

*К.В. Безверхий,  
к.е.н.,  
ТОВ «Нью-Паріс»,  
м. Київ*

## **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БО 1**

Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією і особливо її заключної складовою – фінансовою звітністю. Запровадження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” (надалі – НП(С)БО 1) [1] потребує належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення формування показників фінансової звітності. Звідси, особливого значення набуває питання формування фінансової звітності за НП(С)БО 1.

Питанням організації і методики складання фінансової звітності за П(С)БО у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема І. Бугай, Н. Букало, Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губарик, О. Гурська, С. Гушко, В. Жук, О. Канцуров, В. Костюченко, М. Корягін, Р. Кузіна, С. Кузнецова, Т. Кучеренко, Л. Ловінська, Н. Малюга, В. Моссаковський, А. Озеран, В. Пантелєєв, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Ричаківська, І. Семчук, Л. Снігурська, П. Хомин, І. Чалий, М. Шигун, Н. Яцишин та інші. З огляду на це, важливим є подальше дослідження організації та методики складання фінансової звітності на вітчизняних підприємствах. Проте, на теперішній час, в науково-практичній літературі питання організації і методології формування показників фінансової звітності за НП(С)БО 1 не знайшло широкого відображення.

Метою даного дослідження є аналіз вітчизняного законодавства щодо формування показників фінансової звітності вітчизняних підприємств за НП(С)БО 1.

07.02.2013 р. Міністерством фінансів України наказом № 73

© К.В. Безверхий, 2013

було затверджено НП(С)БО 1. Відповідно до п. 4 вказаного вище наказу [2] він набирає чинності з дня його офіційного опублікування. Оприлюднення якого відбулося у Офіційному віснику України № 19 від 19.03.2013 р. [3].

Відповідно до п. 2 Наказу № 73 зазначається, що наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року N 87 „Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку” [4] втратив чинність. Отже, втрачають чинність наступні П(С)БО:

- 1) „Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- 2) „Баланс”;
- 3) „Звіт про фінансові результати”;
- 4) „Звіт про рух грошових коштів”;
- 5) „Звіт про власний капітал”.

Необхідно зауважити, що нове НП(С)БО 1 [1] отримало статус національного.

Відповідно п. 3 Наказу № 73 юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, що наведені у НП(С)БО 1 починаючи зі звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах [2]. Проте, як зазначив 28.03.2013 р. на конференції „МСФЗ в Україні: Практичний досвід впровадження” начальник управління методології бухгалтерського обліку Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України О. Канцуров за перший квартал 2013 р. українські підприємства, що складають звіти за МСФЗ, зобов'язані подати в державні органи лише дві форми фінансової звітності – Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [5].

Відповідно до п. 1 р. I НП(С)БО 1 наголошується, що цим Національним положенням (стандартом) визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [1]. Водночас, НП(С)БО 1 не містить інструктивних матеріалів щодо заповнення форм фінансової звітності. 30.01.2013 р. на офіційному web-сайті Міністерства фінансів України було викладено для публічного обговорення проект наказу Міністерства фінансів України „Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової

звітності” [6] в яких вирішувалося питання щодо порядку заповнення нових форм фінансової звітності. Станом на 01.04.2013 р. доступ до вказаного вище проекту на офіційному web-сайті Міністерства фінансів України обмежено, а рекомендації щодо заповнення цих форм фінансової звітності не оприлюднено. Також, у зв'язку із зміною форм фінансової звітності Міністерство фінансів України розробило проект нової редакції Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, що було оприлюднено 19.03.2013 р. на офіційному web-сайті міністерства [7].

Аналізуючи НП(С)БО 1 з точки зору відповідності вітчизняної фінансової звітності складеної за МСФЗ необхідно зазначити:

1. У вітчизняних формах фінансової звітності з'явився такий показник, як сукупний дохід. Відповідно до п. 3 р. I НП(С)БО 1 термін „інший сукупний дохід” – це доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства [1]. Також, згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1 поняття „сукупний дохід” – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [1]. Вказані вище терміни являють собою ті ж самі поняття, що у офіційному перекладі МСБО 1 „Подання фінансової звітності” фігурують, як загальний сукупний прибуток та інший сукупний прибуток [8]. Проте, на практиці, бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України, прибуток або дохід? Це в свою чергу свідчить про неякісний переклад МСБО (МСФЗ), про що було наголошено у нашому попередньому дослідженні [9].

2. Щодо структури фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) типова форма № 2 Міністерство фінансів України запропонувало окреме подання звіту про сукупний дохід – відповідні дані наводяться в спеціальному другому розділі ф. № 2. Параграф 81b МСБО 1 „Подання фінансової звітності” вище вказаний підхід допускає, проте вимагає, щоб другий звіт про сукупний прибуток починався з прибутку або збитку та відображав компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [10]. А другий розділ Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) т. ф. № 2 починається з статті „Дооцінка (уцінка)

необоротних активів”, код рядка 2400, що суперечить вимогам МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [10].

3. Параграф 82а МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [10] починаючи з 2012 року вимагає, щоб у звіті про сукупні доходи елементи іншого сукупного доходу були представлені в розрізі можливості їх перекласифікації у статті прибутку або збитку. Проте, вище вказана вимога не виконана у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [1].

4. У т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наводиться рядок 2455 „Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом” [1]. Така можливість надається параграфом 91b МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [10]. Однак, використовуючи вище вказану можливість, підприємство має розподілити податок між тими елементами іншого сукупного доходу, які можуть згодом бути перекласифіковані в розділ прибутку або збитку, і статтями, що не будуть згодом перекласифіковані в розділ прибутку або збитку. Ця вимога МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [10] також виявилася не виконаною.

5. Відповідно до параграфу 54 МСБО 1 „Подання фінансової звітності” звіт про фінансовий стан повинен включати статті фінансові активи та фінансові зобов'язання [8]. Проте, такі статті не виділено у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), що, на нашу думку, суперечить підходам складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

6. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті 1040 „Довгострокова дебіторська заборгованість”, 1155 „Інша поточна дебіторська заборгованість”, 1090 „Інші необоротні активи” та 1190 „Інші оборотні активи”. У вище наведені статті, на практиці, можуть потрапити як фінансові активи, так і нефінансові активи. Такий підхід буде суперечити підходу, що визначений МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [8]. Вище наведене застереження, також, можна віднести до статей зобов'язань.

7. У т. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і т. ф. № 1-к Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) наявні статті фінансових інвестицій. Така категорія у системі МСФЗ не визначена, тому це може призвести до непорозумінь між підходами НП(С)БО 1 та МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [8].

8. Параграф 106 МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [8] встановлює правило, згідно з яким у звіті про зміни капіталу повинен наводитися показник загальної сукупної прибутку. Однак, т. ф. № 4 Звіт про власний капітал і т. ф. № 4-к Консолідований звіт про власний капітал такого показника не містять.

9. Згідно з параграфом 107 МСБО 1 „Подання фінансової звітності” [8] суб’єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію. Проте, цей показник у вітчизняних формах звітності знаходиться у т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і № 2-к Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у статті 2650 „Дивіденди на одну просту акцію”. Наведений підхід щодо відображення дивідендів у фінансовій звітності також, суперечить вимогам МСФЗ.

Еволюція організації та побудови фінансової звітності показує, що у процесі глобалізації світового економічного простору така звітність набуває індивідуальних якісних ознак, які виділяють її у системі бухгалтерського обліку.

Вважаємо за доцільне в подальшому запропонувати дискусію щодо доцільності запровадження НП(С)БО 1 в контексті впровадження нових форм фінансової звітності для підприємств, які складають таку звітність як за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, так і для тих підприємств, що складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. порушені в нашій статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

## Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=367055&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533).
2. Наказ Міністерства фінансів України № 73 „Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Офіційний вісник України № 19 від 19.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://ovu.com.ua/proceedings/631>.
4. Наказ Міністерства фінансів України № 87 „Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку” від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.
5. УкрМСФО: за первый квартал только две формы [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.gaap.in.ua/archives/2204>.
6. Проект наказу Міністерства фінансів України „Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=363491&cat\\_id=60406](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=363491&cat_id=60406).
7. Проект наказу Міністерства фінансів України „Про затвердження Змін до Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art\\_id=369493&cat\\_id=363499](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art_id=369493&cat_id=363499).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>.

9. Безверхий К. Фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С.8 – 11.
10. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ifric20.pdf>.