

Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності

Роботу виконано в ТНЕУ

У статті досліджено питання повноти та методики розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності, ступінь розкриття визначеної П(С)БО інформації. Визначено потребу в розкритті тої чи іншої інформації, формах та послідовності формування показників. Приділено увагу виявленню недостатньої та надлишкової інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

У висновках зазначено, що, незважаючи на великий обсяг чинних Приміток до річної фінансової звітності, вони, з одного боку, недостатньо повно й розгорнуто відображають ту інформацію про підприємство, розкриття якої вимагають стандарти обліку і яка є необхідною для користувачів. З іншого боку, теперішня форма Приміток містить інформацію, що є невластивою для фінансового обліку і звітності.

Ключові слова: інформація, примітки, фінансова звітність, облікова політика, показники, статті звітності, стандарти.

Крупка Я. Д., Назарова І. Я. О масштабах и способах раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности. В статье исследован вопрос полноты и методики раскрытия информации в Примечаниях к годовой финансовой отчетности, степень раскрытия определенной П(С)БУ информации. Определен на потребность в раскрытии той или иной информации, формах и последовательности формирования показателей. Уделено внимание выявлению недостаточной и избыточной информации в Примечаниях к годовой финансовой отчетности.

В выводах отмечено, что невзирая на большой объем действующих Примечаний к годовой финансовой отчетности, они, с одной стороны, недостаточно полно и развернуто отображают ту информацию о предприятии, раскрытия которой требуют стандарты учета и которая является необходимой для пользователей. С другой стороны, нынешняя форма Примечаний содержит информацию, которая является несвойственной для финансового учета и отчетности.

Ключевые слова: информация, примечания, финансовая отчетность, учетная политика, показатели, статьи отчетности, стандарты.

Krupka Ya. D., Nazarova I. Ya. About Scales and Methods of Opening of Information in Notes to the Financial Reporting. In the article investigational question of plenitude and method of opening of information in Notes to the annual financial reporting, degree of opening of certain П(С) BECAUSE to information. Certainly requirement in opening of that or other information, forms and sequence of forming of indexes. Attention to the exposure of insufficient and surplus information is spared in Notes to the annual financial reporting.

It is marked in conclusions, that without regard to the large volume of operating Notes to the annual financial reporting, they not enough full and it is unfolded represent that information about an enterprise, opening of which is required by the standards of account and which is necessary for users. De autre part, the present form of Notes contains information which is невластивою for a financial account and accounting.

Key words: information, notes, financial reporting, registration policy, indexes, accounting articles, standards.

Постановка наукової проблеми та її значення. Розкриття інформації (disclosure – діскловше) у перекладі з англійської мови буквально означає вивільнення інформації. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, під розкриттям розуміють подання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності. Використовуються й інші терміни в подібному розумінні: подання, представлення, оприлюднення інформації, інформаційне забезпечення користувачів та ін.

На практиці розкриття інформації про діяльність підприємств вирішується шляхом включення тих чи інших показників у систему фінансової чи іншої звітності.

Аналіз останніх досліджень із цієї проблеми. Питанням щодо висвітлення показників фінансового стану і діяльності підприємств у фінансовій звітності присвячені праці багатьох вітчизняних учених, зокрема Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, В. М. Костюченко, С. Кузнецової,

П. Я. Хоміна, а також зарубіжних фахівців. Проте вони стосуються в більшості випадків лише повноти подання інформації в основних формах звітності: балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів, звіті про власний капітал.

Поряд із цим, важливим інформаційним джерелом для користувачів можуть бути Примітки до фінансової звітності. Вони повинні доповнювати, деталізувати показники основних фінансових звітів, глибше висвітлювати ті чи інші сторони господарського життя підприємства.

Метою статті є дослідження повноти та методики розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності (далі Примітки). До **завдань** роботи входить визначення потреби у розкритті тої чи іншої інформації, форми та послідовності формування показників, виявлення недостатньої та надлишкової інформації в цьому напрямі.

Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, Примітки до фінансової звітності – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У П(С)БО 1 зазначено, що Примітки до фінансових звітів повинні розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка є обов’язковою за відповідними стандартами, але якої бракує в основних формах фінансових звітів;
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності з метою забезпечення принципів зрозумілості й доречності.

У практиці європейських країн така доповнююча і роз’яснювальна інформація до фінансових звітів розкривається по-різному, наприклад:

- у формі пояснювальної записки;
- у формі аналітичних таблиць і показників;
- у додатково введеної формі фінансової звітності.

Саме останній варіант обрано в Україні. Спеціальна форма фінансової звітності № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” була затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302 як обов’язкова форма річної фінансової звітності за 2000 р. для всіх підприємств (крім бюджетних установ, суб’єктів малого підприємництва, іноземних представництв), які офіційно оприлюднюють фінансову звітність.

Пізніше до форми № 5 вносилися зміни й доповнення. Унаслідок цього Примітки доповнено новою інформацією і тепер містять п’ятнадцять розділів (таблиць) і один додаток (ще одну звітну форму № 6 “Інформація за сегментами”). Крім цього, до окремих таблиць даються пояснення у вигляді наведення цифрової інформації за додатковими показниками.

Загалом уся інформація, що міститься у прийнятих формах звітності № 5 і 6, є цифровою і не містить текстових пояснень. Це негативно впливає на повноту розкриття інформації у Примітках, зважаючи на те, що деяку інформацію, яку пропонують до розкриття чинні стандарти обліку, неможливо представити у цифровому варіанті, і вона вимагає словесних пояснень (табл. 1).

Таблиця 1

Ступінь розкриття визначеної П(С)БО інформації у Примітках до фінансової звітності

П(С)БО		Кількість показників (груп показників), що вимагають розкриття у Примітках згідно з П(С)БО	Ступінь розкриття інформації у Примітках		
№	Назва		повне	часткове	показники не розкриті
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	3 блоку показників: а) облікова політика; б) інформація, яка відсутня у фінансовій звітності; в) інформація, що потребує додаткового аналізу	–	–	+
4	Звіт про рух грошових коштів	9	2	–	7
5	Звіт про власний капітал	14	–	–	14
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	8	–	–	8
7	Основні засоби	20	16	–	4
8	Нематеріальні активи	14	10	–	4
9	Запаси	6	3	–	3
10	Дебіторська заборгованість	5	1	1	3
11	Зобов'язання	12	4	1	7
12	Фінансові інвестиції	12	3	–	9
13	Фінансові інструменти	20	–	–	20
14	Оренда	31	–	1	30
15	Дохід	4	1	2	1
16	Витрати	4	–	2	2
17	Податок на прибуток	9	6	–	3
18	Будівельні контракти	8	5	–	3
19	Об'єднання підприємств	16	–	–	16
20	Консолідована фінансова звітність	6	–	–	6
21	Вплив змін валютних курсів	5	–	–	5
22	Вплив інфляції	4	–	–	4
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб	9	–	–	9
24	Прибуток на акцію	5	–	–	5
26	Виплати працівникам	30	–	1	29
27	Діяльність, що припиняється	12	–	2	10
28	Зменшення корисності активів	15	–	–	15
29	Фінансова звітність за сегментами	48	48	–	–
30	Біологічні активи	38	–	33	5
31	Фінансові витрати	3	–	–	3
32	Інвестиційна нерухомість	29	–	–	29
33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	22	–	–	22
	Разом:	421	99	45	277
	– у відсотках	100,0	23,7	10,7	65,8

Одним із таких видів інформації, розкриття якої вимагають П(С)БО 1 та інші стандарти, є прийнята облікова політика підприємства та внесення змін до неї. Викласти матеріал щодо основних принципів облікової політики на підприємстві (зокрема методів оцінки активів та зобов'язань;

нарахування амортизації і резервів; обліку витрат і доходів та ін.), а також внесення змін до неї можна лише, описавши їх.

Тільки частково розкрита у Примітках інформація, яка відсутня в чотирьох основних формах звітності, та інформація, яка містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Аналіз ступеня розкриття у Примітках інформації, яку рекомендують окремі стандарти обліку, свідчить про наступне (табл. 1). Із 421 показника (груп показників), що рекомендовані до розкриття обліковими стандартами, у чинних Примітках до фінансової звітності міститься повна інформація лише стосовно 99 з них (23,5 %), часткова – 45 показників, що становить 10,7 %. Відсутня будь-яка інформація, розкриття якої вимагають стандарти, – 277 позицій (65,8 %).

Водночас Примітки містять деяку інформацію, якої не вимагають стандарти. Наприклад, нестачі і втрати від псування цінностей (розділ X) та використання амортизаційних відрахувань (розділ XIII). Щодо розділу X, то інформація про суму нестач і втрат, на наш погляд, є суттєвою для власників підприємства, і тому виправданим видається її включення окремими позиціями до фінансової звітності.

Введення до Приміток розділу XIII “Використання амортизаційних відрахувань” дещо суперечить чинним нормативним актам. Ні в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, ні в національних і міжнародних стандартах обліку не передбачено формування та подачу інформації про використання амортизаційних відрахувань на відтворення зношених об’єктів основних засобів. Згідно з ринковим підходом, світовою практикою відтворення капіталу, амортизація не може бути джерелом такого відтворення.

Про це неодноразово наголошував відомий російський учений В. Ф. Палій. Він трактував амортизацію як “...спосіб повернення капіталу, затраченого власниками на створення чи придбання об’єктів, що амортизуються” [5, 5].

Професор В. В. Сопко вважає, що “...такі бухгалтерські (а водночас й економічні) поняття, як «знос», «амортизація» не мають правового характеру і не є об’єктами бухгалтерського обліку за характером пасиву балансу” [8, 2].

С. В. Голов зазначає, що амортизаційні відрахування є частиною минулих грошових потоків підприємства, а не джерелом коштів для майбутніх інвестицій [1, 8].

Отже, амортизація як один з елементів витрат не може бути джерелом для придбання та поліпшення основних засобів, придбання нематеріальних активів і тим більше погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Як правило, буде дуже важко за чинною системою обліку визначити, наскільки капітальні інвестиції профінансовані за рахунок амортизації, а наскільки за рахунок цільових джерел, статутного чи додаткового капіталу, нерозподіленого (капіталізованого) прибутку. Керуючись логікою, показник використаної амортизації (рядок 1300 розділу XIII Приміток) має дорівнювати сумі річного обороту за дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції” (без урахування вартості безоплатно одержаних, придбаних за рахунок цільових коштів або внесених до статутного капіталу необоротних активів, а також суми переоцінки необоротних активів і використаного на зазначені цілі нерозподіленого прибутку) і сальдо на кінець року за дебетом рахунка 205 “Будівельні матеріали”. Очевидно, що для визначення цього показника і тим більше диференціації його за напрямками технологічної структури капітальних інвестицій існує багато умовностей. На практиці така інформація буде мати низький ступінь достовірності.

У розділі XII Приміток розкривається інформація про суму податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових активів і зобов’язань. Для полегшення розрахунків, взаємозв’язку показників цієї форми, а також інших звітних форм й облікових реєстрів (балансу, звіту про фінансові результати) доцільно визначити суму поточного податку на прибуток (рядок 1210) за формулою:

$$\text{ПП} = \text{П}_0 \cdot 25\% - (\text{ТРВ}_к \cdot 25\% - \text{ТРВ}_н \cdot 25\%) + (\text{ТРО}_к \cdot 25\% - \text{ТРО}_н \cdot 25\%),$$

де ПП – сума податку на прибуток;

П_0 – прибуток до оподаткування за даними обліку;

25 % – ставка податку на прибуток;

$\text{ТРВ}_к$ – тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на кінець періоду;

$\text{ТРВ}_н$ – тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на початок періоду;

ТРО_к – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню на кінець періоду;

ТРО_п – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню на початок періоду.

Відносно новим при заповненні Приміток є розділ XI “Будівельні контракти”. Він побудований відповідно до вимог щодо інформаційного забезпечення, які містяться в П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. Зазвичай заповнюють його підрядні будівельні організації, які виконують роботи за договорами підряду для замовників.

При заповненні цього розділу Приміток необхідно використовувати таку облікову інформацію:

- у рядку 1110 “Дохід за будівельними контрактами за звітний рік” – визначається загальною сумою обороту за кредитом субрахунка 70.3 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, що має бути узгоджена з річним оборотом за такими рахунками:

Д-т рах. 23.8 “Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами”;

К-т рах. 23.9 “Проміжні розрахунки”.

Очевидно, що дохід повинен визначатися з урахуванням податку на додану вартість.

- У рядку 1120 відображається валова заборгованість замовників, що визначається за сумою перевищення визнаного доходу над сумою проміжних розрахунків на підставі запису методом “червоного сторно”:

Д-т рах. 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

К-т рах. 23.9 “Проміжні розрахунки”.

- Рядок 1130 служить для відображення валової заборгованості перед замовниками також на підставі зазначеного запису, але звичайним способом:

Д-т рах. 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

К-т рах. 23.9 “Проміжні розрахунки”.

Як показує практика, переважна більшість будівельних підприємств визначає дохід за будівельними контрактами на підставі актів виконаних робіт КБ-2 або довідок форми КБ-3, за якими сума визнаного доходу збігається із сумою проміжних розрахунків. У таких випадках ні валової заборгованості замовників, ні валової заборгованості перед замовниками у будівельної фірми не буде. Через це більшість будівельних підприємств при подачі фінансової звітності залишають ці показники незаповненими або фіксують за ними звичайну дебіторську і кредиторську заборгованість за розрахунками із замовниками.

- У рядку 1140 записують суму невикористаних авансів, отриманих від замовників, яка визначається за даними кредитового сальдо на рахунку 68.1 “Розрахунки за авансами одержаними”.

- Незрозумілим для заповнення є рядок 1150 “Суми затриманих коштів на кінець року”. Якщо це сума неоплачених рахунків замовниками за виконані роботи, то вона визначається на підставі даних дебетового сальдо рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”. Якщо така затримка відбулася з причини порушення умов контракту, наявності певних недоробок, зазначених у відповідному акті чи відомості дефектів, то такий дохід не може бути визнаним і в бухгалтерському обліку не відображається.

Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами визначається за даними бухгалтерських записів:

Д-т рах. 23 “Основне виробництво”;

К-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” (за відповідними аналітичними рахунками з субпідрядниками).

Недавно введені до складу Приміток розділи XIV “Біологічні активи” та XV “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” стосуються сільгосппідприємств. Вони перенасичені деталізованою інформацією щодо груп біологічних активів, видів сільськогосподарської продукції. Така інформація, на наш погляд, виходить за рамки фінансового обліку та звітності і повинна відображатися у статистичних звітах.

Висновки. Незважаючи на великий обсяг чинних Приміток до річної фінансової звітності (15 таблиць і крім цього ще додатково 32 показники), вони недостатньо повно й розгорнуто відображають ту інформацію про підприємство, розкриття якої вимагають стандарти обліку і яка є необхідною для користувачів. З іншого боку, теперішня форма Приміток містить інформацію, що є невласивою для фінансового обліку і звітності.

Для усунення цього, на наш погляд, необхідно змінити підхід до розкриття інформації у Примітках. Немає потреби будувати Примітки як окрему, сталу форму звітності. Крім табличного, вони мали б містити цифровий та описовий матеріал, могли б подаватися у формі окремих таблиць, довідок, пояснювальної аналітичної записки. На державному рівні варто визначати лише види інформації та показники, які мали б розкриватися у Примітках до фінансової звітності.

Література

1. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтер. облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3–8.
2. Зубілевич С. Фінансова звітність за 2007 рік : зміни у складі та змісті / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 1. – С. 3–10.
3. Кузнецова С. Методологічні питання реформування національної фінансової звітності : примітки до звіту / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 46–50.
4. Кучеренко Т. Формування інформації про основні засоби у Примітках до річної фінансової звітності / Т. Кучеренко, О. Шайко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 38–41.
5. Палий В. Ф. Концепція розвитку бухгалтерського учета / В. Ф. Палий // Бухгалтер. учет. – 1993. – № 5. – С. 3–14.
6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 17 липня 1999 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік власності в підприємницькій діяльності / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 2. – С. 2–11.

Статтю подано до редколегії
22.05.2009 р.