

УДК 336: 631.11:657.37

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Л. Петришин, к. е. н., Г. Сиротюк, к. е. н.
Львівський національний аграрний університет*

Постановка проблеми. Ринкові відносини в економіці України потребують удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Складання та подання фінансової звітності забезпечується належною організацією бухгалтерського обліку на підприємстві.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та національні стандарти бухгалтерського обліку залишають багато невирішених питань для бухгалтерів, які спонукають керуватися своєю професійною думкою, вміння використовувати облікові дані для планування та контролю за діяльністю підприємства. Щоб полегшити роботу бухгалтера під час заповнення річної фінансової звітності й допомогти бажаючим у вивченні методики її заповнення, доцільно спростити саму методику складання, у чому й полягає актуальність проведеного нами дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання методики складання фінансової звітності знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як Ф. Бутинець, Л. Гуцаленко, М. Дем'яненко, В. Жук, С. Голов, В. Лінник, В. Моссаковський, Т. Кононенко, М. Огійчук, П. Саблук, Л. Сук, П. Хомин та ін. Проте низка проблем, пов'язаних із накопиченням і відображенням у фінансовій звітності інформації про фінансовий стан, прибутки (збитки) і власний капітал підприємства, залишаються недостатньо розробленими та вимагають вирішення з урахуванням галузевих особливостей бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є розробка рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики заповнення форм річної фінансової звітності підприємства задля їх більшої пристосованості для аналізу фінансового стану підприємства при прийнятті управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Звітність завжди посідала особливе місце в управлінні як окремого суб'єкта підприємницької діяльності, так і держави загалом, що зумовлено зведеним характером її даних.

Основне завдання звітності полягає у наданні інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства в цілому, пошуку резервів подальшого розвитку і вдосконалення його діяльності. Звітна інформація допомагає залучати додатковий капітал і виконувати функції моніторингу й контролю за діяльністю підприємства. Такі інформаційні потреби мають задовольняти форми фінансової звітності, встановлені на законодавчому рівні, а саме: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до фінансової звітності.

Кожен із цих компонентів фінансової звітності має своє призначення. Зокрема Баланс відображає інформацію про активи, зобов'язання та капітал

підприємства на звітну дату. Виходячи з даних форми №1 можна відстежити фінансовий стан підприємства на певну дату, але неможливо це зробити щодо змін на рахунках.

Відповідно до П(С)БО №2 «Баланс» метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату [6].

Розглядаючи структуру балансу відповідно до П(С)БО, зауважимо, що вона є складнішою і трудомісткішою порівняно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО). Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» баланс складається з поточних і непоточних активів, власного капіталу і зобов'язань [2]. Як бачимо, побудова балансу за МСБО набагато простіша й доречніша.

Пропонуємо деякі розділи і рядки балансу скоротити, об'єднати або взагалі вилучити з балансу.

Розділ 1 активу балансу доцільно скоротити, об'єднавши статті «Гудвіл», «Відстрочені податкові активи» у статтю «Інші необоротні активи».

Інформація розділів 3 і 4 «Витрати майбутніх періодів» та «Необоротні активи, призначені для продажу і вибуття» є не настільки суттєвою для їх виділення в окремий розділ, тому її доцільно відображати теж у складі статті «Інші необоротні активи».

Пасив балансу доречно відображати в трьох розділах: «Власний капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання». Розділ 2 «Забезпечення витрат і платежів» доцільно об'єднати з розділом 1, розділ 5 «Доходи майбутніх періодів» – з розділом «Поточні зобов'язання», включивши їх у «Інші поточні зобов'язання».

Удосконалена форма Балансу повною мірою відповідатиме потребам користувачів.

Звіт про фінансові результати інформує про доходи, витрати та фінансові результати діяльності протягом звітного періоду. На його основі можна спрогнозувати прибутковість підприємства, оцінити структуру витрат і доходів. Однак у Звіті не знаходять відображення повні витрати на виробництво готової продукції, які становлять значну частину поточних витрат підприємства й розшифровуються у статистичній звітності. Крім того, аналіз джерел формування фінансових результатів агроформувань свідчить про значну питому вагу (понад 80%) доходів і витрат саме від операційної діяльності, що потребує відповідного перегрупування інформації в Звіті про фінансові результати.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати сільськогосподарського підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [7] та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10], що не суперечать Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Складання Звіту про фінансові результати визначається важливістю ефективного управління підприємством, що потребує повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки) за звітний

період. Із введенням у дію П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [7] форма звітності про прибутки й збитки суттєво змінилася в напрямі орієнтації на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що розширило можливості не тільки аналізу, а й прогнозування результатів діяльності сільськогосподарського підприємства.

Згідно з вимогами МСБО формат Звіту про прибутки та збитки не встановлений на законодавчому рівні, що передбачає його варіативність і гнучкість у прийнятті рішень. Водночас на практиці використовуються дві форми звітності: багато- та одноступенева. Багатоступенева форма передбачає послідовне визначення фінансового результату, тоді як одноступенева дає змогу визначити чистий прибуток, вираховуючи із загальної суми доходів суму понесених витрат [3]. Залежно від варіанта подання інформації про витрати Звіт про прибутки та збитки може бути складений за характером чи функціями витрат. Звітність за характером витрат передбачає групування витрат за елементами, а звітність за функціями витрат – за видами діяльності, що включає визначення проміжних фінансових результатів [1].

В Україні більшість підприємств заповнює багатоступеневий формат Звіту про фінансові результати, в якому витрати згруповані за функціями, малі підприємства складають одноступеневий формат вказаного звіту за характером витрат. Зауважимо, що законодавчо встановлена форма звітності серед науковців викликає як критику, так і підтримку. На нашу думку, інформативність звітності про прибутки та збитки не зменшується в разі уніфікації її форми, однак перегляду потребує саме склад статей звітності. Навпаки, менталітет вітчизняних економістів, що формувався десятиріччями під впливом командно-адміністративної системи, набагато легше сприймає макет звітності з інструкцією щодо її заповнення, ніж власними силами розроблений варіант звіту. До того ж стандартизація звітності на державному рівні полегшує узагальнення результатів за регіонами країни, галузями господарства тощо.

Розділ I Звіту про фінансові результати передбачає послідовне визначення прибутку (збитку) за видами діяльності через порівняння доходів і витрат. Однак у ньому знаходять відображення валовий прибуток (збиток), тобто результат основної діяльності, прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та надзвичайні доходи і витрати, що дають змогу визначити результат надзвичайної діяльності. Тому, на нашу думку, порушується логіка визначення фінансового результату, оскільки інформація про результати фінансової та інвестиційної діяльності не є повністю розкритою. Погоджуємося з тим, що фінансова та інвестиційна діяльність здійснюється невеликою часткою підприємств, у тому числі й сільськогосподарських, надзвичайні доходи й витрати становлять також несуттєву питому вагу в загальному обсягу фінансових результатів. Крім того, порівняння статей звітності про прибутки (збитки) України та визначених Четвертою Директивою ЄС дає змогу дійти висновку: оскільки до доходу не входять непрямі податки та інші вирахування з доходу, то їх недоцільно наводити у звітності з наступним відніманням. Така позиція врахована щодо доходів від неопераційної діяльності.

Із введенням у дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» фінансовий результат від іншої операційної діяльності повинен враховуватися під час прийняття управлінських рішень, оскільки доходи (витрати) від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів значно перевищуватимуть фінансовий результат від основної діяльності, а тому потребують окремого розшифрування [10].

Враховуючи релевантний підхід в управлінні фінансовими результатами агроформувань, вважаємо за доцільне запропонувати порядок визначення фінансового результату в рослинництві від реалізації та від впливу інших об'єктивних чинників. Виходячи з цього, у Звіті про фінансові результати доцільно наводити інформацію про фінансові результати від реалізації, від зміни цін, від володіння активами й від впливу інших чинників. Це у свою чергу забезпечить послідовне визначення фінансового результату, який відповідно залежить та не залежить від здійснених підприємством операцій щодо реалізації. Крім того, фінансовий результат звітного періоду доцільно відкоригувати, врахувавши помилки минулих періодів, оскільки вони призвели до випадкової зміни розміру фінансових результатів.

Запропонована методика визначення чистого прибутку повинна знайти відображення у розділі I, тоді як другий і третій розділи змінювати недоцільно.

Запропонована форма Звіту про фінансові результати, на нашу думку, спрощує порядок розрахунку прибутку й збитку в агроформуваннях та є інформативнішою як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зазначені пропозиції мають практичне значення й забезпечать подальше вдосконалення методології обліку фінансових результатів в агроформуваннях.

У Звіті про рух грошових коштів подається інформація про їх надходження і вибуття у зв'язку з операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю протягом року [8]. Він дає змогу оцінити не лише збільшення чи зменшення суми грошових коштів, а й пояснює причини змін.

У світовій практиці використовують два методи складання Звіту про рух грошових коштів: прямий та непрямий. Міжнародні стандарти фінансової звітності дають змогу наводити інформацію про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності із застосуванням прямого і непрямого методів, щодо інвестиційної та фінансової діяльності – лише прямим методом.

Прямий та непрямий методи розкриття інформації про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності відрізняються між собою повнотою подання даних про грошові потоки підприємства, вихідною інформацією, необхідною для розробки звітності, іншими параметрами.

До 2011 року в Україні використовували комбіновану форму Звіту про рух грошових коштів, в якому чистий рух коштів від операційної діяльності розраховували за допомогою непрямого методу, а рух коштів від інших видів діяльності (фінансової та інвестиційної) – методом прямого підрахунку надходжень та видатків. Така форма звітності, з одного боку, обмежувала можливості щодо аналізу напрямів руху грошових коштів, з іншого – давала змогу здійснити аналіз руху грошових коштів в ув'язці з показниками фінансових результатів діяльності

підприємства, що ускладнювало формат заповнення. Тому така форма звітності викликала найбільше суперечливих питань щодо методики заповнення певних статей звіту про рух грошових коштів.

Починаючи з 2010 року підприємства подають звіт у новому форматі, в якому рух грошових коштів від операційної діяльності розраховують за прямим методом. Сутність останнього полягає в складанні потоку грошових коштів за даними бухгалтерського обліку, насамперед Головної книги. За цього методу поступово накопичуються надходження та витрачання грошових коштів за видами в розрізі видів діяльності (звичайної, надзвичайної, операційної, фінансової, інвестиційної) і в результаті отримуються дані про зміни залишку грошових коштів за певний період. До переваг методу слід віднести простоту й зрозумілість. Крім того, форми й таблиці, складені за прямим методом, дають повну інформацію про динаміку, склад, структуру, обсяги грошових потоків за певний період. Звіт, складений за цим методом, дає змогу: визначити основні джерела формування та напрями витрачання грошових коштів; формувати інформацію щодо забезпеченості грошовими коштами для проведення розрахунків за поточними зобов'язаннями; встановити взаємозв'язок між обсягом реалізації продукції та грошовою виручкою за звітний період; виділити статті з найбільшим надходженням і витрачанням грошових коштів; використовувати інформацію звіту про рух грошових коштів для прогнозування грошових потоків.

Побудова Звіту про рух грошових коштів, який застосовується підприємствами України, вимагає певних змін. Вони зумовлені тим, що певні показники не надають необхідної інформації, а в окремих випадках їх заповнення становить труднощі, які абсолютно непорівнянні з корисністю інформації, яка міститься у відповідних рядках. На наш погляд, до Звіту про рух грошових коштів слід внести такі зміни:

1. Рух коштів у результаті надзвичайних подій слід відображати окремо, а не в складі трьох видів діяльності: операційної, фінансової та інвестиційної. Це зумовлено тим, що, по-перше, такий поділ не передбачений іншими стандартами та формами звітності, зокрема звітом про фінансові результати, а по-друге, такий поділ не є необхідним. На нашу думку, користувачі звітності потребують загальну інформацію про рух грошових коштів у результаті надзвичайних подій без існуючого детального поділу. Тим більше, що надзвичайні події для вітчизняних підприємств є надто рідкісним явищем.

2. У зв'язку з важливістю інформації, яку містить цей звіт, можна запропонувати скорочену форму Звіту про рух грошових коштів, що рекомендована П(С)БО 4, для використання малими підприємствами (форма № 3м), яка повинна мати спрощений варіант. В основу форми № 3м слід покласти прямий метод, який відображає рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Для малих підприємств прямий метод доцільніше використовувати через його невисоку трудомісткість і наявність необхідної аналітичної інформації про рух грошових коштів.

Вважаємо, запропоновані зміни дадуть змогу підвищити важливість інформації, яка міститься у Звіті про рух грошових коштів, інтерес користувачів

фінансової звітності до такої форми та її інформативність.

Звіт про власний капітал інформує про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду, що дає змогу прогнозувати розподіл капіталу на майбутнє. Звіт заповнюється за шаховим принципом, проте є багато комірок, які апріорі не можуть бути заповненими згідно з П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» [9] та Інструкцією про застосування плану рахунків, тому пропонуємо їх прокреслити, що значно оптимізує структуру Звіту і спростить методику його складання.

У Примітках передбачена подача облікової політики підприємства, розкриваються і вносяться корективи, уточнення, доповнення і деталізація інформації основних звітних форм задля забезпечення повної зрозумілості. Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати, передусім, у їх глибшій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність. Примітка до статті звітності може не наводитися тільки в разі її малозначущості і якщо в цьому немає необхідності для розуміння природи статті [5]. Тому було б корисно доповнити форму Балансу і Звіту про фінансові результати додатковою графою для номера розкриття відповідної статті в Примітках.

Висновки. Кожна з форм фінансової звітності доповнює іншу, що забезпечує порівнянність показників і допомагає глибше зрозуміти всю повноту поданої в ній інформації. Запропоновані нами доповнення і зміни показників бухгалтерської фінансової звітності спрямовані на підвищення її якості і достовірності, а також покращання аналітичних можливостей.

Бібліографічний список

1. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій «Україна – ЄС» / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7-16.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2005 [переклад з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. 1. – 1304 с.
3. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8-13.
4. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер.с англ. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
5. Особливості складання балансу та звіту про фінансові результати за МСФЗ: думка експерта [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.uspp.org.ua/interview/34.osoblivosti-skladannya-balansu-ta-zvitu-pro-finansovi-rezultati-za-msfz.htm].
6. П(С)БО 2 «Баланс» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o2].
7. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o2].

8. П(С)БО № 4 «Звіт про рух грошових коштів» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=02>].
9. П(С)БО № 5 «Звіт про власний капітал» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=02>].
10. П(С)БО 30 «Біологічні активи» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 21/22. – С. 80-83.

Петришин Л., Сиротюк Г. Удосконалення методики складання фінансової звітності підприємства

Досліджено призначення річної фінансової звітності підприємства, методику її складання. Вказано на недоліки щодо заповнення окремих статей фінансових звітів і запропоновано низку рекомендацій стосовно вдосконалення змісту і структури звітних форм.

Ключові слова: фінансова звітність, методика, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

Petryshyn L., Syrotjuk A. Perfection of method of drafting of financial reporting of enterprise

Setting of the annual financial reporting of enterprise, methodology of her stowage is investigational in the article. It is indicated on defects in relation to filling of the separate articles of financial statements and the row of recommendations is offered in relation to perfection of maintenance and structure of current forms.

Key words: financial reporting, methodology, balance, report is on financial results, cash flow statement, report on a property asset, notes to the financial reporting.

Петришин Л., Сиротюк Г. Совершенствование методики составления финансовой отчетности предприятия

Исследованы назначение годовой финансовой отчетности предприятия, методика ее составления. Указано на недостатки заполнения отдельных статей финансовых отчетов и предложен ряд рекомендаций по совершенствованию содержания и структуры отчетных форм.

Ключевые слова: финансовая отчетность, методика, баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о собственном капитале, примечания к финансовой отчетности.