НОРМАТИВНА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період.

Метою фінансової звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень. Зазначені інформаційні потреби обумовили склад фінансової звітності. За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1, до неї відносяться: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки і Додаток до річної звітності.

Щоб скласти фінансову звітність, керівництво підприємства формує облікову політику, тобто вибирає принципи, методи та процедури обліку в такий спосіб, щоб достовірно відобразити результати його діяльності та забезпечити порівнянність фінансових звітів.

Розглянемо більш детально склад фінансової звітності та його регламентацію згідно законодавства України.

Форма балансу (форма 1) складається з чотирьох розділів активу і п’яти пасиву. Головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу, згідно з національною обліковою теорією, є право власності на них без будь-якого посилання на можливість одержувати економічні вигоди від використання активу у майбутньому. Воно має три форми свого прояву — право володіння, право користування і право розпорядження. На практиці ж, при складанні балансу, згідно з Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, право власності на майно реалізується не в усіх притаманних йому формах. Так, за статтею "Основні засоби" орендні підприємства відображають як власні, так і взяті в оренду цілісні майнові комплекси державних підприємств або їх структурних підрозділів, а також взяті у фінансову оренду основні засоби.

В балансі стаття "Довгострокові фінансові вкладення" замінена на "Довгострокові фінансові інвестиції", в якій відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Новим є те, що у цій статті окремо виділені фінансові інвестиції, які згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" обліковують за методом участі в капіталі (що відповідає МСБО), і окремо вказуються інші фінансові інвестиції. Згідно з чинним Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250 (п. 38), передбачається всі фінансові вкладення (придбані цінні папери, облігації, внески до статутних фондів інших підприємств і т. п.) наводити у балансі за фактичною собівартістю. Така ж вимога щодо первісної оцінки будь-яких фінансових інвестицій міститься у П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Порядок обліку та оцінки запасів визначається МСБО 2 "Запаси" та відповідним П(С)БО 9. Запаси — це активи, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; або знаходяться в процесі виробництва для такого продажу; або в) призначені для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг.

Користувачів фінансової звітності стаття "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" цікавить з позиції реальності її оцінки, тобто ймовірності погашення її у визначеній сумі. Тому важливо відобразити в балансі дебіторську заборгованість, дотримуючись принципу обачності: щоб активи та дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати - занижені. Її оцінка має бути достатньо обґрунтованою, щоб незалежний аудитор погодився з нею.

Згідно з МСБО 25 "Облік інвестицій" та відповідним П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції": «поточна фінансова інвестиція - це інвестиція, що легко реалізується та призначається для утримання протягом терміну, що не перевищує один рік». В українській обліковій практиці під короткостроковими фінансовими вкладеннями розуміють короткострокові цінні папери та інші дохідні активи, що придбані (вкладені) підприємством для одержання прибутку на строк не більше одного року: акції; облігації; сертифікати; казначейські зобов'язання.

Як бачимо, складові поточних інвестицій практично не відрізняються. Однак, суттєво відрізняються критерії віднесення фінансових інвестицій до поточних: за чинним вітчизняним законодавством — це термін їх утримання, що не перевищує одного року з дати балансу, а за МСБО 25 та П(С)БО 12 - їх вільна конвертація на фондовому ринку. Тому, якщо фінансову інвестицію передбачається утримувати на підприємстві протягом терміну, що не перевищує 12 місяців з дати балансу, але вона не може бути легко реалізована, її слід класифікувати як довгострокову та відобразити у складі необоротних активів балансу. Первісна оцінка поточної інвестиції здійснюється за собівартістю.

Суми грошових коштів та їх еквівалентів, наведені у балансі, повинні узгоджуватись із відповідними сумами звіту про рух грошових коштів.

«Нова» форма балансу є більш структуризованою, але і в ній спостерігається певна невідповідність у відображенні зобов'язань. Так, розділ II "Забезпечення наступних витрат і платежів " містить поточні зобов'язання (наприклад, забезпечення виплат персоналу). Однак, серед зобов'язань щодо цільового фінансування чи інших забезпечень можуть бути як поточні, так і довгострокові. Такий же висновок можна зробити і відносно статей розділу V «Доходи майбутніх періодів». В цілому ж структура пасиву нової форми балансу не суперечить вимогам МСБО, хоча і є більш деталізованою. А вказані її особливості слід додатково розкривати у примітках до фінансової звітності.

Характеристика складників власного капіталу та порядок їх відображення у фінансовій звітності розглядається у розділі «Власний капітал» балансу (форма 1).

Зобов'язання — це обов'язок чи відповідальність діяти певним чином. Воно виникає тільки тоді, коли актив отримано, або коли підприємство укладає невідмовну угоду придбати актив. Непередбачені зобов'язання відображаються у розділі II пасиву балансу «3абезпечення наступних витрат і платежів» по статті «Інші забезпечення». У цьому розділі балансу також відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, величина яких на дату складання балансу може бути визначена шляхом попередніх оцінок, а також суми цільового фінансування, витрати за якими на дату балансу також є розрахунковими.

Порівнюючи форму нового звіту про фінансові результати з чинною формою № 2, слід відмітити значне скорочення її обсягу — з п'яти розділів до трьох. Суттєво змінився і зміст цих розділів. Щодо першого розділу звіту про фінансові результати, то дотримані усі вимоги МСБО до структури звіту про прибутки та збитки — виділені статті, які дозволяють визначити фінансовий результат від звичайної та надзвичайної діяльності, а також у складі звичайної діяльності — від операційної та іншої діяльності (фінансової та інвестиційної). Така класифікація доходів і витрат має дуже важливе значення для оцінки діяльності підприємства.

Нова структура першого розділу звіту про фінансові результати надає інформацію про доходи і витрати з точки зору власника підприємства і на відміну від попередньої розглядає прибуток в основному як джерело розподілу власникам (нарахування і сплати дивідендів тощо); усі витрати, пов'язані з отриманням доходу звітного періоду, включаючи і податок на прибуток, вважає витратами звітного періоду.

Другий розділ цього звіту — елементи операційних витрат — надає змогу провести необхідний аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами та використовується для складання звіту про рух грошових коштів (під час коригування суми нерозподіленого прибутку на не грошові статті, зокрема на суму амортизації).

Обраний П(С)БО 3 підхід до надання витрат за елементами на перший погляд повністю узгоджений з формою розділу III «Затрати на виробництво (витрати обігу)» звіту про фінансові результати, де ці дані наводились. Проте він враховує вимоги МСБО щодо обов'язкового розкриття інформації про елементи витрат під час використання форми звіту про прибутки та збитки на підставі класифікації витрат за функціями і стосується витрат на операційну діяльність у цілому (включаючи собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати)

Третій розділ звіту про фінансові результати — Розрахунок прибутковості акцій — стосується лише акціонерних товариств, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у тому числі таких товариств, які знаходяться у процесі випуску зазначених акцій. Це новий розділ, який відповідає вимогам МСБО 33 "Прибуток на акцію".

Доходи і витрати включаються до складу звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності. Тому доходи і витрати визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Призначення звіту про фінансові результати полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою у формі звіту передбачається послідовне зіставлення його статей.

Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Під грошовими потоками розуміють надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Пархоменко В. вважає, що «Рух коштів відображається в розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової». Але Кучеренко Т. стверджує, що «Застосовуючи розглянуту класифікацію слід мати на увазі, що віднесення руху коштів до відповідної групи залежить в першу чергу від характеру господарської діяльності підприємства» . Наприклад, інвестиції в цінні папери, звичайно є інвестиційною діяльністю підприємства, але є основною (операційною) діяльністю інвестиційної компанії.

Поняття «Капітал» звичайно асоціюється з поняттям «власність». В момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) і представляє собою вартість майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, основна облікова формула А = 3 + К набуває вигляду А = К, оскільки 3=0. Саме так трактується початковий статутний капітал Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс". Однак користувачі фінансової звітності потребують більш детальної інформації про його склад та зміни, що відбулися протягом звітного періоду. Це забезпечить зацікавлених осіб даними про ефективність управління підприємством і надасть кредиторам та інвесторам відомості щодо динаміки та перспективи їх економічних прав. Виходячи з цього, фінансова звітність має надавати інформацію про: джерела капіталу підприємства; правові обмеження щодо розподілу інвестованого капіталу серед акціонерів; обмеження щодо розподілу дивідендів серед теперішніх і майбутніх акціонерів; пріоритетність прав на майно підприємства при його ліквідації.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Відповідно до П(С)БО 1, за складом примітки до фінансових звітів поділяються на три компоненти: облікова політика; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов’язковою за відповідними положеннями; інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності. МСБО вимагають надавати додаткову інформацію не тільки про підприємство у цілому, але й про його складники — сегменти. При цьому інформація стосовно окремих сегментів повинна бути узгоджена з інформацією про підприємство в цілому, яка надана у фінансових звітах.

Незалежно від обраної облікової політики і прийнятої на підприємстві форми ведення бухгалтерського обліку при складанні звітності необхідно суворо дотримуватися черговості закриття (виведення оборотів і обчислення сальдо) синтетичних рахунків і субрахунків. У підручнику «Організація бухгалтерського обліку» професор Бутинець Ф. Ф. пропонує наступні етапи підготовки фінансової звітності:

* Закриття рахунків доходів і витрат та визначення чистого фінансового результату звітного періоду на рахунку 79 «Фінансові результати» та визначення залишків на рахунках балансу;
* Коригування даних бухгалтерського обліку за результатами річної інвентаризації і складання пробного балансу;
* Складання Балансу та Звіту про фінансові результат;
* Коригування залишку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного періоду у зв'язку зі зміною облікової політики, та виправленням помилок, допущених під час складання звітів за попередні звітні періоди;
* Складання Звіту про власний капітал та Звіту про рух грошових коштів;
* Коригування показників звітності та (або) формування приміток у зв'язку із подіями, що сталися після дати балансу;
* Перевірка узгодженості показників звітності.

Законодавче і нормативне регулювання фінансової звітності підприємств здійснюється згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.09 №996-XIV, у відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2006 р. №419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» та ряду положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні. В п.1 ст.2 Закону України від 16.07.06 №996-XIV говориться, що всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, зобов’язані вести бухгалтерський облік і подавати бухгалтерську звітність згідно з законодавством.

Фінансову звітність подають всі юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми і форми власності у термін, встановлений Порядком №419, тобто не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Відповідно до ст.186 КоАП порушення термінів або ненадання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень тягне за собою накладання штрафу на громадян від трьох до п’яти неоподатковуваних мінімумів доходів, на посадових осіб та суб’єктів підприємницької діяльності – від десяти до п’ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та звітності, забезпечення фіксування всіх господарських операцій та зберігання оброблених первинних документів, регістрів обліку, звітності протягом встановленого терміну відповідно до ст.8 п.3 Закону №996 покладено на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які згідно з законодавством чи установчими документами здійснюють керівництво підприємством. Головний бухгалтер повинен забезпечити дотримання єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 №87. Це положення визначає: мету фінансових звітів, їх склад, звітний період, якісні характеристики та принципи, котрими належить керуватися під час складання фінансових звітів, вимоги до розкриття інформації у фінансових звітах. Проте тут не розглядаються правила складання консолідованої фінансової звітності. Форми, перелік статей фінансових звітів та їхній зміст установлені П(С)БО 2-6.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, П(С)БО 1 передбачає наявність у ній даних про: підприємство; дату звітності та звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідні показники (статті) за звітний та попередній періоди; облікову політику підприємства та її зміни; аналітичну інформацію щодо статей фінансових звітів; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки та пов’язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових звітів тощо.

Порівнюючи П(С)БО 1 з вимогами «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в України», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України №250 (квітень 2003 року), з наступними змінами і доповненнями, та «Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту», затвердженої Мінфіном України №139 від 18 серпня 2005 року, з наступними змінами і доповненнями, можна побачити, що розбіжності між ними стосуються як складу звітності, так і методологічних основ її подання. Методологічні відмінності попередніх інструкцій полягали передовсім у тому, що: якісні характеристики фінансової звітності розглядались з позицій такого користувача звітів, як держава; принципи використовувались лише частково і непослідовно.

У 2008 році внесено зміни до багатьох форм фінансової звітності. Ці зміни пов’язані із введенням у дію, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Зокрема, змінено перелік показників, які відображаються в активі балансу підприємства, що призвело до необхідності здійснення роботи з трансформації окремих його статей станом на початок звітного року. Звіт про фінансові результати доповнено описуваними рядками, що відображають доходи та витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Примітки до річної фінансової звітності доповнено розділами, що характеризують склад та рух біологічних активів за звітний рік та фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

З 1 січня 2010 року наказом Державного комітету статистики України від 05.07.2009р. №198 вводиться в дію оновлена форма державного статистичного спостереження №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», затверджена наказом Держкомстату України від 06.11.2009р. №403.

За матеріалами О. Бірюкової, Н. Боярко та З. Гуділіна з 1 січня 2010 року введено у дію положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» та набрав чинності наказ Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2007 року №1100 щодо внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Діяльність, що припиняється». Починаючи з фінансової звітності за перший квартал 2008 року, підприємства повинні будуть відображати інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визначаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» та Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». І хоча норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку застосовуються усіма підприємствами незалежно від форм власності, правового статусу та галузевої приналежності, а форми фінансової звітності є єдиними та уніфікованими, специфіка сільськогосподарського виробництва вносить деякі особливості в облік доходів і витрат, які впливають на формування показників звітності.

Література

1. Белуха Н. Электронные документы в бухгалтерском учете / Н. Белуха // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – №9 . – С.3-5.

2. Боршовская В. Отчетность в систему персоницированного учета за 2007г. / В. Боршовская В. // Баланс. – 2008. – №20. – С.28-32.

3. Боярко Н. Зміни у звітності за 2008 рік / Н. Боярко, З. Гуділіна // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – №3 (228). – С. 16-21.

4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / Ф. Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Н. Томашевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.

5. Васильєва Л.М. Методичні основи формування облікової політики підприємства / Л. М. Васильєва // Держава та регіони. Економіка та підприємство. – 2007. – №3. – С.35-37.

6. Ващенко К. Относительно представления финансовой отчетности / К. Ващенко // Баланс. – 2007. – №17 . – С.13-14

7. Городицька Н.Г. Особливості бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Національні стандарти, міжнародні стандарти, фінансовий аналіз / Н. Г. Городницька. – К.: «Знання»,2002. – 352 с.

8. Економіка аграрних підприємств: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2010. – 624 с.