

НОВІ ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

Надано характеристику нововведень до порядку складання і подання фінансової звітності підприємств та визначено основні переваги і недоліки показників Звіту про фінансовий стан

Ключові слова: фінансова звітність, Звіт про фінансовий стан

Постановка проблеми. Система звітності на підприємстві, зокрема фінансової є сукупністю інформації про об'єкти бухгалтерського обліку та складається з показників, що характеризують фінансовий стан та господарську діяльність суб'єкта господарювання. Фінансова звітність стає єдиним вільним в доступі джерелом інформації для прийняття рішень користувачами, виступаючи комунікаційним зв'язком між усіма суб'єктами ринку (державою, підприємством та населенням). Поступовий перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності породжують необхідність узгодження та створення уніфікованої методики формування звітних показників на що і спрямовані останні зміни в нормативно-правовому регулюванні порядку складання і подання фінансової звітності підприємств. Аналіз таких змін стає першочерговим завданням бухгалтерського обліку як науки, що, в свою чергу, інформаційно забезпечує практику його ведення.

Аналіз результатів останніх досліджень та публікацій. Питання щодо порядку складання і подання фінансової звітності розглядалися майже кожним теоретиком і практиком в сфері бухгалтерського обліку, серед яких: Л.А. Бернстайн [1], Ф.Ф. Бутинець[2], А.В. Рабошук [3], Я.В. Соколов[4], Л.Ф. Шилова [5] та ін. Не применшуючи вклад науковців, дослідження порядку формування показників фінансових звітів актуалізується у зв'язку з останніми змінами його регулювання.

Метою нашого дослідження є визначення основних аспектів нововведень порядку складання і подання фінансових звітів та встановлення переваг і недоліків таких змін.

Викладення основного матеріалу. Кінцевим результатом облікового процесу є складання звітності, зокрема фінансової, що забезпечує інформаційні потреби її користувачів для прийняття рішень. Фінансова звітність, тобто, бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [6], стає єдиним джерелом інформації для зовнішніх користувачів, як з прямиим фінансовим інтересом (потенційних партнерів, постачальників та інших кредиторів, підрядників, споживачів, покупців, замовників, інвесторів тощо), так і з непрямым (органи державної влади, страхові компанії, учасники біржових торгів (брокери, дилери), правоохоронні органи, засоби масової інформації, громадські організації, населення тощо).

Існування різних рівнів регулювання порядку складання фінансової звітності (П(С)БО і МСФЗ) унеможливує зіставність фінансової звітності підприємств, яка визнана якісною характеристикою обох систем регулювання. В таких умовах виникає необхідність переходу на єдині уніфіковані методологічні засади ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, як доступного джерела інформації про фінансовий стан та господарську діяльність суб'єкта господарювання.

В Україні триває реформування системи бухгалтерського обліку спрямоване на уніфікацію з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Вже за 2012 р. публічні акціонерні товариства, банки та страховики склали фінансову звітність за консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Станом на 01 січня 2013 р. в Україні зареєстровано 1346 публічних акціонерних товариств (ПАТ), що складає 0,5 % загальної кількості суб'єктів господарювання. В порівнянні

з 01 січня 2012 р. кількість зареєстрованих ПАТ зростає майже на 6 % (1275)¹. Таким чином, кількість підприємств, що використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності постійно зростає.

Лібералізаційний перехід підприємств на МСФЗ не останні нововведення регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні. Так, відповідно до нового Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (далі НП(С)БО) [7], затверджено нові форми фінансової звітності, які застосовуються юридичними особами усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством починаючи із звітності за I-ий квартал 2013 року. Одночасно з введенням в дію даного стандарту відмінено дію П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" та П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал". Нововведення щодо фінансової звітності направлені на переорієнтацію бухгалтерського обліку, із забезпечення вирішення фіскальних потреб, на надання відомостей про суб'єкта господарювання, з одночасним зниженням інформативності звітних даних.

В новому НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" відсутні вказівки щодо заповнення рядків нових форм фінансової звітності, тому на практиці бухгалтери продовжують застосовувати вимоги П(С)БО, що втратили чинність. Відсутність методичних вказівок щодо заповнення окремих рядків показників фінансових звітів створює нові проблеми та призводить до методичної неузгодженості бухгалтерського обліку.

Одним із нововведень стало заміна для форм трирівневого кодування рядків на чотирирівневе. Так, статті фінансових звітів умовно позначаються чотирма цифрами (кодом рядка). Позитивним аспектом такого нововведення стає чітка ідентифікація по коду рядка форми фінансового звіту, а саме, форма № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" має коди рядків, що починаються цифрою один, форма № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" – два, форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів" – три та форма № 4 "Звіт про власний капітал" – чотири. Від так, таке кодування дозволяє ідентифікувати форму, що спрощує процес її заповнення.

Іншим нововведенням стало надання підприємствам вибору форми Звіту про рух грошових коштів. Так, при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямиим або непрямым методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Крім цього, нововведенням стає вимога щодо обов'язковості надання разом із пакетом річної фінансової звітності, Звіту про власний капітал за попередній період (рік), для забезпечення порівняльного аналізу інформації такого звіту та дотримання принципів порівнянності та зіставності фінансових звітів.

На основі порівняння форм Звіту про фінансовий стан, визначено основні нововведення, що дозволяє спростити порядок їх заповнення практикуючими бухгалтерами (табл. 1).

¹ Сайт Головного управління статистики в м.Київ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gorstat.kiev.ua/p.php3?c=950&lang=1>

Таблиця 1. Порівняльна характеристика форм фінансового звіту "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" за вимогами НП(С)БО 1 та П(С)БО 2

Об'єкт бухгалтерського обліку	НП(С)БО 1		П(С)БО 2			
	Код рядка	Назва статті звіту	Код рядка	Назва статті звіту		
1	2	3	4	5		
Актив						
Інформація про інвестиційну нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності	1015	Інвестиційна нерухомість	–	–		
Інформація про первісну вартість та знос довгострокових біологічних активів	1020	Довгострокові біологічні активи	035	справедлива (залишкова) вартість		
	–	–	036	первісна вартість		
	–	–	037	накопичена амортизація		
Інформація про виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію та товари	1100	Запаси	100	Виробничі запаси		
			120	Незавершене виробництво		
			130	Готова продукція		
			140	Товари		
Інформація про векселі одержані	–	–	150	Векселі одержані		
Інформація про первісну вартість дебіторської заборгованості та суму нарахованого резерву сумнівних боргів	1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	160	чиста реалізаційна вартість		
	–	–	161	первісна вартість		
	–	–	162	резерв сумнівних боргів		
Інформація про дебіторську заборгованість з нарахованих доходів	–	–	190	з нарахованих доходів		
Інформація про дебіторську заборгованість із внутрішніх розрахунків	–	–	200	із внутрішніх розрахунків		
Інформація про дебіторську заборгованість із нарахованого податку на прибуток	1136	у тому числі з податку на прибуток	–	–		
Інформація про грошові кошти в розрізі готівкових, що зберігаються в касі	–	–	231	у тому числі в касі		
Інформація про грошові кошти в розрізі національної та іноземної валюти	–	–	230	в національній валюті		
	–	–	240	в іноземній валюті		
Пасив						
Інформація про статутний (пайовий) капітал підприємства	1400	Зареєстрований капітал	300	Статутний капітал		
			310	Пайовий капітал		
Інформація про додатковий капітал	1405	Капітал у дооцінках	330	Інший додатковий капітал		
			1410	Додатковий капітал	320	Додатковий вкладений капітал
Інформація про забезпечення	1520	Довгострокові забезпечення	400	Забезпечення виплат персоналу		
			1660	Поточні забезпечення	410	Інші забезпечення
					415	Сума страхових резервів
					416	Сума часток перестраховиків у страхових резервах
					417	Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї
					418	Залишок сформованого резерву на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї
Інформація про векселі видані	–	–	520	Векселі видані		
Інформація про кредиторську заборгованість з одержаних авансів	–	–	540	з одержаних авансів		
Інформація про кредиторську заборгованість з позабюджетних платежів	–	–	560	з позабюджетних платежів		
Інформація про кредиторську заборгованість з учасниками	–	–	590	з учасниками		
Інформація про кредиторську заборгованість із внутрішніх розрахунків	–	–	600	із внутрішніх розрахунків		
Інформація про кредиторську заборгованість із нарахованого податку на прибуток	1621	у тому числі з податку на прибуток	–	–		

В цілому, аналізуючи нововведення внесені до форми Звіту про фінансовий стан, визначено згортання статей фінансової звітності, що зменшує її аналітичність для користувачів при прийнятті рішень. У зв'язку з чим, поступово втрачається корисність інформації, що надає фінансова звітність для користувачів, які мають доступ виключно до них, оскільки лише фінансова звітність підприємства не є комерційною таємницею, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в

Україні". На необхідності адекватного сприйняття інформації, що надає фінансова звітність наголошує доц. А.В. Рабошук, зазначаючи, що прийняття заінтересованими користувачами рішень на основі фінансової звітності беззаперечно пов'язане з інформаційним ризиком, який виникає і має місце через наявність обмежень, що впливають на якість інформаційних потоків, на основі яких приймаються управлінські рішення. До таких обмежень належать: неможливість адекватного сприйняття фінансової

інформації некваліфікованими користувачами; упередженість облікової інформації, вплив рівня суттєвості інформації на прийняття управлінських рішень тощо [3, с. 118].

З однієї сторони, згорнання ряду статей Звіту про фінансовий стан суттєво не впливає на показники фінансової звітності більшості підприємств, так як інформація про такі об'єкти бухгалтерського обліку у них відсутня (інформація про довгострокові біологічні активи, векселі, резерви та забезпечення тощо). Разом з тим, втрачається аналітичність інформації і щодо суттєвих її показників (залишків виробничих запасів, незавершеного виробництва, товарів, готової продукції), що унеможлиблює виконання превалюючої функції ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Умови згорнання показників фінансової звітності одночасно збільшують "поле" для шахрайств, адже приховати реальну вартість активів, капіталу і зобов'язань в загальній сукупності значно легше. Це породжує одну з найбільш важливих проблем сучасного бухгалтерського обліку – фальсифікацію фінансової звітності. Викривлення показників фінансової звітності внаслідок фальсифікації створює інформаційний ризик прийняття рішень на їх основі, знижує ефективність ринку капіталу, призводить до зменшення прозорості недержавного сектору економіки, ускладнює і скорочує ефективність державного контролю.

Так, К. Леуз, зазначає, ми стаємо свідками поступової, але суттєвої ерозії якості фінансової звітності. Зона шахрайства занадто велика. Доходи компаній стають скоріше бажаними для керівництва, аніж реальними [8, р. 435]. Для уникнення фальсифікації фінансової звітності необхідним є по-перше її виявлення, а по-друге створення правового механізму та контролю, що перешкоджатиме її здійсненню.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі аналізу нововведень порядку складання і подання фінансових звітів, встановлено ряд переваг і недоліків таких змін. Зокрема перевагою є зміна кодування рядків звітів, що дозволяє ідентифікувати форму та спрощує процес її заповнення.

Решту змін вважаємо недоліками нововведення, а саме:

– надання альтернативи вибору щодо методу складання Звіту про рух грошових коштів (прямим або непрямим), призводить до недотримання принципу порівнянності показників звіту, складеного різними підприємствами за різними методами, або одним підприємством за різні звітні періоди за різними методами;

– аналізуючи нововведення внесені до форми Звіту про фінансовий стан, встановлено згорнання статей фінансової звітності, що зменшує її аналітичність для користувачів при прийнятті рішень.

Подальші дослідження спрямовані на аналіз нововведень до інших форм фінансових звітів.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бернстайн Л.А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець та ін.; під заг. ред. і з передм. Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
3. *Рабошук А.В.* Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності / А.В. Рабошук // "Економічні науки". – Серія "Облік і фінанси". – 9 (33). – Ч. 3. – 2012. – С. 116-124.
4. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета [Текст]: монография / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
5. *Шилова Л.Ф.* Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... доктора экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола. – 2010. – 38 с.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157.
8. *Leuz C.* IAS versus U.S. GAAP: Information Asymmetry-based Evidence from Germany's New Market / C. Leuz // Journal of Accounting Research. – 2003. – № 41. – P. 427-445.

БОРИСЕЙКО Юлія Володимирівна – старший викладач Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- порядок адміністрування податків;
- бухгалтерський облік доходів підприємства.

Стаття надійшла до редакції: 25.02.2013 р.