

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ

У статті розглянуто історію становлення бухгалтерської звітності та окреслено ключові причини її розвитку. Звернуто увагу на специфіку подання бухгалтерської звітності в розрізі фінансової, податкової, статистичної відповідно до форми подання, періодичності та шляхів оприлюднення. Реформування нормативного регулювання з метою гармонізації фінансової та податкової звітності, незважаючи на відмінну мету відповідної звітності та методика її формування, забезпечило суттєве наближення правил податкового обліку до бухгалтерського, а, отже, відповідно спрощено процедуру розрахунку податку для його платників. Однак повноцінної гармонізації двох обліків так і не відбулося. Звернуто увагу на появу норм, які зобов'язують платників податку подавати до територіальних органів Міністерства доходів і зборів України разом із податковою і фінансову звітність. Наведено принципи та правила підготовки фінансової звітності передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, ПКУ та ін. нормативних актів. Наведено альтернативні випадки розрахунку та подання квартальної податкової звітності підприємств в залежності від авансових внесків із податку на прибуток.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, податкова звітність, бухгалтерська звітність, звітний період.

Постановка проблеми. Результати діяльності підприємства за звітний рік наведено у фінансовій звітності. Однак з кожним роком дані фінансової звітності одного підприємства недоцільно порівнювати з даними фінансової звітності через узагальненість показників, специфіку галузі, масштаби господарської діяльності, звітного періоду з урахуванням численних реформ та інфляції, особливості оподаткування тощо.

Реформування бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації фінансової та податкової звітності викликає ряд суперечностей через відмінність мети формування звітності, що вимагає відмінної методики формування такої звітності.

В сучасних умовах результати експрес-аналізу даних фінансової звітності підприємства характеризують стан та результати діяльності підприємства, проте потребують додаткової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методики формування фінансової звітності в цілому та окремих її аспектів стосуються переважної більшості досліджень бухгалтерського обліку, адже мають на меті підвищення інформативності та достовірності даних бухгалтерського обліку для прийняття ефективних управлінських рішень, відповідно повинні впливати на дані фінансової звітності підприємства. Окрему увагу питанням організації та методики приділяли наступні вітчизняні науковці Ф.Ф. Бутинець, О.І. Гриценко, Т.В. Давидюк, О.А. Зоріна, Р.О. Костирко, Н.О. Лоханова, І.О. Макаренко, В.В. Петрушевська, М. Проданчук, Т.М. Сльозко. Не применшуючи внесок вчених в облікову науку, невирішеними на сьогодні залишаються питання методики формування фінансової звітності за вимогами П(С)БО та податкового законодавства.

Мета статті передбачає уточнення історичного становлення методики формування фінансової звітності та вплив реформ останніх років на підвищення інформативності даних фінансової звітності для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трансформація ринкових умов господарювання під впливом транснаціональних компаній, глобалізації, розвитку інформаційних технологій ставить нові завдання щодо тактичних та стратегічних управлінських рішень. Відповідно, для нормального функціонування будь-якої ланки управління необхідно, щоб учасники могли оперативного та обґрунтовано приймати управлінські рішення, правильність та своєчасність яких ґрунтується на використанні інформації, що детально характеризує стан діяльності підприємства. За відсутності таких даних неможливо прийняти виважені рішення щодо напрямів подальшого розвитку

підприємства. Це підвищує значення фінансової звітності підприємства у системі інформаційного забезпечення ефективного управління економічними процесами.

Останнім часом у науковому просторі з'явилося чимало публікацій, присвячених характеристиці фінансової звітності. Однак для розкриття особливостей звітності сучасного підприємства чи організації, доцільно розглянути становлення фінансової звітності в розрізі її історичного розвитку.

Усвідомлення необхідності звітності починає простежуватися в економічних теоріях кінця XI – поч. XVIII ст. Зокрема Лука Пачолі у трактаті XI «Про рахунки й записи» книги «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції й відносини» при визначенні фінансового результату як узагальнюючого показника виділяє основним прибуток [7]. Подальше становлення звітності пов'язано з відомим у Франції Законом «Про торговельне право», який отримав назву «Кодекс Соварі» (1673 р.). На думку Ж. Соварі, звітність повинна відображати дохід підприємця за рік та відсутність фактів розкрадання доходів працівниками [14]. Таким чином, фінансова звітність починає виконувати контролюючу функцію, а не бути лише засобом збору та узагальнення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання [12].

Найбільшого імпульсу формування звітності набуло в XIX ст., оскільки саме в цей період закріпилися правила її подання. До прикладу, О.М. Мінаєва, досліджуючи історичний генезис становлення фінансової звітності, виділяє три етапи [5]:

Перший – поч. XIX ст. – поява бухгалтерського балансу і подвійного запису. Також формується юридичний напрям ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, в основу якого було покладено, що облік – це реєстрація прав та обов'язків власника, причому центром такої системи є рахунок капіталу. Саме в цей період фінансова звітність юридично пов'язується з реалізацією функції контролю за рухом коштів.

Другий – друга половина XIX – поч. XX ст. – складовою частиною бухгалтерського законодавства стає звіт про прибутки і збитки. При цьому висуваються вимоги належного ведення рахунків, складання та перевірки балансу. Однак питання уніфікації фінансової звітності з огляду на різні індивідуальні особливості окремих підприємств залишалось не вирішеним.

Третій – XX ст. – перегляд змісту та методології формування фінансової звітності відповідно до загальносвітової тенденції у формуванні глобальної економіки в умовах конкуренції. Виникають передумови формування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що функціонують на сьогодні.

Історія становлення методики формування фінансової звітності свідчить про зростання вимог до даних бухгалтерського обліку та розмежування внутрішньої та зовнішньої звітності. Важливим є вплив зовнішніх факторів, що зумовили зростання відмінностей фінансової звітності різних країн – нормативне регулювання, зокрема господарське законодавство.

Сучасний стан нормативного і методичного забезпечення підготовки звітності дозволяє констатувати факт існування неузгодженості підходів до її класифікації. У зв'язку з цим в обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують дwoяко. З одного боку, вона виступає системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства, оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності [13, с.6].

Наприклад, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розрізняють фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності, які формуються на основі даних бухгалтерського обліку. Визначення дається лише фінансовій звітності, згідно якого це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [3, ст.3].

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надається визначення фінансовій (ідентичне до наведеного у вищезгаданому Законі України) та бухгалтерській звітності. Зокрема, бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [6, ст. 1]. А метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття ними рішень повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства [6, п. 4 розд. I].

Одночасно з проблематикою трактування місця і ролі фінансової звітності особливо актуальною на сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку й оподаткування стала тема її заповнення. Так, після прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) механізм визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток було суттєво змінено, чим забезпечено суттєве наближення правил податкового обліку до бухгалтерського, а, отже, відповідно спрощено процедуру розрахунку податку для його платників. Однак повноцінної гармонізації двох обліків так і не відбулося [13, с.8].

Водночас у законодавстві з'явилися норми, які зобов'язали платника податку подавати до територіальних органів Міністерства доходів і зборів України разом із податковою і фінансову звітність [8, п. 46.2, ст. 46].

В цілому підготовка та складання фінансової звітності передбачає кілька етапів, що обумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. До прикладу, підготовчий етап, який передбачає перевірку повноти відображення у поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи: уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, скоригувати обсяги доходів і витрат, а також списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення.

При складанні фінансової звітності важливо дотримуватися принципів та правил її підготовки, передбачених чинними нормативно-правовими актами. Нагадаємо найголовніші з них [3; 6].

1. Відповідно до ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність складається у грошовій одиниці України – гривні. Великі та середні суб'єкти підприємництва заповнюють форми фінансової звітності в тисячах гривень без десяткових знаків. І лише грошові показники розділу IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2 відображають у гривнях з копійками.

2. При складанні фінансової звітності не допускається згортання статей активів та зобов'язань, доходів і витрат, окрім випадків, передбачених відповідними П(С)БО або МСФЗ [6, п. 3, розд. IV].

3. Підприємства можуть не наводити статті, у яких відсутня інформація до розкриття, крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді [6, п. 4 розд. II]. Проте, на наш погляд, можна, як і раніше, вказувати у фінансовій звітності всі передбачені в ній рядки (у т. ч. й ті, що не містять показників), а за відсутності показників ставити в них прокреслення. Разом з тим можна додавати статті зі збереженням їх назви та коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до П(С)БО 1, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінку статті може бути достовірно визначено.

4. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках [6, п. 5 розд. II].

5. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства [6, п. 6 розд. II].

6. Показники річної фінансової звітності повинні підтверджуватися результатами проведеної перед цим інвентаризації активів та зобов'язань.

7. Фінансова звітність має бути підписана керівником та бухгалтером підприємства [3, с.11].

Фінансову звітність подають усі юридичні особи, створені відповідно до чинного законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання та форми власності), а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік. Як передбачено у п. 2 Порядку подання фінансової звітності, фінансова звітність складається відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [9].

При цьому фінансову звітність за МСФЗ за 2014 рік подають: публічні акціонерні товариства; банки; страховики; підприємства, що здійснюють господарську діяльність з надання фінансових послуг, окрім страхування та пенсійного забезпечення, за винятком діяльності з управління активами; підприємства, що здійснюють діяльність з недержавного пенсійного забезпечення.

Крім того, фінансову звітність за МСФЗ подають підприємства, що застосовують міжнародні стандарти за самостійним рішенням [3, ст. 12].

Причому, від підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ (обов'язково або за самостійним рішенням), не потрібне подання фінансової звітності відповідно до національних П(С)БО [4]. Усі інші юридичні особи складають та подають фінансову звітність відповідно до національних П(С)БО.

Відповідно до ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом при складанні фінансової звітності є календарний рік. Крім того, усі підприємства (за винятком платників податку на прибуток за ставкою 0% і суб'єктів малого підприємництва) зобов'язані подавати проміжну квартальну фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати, яка подається наростаючим підсумком.

Для новостворених підприємств перший звітний період може бути менше 12 місяців, але не може перевищувати 15 місяців. Отже, підприємства, які були зареєстровані, в період з 1 жовтня по 31 грудня 2014 року, річну фінансову звітність за цей період можуть не складати. Перший звітний період для них буде з дати реєстрації по 31 грудня 2016 року.

Строки подання фінансової звітності встановлено Порядком подання фінансової звітності та ПКУ в залежності від установи, в яку подається така звітність [11]. Так, відповідно до п. 5 Порядку до органів статистики річна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) повинна подаватися не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним. Якщо граничний строк подання фінансової звітності припадає на неробочий день, то такий строк переноситься на перший після вихідного робочий день. Державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи річна фінансова звітність подається не пізніше 1 червня року, наступного за звітним [10].

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність надсилається поштою, то датою її подання вважається дата отримання адресатом, зазначена на штемпелі відділення зв'язку, що обслуговує адресата. З розвитком інформаційних технологій обов'язковим є подання звітності в електронній формі, проте ряд підприємств додатково подає паперові варіанти.

Окрім суб'єкти господарювання зобов'язані не пізніше 30 квітня року, наступного за звітним, оприлюднювати (тобто розміщувати на власній веб-сторінці та опублікувати в періодичних або неперіодичних виданнях) річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком. Обов'язковому оприлюдненню підлягає звітність публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств та сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, професійних учасників фондового ринку, банків, страховиків, інших фінансових установ.

До територіальних органів Міністерства доходів і зборів України відповідно до п. 46.2 ст. 46 ПКУ платник податку на прибуток підприємства разом з відповідною податковою декларацією подає квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для

подання податкової декларації [8]. Аналогічні за змістом норми містить і п. 2 Порядку подання фінансової звітності.

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Проте, враховуючи той факт, що сьогодні на практиці бухгалтерський облік відмінний від обліку належних до сплати податків та зборів, на порядок подання фінансової звітності до контролюючих органів та мають вплив зміни податкового законодавства, розглянемо більш детально проблематику подання фінансової звітності за 2013 р. у порівнянні з 2014 р.

Так, із запровадженням у 2013 році авансової сплати податку на прибуток ситуація з періодичністю та строком звітування дещо ускладнилась. Власне у нормі п. 46.2 ст. 46 ПКУ змін не відбулося, а строк подання фінансової звітності як і раніше залежить від строків звітування з податку на прибуток. Однак дещо урізноманітнилися можливі варіанти подання звітності в залежності від порядку сплати авансових внесків з податку.

1. Платники, що сплачують авансові внески з податку на прибуток підприємств. Базовим звітним періодом для платників авансових внесків із податку на прибуток з 04.08.2013 р. було встановлено календарний рік. Декларацію за рік і розрахунок авансових внесків платники податку на прибуток подають упродовж 60 календарних днів після закінчення року.

Інакша ситуація, якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками I кварталу 2014 року не отримав прибутку чи отримав збиток. Відтак, відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПКУ такий платник має право (не обов'язок) подати податкову декларацію та фінансову звітність за I квартал і в II–IV кварталах авансові внески не сплачувати, а податкові зобов'язання визначати на підставі податкової декларації за підсумками першого півріччя, трьох кварталів і за рік, яка подається до контролюючого органу в порядку, передбаченому ПКУ. Тобто такий платник податку на прибуток має право перейти на квартальне звітування [2]. Якщо ж підприємство не скористалося таким правом, а залишилося платником авансових внесків, то декларація, а з нею й фінансова звітність, подаватиметься з орієнтиром на базовий звітний період – рік.

2. Платники, що не сплачують авансові внески з податку на прибуток підприємств. Одразу зазначимо, що особливості подання звітності такими підприємствами у 2013 р. залежали від трьох факторів: розміру підприємства (малі/середні/великі); розміру доходу (більше/менше 10 млн. грн.); I кварталу звітного року (збитковий/прибутковий).

Підприємства, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 млн. грн..., сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації і не сплачують авансових внесків. Підприємства, що подавали фінансову звітність на 2013 рік разом із декларацією з податку на прибуток до органу Міністерства доходів і зборів України раз на рік відповідно до п.2 Порядку подання фінансової звітності [9], п. 46.2 ст.46 ПКУ [8].

Висновки. За результатами проведеного екскурсу в історію підходів до мети формування звітності, змін зазнали основні вимоги до даних фінансової звітності, а також методика, що зумовлена на розмежування бухгалтерської звітності на фінансову, податкову та статистичну. Тенденція зміни нормативного регулювання щодо гармонізації бухгалтерської та податкової звітності підприємств супроводжується рядом реформ та альтернативних варіантів, проте результатом виступає недовіра до даних фінансової звітності та поширення практики формування фінансової звітності за МСФЗ.

Список використаних джерел:

1. Безверхий К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №5. – с.23-28
2. Бухгалтерський практикум : фінансова звітність – 2014 // Щомісячний додаток до журналу Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – Част. 1. – 82 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» від 06.03.2012 р. №31-08410-07-29/5792 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/treasury/2853-5792.html>
5. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку : дис. Канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print 1370326239541384>
7. Пачолі Л. Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції й відносини / Трактат XI «Про рахунки і записи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ek-lit.narod.ru/lukasod.htm>
8. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Порядок подання фінансової звітності: затв. постановою Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000р. №419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>
10. Річна фінансова звітність : Спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144с.
11. Серебрянський Д.М. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с.
12. Смірнова О. М., Стадник М. В. Фінансова звітність : історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири / О. М. Смірнова, М. В. Стадник // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. – Тернопіль : Крок, 2014. – С. 116-119.
13. Смірнова О.М., Стадник М.В. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні / О.М. Смірнова, М.В. Стадник – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 60с.
14. Соварі Ж. Сучасний підприємець. / *Le parfait négociant ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France et des pays étrangers* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.org/stream/cihm_38182#page/n11/mode/2up

Dyda T.M., Kondratiuk M.F. Company's financial statements: methods of preparation. The article reviews the history of development of accounting reporting and outlines the key reasons for its development. Attention is paid to the specific presentation of accounting reports in the context of financial, tax and statistic statements according to the presentation, frequency and ways of making them public. Reforms in regulations in the area of harmonization of tax and financial reporting considerably simplify the procedure for calculating taxes by tax payers. However, there are still a lot of obstacles on the way to harmonization. The paper emphasizes on the emergence of rules that require taxpayers to submit financial together with the tax statements to the territorial bodies of the Ministry of incomes and fees of Ukraine. The research outlines the principles and rules of preparing financial statements foreseen by the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", Accounting Standards, Tax Code of Ukraine and others regulations. Alternative cases of calculating and submitting quarterly tax reports have been listed depending on advance payments from income tax.

Keywords: accounting, financial reporting, tax reporting, accounting statements, reporting period.