

Вікторія Рожелюк

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розкрито принципи організації фінансової звітності переробних підприємств, визначено організаційні етапи формування звітних показників, шляхи удосконалення звітної інформації на відповідність різним групам користувачів.

Основна мета бухгалтерського обліку – формування інформації про діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан, яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності. Недарма кажуть, що рівень кваліфікації підлеглого визначається вмінням складати різноманітні звіти, а значимість керівників – вмінням їх читати. Якою мірою система бухгалтерського обліку може задовольнити вимоги користувачів, залежить від потенціалу окремих елементів методу обліку. Однієї з них – фінансовій звітності – присвячена наша публікація.

Бухгалтерська звітність – реальний засіб комунікації, дякуючи якому менеджери різних рівнів спілкуються між собою на зрозумілій їм мові, отримують уявлення про місце свого підприємства в системі конкуруючих і партнерських підприємств, правильність вибраного стратегічного курсу і тактичних методів. На жаль, багато управлінських рішень ще приймаються при недостатності або навіть відсутності інформації, на основі інтуїції або накопиченого досвіду.

В останнє десятиріччя проблемі звітності, техніці складання і принципам аналізу фінансової звітності підприємства присвятили свої дослідження вітчизняні вчені О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, А.М.Герасимович, В.Голов, Г.Г. Кірейцев, М.Кужельний, В.Г.Лінник, В.Ф.Палій, М.С.Пушкар, П.Т.Саблук, Я.В.Соколов, В.В.Сопко, В.Г.Швець, Л.В.Чижерська.

Зарубіжні теоретики представлені перекладною літературою авторів: Ч. Гаррісон, П. Герстнер, І.Ф.Шер, Х.Андренсон, М.Ф.Ван Бреда, Д.Колдуелл, Б.Нідлз, Е.С.Хендріксен.

Метою дослідження є обґрунтування формування показників фінансової звітності у процесі узагальнення облікової інформації відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до зазначеної мети, були поставлені наступні завдання:

Серія: Економіка

- теоретично обґрунтувати поняття "фінансова звітність", розкрити її складові, місце і значення сукупності об'єктів бухгалтерського обліку;
- систематизувати міжнародні принципи побудови фінансової звітності та порівняти складання звітності за національними та міжнародними стандартами;
- дослідити організаційні етапи складання основних звітних форм;
- сформулювати концептуальні основи вдосконалення фінансової звітності.

Принципи ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності у світовій практиці регулюються положеннями (стандартами), які розробляють професійні організації бухгалтерів. При цьому вони мають рекомендаційний характер та ґрунтуються на концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, розробленій Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В Україні основи нової системи бухгалтерського обліку закладено в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та конкретизовано в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Закон надає підприємствам право самостійно визначати облік політику та розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю. Отже, держава встановлює правила й процедури обробки економічної інформації та складання фінансової звітності тільки для зовнішніх користувачів.

Загалом, ознайомившись з нововведеними принципами бухгалтерського обліку та звітності, які передбачені МСБО, можна вважати, що українські бухгалтери керувалися ними у своїй практичній діяльності задовго до їх письмового викладу. Але робили вони це неусвідомлено, оскільки вітчизняні підручники і посібники з бухгалтерського обліку не містили словесного опису принципів, тоді як західна бухгалтерська школа дає майбутнім бухгалтерам ці відомості вже з перших днів їх знайомства з предметом.

Майже усі перелічені у МСБО принципи не є абсолютно новими для вітчизняних бухгалтерів, окрім хіба принципу обачності.

Сутність принципу обачності полягає у виборі бухгалтером такого методу оцінки, який дозволяє уникнути заниження у фінансовій звітності витрат і зобов'язань та відповідно завищення активів і доходів. Дотримання цього принципу поки що не дуже властиве українським підприємствам. Можна сказати, він діє навпаки. Підприємці прагнуть показати у звітності якомога більше витрат і, відповідно, менше доходів з метою мінімізації податкових платежів, оскільки до користувачів фінансової звітності в основному зараховують переважно податкові органи. Щодо інших користувачів (інвесторів, партнерів по бізнесу, клієнтів, постачальників) то, як правило, вони не виявляють серйозної зацікавленості в отриманні достовірної фінансової інформації про підприємство. Тому керівники підприємств і не прагнуть показати своє підприємство у вигідному світлі. Інакше кажучи, немає інтересу до інформації – немає і потреби у її розкритті. Потреба у мінімізації податків поки що переважає над потребою надавати об'єктивну інформацію про стан справ.

На відміну від українських, американські та західноєвропейські бізнесмени прагнуть прикрасити показники фінансово-майнового стану своїх підприємств, оскільки для них набагато важливіше показати користувачам фінансової звітності, що бізнес розвивається успішно, фінансовий стан стійкий, зобов'язання в нормі, рентабельність висока. Усе це обіцяє інвесторам та акціонерам високі відсотки та дивіденди.

Щодо решти принципів, то вітчизняні бухгалтери користувалися ними і раніше, бо без них облік був би неможливим, тому вони й принципи (засади, база). Саме до таких принципів належать: автономність, безперервність, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник тощо.

Сутність принципу автономності полягає у тому, що активи, капітал і зобов'язання підприємства повинні розглядатися окремо від активів, капіталу, зобов'язань інших підприємств та окремо від майна, доходів і зобов'язань власників цього підприємства, оскільки бізнес є самостійною, відокремленою від засновника субстанцією.

Принцип історичної собівартості означає, що під час оприбуткування на баланс активів їх слід оцінювати, виходячи з витрат на виробництво або придбання, тобто за собівартістю, яка склалася історично. Решту методів оцінки активів (ринкова вартість, справедлива вартість тощо) слід застосовувати лише у випадках, коли такі витрати неможливо визначити з високим ступенем достовірності або коли оцінка активів за їх історичною собівартістю не відповідає економічній доцільності їх придбання.

Сутність принципу єдиного грошового вимірника полягає у тому, що вимірювання й узагальнення усіх операцій, що їх проводять у регістрах бухгалтерського обліку, здійснюються в єдиній грошовій одиниці незалежно від того, скільки видів валют підприємство має у своєму

розпорядженні. Зазвичай, це валюта країни, в якій підприємство зареєстровано. Це означає, що неможливо підсумовувати українські гривні з американськими доларами під час розрахунку загальних вартісних результатів. Усі валюти приводяться до однієї.

Основне завдання принципу превалювання змісту над формою полягає у тому, що облік всіх господарських операцій (реєстрацію фактів господарського життя) слід здійснювати відповідно до сутності цих операцій та економічної реальності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми.

Такий принцип як безперервність можна розглядати подвійно: власне як принцип і як умову (припущення). У міжнародних стандартах безперервність бухгалтерського обліку розглядають саме як припущення.

Безперервність полягає у тому, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється виходячи з умови, що діяльність підприємства продовжуватиметься необмежено довго і його ліквідація в недалекому майбутньому не очікується.

Поряд з тим, безперервність бухгалтерського обліку полягає не тільки в тому, що підприємство діє необмежено довго і продовжуватиме діяльність у осяжному майбутньому, а й у тому, що наслідки операцій, що їх відображають на рахунках, можуть правильно визначатися лише з урахуванням наслідків попередніх операцій. Інакше кажучи, кінцеве сальдо не може бути визначене без урахування початкового сальдо. У сальдовому балансі ніколи не буде рівності, якщо хоча б один, відмінний від нуля, залишок не буде враховано у загальному підсумку валюти балансу. При цьому не має значення переривало підприємство свою діяльність хоча б на якийсь час чи ні. Сальдо-обороті-сальдо тощо – це безперервний ланцюг.

Якщо принцип безперервності розглядати як умову тривалості, то його значення полягає у тому, що підприємство діятиме необмежено довго і в близькому майбутньому не очікується його ліквідація. А у випадку, наприклад, банкрутства активи може бути переоцінено за ліквідаційною вартістю для більш швидкого їх продажу, щоб можна було розрахуватися з кредиторами.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду та витрати, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Інакше кажучи поняття доходів і витрат не потрібно ідентифікувати з грошовими потоками. Цей принцип, передбачений МСБО, не є для нас новим, оскільки уже в процесі обліку ми зіставляємо отримані доходи та понесені на них витрати. Суттєву роль цей принцип відіграє в американському обліку, тому що американці користуються ним тільки під час підготовки фінансових звітів, оскільки доходи і витрати вони відображають за фактом оплати.

Принцип періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на певні проміжки часу з метою складання фінансової звітності. Вітчизняний облік передбачає поділ звітності на періодичну (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців) та річну. Обов'язкова подача фінансової звітності передбачає кварталні періоди та річну.

Згідно принципу повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Принцип послідовності передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Роботи, пов'язані з підготовкою річного бухгалтерського (фінансового) звіту, є складним організаційним комплексом, що показано у схемі (рис 1). Це зумовлено, з одного боку, тривалістю облікового періоду (календарний рік), а з другого — складністю виконуваних робіт.

Основою організації робіт із складання річної звітності є нормативно-правові документи, що регламентують порядок формування, методику і техніку заповнення окремих форм звітності.

Показники фінансової звітності на кінець звітного року мають бути обґрунтовані результатами ретельно проведеної перед складанням річного бухгалтерського звіту інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, резервів, розрахунків та інших активів і пасивів. До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником підприємства пропозицій постійно діючих інвентаризаційних комісій про врегулювання виявлених під час інвентаризації розходжень фактичної наявності цінностей проти даних бухгалтерського обліку вносяться відповідні записи в реєстри й рахунки бухгалтерського обліку.

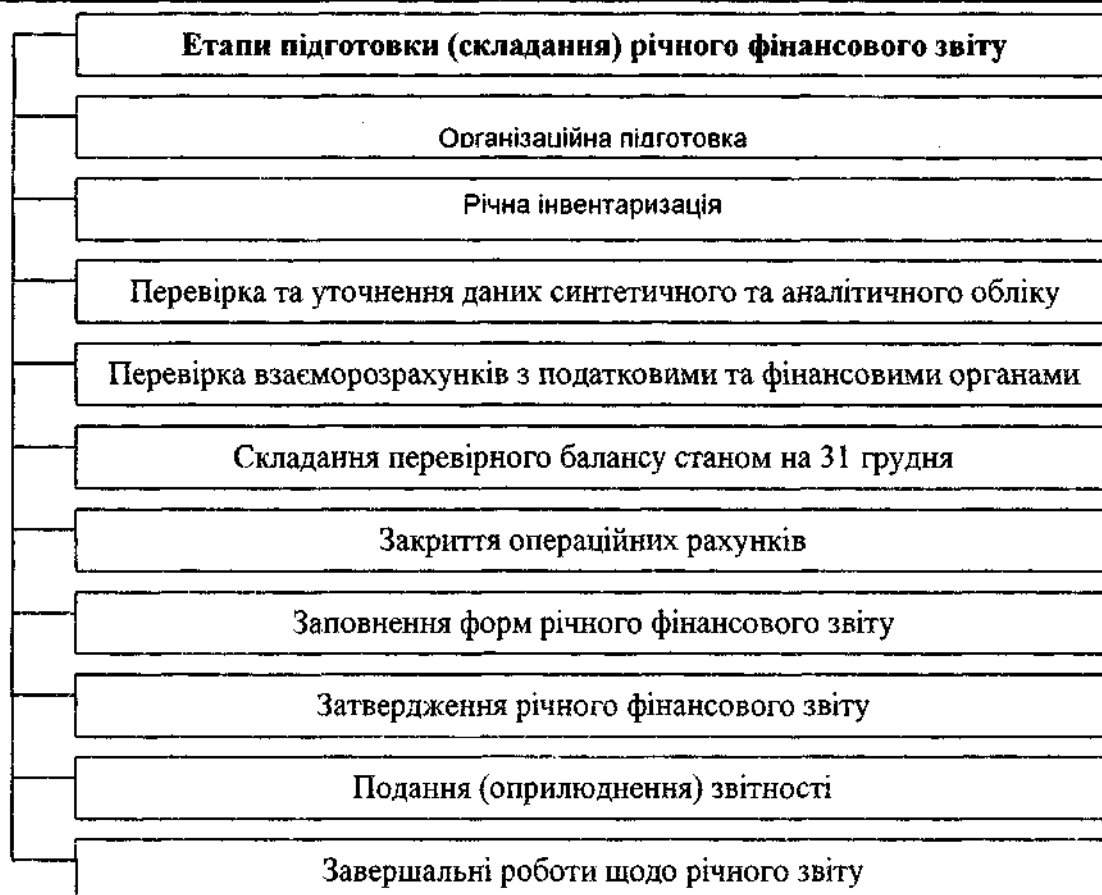


Рис.1. Загальна підготовка (складання) річного фінансового звіту підприємства

Проведення річної інвентаризації (другого етапу підготовчих робіт до складання річної бухгалтерської звітності) зумовлюється однією з основних вимог до річної бухгалтерської звітності — обов'язковим дотриманням вірогідності показників звітності. Дані річного звіту мають базуватися на об'єктивній обліковій інформації. І хоч кожна господарська операція, як правило, документується, в практиці господарювання мають місце випадки відхилень фактичного стану від даних обліку. Іноді вони виникають з об'єктивних причин (природний убуток, усушка тощо), іноді — із суб'єктивних (недостачі, крадіжки, псування цінностей). Для виявлення всіх цих відхилень і приведення у відповідність даних обліку з реальним станом справ і проводиться річна інвентаризація. Відомість результатів інвентаризації майна, коштів та розрахунків додається до річного звіту.

У кінці календарного року перед складанням річної звітності доцільно зробити перевірку й уточнення даних синтетичного та аналітичного обліку, а також показників періодичної бухгалтерської звітності. Це зумовлюється як тим, що працівники бухгалтерської служби можуть допустити певні помилки в обліку, так і тим, що протягом звітного року могли бути внесені зміни в організацію і методику ведення бухгалтерського обліку окремих видів майна, господарських процесів, капіталу, зобов'язань тощо.

Важливим етапом підготовки до річного звіту підприємств є складання перевірного бухгалтерського балансу станом на 31 грудня поточного (звітного) року. Це робиться з метою перевірки повноти і правильності відображення господарських операцій за грудень на рахунках бухгалтерського обліку і перевірки відповідності даних аналітичних рахунків синтетичним рахункам.

Закриття операційних рахунків є важливим етапом підготовки до складання річного звіту. Ці операції в бухгалтерському обліку відображаються за 31 грудня звітного року.

Початок робіт зі складання (заповнення) форм річного звіту оголошується наказом керівника підприємства. Проект наказу готує головний бухгалтер підприємства. У ньому визначається термін початку робіт зі складання звітності, участь окремих служб і відділів підприємства, посадові особи, відповідальні за складання звіту. Складання кожної форми звіту доручається конкретній особі. Форми звітності складаються в строки, що їх обумовлено підпорядкованістю (супідрядністю) окремих форм і показників. Однак першою завжди готують форму

“Баланс”, оскільки з Балансом пов'язано майже всі форми річної звітності. Для організації всіх цих робіт складається спеціальний графік.

Річний бухгалтерський (фінансовий) звіт є важливим звітним документом, в якому поперше, у систематизованому вигляді відображається стан виконання планового завдання (бізнес-плану) стосовно основних напрямів (видів) діяльності підприємства, а по-друге, наводяться рубежі (стан), на які вийшло підприємство на кінець року. Остання інформація використовується як базова для складання виробничих завдань (бізнес-планів) на наступні періоди. Річні звіти дають змогу також урахувати тенденції, що склалися в розвитку економіки кожного господарства, і на підставі економічного аналізу розробити комплекс заходів для поліпшення економіки підприємства і підвищення ефективності господарювання.

Після заповнення всіх форм звітності, узгодженості показників її обов'язково повинен затвердити своїми підписами керівник та головний бухгалтер підприємства.

У державних підприємствах показники річного звіту розглядаються на загальних зборах трудового колективу і затверджуються вищим органом управління. У товариствах з обмеженою відповідальністю затвердження річних результатів діяльності товариства (включаючи дочірні підприємства), порядку розподілу прибутку, а також визначення порядку покриття збитків здійснюють збори учасників (засновників) товариства. У приватних підприємствах затвердження річних результатів діяльності підприємства, порядку розподілу прибутку, а також порядку покриття збитків проводить власник (засновник).

До користувачів фінансової звітності відносяться як юридичні, так і фізичні особи, яким для прийняття рішення потрібна інформація про діяльність підприємства. Усіх користувачів можна умовно розділити на зовнішніх і внутрішніх. До зовнішніх користувачів належать: інвестори, акціонери, кредиторів та постачальників, покупці та клієнти, податкові органи, органи державної статистики, інші державні установи. До внутрішніх користувачів належать: керівництво підприємства, управлінський персонал, працівники підприємства, профспілкові органи.

У п.1. ст.14 Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” вказані користувачі, яким підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність. До таких користувачів відносяться:

- органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудові колективи (на їх вимогу);
- власники (засновники) підприємства.

Постановою Кабінету Міністрів України про “Порядок подання фінансової звітності” № 419 конкретно названо й деяких інших користувачів фінансової звітності. Зокрема, у встановлених законодавством випадках підприємства зобов'язані звітувати перед:

- органами державної статистики;
- органами Державного казначейства (щодо бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету);
- фінансовими відділами райдержадміністрацій, міськвиконкомів; фінансовими управліннями обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій (щодо використання асигнувань, отриманих із місцевих бюджетів)

У таблиці 1. розкрито основні вимоги до подання фінансової звітності [1:480].

Датою подання звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою – дата одержання адресатом, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. Якщо дата подання звітності збігається з неробочим (вихідним або святковим днем), термін подання переносять на перший після вихідного робочий день [2:1-2].

Важливим є той момент, що відповідальність за неподання або несвоєчасне подання фінансової звітності несе керівник підприємства, тому що саме він відповідно до статті 8 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку [3:12]. За неподання фінансової звітності ст.164-2 Кодексу про адміністративні порушення передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу в розмірі від 8 до 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. За ті ж самі дії протягом року – штраф у розмірі від 10 до 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. А керівник, в свою чергу, має право застосувати заходи матеріальної та дисциплінарної відповідальності до працівників, відповідальних за ці питання – тобто штатних бухгалтерів [4:18].

Оприлюднення звітності — це офіційне подання бухгалтерської звітності до органів Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Фонду державного майна України, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку України та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання

Серія: Економіка

бухгалтерської звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

Таблиця 1. Основні вимоги до подання фінансової звітності

Звітний період	Суб'єкт подання	Склад	Термін подання	Користувачі
Рік	Окрема юридична особа (крім малого підприємства)	• Баланс	Не пізніше 20 лютого наступного за звітним роком	Органи управління, трудові колективи, власники (засновники), органи державної статистики, інші
		• Звіт про фінансові результати		
		• Звіт про рух грошових коштів		
		• Звіт про власний капітал		
		• Примітки		
	Мале підприємство	• Баланс • Звіт про фінансові результати	Не пізніше 20 лютого наступного за звітним роком	Органи управління, трудові колективи, власники (засновники), органи
Материнське підприємство	• Консолідована звітність	Визначається власниками, але не пізніше ніж 15 квітня наступного за звітним роком	Власники (засновники)	
	• Баланс			
	• Звіт про фінансові результати			
	• Звіт про рух грошових коштів			
	• Звіт про власний капітал			
• Примітки				
Квартал	Окрема юридична особа	• Баланс	Не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом	Органи управління, трудові колективи,
		• Звіт про фінансові результати		
	Мале підприємство	• Баланс	Не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом	Органи управління, трудові колективи,
		• Звіт про фінансові результати		
	Материнське підприємство	• Баланс	Визначається власниками але не пізніше ніж протягом 45 днів після закінчення звітного кварталу	Власники (засновники)
		• Звіт про фінансові результати		

Під час подання фінансової звітності та її камеральної перевірки мають місце випадки виявлення помилок, допущених під час складання звітів. Виявлені помилки виправляються на підприємстві записами за 31 грудня звітного року. Це і є завершальним етапом складання річного фінансового звіту.

Говорячи про складання вже самих форм річної фінансової звітності, то складання її здійснюється в такій послідовності:

1. Баланс (форма № 1).
2. Звіт про фінансові результати (форма № 2).
3. Звіт про рух грошових коштів (форма № 3).
4. Звіт про власний капітал (форма № 4).
5. Примітки до річної фінансової звітності (форма №5).

Така послідовність пояснюється як характерним взаємозв'язком форм фінансової звітності так і корисністю та зручністю. Без даних Балансу неможливо повноцінно заповнити Звіт про фінансові результати — взаємозв'язок цих форм фінансової звітності є причинно-наслідковим, тобто спочатку підприємство демонструє величину своїх активів та зобов'язань, а потім відображає результати своєї діяльності та вплив таких результатів на господарські засоби та джерела їх утворення. Слід зауважити, що безпроблемне складання Звіту про рух грошових коштів можливе при вже складених формах № 1 і 2. В свою чергу, на основі першого розділу пасиву Балансу можна заповнити Звіт про власний капітал. Нарешті, складання Приміток до річної фінансової звітності не повинне викликати складнощів, коли вже здобуто досвід при складанні попередніх чотирьох форм.

Таким чином, належна організація роботи по формуванню звітності суб'єктів господарювання сприяє ефективному управлінню їх діяльністю в ринкових умовах.

Література

1. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / за ред. С.Ф. Голова. — Дніпропетровськ: "Баланс-Клуб", 2000. — 768 с.
2. Порядок подання фінансової звітності // Податки та бухгалтерський облік, 2004. - №23 (71). - С.1-3.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV // Збірник систематизованого законодавства, 2002. - №4. - С3-220.
4. Річна фінансова звітність // Збірник систематизованого законодавства-№4, 2004. - С.3-220.