт господарювання міг не зібрати дані у попередньому періоді (періодах) так, щоб це дозволило провести перекласифікацію, і неможливо відтворити відповідну інформацію [1], то таку інформацію за минулий період можна було б не наводити.

Висновки. Правила, встановлені ухваленим новим національним стандартом обліку, мають на меті узгодити всі сторони проблемного питання під назвою «складання та подання фінансової звітності». Зроблена спроба актуалізувати звітну інформацію, підвищити рівень її аналітичності й дещо пропустити облікову інформацію через призму інформаційних потреб внутрішнього та зовнішнього оточення. Можна констатувати, що зміни, внесені з подачі Міністерства фінансів України, мають вирішальний вплив на теорію та практику ведення обліку. Поки ще зарано робити якісь висновки з приводу якості цих (в деякому значенні навіть революційних) змін. Звісно, система обліково-звітного забезпечення докорінно перебудована не була, і ці зміни не мають жодного глобального прояву в теорії системи бухгалтерського обліку. І все ж у статті зроблена спроба презентувати авторське осмислення законодавчих змін, які, в деяких аспектах, носять суперечливий характер. Не можемо не погодитися, що дане дослідження тільки поглибить дискусійність, але саме в цьому і є перспектива наукового пошуку, який не виникає сам по собі, а є результатом зіткнення тверджень, поглядів та упереджень, які походять як з емпіричного досвіду, так і з опанування світової практики.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>.
2. 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>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
5. 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>.
6. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
7. Голошевич И. Финрезультаты + совокупные доходы: минфиновские трансформации формы № 2 / И. Голошевич // Бухгалтерия. – 2013. – 15 апреля. – № 15 (1054). – С.50 – 54.
8. Звітність за I квартал 2013 року: що змінилося [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proveroknet.com/ua/podatkovaya-inspekciya/zvitnist-za-i-kvartal-2013-roku-shho-zminilosja>.