

УДК 657.1:004

ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ІНФОРМАЦІЙНИЙ ПРОДУКТ

ПЕТРО СМОЛЕНЮК,
канд. екон. наук, професор
кафедри обліку і аудиту
Хмельницького економічного
університету

У статті критично розглянуто діючі форми фінансової звітності. Рекомендовано шляхи їх удосконалення. Уточнено суть та економічний зміст окремих показників.

Ключові слова: фінансова звітність, стан активів і пасивів, рух грошових коштів, фінансові результати, прибуток, власний капітал, розкриття фінансової звітності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У всіх країнах світу фінансова звітність ґрунтується на основі даних бухгалтерського обліку. Незалежно від того, що більшість країн користується міжнародними стандартами ведення бухгалтерського обліку, кожна країна має свої особливості складання фінансової звітності.

Фінансова звітність має стати інформаційним продуктом, що забезпечує користувачам можливість прийняття адекватних управлінських рішень.

Незалежно від виду діяльності всі суб'єкти підприємницької діяльності в Україні складають фінансову звітність, яка регламентується П(С)БО та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Під час формування звітності за національними стандартами велика кількість положень їх не виконується. З переходом на МСФЗ цієї проблеми можна уникнути, і вітчизняні компанії, як і європейські, почнуть замовляти аудиторські послуги не тільки на вимогу податкового законодавства, а й для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання, пов'язані з формуванням порядку заповнення та використанням фінансової звітності, були розглянуті в роботах таких вітчизняних учених, як Ф. Бутинець, Г. Веріга, С. Голов, С. Гольцова, М. Дем'яненко, Я. Добровський, В. Пархоменко, І. Пліскун, П. Хомин та ін.

Методиці складання фінансової звітності за міжнародними стандартами приділяли увагу й зарубіжні науковці, зокрема Л. Бернстайн, Глен А. Веми, Даніел Г. Шорт, Дж Лав. Винсент та ін.

Проведений аналіз сучасної економічної літера-

тури [2–13] свідчить про те, що існуючі науково-методичні підходи на такій досить складній ділянці бухгалтерського обліку, як складання фінансової звітності, мають певні недоліки.

Мета статті – визначити особливості методики складання фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності на підприємствах відповідно до вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що дасть можливість вдосконалити професійні знання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Сучасна вітчизняна система звітності має суттєві недоліки.

По-перше, вона не забезпечує наявності достатньої оперативної інформації для управлінців різного ієрархічного рівня.

По-друге, традиційна система звітності є складною з точки зору менеджерів, які здебільшого є спеціалістами-технологами. Вона не піддається безпосередній інтерпретації та трансформації при обґрунтуванні управлінських рішень.

По-третє, в зв'язку з поділом бухгалтерського обліку на фінансову, управлінську й податкову підсистему ускладнилося формування звітної інформації.

Практично звітність стала одним із основних предметів, які визначають рівень кваліфікації бухгалтерів, зважаючи на те, що загалом бухгалтерський облік – це рутинний процес систематизації господарських операцій, відображених у первинних документах з подвійною метою:

а) забезпечення контролю за наявністю, рухом і раціональним використанням активів підприємства, своєчасного використання ним своїх зобов'язань пе-

ред постачальниками й підрядниками, фінансово-кредитними органами тощо;

б) формування інформації для складання внутрішньої та зовнішньої звітності: фінансової, статистичної та податкової.

Останнім часом роль бухгалтерського обліку та звітності значно підвищилась, що пов'язано зі зміною адресності бухгалтерської фінансової звітності, розширенням кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому на бухгалтерські дані.

Відповідно змінюються вимоги до бухгалтерської фінансової звітності. При цьому акцент ставиться на якості звітної інформації, що визначається реальністю, змістовністю, оперативністю даних та забезпечується за рахунок методологічних основ її формування.

Можлива складність розуміння інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень користувачами, не може вважатися підставою для вилучення такої інформації зі складу фінансових звітів. Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності передбачають формування керівництвом підприємства облікової політики, а саме: вибір принципів, методів та процедур обліку для відображення фінансово-господарської діяльності підприємства. Надаючи користувачам інформацію про політику бухгалтерського обліку, підприємство має використовувати принцип послідовності, який передбачає при складанні фінансових звітів відображення будь-яких змін в обліковій політиці та впливу таких змін на показники фінансових звітів.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **звітним періодом** для складання звітності є календарний рік. Для новостворених підприємств, а також тих, що ліквідуються, звітний період може бути іншим. Крім того, передбачається складання проміжної квартальної звітності наростаючим підсумком з початку року. Вважаємо за необхідне зазначити, що визнання законодавчо принципу періодичності, який передбачає поділ діяльності підприємства на певні періоди часу, суперечить принципу послідовності та не має важливого змістового навантаження. Тому пропонуємо включити принципи періодичності до складу якісних характеристик.

Звітність підприємства повинна бути взаємопов'язана між собою. Тому звітні форми, в яких відображено окремі сторони діяльності цих підприємств, можуть бути достовірними та якісними за

умови, що вся система звітності є якісною й об'єктивною. Зокрема, звітність про фінансові результати може бути достовірною лише за умови, що такою самою є звітність про витрати виробництва та реалізацію продукції, позареалізаційні доходи підприємства. Необхідність звітності у виробництві та її роль у забезпеченні ефективного управління зумовлена тим, наскільки об'єктивно вона відповідає потребам управлінської діяльності. При цьому, складаючи звітність, слід забезпечувати такий методологічний принцип: **максимум інформації при мінімумі звітних форм і показників**.

Ураховуючи складність досягнення такого стану звітності, який відповідав би цьому принципу, вважаємо, що для розробки методологічних основ звітності в складі Міністерства фінансів і Державного комітету статистики України потрібно створити єдині методологічні центри, які б на науковій основі забезпечували дослідження існуючої практики організації звітності в національному господарстві, узагальнення теоретичних розробок у цьому напрямі. У галузевих міністерствах, зокрема в підвідомчих їм науково-дослідних установах, повинні бути сформовані спеціальні структурні підрозділи, які б забезпечували розробку методичних аспектів організації звітності у відповідній галузі.

Звітність підприємств – система показників, що охоплює і характеризує результати їх виробничо-фінансової діяльності за певний період. У ній відображують дані оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі підприємства та організації повинні на основі даних бухгалтерського обліку складати і подавати як річну, так і квартальну фінансову (бухгалтерську) звітність.

Річна звітність складається з Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до річної фінансової звітності і додатка до них (форми № 1, 2, 3, 4, 5, 6); квартальна звітність складається лише з Балансу і Звіту про фінансові результати (форми № 1 і № 2).

Суб'єкти малого підприємництва мають подавати як річний, так і квартальний фінансовий (бухгалтерський) звіт, що складається з Балансу і Звіту про фінансові результати (форми № 1-м і № 2-м).

Балансу (ф. № 1) серед звітних форм відводиться

особливе місце. У ньому в узагальненій формі подано інформацію про фінансовий стан підприємства на певну дату.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображує на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал [14]. Розподіл ресурсів (активів) і зобов'язань (пасивів) на окремі категорії є необхідним для інтерпретації агрегованої облікової інформації, яку мають використовувати користувачі бухгалтерської фінансової звітності для обґрунтування рішень.

Звіт про фінансові результати (ф. № 2) характеризує доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Метою складання звіту є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Форма звіту про фінансові результати за структурою подібна до звіту про фінансові результати, що складається відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Проте за МСБО може бути альтернативний варіант при формуванні звіту про фінансові результати, що забезпечується розкриттям інформації про аналіз витрат із застосуванням класифікації, яка ґрунтується на характері витрат або на їх функції на підприємстві, що значно підвищує інформаційні можливості такого звіту.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) надає користувачам фінансової звітності повну, правдиву та неупереджену інформацію про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства. Звіт містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період.

Незважаючи на те, що ця форма звітності затверджена окремим положенням, вона є лише продовженням двох основних форм фінансової звітності – Балансу (ф. № 2) та Звіту про фінансові результати (ф. № 3), оскільки ґрунтується на їх показниках. Разом з тим вона могла б набути набагато більшого значення, якби в ній наводились не збільшення чи зменшення залишків за статтями балансу, як це рекомендує Міністерство фінансів України, а розгорнуті обороти за рахунками бухгалтерського обліку. Наприклад, стаття балансу може бути й незмінною на початок і кінець року, якщо дебетові й кредитові обороти були однаковими, проте це не означає, що при цьому не відбувалося змін (руху) грошових кош-

тів. Навіть тоді, коли відповідна стаття збільшилась чи зменшилась, такі зміни неадекватні рухові грошових коштів за нею, оскільки при цьому вже відбулось згортання дебетових і кредитових оборотів за певним рахунком.

При аналізі результатів діяльності підприємства надходження і вибуття грошових коштів виступають основним чинником господарювання. Саме на них значною мірою ґрунтується оцінка об'єктів бухгалтерського обліку, використовуючи яку зовнішні користувачі приймають рішення. Якщо баланс дає найзагальніше уявлення про майновий та фінансовий стан підприємства, то звіт про фінансові результати характеризує досягнуті за звітний період фінансові результати. Він служить з'єднуючим ланцюгом між балансами минулого і теперішнього звітних періодів і показує, за рахунок чого відбулися зміни в теперішньому балансі в порівнянні з минулим. Звіт про фінансові результати показує результати діяльності підприємства за певний період, а звіт про рух грошових коштів характеризує вплив цієї діяльності на грошові потоки підприємства.

Звіт про власний капітал (ф. № 4) є також складовою частиною фінансової звітності. Його форма визначена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

Основою для складання цього звіту є дані за рахунками, залишки за якими відображені у розділі I пасиву балансу «Власний капітал».

Зокрема, перша та остання статті «Звіту про власний капітал» відповідно про його залишок на початок і кінець року мають відповідати підсумкам розділу I пасиву балансу на початок і кінець звітного періоду. Як правило, це можна записати безпосередньо з балансу, а в разі, коли ці форми звітності складають працівники бухгалтерії, слід обов'язково звірити ці дані, хоча вони і є сальдо за одними й тими самими рахунками: 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», – у Головній книзі.

Доречно нагадати, що дані останніх двох рахунків при визначенні залишку власного капіталу на початок і кінець року треба вважати від'ємними, аналогічно, як при підрахунку підсумку розділу I балансу.

За принципом повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні

та потенційні наслідки операцій та подій, що може вплинути на рішення, яке приймається на її основі. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

Примітки до фінансових звітів (ф. № 5) – це сукупність показників і пояснень, що забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Міністерство фінансів України визначило мінімальний склад приміток відповідно до необхідності оприлюднення фінансової звітності підприємства.

Частина приміток уніфікована у вигляді ф. № 5 річного фінансового звіту (наказ Мінфіну України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. № 302).

Порядок виділення різних сегментів (господарський, географічний, виробничий, географічний збутовий) на підприємстві визначено п. 5–7 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Необхідність виділення сегментів викликана досягненням основної мети складання звітності – задоволення потреб користувачів стосовно розуміння результатів діяльності підприємства в минулому та оцінки ризиків і прибутковості, розробки більш обґрунтованих суджень про підприємство.

Відповідно до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» виділяють господарські та географічні сегменти, які бувають двох видів: географічні виробничі та географічні збутові. Відповідно до п. 7.2 П(С)БО 29 ступінь деталізації географічних регіонів підприємство визначає самостійно виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яку ведуть в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах.

Кількість сегментів може бути довільною і визначається підприємством відповідно до критеріїв, установлених П(С)БО 29. У разі, якщо показники сформованих сегментів не відповідають критеріям, необхідно проводити подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів.

На підприємстві також можуть бути виділені додаткові сегменти. Така ситуація може виникнути, якщо підприємство має сукупний дохід від операцій

із зовнішніми покупцями всіх визначених та визначених звітних сегментів менше ніж 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Підприємство виділяє додаткові сегменти з метою досягнення зазначеного рівня доходу, навіть у тому разі, якщо такі додаткові сегменти не будуть відповідати критеріям визнання звітної сегмента.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 29 види сегментів визначають у межах облікової політики підприємства. Слід зауважити, що інформацію за сегментами у фінансовій звітності наводять з дотриманням облікової політики сегмента.

Господарська діяльність кожного підприємства складається з господарських операцій – фактів підприємницької та іншої діяльності, що впливає на стан активів, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів. Здійснені господарські операції суб'єктом підприємницької діяльності визначаються в економічному аналізі за допомогою показників.

Під **показниками** слід розуміти узагальнену кількість характеристик відповідних ресурсів і господарських процесів підприємства у їх якісній визначеності щодо конкретних умов і часу. Так, показниками фінансової звітності підприємства можуть бути окремі активи та зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати, надходження і використання активів тощо. Сукупність показників, які визначаються окремими формами фінансової звітності, утворює систему показників.

За ступенем агрегування господарських операцій можна виділити показники *індивідуальні*, що виражають розміри окремих одиниць сукупності, і *загальні (узагальнюючі)*, що виражають розміри окремих груп або всієї сукупності.

За ознакою часу показники фінансової звітності поділяють на *інтервальні (динамічні)* та *моментні (статичні)*. Моментні показники виникають з факту статистики суб'єктів господарювання, наприклад інформація про наявність запасів підприємства. Дані про кількість і вартість кожного виду товарів складають простий елементарний індивідуальний факт. Моментний показник показує його природу, найбільш близьку до реального практичного життя. Наявність товарів на певну суму і є факт, але він моментний, оскільки характеризує не поточну господарську діяльність, а є наслідком попередньої роботи підприємства.

ВИСНОВКИ

На сьогодні актуальним питанням є створення дієвої системи підготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів для забезпечення оперативною, достовірною, якісною інформацією власників, інвесторів та інших користувачів фінансової інформації.

Адаптація звітності українських підприємств до МСФЗ дасть змогу уникнути необхідності складання податкової та спеціалізованої звітності, зменшити ризики для інвесторів і кредиторів, забезпечити прозорість та зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 19.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa/Z996/
2. *Вільямс Я.* Справочник GAAR с комментариями / Я. Вильямс. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 118 с.
3. *Голов С.Ф.* Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 9. – С. 43–45.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
5. *Пархоменко В.* Річна фінансова звітність підприємства / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 3–24.
6. *Гольцова С.М.* Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): [навч. посібник] / С. М. Гольцова, І. Й. Пліскун. – К.: ЦНЛ, 2004. – 292 с.
7. *Добровський Я.М.* Звітність підприємств: [навч. посібник] / Я.М. Добровський. – К.: КНЕУ, 2003. – 195 с.
8. *Хомин П.Я.* Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.
9. *Бернстайн Л.А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
10. *Вемі Глен А.* Основи фінансового обліку / Глен А. Вемі, Даніел Г. Шорт; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с.
11. *Лав Винсент Дж.* Как понимать и использовать финансовую отчетность: [пособие "Ernst&Young"] / Винсент Дж. Лав; пер. с англ. с доп. – М.: Джон Уайли Энд Санз, 1996. – 352 с.
12. *Веріга Г.* Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів міжнародних стандартів фінансової звітності / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 19–25.
13. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики / Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 407 с.
14. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України 31.03.99 р. № 87 ; зі змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 989 від 25.11.2002, № 868 від 14.12.2005, № 1213 від 19.12.2006, № 1125 від 25.09.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://audit.lviv.ua/ua/33/normatyvni_dokumenty.html

В статье критически рассмотрены действующие формы финансовой отчетности. Рекомендованы пути их усовершенствования. Уточнена суть и экономическое содержание отдельных показателей.

Ключевые слова: *финансовая отчетность, состояние активов и пассивов, движение денежных средств, финансовые результаты, прибыль, собственный капитал, раскрытие финансовой отчетности.*

The operating forms of the financial reporting have been critically considered in the article. The ways of their improvement have been recommended. The content and economic meaning of separate indexes have been clarified in this article.

Key words: *financial reporting, state of assets and passive resources, cash motion, financial results, income, property capital, opening of the financial reporting.*