

Одержано 12.04.13

УДК 657.37:006.034

Н.В. Прохар, доц., канд. екон. наук

ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку

У статті розглянуто особливості структури й змісту Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал, визначено дискусійні аспекти їх складання та обґрунтовано напрями вдосконалення. **фінансова звітність, стаття, баланс, доходи, витрати, фінансові результати, сукупний дохід, грошові кошти**

Н.В. Прохар, доц., канд. екон. наук

ВУЗ Укоопсоюзу «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Особенности и дискуссионные аспекты финансовой отчетности в соответствии с Национальным Положением (стандартом) бухгалтерского учета

В статье рассмотрены особенности структуры и содержания Баланса (Отчета о финансовом состоянии), Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе), Отчета о движении денежных средств и Отчета о собственном капитале, определены дискуссионные аспекты их составления и обоснованы направления совершенствования.

финансовая отчетность, статья, баланс, доходы, расходы, финансовые результаты, совокупный доход, денежные средства

Постановка проблеми. Основним призначенням фінансової звітності є використання для прийняття управлінських рішень, оскільки саме звітність надає повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. В умовах реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з метою її орієнтації на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності й прийняття Податкового кодексу України значно звужується управлінська орієнтація фінансової звітності, однак розширюється її фіскальна спрямованість.

Аналіз досліджень і публікацій. Окремі питання теорії та методики складання фінансової звітності знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, Й.Я. Даньків, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, М.Р. Лучко, Н.М. Мalyoga, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інших. Дослідження окремих аспектів складання та подання фінансової звітності обґрунтовано у дисертаціях таких вітчизняних вчених, як В.П. Бондар, О.В. Будько, І.В. Буфатіна, О.В. Гаращенко, О.М. Головащенко, Т.В. Калайтан, О.М. Коробко, В.А. Кулик, Г.М. Курило, Я.В. Лебедзевич, Т.М. Ліхтер, Л.П. Нішенко, Л.В. Чижевська, В.А. Юденко та інших. Однак ряд проблем, пов'язаних із формуванням та відображенням у фінансовій звітності інформації про активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати у контексті

© Н.В. Прохар, 2013

орієнтації на Міжнародні стандарти фінансової звітності залишаються дискусійними та вимагають вирішення з урахуванням національних особливостей бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз структури та змісту фінансової звітності у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал й обґрунтування напрямів їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [1], відмінено дію П(С)БО 1-5, що регламентували порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал.

Особливостями нових форм фінансової звітності, що повинні складатися підприємствами, починаючи з I кварталу 2013 року і в наступних звітних періодах, є наступні:

- скорочення кількості розділів (актив балансу – з чотирьох до трьох, пасив балансу – з п'яти до чотирьох);
- вилучення розділів Звіту про фінансові результати, що містять інформацію про податкові різниці та узгодження облікового й податкового прибутку (збитку);
- включення до Звіту про фінансові результати розділу «Сукупний дохід»;
- введення альтернативи вибору щодо складання Звіт про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом;
- заповнення окремих статей звітності на нетто-основі (інвестиційна нерухомість; довгострокові біологічні активи; дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги тощо);
- включення витрат майбутніх періодів до складу оборотних активів, доходів майбутніх періодів – до поточних зобов'язань, цільового фінансування – до довгострокових зобов'язань;
- розподіл забезпечень на довгострокові й поточні;
- скорочення окремих статей фінансової звітності з метою їх укрупнення (запаси, інші оборотні активи, інші поточні зобов'язання тощо);
- деталізація розрахунків з бюджетом та виокремлення заборгованості з податку на прибуток підприємства;
- вилучення статей доходів і витрат від надзвичайних подій
- наведення переліку додаткових статей фінансової звітності.

На думку автора, схвальної оцінки потребує можливість вибору підприємством методу складання Звіту про рух грошових коштів та включення додаткових статей до звітності, що запозичене з міжнародної практики ведення обліку. Однак, нові форми фінансової звітності все ж не відрізняються мінімальним набором статей, як передбачено Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Загалом, формати фінансових звітів для підприємств України видозмінені не суттєво, але підходи до заповнення окремих статей звітності містять принципові відмінності та потребують уточнення.

Спрощенню читання та розуміння фінансової звітності сприятиме наведення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) інформації про інвестиційну нерухомість та довгострокові біологічні активи лише за справедливою (залишковою) вартістю, оскільки ці статті не є типовими для більшості підприємств, а наведення детальної інформації про такі активи призводить до перенасичення балансу надлишковою

інформацією. Вилучення зі складу статей балансу гудвілу з цих позицій також є правомірним, однак суперечить Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Не достатньо коректним, на думку автора, є укрупнення статті «Запаси» та включення до її складу виробничих запасів, МШП, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів, оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності виробничого, торговельного підприємства або підприємства, що надає послуги. Тому розрахунок коефіцієнтів оборотності та забезпеченості конкретних видів запасів з метою проведення економічного аналізу буде можливим тільки при використанні додаткових аналітичних даних.

Вилучення статей балансу «векселі одержані», «дебіторська заборгованість за розрахунками: із нарахованих доходів; із внутрішніх розрахунків», «векселі видані», «поточні зобов'язання за розрахунками: з позабюджетних платежів; з учасниками; із внутрішніх розрахунків» є цілком обґрунтованим через недостатню розвиненість фондового ринку та незначну кількість підприємств, що повинні складати консолідовану фінансову звітність. Однак, внутрішні розрахунки підприємств споживчої кооперації або материнського й дочірніх підприємств доцільно наводити окремими рядками.

Наведення у активі балансу статті «дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» тільки за чистою реалізаційною вартістю сприймається неоднозначно у зв'язку з тим, що розрахунок резерву сумнівних боргів запозичений із зарубіжної облікової практики. Крім того, до витрат у податковому обліку включаються витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, але в сумі безнадійної дебіторської заборгованості. Тому нарахування резерву сумнівних боргів з прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [3] також є обов'язковим.

Назва статті активу балансу «гроші та їх еквіваленти», на думку автора є некоректною, оскільки слово «гроші» є розмовним, а законодавча база України розкриває тільки сутність терміну «грошові кошти».

Деталізація дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом по податку на прибуток диктується вимогами Податкового кодексу, однак тоді логічно в активі балансу також деталізувати заборгованість держави по податку на додану вартість з метою контролю його відшкодування.

Витрати майбутніх періодів, що включають, переважно, передоплату періодичних видань, в практиці господарювання підприємств є оборотними активами, але для сільськогосподарських формувань витрати на будівництво літніх таборів і загонів для тварин, траншей для силосування, витрати на поліпшення земель є необоротними активами, що в новій формі Балансу, ймовірно, повинні відобразитися у складі інших необоротних активів.

Об'єднання інформації про статутний та пайовий капітал підприємства та відображення у статті «зарєєстрований капітал» є обґрунтованою, оскільки підприємства залежно від форми власності формують тільки один вид зарєєстрованого капіталу (статутний або пайовий), що відображається в установчих документах (статуті чи установчому договорі).

Розподіл забезпечень підприємства на довгострокові й поточні, на думку автора, спростить процедуру аналізу фінансового стану підприємства, що передбачає розподіл забезпечень на вказані групи задля розрахунку фінансових коефіцієнтів.

Вилучення з пасиву балансу статті «поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів» з позицій податкового законодавства є недоцільним, оскільки ПДВ відображається в обліку та звітності за правилом «першої події» та потребує окремого відстежування передоплати, що отримана на поточний рахунок підприємства. Однак,

сутність доходів майбутніх періодів визначається в більшості випадків отриманням авансів (передоплати), тому наявність цієї статті є недоцільною та потребує перейменування.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за аналогією до Міжнародних стандартів фінансової звітності починається зі статті «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її неперобтяження «податковою інформацією». Однак, в контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства буде проблемним.

Вилучення зі звіту доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що визначаються лише сільськогосподарськими підприємствами також є обґрунтованим у зв'язку з умовністю визначення вартості продукції сільського господарства.

Відсутність у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та переліку додаткових статей фінансової звітності доходів і витрат підприємства від надзвичайних подій, але наявність рахунків з однойменною назвою у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [2] взагалі унеможливує відображення такої інформації у звітності.

Стаття «податок на прибуток від звичайної діяльності» у новій формі Звіту про фінансові результати перейменована на «витрати (дохід) з податку на прибуток», що, ймовірно, передбачає розрахунок податку на прибуток тільки за даними фінансового обліку. Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства [4]. Тому, ймовірно, у Звіті про фінансові результати податкові різниці не знайдуть належного відображення, а будуть розшифровуватися у Примітках до річної фінансової звітності.

Розділ II «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) містить інформацію тільки про окремі види доходів підприємства, що не відповідає його назві.

У Звіті про власний капітал підприємства інформація про інший сукупний дохід за звітний період повинна наводитися окремим рядком та передбачає коригування залишків власного капіталу на початок року. Тому не зрозуміло, як будуть пов'язані суми сукупних доходів із форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), що є доходами та форми № 4 Звіт про власний капітал, що є зміною додаткового капіталу підприємства.

Дослідження форматів Звіту про фінансові результати за прямим і непрямим методами свідчить про скорочення кількості статей звітності, що спростить методику його заповнення. Однак, вилучення інформації про рух коштів від надзвичайних подій призведе до необхідності включення сум за такими операціями до існуючих статей звітності, що буде некоректним.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності відповідно до П(С)БО на НП(С)БО свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегрупування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за

залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Однак, відсутність інструкції чи методичних рекомендацій відносно постатейного заповнення звітності, особливо її нових розділів за результатами діяльності у I кварталі 2013 р. призведе до викривлення інформації, що використовується для аналізу й прийняття управлінських рішень, а тому потребує термінового роз'яснення.

Список літератури

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nau.kiev.ua.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nau.kiev.ua.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nau.kiev.ua.
4. Про затвердження положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.nau.kiev.ua.

N. Prohar

Poltava University of Economics and Trade

Features and controversial aspects of the financial statements in accordance with National accounting Standard

The aim of the article is to examine the characteristics of financial reporting in the Balance sheet (Statement of financial position), Income Statement (Statement of comprehensive income), Statement of cash flows and Statement of shareholders' equity, and study areas of improvement.

The article discusses the features of the structure and content of the Balance Sheet (Statement of Financial position), Income Statement (Statement of comprehensive income), Statement of cash flows and Statement of shareholders' equity, defined debatable aspects of preparation and reasonable directions of improvement.

Critical evaluation of the structure and content of the financial statements indicates a change in method of its preparation. No guidance regarding itemized statements will fill curvature information is used for analysis and decision making, and therefore needs urgent clarification.

financial statements, article, balance, income, expenses, financial results, comprehensive income, cash

Одержано 08.04.13