

Отримано: 11 листопада 2013 р.

Прорецензовано: 2 грудня 2013 р.

Прийнято до друку: 20 грудня 2013 р.

Сидоренко Р. В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання / Р. В. Сидоренко // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'ячук. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. – Випуск 24. – С. 128–131.

УДК 657.37

JEL Classification: L00

### Роман Вікторович Сидоренко,

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету

## ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У публікації розглядаються особливості формування показників фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. Проведено аналіз підходів різних діючих суб'єктів діяльності на вибір основних вимог до показників фінансової звітності з урахуванням їхніх потреб та цілей.

**Ключові слова:** фінансова звітність, зовнішні користувачі, внутрішні користувачі, бухгалтерська звітність.

### Роман Вікторович Сидоренко,

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита Луцкого национального технического университета

## ТРЕБОВАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В публикации рассматриваются особенности формирования показателей финансовой отчетности в современных условиях хозяйствования. Проведен анализ подходов различных действующих субъектов деятельности на выбор основных требований к показателям финансовой отчетности с учетом их потребностей и целей.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, внешние пользователи, внутренние пользователи, бухгалтерская отчетность.

### Roman Viktorovych Sydorenko,

PhD in Economics, Associate Professor of Accounting and Auditing of Lutsk National Technical University

## FINANCIAL REPORTING REQUIREMENTS IN THE CONTEMPORARY ECONOMY

This publication discusses the features of the formation of the indicators of financial statements in the current economic conditions. The analysis of existing approaches different stakeholders on the selection of basic requirements for indicators of financial statements in accordance with their needs and goals.

**Keywords:** financial reporting, external users, internal users, financial statements.

**Постановка проблеми.** Успішне функціонування підприємства завжди залежатиме від якості, достовірності, повноти й неупередженості отримуваної інформації про зовнішні зміни умов діяльності, а також про внутрішній стан підприємства. Внутрішня інформаційна система повинна задовольняти всіх зацікавлених користувачів щодо обґрунтування і прийняття необхідних управлінських рішень. Головним джерелом інформування як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів виступає фінансова звітність.

Неточність у фінансовій звітності призводить до помилок у прийнятті управлінських рішень зовнішніми користувачами інформації, в управлінській звітності – до неправильних дій менеджерів і керівників різних рівнів всередині підприємства тощо. Загалом, це все призводитиме до зниження ефективності діяльності підприємств і, відповідно, рівня їх прибутковості.

Аксіомою формування показників фінансової звітності є достовірність їх значень. Враховуючи особливості сучасної діяльності підприємств в Україні, великий обсяг робіт, що виконуються вручну при веденні обліку, зацікавленість різних діючих суб'єктів господарювання у певному коригуванні значень, які мають бути відображені у звітності, та інші чинники впливу, досягнути повної достовірності показників звітності є водночас дуже складним, але і дуже важливим завданням.

**Аналіз останніх публікацій і досліджень.** Особливості відображення даних бухгалтерського обліку у фінансовій звітності, дослідження вимог, що пред'являються до її показників, були предметом дослідження таких відомих вітчизняних науковців, як Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, З. В. Задорожний, Л. М. Кіндрацька, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, В. В. Сопко, Є. В. Мних, П. Я. Хомин, В. Г. Швець та інших.

**Мета і завдання дослідження.** Зміна економічних умов функціонування суб'єктів господарювання викликає зміну порядку формування показників фінансової звітності та є свідченням виникнення нових чинників впливу та вимог до неї. Метою цієї статті є визначення основних сучасних принципів формування фінансової звітності та вимог різних користувачів.

**Виклад основного матеріалу.** Вимоги до фінансової звітності можна розділити на кілька груп, відповідно до об'єкта зацікавленості того, хто формує цей перелік. Кожен має свої особливі вимоги до фінансової звітності: законодавці, науковці, суб'єкти господарювання, що власне формують і подають звітність, зовнішні користувачі, контролюючі органи тощо.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», під бухгалтерською звітністю розуміють звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Фінансова звітність, за цим положенням, розглядається як частина бухгалтерської, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [5]. Варто відмітити таку особливість, що у визначенні фінансової звітності згадується лише три види з п'яти фінансової звітності, яку подають підприємства. Чомусь у цьому визначенні обділеними увагою залишились звіт про власний капітал та примітки до фінансової звітності, хоча надалі в документі вони згадуються як складові елементи фінансової звітності.

Формуючи фінансову звітність, перш за все, необхідно чітко визначити, яким вимогам вона повинна відповідати. Законодавство цьому питанню присвятило НП(С)БО № 1, яке так і називається «Загальні вимоги до фінансової звітності». У ньому розглядаються склад та елементи фінансової звітності, її якісні характеристики, принципи підготовки та порядок розкриття інформації в ній. Окрім зазначення десяти основних принципів формування фінансової звітності, в цьому стандарті також зазначається, що інформація, яка надається у фінансовій звітності, має бути дохідливою, доречною, достовірною та давати можливість порівнювати показники як різних підприємств, так і одного підприємства за різні періоди.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначаючи мету складання фінансової звітності, виділяє три її основні характеристики, на яких вона повинна бути сформована: повнота, правдивість та неупередженість [1].

Своєю чергою, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 1 «Подання фінансової звітності» основними загальними характеристиками щодо формування фінансової звітності визначає:

- достовірність;
- відповідність МСФЗ;
- безперервність;
- складання звітності на основі принципу нарахування;
- виділення суттєвих статей в окремі класи;
- заборона згортання доходів і витрат або активів і зобов'язань;
- періодичність;
- можливість порівняння інформації стосовно попереднього періоду [4].

Аналіз вимог, які необхідно ставити до фінансової звітності, проводять і чимало науковців. Так, В. Г. Швець, аналізуючи систему вимог до фінансової звітності, розділяє їх на правові аспекти та якісні характеристики. Правовими аспектами фінансової звітності є [8]:

- обов'язковість подання – підприємства зобов'язані подавати звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам;
- державна регламентація – враховуючи необхідність узагальнення показників звітності підприємств різних видів економічної діяльності державні органи встановлюють єдині правила та форми складання і показників фінансової звітності;
- відповідальність засвідчення – фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера.

Якісними характеристиками виступають:

- зрозумілість – інформація повинна бути наведена у стандартному й легкому у сприйнятті вигляді, однак користувачі повинні володіти певним набором знань із бухгалтерського обліку, економіки підприємств тощо;
- доречність – відповідати потребам користувачів під час прийняття рішень. Інформація повинна виконувати дві свої ролі, що тісно пов'язані між собою: передбачувальна та підтверджувальна;
- суттєвість – пропуск або неправильне відображення інформації може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів;

– достовірність – інформація повинна бути вільною від суттєвих помилок та упередженості, користувачі можуть на неї покластися тією мірою, в якій вона відображає дійсний стан справ;  
– порівнянність – фінансова звітність має надавати користувачам можливість порівнювати показники за різні періоди і різних підприємств.

Г. Г. Кірейцев, акцентуючи увагу в першу чергу на тому, що інформація, яка подається зовнішнім користувачам, повинна бути в першу чергу корисною, виділяє п'ять основних вимог до фінансової звітності:

- зрозумілість і адекватність тлумачення;
- достовірність;
- зіставність;
- доречність;
- доступність [2].

П. Я. Хомин виділяє такий особливий і надзвичайно важливий для фінансової звітності аспект, як багатогранність інформації, яка повинна бути відображена у звітності. Різні споживачі інформації потребують різну інформацію, яка б забезпечувала задоволення їх інтересів саме у тому напрямі, що цікавить користувача – інші ділянки звітності для них мають практично нульову цінність. Потенційні акціонери цікавляться, як правило, лише інформацією про загальний стан підприємства, його потужність, розміри; інвестори – прибутковістю виробництва, дивідендами на акції; кредитори – можливостями підприємства погасити позику; постачальники – платоспроможністю підприємства тощо [7].

Порядок подання звітності, їх форми, перелік показників, що до них включаються, є одними із найбільш змінюваних елементів сучасної української звітності. Бажання якомога краще вдосконалити звітність, зробити її більш оперативнішою, детальнішою і якіснішою інколи призводило до того, що фактичні відображення змін не встигали за змінами, які впроваджувались нормативними актами й не могли застосовуватися на практиці з моменту їх опублікування в офіційних виданнях.

Розглядаючи фінансову звітність як складну інформаційну систему, яка складається з підсистем, О. Левицька зазначає, що «найважливішою з них є система обліку чистого прибутку, що інтегрує всі дані про доходи й витрати суб'єкта господарювання, результатом зіставлення яких є фінансовий результат» [3].

При формуванні інформації у звітності зіштовхуються інтереси різних суб'єктів господарювання.

Зовнішні користувачі (потенційні інвестори, кредитори, можливі майбутні контрагенти тощо) зацікавлені в тому, щоб отримувана інформація зі звітності була якомога точнішою і відповідала дійсному стану доходів, витрат, активів, пасивів і зобов'язань підприємства. Приймаючи рішення про співпрацю з підприємством, звітність якого аналізується, зовнішні користувачі хочуть звести до мінімуму свої ризики у можливій майбутній спільній діяльності, тому їх перш за все цікавить точність наданих даних.

Дещо інше бачення процесу формування показників фінансової звітності у суб'єктів господарювання, що її складають. Вони зацікавлені в тому щоб показники розмірів активів та прибутковості у звітах були якомога більшими, що, своєю чергою, робило б їх привабливішими для зовнішніх користувачів, а розмір зобов'язань, відповідно, занижувати. Тому, за наявності можливості коригування показників у бік збільшення привабливості підприємства, в більшості випадків, керівництво підприємства цією можливістю скористається.

Ще однією стороною, яку можна виділити в окрему групу зовнішніх користувачів, що має свої специфічні інтереси в значеннях показників звітності, виступає державна податкова служба, нині Міністерство доходів і зборів України. Маючи планові завдання з наповнення бюджету, ця структура зацікавлена в тому, щоб звітність, яка стосується податків, мала якомога більші додатні значення (тобто, щоб платник податку постійно мав суми податкових зобов'язань).

Працівники податкової негативно ставляться до подання звітності зі збитковими результатами діяльності, особливо до Декларації з податку на додану вартість, тобто коли мало відбутися бюджетне відшкодування. Аргументація була проста – оскільки основним завданням діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є отримання прибутку, то підприємства не можуть працювати собі у збиток.

При подаванні Декларації з ПДВ в паперовому варіанті зі значеннями до відшкодування, чи Звіту про фінансові результати з від'ємним значенням, цю звітність могли просто не прийняти і порекомендувати для того, щоб звітність все-таки була зданою, переробити її на «нульову» (ні зобов'язань по податку, ні відшкодування) або поставити невелику суму до сплати. В останні роки ситуація з цього питання ще більш ускладнилась. На внутрішньому рівні в податковій було введено таке поняття, як «податкове навантаження» – це співвідношення суми податку до сплати до загальних обсягів реалізації. І якщо показник «податкового навантаження» по звітності був менший за регламентований, то в прийнятті звіту могло бути відмовлено або звіт все-таки приймався, але підприємство потрапляло в «список ризику», тобто до переліку підприємств, на які мають бути відправлені перевірки в першу чергу. Ця норма частково

набула і законодавчої регламентації в Податковому Кодексі України (стаття 150), оскільки у випадку подання від'ємної звітності з податку на прибуток суб'єктом господарювання протягом чотирьох звітних періодів поспіль контролюючі органи мають право на проведення позапланової перевірки правильності визначення податку на прибуток [6].

У разі відмови у прийнятті паперової форми звітності податковою в таких випадках підприємство, якщо було прийнято рішення про подання звітності саме за такими показниками, може надіслати таку звітність поштою (листом на замовлення) або, що набирає популярності сьогодні, подати звітність в електронній формі.

Однак навіть враховуючи суттєвий вплив на формування показників звітності зовнішніх користувачів, першоджерелом і першоосною всієї звітності є внутрішня інформація, а саме показники фінансового обліку. Тобто без ефективно організованої внутрішньої облікової системи неможливо отримати фінансову звітність, яка б відповідала принципам достовірності, якості, вчасності та зрозумілості.

**Висновки.** Сучасні умови господарювання накладають свій відбиток на порядок формування фінансової звітності суб'єктів господарювання. Різні користувачі виставляють до показників фінансової звітності різні вимоги, що відповідають лише їхнім потребам. Першоосною всіх вимог до показників фінансової звітності є її достовірність, а отже, правильність відображення в ній даних фінансового обліку.

#### Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖІТІ, 2001 – 440 с.
3. Левицька О. Відображення результатів діяльності у формах фінансової звітності підприємства / О. Левицька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum./Ecan/2010\\_6/pdf/levytska\\_o.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum./Ecan/2010_6/pdf/levytska_o.pdf).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 1 «Подання фінансової звітності» від 1 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку : монографія / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 288 с.
8. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.