

УДК 657.37:657. 446

Г.М. Давидов, проф., д-р екон. наук, Г.І. Кузьменко, асп.

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Забезпечення інформаційної прозорості виконання обов'язків підприємств як платників податків в системі фінансової звітності

В статті досліджуються шляхи забезпечення інформаційної прозорості щодо податкових відносин підприємства в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Обґрунтовано, що необхідність розкриття інформації про податкові відносини підприємства є наслідком такої якісної характеристики фінансової звітності як доречність та двох принципів її підготовки: принципу повного висвітлення та принципу безперервності діяльності. Запропоновано формат відображення інформації про якісний стан оподаткування на підприємстві в примітках до фінансової звітності, враховуючи вимоги Податкового кодексу України стосовно порядку адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів.

**фінансова звітність, якісні характеристики фінансової звітності, принципи підготовки фінансової звітності, податкові відносини, розрахунки з бюджетом**

Фінансова звітність в максимальній мірі повинна задовольняти інтереси її користувачів. Якщо звернути увагу на статтю 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [4], в якій визначається мета державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то в ній зазначено, що створення єдиних правил ведення обліку та складання звітності є засобом «гарантування і захисту інтересів користувачів». В П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено наступне визначення користувачів звітності – це фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. В статті 6 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділені наступні інформаційні потреби користувачів, які повинна забезпечувати фінансова звітність: придбання, продаж та володіння цінними паперами, участь в капіталі підприємства, оцінка якості управління, оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання, забезпеченість зобов'язань підприємства, визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу, регулювання діяльності підприємства, інші рішення. Відповідно до цих інформаційних потреб необхідно визначати інформаційні можливості фінансової звітності, тобто можливість їх задовольняти та обсяг їх задоволення. Серед цих потреб відсутні конкретні посилання на інформаційні потреби в сфері податкових відносин, хоча беззаперечним є той факт, що важливим аспектом оцінки фінансового стану підприємства повинна бути оцінка його податкового потенціалу та стану розрахунків з бюджетом.

Теоретико-прикладні розробки з проблем формування та подання фінансової звітності викладені в працях багатьох відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, Й.Я. Даньків, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші. Серед останніх досліджень слід виділити монографію С.Ф. Голова «Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та

перспективи розвитку» [2]. Але на наш погляд, зміст фінансової звітності стосовно розкриття інформації про місце підприємства в складній системі податкових відносин не в повній мірі відповідає її якісним характеристикам та принципам підготовки і, на жаль, це питання залишається поза увагою науковців та практиків. Отже, метою даного дослідження є визначення шляхів забезпечення інформаційної прозорості щодо податкових відносин підприємства в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Інформація, яка наводиться у фінансових звітах повинна відповідати наступним якісним характеристикам: дохідливість, доречність, достовірність та зіставність. Вимога доречності передбачає, що фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Важко заперечувати, що саме права та обов'язки підприємств як платників податків мають суттєвий вплив на рішення користувачів фінансової звітності.

Крім того, необхідність розкриття інформації про податкові відносини підприємства є наслідком, на наш погляд, двох принципів підготовки фінансової звітності: принципу повного висвітлення та принципу безперервності діяльності.

Згідно з принципом повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. У вітчизняній практиці повнота забезпечується вимогою суцільної реєстрації фактів фінансово-господарської діяльності. Також у відповідності з цим принципом фінансова звітність не обмежується лише балансом, звітом про фінансові результати, звітом про власний капітал та звітом рух грошових коштів, але й містить примітки, які надають додаткову інформацію.

Баланс підприємства та інші форми фінансової звітності, на наш погляд, не надають повної інформації про податкові взаємовідносини підприємства. Отже, виникає необхідність відображення додаткової інформації у примітках. У відповідності із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (п.2 ст.11) примітки є невід'ємними елементом фінансової звітності.

У відповідності із п.3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» примітки до фінансових звітів – це сукупність показників та пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Згідно п.25 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у примітках до фінансових звітів слід розкривати облікову політику підприємства, інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами), інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності. У загальному вигляді ситуацію з поданням приміток ілюструє рис. 1.

В формі №5 відсутній окремий розділ, присвячений розкриттю додаткової інформації про відносини підприємства з приводу виконання ним своїх обов'язків як платника податків. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 11 «Зобов'язання» також не містять додаткових вимог щодо розкриття такої інформації, що, безумовно, обмежує інформативність та повноту фінансової звітності.

Застосування принципу повного висвітлення вимагає також особливого ставлення до подій після дати балансу. На практиці після складання звітності іноді виникають обставини, які можуть суттєво вплинути на фінансовий стан підприємства. Наприклад, у січні підприємство отримало податкове повідомлення-рішення за результатами проведеної камеральної перевірки в грудні місяці. Про це треба повідомити користувача фінансової звітності, оскільки це важливо для розуміння та

оцінки перспектив бізнесу і без подібних пояснень користувач фінансової звітності може бути введений в оману. Отже, обставини або події, що відбулися після звітної дати, обов'язково мають бути висвітлені у фінансовій звітності.

Проблемам врахування подій після дати балансу присвячено один з розділів П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Відповідно до П(С)БО 6 події після дати балансу - це подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої для оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства (п.3).

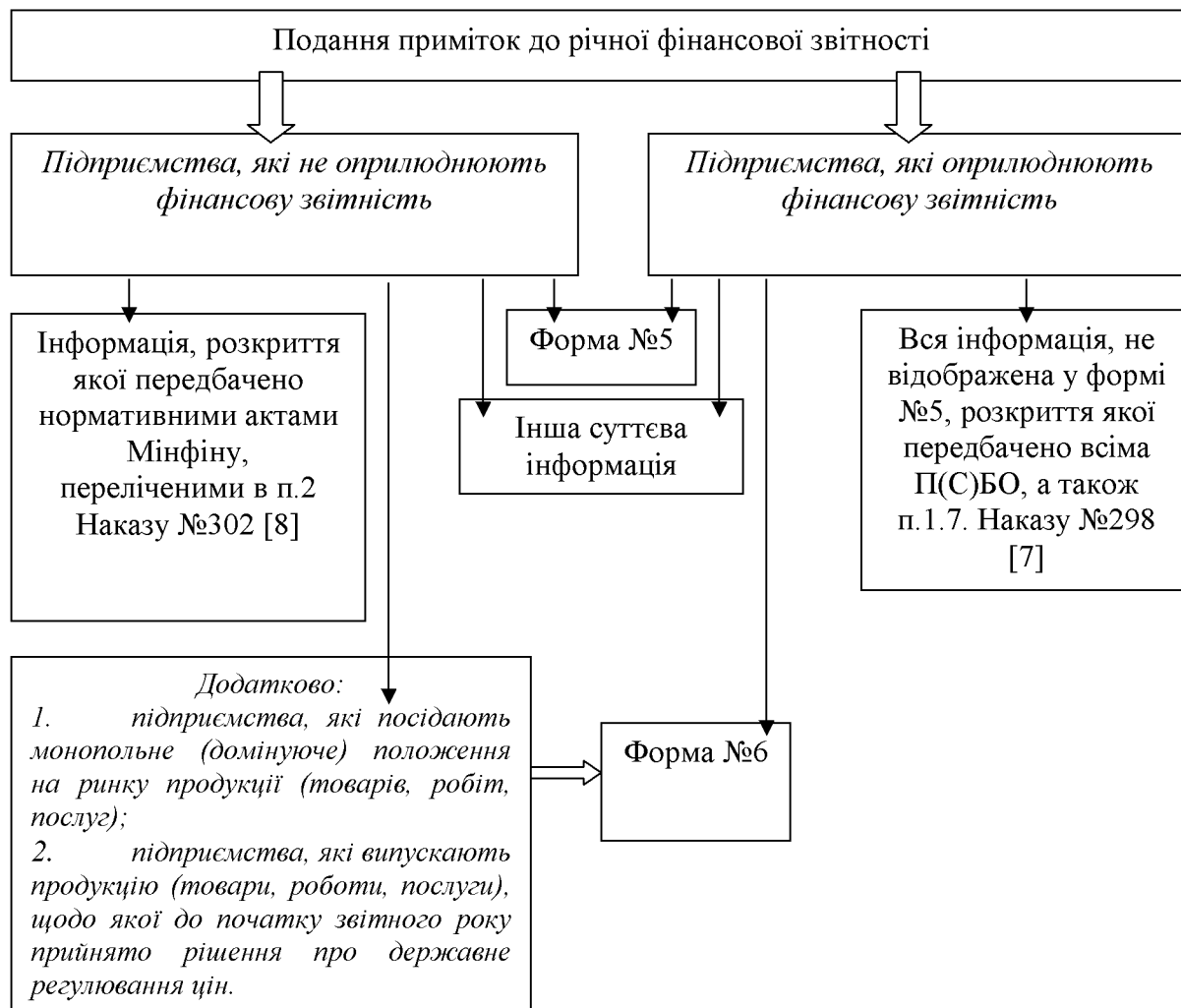


Рисунок 1 - Склад приміток до фінансової звітності

Можна виокремити такі групи подій, які відбуваються після дати балансу: ті, що підтверджують обставини, які існували на дату балансу; ті, що вказують на обставини, які виникли після звітної дати; ті, які вказують, що фінансову звітність не можна складати за принципом безперервності. Таке групування є принципово важливим, оскільки передбачає різні дії бухгалтера в кожній ситуації під час складання фінансової звітності (рис. 2 ).

В додатку до П(С)БО 6 наведені прикладі подій, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу. На жаль, в них практично відсутні обставини, які пов'язані з податковими взаємовідносинами підприємств. До них, на наш погляд, можна віднести:

- прийняття рішення про проведення перевірок контролюючими органами;
- прийняття законодавчих актів з податкових питань, які впливають на діяльність підприємства;
- процедури адміністративного оскарження та судові процеси з податкових питань за обставинами, що склалися виключно після дати балансу;
- зміни в оподаткуванні, наприклад, зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після дати балансу, які впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання;
- отримані висновки контролюючих органів про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету;
- отримання податкових вимог;
- визнання податкового боргу, стосовно якого минув строк позовної давності після дати балансу, безнадійним.

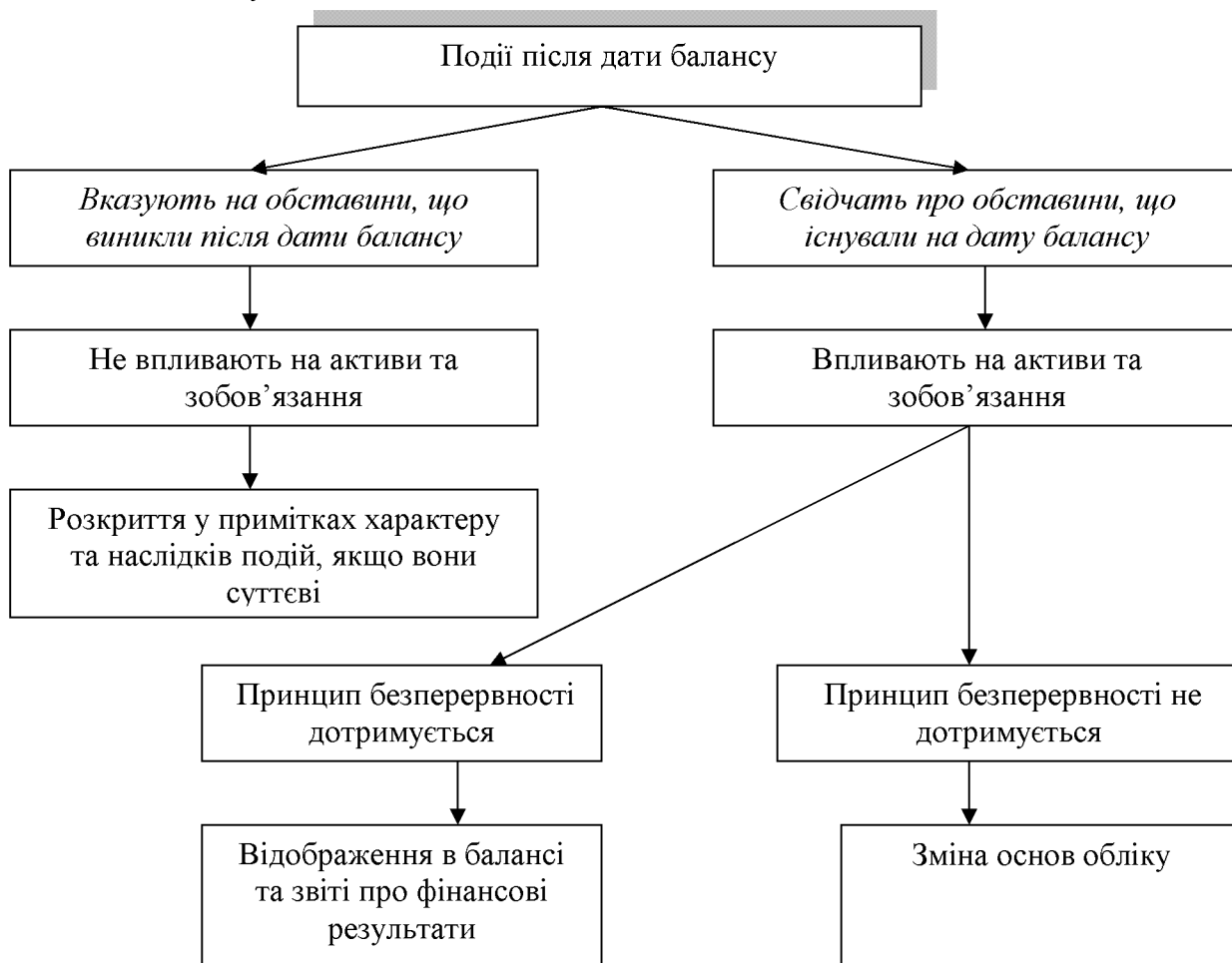


Рисунок 2 - Порядок відображення подій після дати балансу

Такі події не потребують коригування інформації фінансової звітності. Їх розкривають у примітках, щоб фінансова звітність не вводила в оману свого користувача. Зазначимо, що розкриття в примітках є обов'язковим не для всіх подій, а лише для тих, інформація про які вплине на здатність користувачів робити відповідні оцінки та приймати рішення (п.17 П(С)БО 6), тобто лише для тих подій, наслідки яких є суттєвими. Розкриття передбачає не просто надання інформації, а й оцінку впливу події на результат або обґрунтування неможливості зробити таку оцінку (п.23 П(С)БО 6). Отже, в примітках до фінансової звітності слід розкрити характер події, оцінку

фінансового результату або твердження, що таку оцінку зробити неможливо.

Методи розкриття подій після дати балансу можуть бути наступними: пояснення, додаткова інформація або опис, перехресні посилання у разі прямого взаємозв'язку між певними статтями, таблиці для подання докладнішої інформації тощо. Інформацію готують так, наче подія сталася на дату балансу. Текстуальні пояснення супроводжують словами «якби», «у разі» тощо.

*Приклад. Розкриття інформації про події після дати балансу.*

*На підприємстві станом на 31.12.2011 р. рахується дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом в сумі 2,0 тис. грн., яка виникла внаслідок надміру сплаченої суми грошового зобов'язання з плати за землю. 15 грудня 2011 року підприємством була подана заява на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань на поточний рахунок. 28 грудня 2011 року контролюючий орган підготував висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та передав його для виконання відповідному органу Державного казначейства України. На підставі отриманого висновку орган Державного казначейства 5 січня 2012 року повернуло надміру сплачені грошові зобов'язання. Якби висновок контролюючого органу був підготовлений раніше, повернення коштів відбулося ще в 2011 році, що призвело б до зменшення залишку дебіторської заборгованості та збільшення залишку грошових коштів на 2,0 тис. грн.*

Події, які забезпечують додаткові докази умов та обставин, які існували на дату балансу, впливають на оцінки, використані під час складання звітів. Ігнорування таких обставин не забезпечує достовірності звітів. Такі події, як правило, містять інформацію, яку було б відображено в обліку, якби її було відомо до звітної дати. Їх називають коригуючими, оскільки зазначені події вимагають коригування фінансової звітності (п.16 П(С)БО 6). Знову ж таки слід відмітити, що П(С)БО 6 не містить обставин, які пов'язані з податковими взаємовідносинами підприємств. До них, на наш погляд, можна віднести:

1. отримання від контролюючих органів податкових повідомлень – рішень за результатами перевірок, проведених в попередньому році;
2. виявлення помилок або порушень податкового законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності;
3. отримані податкові консультації, які впливають на визначення податкових зобов'язань в минулому році;
4. скасування або відкликання рішень контролюючих органів попередніх років;
5. визнання безнадійним податкового боргу, який виник внаслідок обставин непереборної сили.

Внесені після дати балансу зміни до фінансової звітності можуть позначитися на всіх її елементах. Загальне правило відображення змін свідчить, що коригувати активи та зобов'язання треба шляхом сторнування або здійснення додаткових записів в обліку. Залишок нерозподіленого прибутку не бере участі у відображенні коригувань.

*Приклад. Коригування фінансової звітності в результаті виникнення подій, які забезпечують додаткові докази умов та обставин, які існували на дату балансу.*

*В грудні 2011 року на підприємстві була проведена документальна планова перевірка. В січні 2012 року було отримано податкове повідомлення – рішення, в якому нараховані грошові зобов'язання в сумі 100000 грн. З рішенням контролюючого органу підприємство повністю згодне. У цій ситуації ми збільшили витрати підприємства та поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом на 100,0 тис.грн., хоча на дату балансу вони ще не існували. Коригування були здійснені записом: Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 64 «Розрахунки з бюджетом».*

Принцип безперервності діяльності передбачає оцінку активів і зобов'язань

підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

В таблиці 1 узагальнено вимоги щодо врахування результатів оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності при підготовці фінансової звітності.

І в МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», і в МСА 570 «Безперервність» виділені дві обставини, при дотриманні яких можна без детального аналізу дійти висновку про доречність принципу безперервності, а управлінський персонал може дати таку оцінку. До таких обставин відносять наявність в минулому прибуткових операцій та відкритий доступ до фінансових ресурсів.

Таблиця 1 - Вплив результатів оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності при підготовці фінансової звітності

Сутність виявленого факту	Вплив на принципи підготовки фінансової звітності
Відсутні достатні докази того, що принцип безперервності діяльності не може бути застосований.	Фінансова звітність може бути підготовлена на основі принципу безперервності діяльності.
Виявлена суттєва невизначеність.	Фінансова звітність може бути підготовлена на основі принципу безперервності діяльності з відповідним розкриттям інформації про суттєву невизначеність в примітках.
Виявлена суттєва невизначеність та інші події і обставини, які породжують значні сумніви щодо можливості функціонувати.	Фінансова звітність не може бути підготовлена на основі припущення про безперервність діяльності. В примітках слід розкрити відповідну інформацію.

В інших випадках управлінський персонал, перш ніж упевнитися у доречності застосування припущення безперервності, повинен розглянути низку чинників, які оточують поточну та очікувану прибутковість, графіки сплати боргів та потенційні джерела відновлюваного фінансування тощо.

Ознаки того, що підприємство може не відповідати принципу безперервності, тобто не є постійно діючим, представлені в МСА 570 «Безперервність». Вони включають фінансові, операційні та інші ознаки. На наш погляд, саме стан виконання підприємством своїх обов'язків як платника податку та дотримання його прав як платника податку є важливими факторами, які впливають на дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Такі фактори можна віднести і до фінансових ознак, наприклад, наявність податкового боргу, термін погашення якого наближається, за відсутності реальної перспективи погашення, і до інших ознак, наприклад, розглянуті в суді або в органі регулювання позови з податкових питань (якщо такі позови будуть задоволені) стосовно суб'єкта господарювання, які можуть мати своїм результатом вимоги, що, ймовірно, не будуть виконані, зміни в податковому законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання.

Узагальнюючи вище викладене, можна запропонувати наступний формат відображення інформації про якісний стан оподаткування на підприємстві в примітках до фінансової звітності (табл.2).

Таблиця 2 – Пропозиції щодо складу інформації про стан виконання підприємством своїх обов'язків як платника податків, яку слід включати до складу приміток до фінансової звітності

Показник	Зміст	Обґрунтування
Характеристика підприємства як платника податків	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Перелік податків, зборів та обов'язкових платежів, платником яких є підприємство.</li> <li>- Види та характеристики податкових пільг, якими користується підприємство.</li> <li>- Спеціальні податкові режими, які застосовує підприємство.</li> <li>- Наявність представників, які можуть здійснювати представництво законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності.</li> </ul>	Необхідність врахування принципу повного висвітлення.
Поточні зобов'язання по розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами по податкам, зборам та обов'язковим платежам	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сума всієї заборгованості.</li> <li>2. Сума простроченої заборгованості.</li> <li>3. Сума визнаного податкового боргу.</li> <li>4. Класифікація податкового боргу за строками сплати.</li> <li>5. Загальна сума визнаних пені та штрафних санкцій.</li> <li>6. Сума простроченої пені та штрафних санкцій.</li> <li>7. Класифікація пені та штрафних санкцій за строками сплати.</li> </ol>	Необхідність врахування принципу повного висвітлення. Підтвердження обґрунтованості класифікації зобов'язань по розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами на поточні та довгострокові.
Дебіторська заборгованість по розрахункам з бюджетом	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сума всієї заборгованості.</li> <li>2. Сума помилково та / або надміру сплачених грошових зобов'язань по податкам.</li> <li>3. Можливості та підстави щодо повернення або зарахування помилково та / або надміру сплачених грошових зобов'язань по податкам.</li> <li>4. Подані заяви про повернення сум помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та наявність висновків контролюючого органу про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету.</li> <li>5. Напрямок перерахування коштів.</li> </ol>	Необхідність врахування принципу повного висвітлення. Підтвердження обґрунтованості віднесення дебіторської заборгованості по розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами до оборотних або необоротних активів.
Податкові консультації	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Факт звернення до контролюючого органу за податковою консультацією з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства.</li> </ol>	Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності.

Показник	Зміст	Обґрунтування
	2. Факт оскарження до суду як правового акту індивідуальної дії податкової консультації контролюючого органу, викладеної в письмовій формі, яка, на думку підприємства, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.	
Перевірки контролюючих органів	1. Факт проведення перевірок контролюючими органами. 2. Види перевірок та строки їх проведення. 3. Наслідки проведення перевірок.	Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності.
Податкові повідомлення – рішення	1. Підстави видачі податкового повідомлення-рішення та його основні характеристики. 2. Види податкових правопорушень, які стали підставою для прийняття рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та надсилання податкових повідомлень – рішень. 3. Майбутні дії платника податку щодо визнання або оскарження рішень контролюючих органів. 4. Джерела сплати податкового боргу. 5. Факт визнання податкового повідомлення-рішення. 6. Факт проведення процедури адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. 7. Результати адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. 8. Факт звернення до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу. 9. Результати судового рішення. 10. Факт відкликання податкового повідомлення-рішення та підстави.	Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності. Підтвердження обґрунтованості врахування подій після дати балансу при складанні фінансової звітності.
Незакінчені процедури адміністративного оскарження та судових процесів з приводу податкових питань	1. Наявність незакінчених процедур адміністративного оскарження та судових процесів з приводу податкових питань. 2. Характеристика таких процедур. 3. Прогнозування результатів таких процедур та оцінка їх наслідків.	Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності. Підтвердження обґрунтованості врахування подій після дати балансу при складанні фінансової звітності.



Показник	Зміст	Обґрунтування
Податкові вимоги	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Підстави отримання податкової вимоги та її основні характеристики (розмір податкового боргу, строки сплати тощо).</li> <li>2. Майбутні дії платника податку щодо визнання або оскарження податкової вимоги.</li> <li>3. Джерела сплати податкового боргу.</li> <li>4. Факт відкликання податкової вимоги та підстави.</li> </ol>	<p>Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності.</p> <p>Підтвердження обґрунтованості врахування подій після дати балансу при складанні фінансової звітності.</p>
Податкова застава	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Майно, на яке поширюється право податкової застави.</li> <li>2. Майно, що перебуває у податковій заставі та яке може бути відчужене тільки за згодою органу державної податкової служби.</li> <li>3. Майно, що перебуває у податковій заставі та яке може бути відчужене без згоди державної податкової служби.</li> <li>4. Майно, яке замінює відчужене майно, що перебувало у податковій заставі.</li> <li>5. Майно, що звільнене з податкової застави.</li> <li>6. Факт стягнення та продажу майна підприємства, що перебувало у податковій заставі.</li> </ol>	<p>Необхідність врахування принципів повного висвітлення та безперервності діяльності.</p>
Адміністративний арешт майна	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Факт отримання рішення про арешт майна та проведення опису майна.</li> <li>2. Майно, на яке накладений адміністративний арешт, в тому числі те, на яке накладено повний або умовний адміністративний арешт.</li> <li>3. Факт оскарження підприємством рішення керівника органу державної податкової служби щодо арешту майна в адміністративному або судовому порядку.</li> <li>4. Факт та підстави припинення адміністративного арешту майна платника податків.</li> </ol>	<p>Необхідність врахування принципу повного висвітлення та безперервності діяльності.</p>
Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. Факт звернення платника податку до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.</li> <li>b. Підстава для розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу (перелік обставин, що свідчать про наявність загрози</li> </ol>	<p>Необхідність врахування принципу повного висвітлення та безперервності діяльності.</p> <p>Підтвердження обґрунтованості класифікації</p>

Показник	Зміст	Обґрунтування
	виникнення або накопичення податкового боргу, а також економічне обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення внаслідок застосування режиму розстрочення). с. Факт прийняття рішень про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу. d. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум. е. Факт дострокового розірвання договорів про розстрочення (відстрочення) та його підстави.	зобов'язань по розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами на поточні та довгострокові.
Безнадійний податковий борг	a. Факт віднесення податкового боргу до категорії «безнадійний». b. Підстави визнання податкового боргу безнадійним. с. Факт списання податкового боргу в бухгалтерському обліку.	Необхідність врахування принципу повного висвітлення та безперервності діяльності. Підтвердження обґрунтованості врахування подій після дати балансу при складанні фінансової звітності.

Окремо зупинимось на визначенні характеристик тієї інформації, яку слід розкривати. На наш погляд, в даному випадку слід використовувати вимоги суттєвості інформації. Характеристика суттєвості окремо не згадується в П(С)БО, вона включена до складу якісної характеристики «доречність». Міністерство фінансів України розробило методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку (лист від 29.07.2003 р. N 04230-04108 [5]). Об'єктами застосування суттєвості є діяльність підприємства в цілому, окремі господарські операції та об'єкти обліку, статті фінансової звітності.

Зазначено, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами. Оскільки додаткові вимоги щодо відображення інформації в примітках не встановлені державними органами, то як раз в даному випадку слід використовувати вимоги суттєвості. В даних методичних рекомендаціях наведені загальні принципи розкриття статей у фінансовій звітності:

1. Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями.

2. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

3. Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності, як монетарні та немонетарні, поточні та непоточні, операційні та не операційні, відсоткові та невідсоткові.

4. Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

5. При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику.

Нижче в таблиці 3 подано запропоновані в листі Мінфіну пороги суттєвості для окремих господарських операцій та елементів бухгалтерського обліку, які є доречними при розкритті додаткової інформації щодо податкових взаємовідносин конкретного підприємства.

Таблиця 3 - Рекомендовані пороги суттєвості для окремих господарських операцій та елементів бухгалтерського обліку, які є доречними при розкритті додаткової інформації щодо податкових взаємовідносин конкретного підприємства

Об'єкт бухгалтерського обліку	Розмір порогу суттєвості	Об'єкт, в залежності з яким розраховується поріг суттєвості
Активи	5%	Підсумок всіх активів
Зобов'язання	5%	Підсумок всіх зобов'язань
Окремі види доходів та витрат	2%	Чистий прибуток (збиток) підприємства
Інші господарські операції та об'єкти обліку	1-10%	Об'єкт не встановлено Зазначено: «З урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть вплинути на визначення порогу суттєвості»

Узагальнюючи результати дослідження, слід підкреслити, що зміст фінансової звітності стосовно розкриття інформації про місце підприємства в складній системі податкових відносин не в повній мірі відповідає інформаційним потребам її користувачів, її якісним характеристикам та принципам підготовки. На наш погляд, необхідність розкриття інформації про податкові відносини підприємства є наслідком такої якісної характеристики фінансової звітності як доречність та двох принципів її підготовки: принципу повного висвітлення та принципу безперервності діяльності. Слід враховувати, що значна частина подій, які відбуваються у фінансово-господарській діяльності підприємства і пов'язані з виконанням обов'язків платника податків, є умовними, або ж можуть бути класифіковані як події після дати балансу, що вимагає уважного ставлення до них при визначення порядку їх відображення в обліку та звітності.

Модель нормативного регулювання бухгалтерського обліку, яка застосовується на Україні, чітко встановлює формати всіх компонентів фінансової звітності та перелік статей, тому основна інформація про якісні характеристики податкових відносин підприємства повинна відображатися в примітках до фінансової звітності як додаткова з урахуванням вимог суттєвості. Викладені пропозиції дозволять підвищити рівень інформаційної насиченості фінансової звітності та допоможуть її користувачам робити обґрунтовану оцінку податкового потенціалу конкретного підприємства.

## Список літератури

1. Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. – К.: Бліц-Інформ, 2012.- Вип. 1. – 192 с.

2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / Сергій Федорович Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 552 с.
3. Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посіб. / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 623 с. + компакт-диск. – (Вища освіта XXI століття)
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Лист Міністерства фінансів України від 29 липня 2003 року №04230-04108 «Щодо застосування критеріїв суттєвості у бухгалтерському обліку» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - №8. – С. 45-46.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 14 грудня 1999 року №298 «Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mail.cgi&nreg=z0915-99>
8. Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» // Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. – К.: Бліц-Інформ, 2012.- Вип. 1. – С. 177-186.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2755-17/page2>

*Г.Давидов, Г.Кузьменко*

**Обеспечение информационной прозрачности выполнения обязательств предприятий как плательщиков налогов в системе финансовой отчетности. Кировоградский национальный технический университет**

В статье исследуются пути обеспечения информационной прозрачности налоговых отношений предприятий в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Обосновано, что необходимость раскрытия информации про налоговые отношения предприятий является следствием такой качественной характеристики финансовой отчетности как уместность и двух принципов подготовки: принципа полного освещения и принципа непрерывности деятельности. Предложен формат отражения информации про качественное состояние налогообложения предприятия в примечаниях к финансовой отчетности, учитывая требования Налогового кодекса Украины в отношении порядка администрирования налогов, сборов и обязательных платежей.

*G.Davydov, G. Kuzmenko*

**Guaranteeing of information transparency of fulfilling enterprise's engagements as a taxpayer in the system of financial statement. Kirovograd national technical university**

The components of guarantying information transparency of enterprise's tax relations in the system of accounting and financial statements have been investigated in the article. It is substantiated that the necessity of disclosing information about enterprise's tax relations is the consequence of such qualitative characteristic of financial statements as appropriateness and of two preparation principles such as full disclosure principle and continuity principle. The format of disclosure the information about qualitative status of taxation in the annotations to the financial statements taking into account the demands of Ukrainian Tax Codex as regards to the process of tax administration has been proposed.

Одержано 20.02.11