65.052.36
Т33

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія



АЛЕРТА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

Київ • Алерта • 2014

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2
Т 33

Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 20 листопада 2014 року)

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України;

В. В. Немченко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

В. І. Проніна – виконавчий директор Громадської організації «Асоціація податкових радників»;

С. А. Рогозний – сертифікований аудитор, менеджер з аудиту міжнародної аудиторської компанії ТОВ «БДО».

Автори:

Павлова І. М. (3.3), **Серебрянський Д. М.** (2.2, 3.1), **Смірнова О. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3), **Стадник М. В.** (1.2, 2.1, 2.2, 3.2), **Тарангул Л. Л.** (3.1).

Т33 Теорія і практика визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект: монографія / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.]; за заг. ред. О. М. Смірнової. – К.: Алерта, 2014. – 502 с.

ISBN 978-617-566-319-6

Досліджено генезис підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у т. ч. сучасну проблематику організаційного та методологічного протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP). Систематизовано та проаналізовано теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні у розрізі діючих форм, а також проведено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати. Особливу увагу приділено податку на прибуток підприємств в Україні у частині облікового забезпечення, зокрема: змінам у податковій звітності, починаючи із 1997 р., нюансам звітного податкового періоду і сплати авансових внесків для різних категорій платників, аналізу структури та змісту чинної декларації з додатками у проекції на актуальні проблеми. Оцінено фіскальне значення податку та обґрунтовано доцільність концептуальних змін в алгоритмі визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які мають інтерес до питань теорії і практики обліку фінансових результатів діяльності підприємства у площині бухгалтерії та для цілей оподаткування.

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2

ISBN 978-617-566-319-6

© НДІ фінансового права, 2014.
© Видавництво «Алерта», 2014.

STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

THEORY AND PRACTICE OF DETERMINATION OF TAXABLE CORPORATE INCOME IN UKRAINE: ACCOUNTING ASPECT

Monograph

Kyiv • Alerta • 2014

Зміст

ВСТУП 6

РОЗДІЛ І
ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному сприйнятті 10
1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи бухгалтерського обліку 29

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Систематизація теоретичних та методичних основ складання фінансової звітності в Україні 55
2.2. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати 90

РОЗДІЛ ІІІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. Облікове забезпечення та фіскальне значення податку на прибуток підприємств 111
3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку на прибуток підприємств 131
3.3. Напрями реформування алгоритму визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні 170

ВИСНОВКИ 196

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 206

ДОДАТКИ 222

CONTENTS

INTRODUCTION 6

CHAPTER I
GENESIS OF APPROACHES TO ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

1.1. Establishment and current content of accounting 10
1.2. Evolution and implementation issues of International Financial Reporting Standards 29

CHAPTER II
ANALYSIS OF REQUIREMENTS FOR INFORMATION PROVISION ABOUT CORPORATE FINANCIAL PERFORMANCE IN THE ACCOUNTING FIELD

2.1. Systematics of theoretical and methodological basis of financial reporting in Ukraine 55
2.2. Comparative description of national and foreign structures of Balance sheet and Income statement 90

CHAPTER III
CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE: CURRENT STATUS AND PRECONDITIONS FOR CONCEPTUAL CHANGES

3.1. Accounting and fiscal importance of corporate income tax 111
3.2. Analysis of the content and preparation of tax return of corporate income tax 131
3.3. New approaches to the determination of taxable corporate income in Ukraine 170

CONCLUSIONS 196
APPENDICIES 206
REFENCES 222

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

У сучасних динамічних ринкових умовах для нормального функціонування будь-якої ланки управління необхідно, щоб учасники могли оперативно 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 не тільки підприємства, але й країни в цілому.

Саме тому все більшого значення у системі інформаційного забезпечення ефективного управління економічними процесами набуває фінансова звітність підприємства.

Останнім часом у науковому просторі з'явилося чимало публікацій, присвячених характеристиці фінансової звітності. Однак для розкриття особливостей формування звітності сучасного підприємства чи організації, вважаємо за доцільне розглянути становлення фінансової звітності в історичній ретроспективі.

Усвідомлення потреби у 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 узагальненого показника виділяє основним прибуток[82].

Подальше становлення звітності пов'язане 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[83]. Таким чином, фінансова звітність починає розглядатися як інструмент контролю, а не лише засіб збору та узагальнення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання[84].

Найбільшого імпульсу формування звітності набуло у XIX ст., оскільки саме у цей період закріпилися правила її подання. К.ю.н. О. М. Мінаєва, досліджуючи історичний генезис становлення фінансової звітності, виділяє три етапи[85]:

- 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 той факт, 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 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 залишалося невирішеним.
- третій – XX ст. – перегляд змісту та методології формування фінансової звітності відповідно до загальносвітової тенденції

[82] *Лука Пачолі.* Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції й відносини. Трактат XI Про рахунки і записи [Електронний ресурс] / Л. Пачолі. – Режим доступу: http://ek-lit.narod.ru/lukasod.htm

[83] *Жак Соварі.* Сучасний підприємець / Le parfait négociant ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France et des pays étrangers [Електронний ресурс] / Ж. Соварі. – Режим доступу: https://archive.org/stream/cihm_38182#page/n11/mode/2up

[84] *Смірнова О. М.* 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.

[85] *Мінаєва О. М.* Правове регулювання податкового обліку: дис… канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Х., 2007. – 201 с. – С. 37–41.

у формуванні глобальної економіки в умовах конкуренції. Виникають передумови формування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що функціонують на сьогодні.

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 двояко.

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.

Наприклад, відповідно до ст. 3 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 з яким це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період[86].

У ст. 1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надається визначення фінансовій (ідентичне до наведеного у згаданому вище Законі) та бухгалтерській звітності. Зокрема, бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів[87]. 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 (п. 4 розд. І НП(С)БО 1).

У зв'язку з тим, що на законодавчому рівні передбачено різні види звітності, виникають розбіжності у думках багатьох науковців щодо їх сутності та призначення (див. табл. Б.1 Додатка Б).

[86] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996–14

[87] 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

Так, Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля стверджують, що склад і структура звітності залежать від видів обліку, у яких формується інформація, та інформаційних запитів користувачів. Зазначені автори виділяють три види обліку: управлінський, бухгалтерський та статистичний і відповідно три види звітності. Крім того, бухгалтерська звітність охоплює фінансову та внутрішньосистемну (спеціальну).

Проте залишається поза увагою науковців податкова звітність та звітність щодо єдиного соціального внеску.

Такі науковці, як О. І. Жук та А. В. Озеран підкреслюють, що інформаційне забезпечення звітності одночасно формується у системах бухгалтерського, управлінського, статистичного, а також фінансового та податкового обліку. Тому розрізняють фінансову, податкову, статистичну і спеціальну звітність, яка є складовою єдиної бухгалтерської зовнішньої звітності, що відповідно складається на підставі даних бухгалтерського обліку.

Досить цікавий підхід щодо класифікації звітності запропонований Л. М. Білою. У своїй дисертації вона розглядає розподіл за ознакою придатності задоволення потреб користувачів і відповідно поділяє звітність на бухгалтерську, яка містить фінансову і соціальну, а також статистичну, оперативну і податкову. Причому такий поділ пояснюється тим, що саме фінансова та соціальна звітності формуються лише на даних бухгалтерського обліку, а всі інші види використовують також дані статистичного, оперативного та податкового обліку.

На відміну від інших, С. М. Гольцова, І. Й. Плікус та Л. В. Городянська пропонують класифікувати звітність відповідно до чинного законодавства. Однак Л. В. Городянська надає власну інтерпретацію зазначеній класифікації і за ознакою подання користувачам виділяє внутрішню, до якої відносить фінансову (бухгалтерську) звітність, та зовнішню, яку, у свою чергу, поділяє на податкову, статистичну та інші види звітності[88].

Проте ми вважаємо недоцільним відносити фінансову звітність до складу внутрішньої, оскільки в її даних можуть бути зацікавлені як внутрішні, так і зовнішні користувачі. Крім того, форми, порядок

[88] *Шигун М. М.* Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації [Електронний ресурс] / М. М. Шигун, В. О. Іваненко. – Режим доступу: http://cztuir.ztu.edu.ua/4584/1/432.pdf

її складання і подання встановлюється державою як раз з огляду на інформаційні потреби зовнішніх користувачів.

Вивчення поглядів науковців свідчить, що більшість з них не визначають суттєвої різниці між бухгалтерською та фінансовою звітністю. Такі вчені, як Е.В. Бебнєва, Л.В. Городянська, О.М. Коробко, Е.С. Соколова, Д.А. Панков, ототожнюють бухгалтерську та фінансову звітність. Іншу думку відстоюють Л.М. Біла, І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, С.М. Гольцова, О.І. Жук, З.М. Левченко, А.В. Озеран, І.В. Орлов, І.Й. Плікус, доводячи, що бухгалтерська звітність за своїм обсягом містить фінансову.

Вважаємо, що твердження другої групи авторів є більш обґрунтованим, адже бухгалтерська звітність – поняття більш широке, оскільки вона містить, окрім фінансової, й інші види внутрішньої та зовнішньої звітності, які складаються на підставі даних, сформованих у системі бухгалтерського обліку.

Отже, досвід багатьох років показує, що істина лежить десь посередині, тому питання наповнення фінансової звітності навряд чи може бути вирішене остаточно і безповоротно. Це пояснюється тим, що коло осіб, які мають відношення до обліку та звітності, надзвичайно широке, їх права, обов'язки та можливості нерівнозначні.

У зв'язку з цим очевидно, що єдиного бачення щодо складу та змісту звітності, а також глибини розкриття інформації у ній, що влаштовує абсолютно всіх, не може бути вироблено.

Іншими словами, звітності, яка б інформативно задовольняла потреби всіх учасників господарських відносин, тобто вважалася оптимальною, не існує. Будь-який конкретний користувач наведе безліч причин для обґрунтування своєї незадоволеності звітністю, наприклад: неналежне групування основних засобів, відсутність повного об'єму даних, а бо навпаки – перевантаження даними, незіставність даних і т. п[89].

Тому можна зробити висновок про те, що будь-яка звітність не є досконалою, а мова може йти лише про деяке компроміси щодо визначення складу та змісту фінансової звітності, в кращому випадку – варіанті, які є прийнятними для більшості суб'єктів господарювання.

[89] *Ковалев В.В.* Бухгалтерский баланс в исторической ретроспективе / В.В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2011. – № 3. – С. 85–99.

В Україні останні зміни щодо фінансової звітності були внесені на початку 2013 р. На нашу думку, це було зроблено з метою наближення як структури форм звітності, так і підходів до її складання до рівня міжнародних.

Повторимось, що склад фінансової звітності за МСФЗ регулюють норми МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Його метою є визначення основ подання фінансових звітів загального призначення суб'єкта господарювання для забезпечення порівняння їх за попередні періоди, а також з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання. Для досягнення цієї мети МСБО 1 вимагає розкриття певної інформації безпосередньо в Балансі, Звіті про прибутки і збитки, Звіті про зміни у власному капіталі, а також у Примітках до річної фінансової звітності.

У національному законодавстві ці питання регулюються нормами НП(С)БО 1, затвердженого у 2013 році, який регламентує складання фінансової звітності (про це свідчить зміст самих положень), та нормами П(С)БО в частині ведення бухгалтерського обліку (див. табл. А.4 Додатка А)[90].

У контексті нашого дослідження проаналізуємо зміни 2013 року більш детально. Так, із прийняттям НП(С)БО 1 втратили чинність такі П(С)БО:

- П(С)БО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності»
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Перелік нових форм фінансової звітності було наведено у п. 1.1 розділу І. Найбільших змін у структурі зазнали форма № 1 та № 2 (див. табл. 2.1), тоді як в інших формах зміни торкнулися, як правило, лише формулювання назв рядків та стовпців.

[90] 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. – С. 303.

Таблиця 2.1

Зміни у структурі фінансової звітності в Україні*

Форма фінансової звітності				
	До змін		Після змін	
1. Баланс	Це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал			
Структура	Актив	I. Необоротні активи. II. Оборотні активи. III. Витрати майбутніх періодів. IV. Необоротні активи та групи вибуття	Актив	I. Необоротні активи. II. Оборотні активи. III. Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття
	Пасив	I. Власний капітал. II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів. III. Довгострокові зобов'язання. IV. Поточні зобов'язання. V. Доходи майбутніх періодів	Пасив	I. Власний капітал. II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення. III. Поточні зобов'язання і забезпечення. IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утриманими від продажу, та групи вибуття
2. Звіт про фінансовий результат	Це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід			
Структура	I. Фінансові результати. II. Елементи операційних витрат. III. Розрахунок показників прибутковості акцій		I. Фінансові результати. II. Сукупний дохід. III. Елементи операційних витрат. IV. Розрахунок показників прибутковості акцій	
3. Звіт про рух грошових коштів	Це звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду у результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності			
Структура	I. Рух коштів у результаті операційної діяльності. II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності. III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності		I. Рух коштів у результаті операційної діяльності. II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності. III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	

Продовження табл. 2.1

Форма фінансової звітності		
	До змін	**Після змін**
4. Звіт про власний капітал	Це який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	
5. Примітки до річної фінансової звітності	Це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО або МСФЗ	

**Джерело: Пержун О. А. Фінансова звітність підприємств України: порівняльна характеристика до та після змін [Електронний ресурс] / О. А. Пержун. – Режим доступу: http://www.bsfa.edu.ua/files/konf2013/teza_perzhun.pdf*

Зважаючи на це, основні відмінності НП(С)БО 1 від раніше діючих стандартів наведемо досить стисло:

1. Назви форм доповнені назвами у дужках, аналогічними назвам форм згідно з МСФЗ.

Так, Баланс називається також «Звіт про фінансовий стан», а Звіт про фінансові результати – «Звіт про сукупний дохід».

2. Відсутній жорсткий порядок заповнення всіх рядків фінансової звітності та проставлення прочерків у тих рядках, де були відсутні показники.

3. Скорочено кількість розділів (актив балансу – з чотирьох до трьох, пасив балансу – з п'яти до чотирьох).

4. Вилучено розділи Звіту про фінансові результати, що містять інформацію про податкові різниці та узгодження облікового й податкового прибутку (збитку).

5. Внесено до Звіту про фінансові результати розділ «Сукупний дохід».

6. Вилучено статті доходів і витрат від надзвичайних подій.

7. Внесено витрати майбутніх періодів до складу оборотних активів, доходи майбутніх періодів – до поточних зобов'язань, цільове фінансування – до довгострокових зобов'язань.

8. Надано можливість вибору одного з варіантів складання Звіту про рух грошових коштів: за прямим чи непрямим методом.

9. Усунуто вимогу щодо складання фінансової звітності у тисячах гривень без десяткових знаків, як це було передбачено попередніми

П(С)БО 2 – П(С)БО 5[91]. У зв'язку з цим, виходячи з принципу єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, можна зробити висновок, що тепер є можливість самостійно визначити, у якому числовому вимірнику формувати звітність[92].

У цілому підготовка та складання фінансової звітності має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно:

- перевірити повноту 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;
- списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки;
- відобразити чисті прибутки (збитки) та їх розподіл чи погашення.

При формуванні фінансової звітності важливо дотримуватися принципів та правил її підготовки, передбачених чинними нормативно-правовими актами. Нагадаємо головні з них[93,94]:

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

[91] *Пержун О. А.* Фінансова звітність підприємств України: порівняльна характеристика до та після змін [Електронний ресурс] / О. А. Пержун. – Режим доступу: http://www.bsfa.edu.ua/files/konf2013/t cza_perzhun.pdf

[92] *Прохар Н. В.* Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. В. Прохар. – Режим доступу: http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/... pdf

[93] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996–14

[94] 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

**У монографії авторами використовується дві назви фіскального відомства, а саме: Державна фіскальна служба України та Міністерство доходів і зборів України, у залежності від досліджуваного часового періоду.*

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 (п. 3 розд. IV НП(С)БО 1).
3. Підприємства можуть не наводити статті, у яких відсутня інформація до розкриття, крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді (п. 4 розд. II НП(С)БО 1). 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 НП(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 (п. 5 розд. II НП(С)БО 1).
5. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства (п. 6 розд. II НП(С)БО 1).
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 (ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

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 П(С)БО або МСФЗ[95].

При цьому фінансову звітність за МСФЗ за 2014 рік подаватимуть:

- публічні акціонерні товариства;
- банки;
- страховики;
- підприємства, що здійснюють господарську діяльність з надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розд. 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010);
- підприємства, що здійснюють діяльність з недержавного пенсійного забезпечення (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010);
- підприємства, що здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розд. 66 КВЕД ДК 009:2010).
- Зауважимо також, що у п. 2 Порядку подання фінансової звітності одночасно зі згаданими видами діяльності зазначаються й інші, проте їх перехід на міжнародні стандарти відбудеться дещо пізніше, а саме:
- діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) – з 1 січня 2015 року;
- кредитні спілки – з 1 січня 2015 року;

Крім того, фінансову звітність за МСФЗ подають підприємства, що застосовують міжнародні стандарти за самостійним рішенням. Причому, як зазначає Міністерство фінансів України у листі від 06.03.2012 р. № 31–08410–07–29/5792, 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[96]. Таким чином усі інші юридичні особи складають та подають фінансову звітність відповідно до національних П(С)БО, а це переважна більшість підприємств.

Коло користувачів фінансової звітності визначено ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»,

[95] Порядок подання фінансової звітності: затв. постановою Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/419–2000-%D0%BF

[96] Щодо застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист Міністерства фінансів України: 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

а також п. 2 Порядку подання фінансової звітності. Так, відповідно до вимог цих документів підприємства зобов'язані подавати річну фінансову звітність:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) згідно з установчими документами;
- органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно до законодавства, зокрема органи державної статистики та органи ДФСУ.

Обов'язкове подання фінансової звітності органам державної статистики передбачено ст. 18 Закону України «Про державну статистику»[97] і п. 2 Порядку подання фінансової звітності. Зауважимо, що разом із фінансовою звітністю може подаватися довідка про згоду на подання органам державної влади даних з фінансової звітності підприємства (абз. 10 п. 2 Порядку подання фінансової звітності)[98].

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 мікропідприємництва) зобов'язані подавати проміжну фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати, яка подається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року.

Для новостворених підприємств перший звітний період може бути менше 12 місяців, але не може перевищувати 15 місяців. Отже, підприємства, які були зареєстровані, наприклад, 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 2015 року.

Строки подання фінансової звітності встановлено Порядком подання фінансової звітності та ПКУ залежно від установи, у яку подається така звітність (див. табл. Б.2 Додатка Б) [99]. Так, відповідно

[97] Про державну статистику: Закон України: від 17.09.1992 р. № 2614-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2614–12

[98] Порядок подання фінансової звітності: затв. постановою Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF

[99] Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Сребрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Сребрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

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[100].

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.

Окремі суб'єкти господарювання зобов'язані не пізніше 30 квітня року, наступного за звітним, оприлюднювати (тобто розміщувати на власній веб-сторінці та опубліковувати 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 ДФСУ згідно з 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[101]. Аналогічні за змістом норми містить і п. 2 Порядку подання фінансової звітності.

Зосередимо увагу на характеристиці форм фінансової звітності, а саме[102,103]:

– формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

[100] Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с.

[101] Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/ laws/show/2755–17

[102] *Садовська І.Б.* Бухгалтерський облік: навч. посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

[103] 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

- формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
- формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»;
- формі № 4 «Звіт про власний капітал»;
- формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;
- формі № 6 «Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Розглянемо особливості кожної з форм більш детально та у табл. Б.3 Додатка Б та наведемо постатейний порядок їх заповнення.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) за формою № 1 (див. табл. Б.3.1 Додатка Б) – це віддзеркалення фінансового стану підприємства на конкретний момент часу, що показує залежність підприємства від зовнішніх і позикових джерел фінансування, відносини між постачальниками і покупцями, напрями інвестиційної діяльності підприємства та джерела його фінансування.

Так, у Балансі підприємства відображають інформацію про активи, зобов'язання та власний капітал на звітну дату. Інакше кажучи, Баланс відображає фінансовий стан підприємства на останній день звітного періоду. Відповідно до пп. 2.3–2.6 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності при складанні Балансу враховуються такі моменти як[104]:

- активи відображають у Балансі за умови, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;
- витрати на придбання і створення активу, який не може бути відображено в Балансі, включають до складу витрат звітного періоду;
- зобов'язання відображають у Балансі, якщо їх оцінку може бути достовірно визначено та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому в результаті їх погашення;
- власний капітал відображають у Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, що спричинюють його зміну.

[104] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html

Форма Балансу складається з двох частин: активу, у якому відображаються відомості про активи підприємства в розрізі їх видів, та пасиву, у якому наводять інформацію про зобов'язання і власний капітал. Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати пасиву (сумі зобов'язань та власного капіталу)[105].

Актив містить три розділи:

- I. Необоротні активи.
- II. Оборотні активи.
- III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Пасив, у свою чергу, має чотири обов'язкові розділи й один – додатковий:

- I. Власний капітал.
- II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення.
- III. Поточні зобов'язання і забезпечення.
- IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.
- V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду (додатковий розділ Балансу, який наводиться у випадку, коли показники у ньому є суттєвими і мають достовірну оцінку).

Повторимось, що зміни в розділах активу Балансу є незначними. Вони відбулися щодо кількості статей у розд. I «Необоротні активи» та розд. II «Оборотні активи». Розділ III «Витрати майбутніх періодів» старої форми відмінено, а самі витрати майбутніх періодів відтепер відображаються як складова оборотних активів. Розділ III «Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття» відповідає розділу IV попередньої форми Балансу. Для них було відведено три статті: на залишкову (справедливу), первісну вартість і накопичену амортизацію. Відтепер такі статті вважаються додатковими:

- первісна вартість довгострокових біологічних активів (ряд. 1021);
- накопичена амортизація довгострокових біологічних активів (ряд. 1022).

Пасив Балансу зазнав дещо більших змін. Так, деякі статті власного капіталу змінили свою назву, статутний та пайовий капітал перейменовано у «Зареєстрований капітал». Дооцінка капіталу виділяється в окремий рядок, а інші види додаткового капіталу

[105] Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с.

об'єднуються в один рядок. Статті колишнього розд. II «Забезпечення наступних виплат і платежів», залежно від виду забезпечень, поділено на довгострокові та поточні. Різні види поточної кредиторської заборгованості дещо підкориговано. Колишній розділ V «Доходи майбутніх періодів» також доданий до поточних зобов'язань. Створено новий розділ пасиву «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття», раніше така інформація відображалася у розд. IV «Поточні зобов'язання»[106].

Особливу увагу доцільно приділити алгоритму розрахунку показників ряд. 1045 «Відстрочені податкові активи» та ряд. 1500 «Відстрочені податкові зобов'язання» на кінець звітного року (гр. 4 форми № 1). При цьому спочатку пригадаємо загальні правила розрахунку відстрочених податків, а потім наведемо інформацію, що допоможе правильно визначити величину відстроченого податкового активу (далі – ВПА) або відстроченого податкового зобов'язання (далі – ВПЗ) за підсумками 2014 року.

Необхідність у розрахунку відстрочених податків зумовлена тим, що в деяких випадках у бухгалтерському та податковому обліку застосовуються різні правила відображення доходів і витрат, що, у свою чергу, призводить до виникнення різниць між бухгалтерським та податковим прибутком.

Порядок визначення величин ВПА і ВПЗ установлено П(С)БО 17. Застосування його норм при складанні річної фінансової звітності (на відміну від проміжної звітності) є обов'язковим для всіх підприємств – платників податку на прибуток, що складають фінансову звітність за національними стандартами, за винятком бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва, які керуються вимогами П(С)БО 25, а також підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ. Так, для визначення сум ВПА та ВПЗ використовуються дані Балансу. При цьому в розрахунку беруть участь лише тимчасові податкові різниці (далі – ТР), які визначаються як різниця між оцінкою активу чи зобов'язання за даними Балансу (без ПДВ) та податковою базою цього активу або зобов'язання (тобто їх оцінкою для цілей податкового обліку).

Тимчасові податкові різниці поділяються на дві групи:

[106] *Проданчук М.* Адаптація даних бухгалтерського балансу до запитів управлінської системи у глобальному економічному середовищі / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 7–17.

- ТР, що підлягають вирахуванню (призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах та є базою для розрахунку ВПА);
- ТР, що підлягають оподаткуванню (включаються до податкового прибутку (збитку) в майбутніх періодах та є базою для розрахунку ВПЗ).

Щоб правильно відобразити відстрочені податки у фінансовій звітності, потрібно виконати певні дії в такій послідовності:

1. визначити ТР на дату Балансу шляхом порівняння балансової вартості активів та зобов'язань з їх податковою базою відповідно.

Рекомендуємо використовувати такі формули для визначення ТР:

для активів: ТР = ОБ – ПБ,

де ОБ – облікова (бухгалтерська) база;

ПБ – податкова база;

для зобов'язань: ТР = ПБ – ОБ;

2. класифікувати ТР залежно від виду на ті, що підлягають вирахуванню, та ті, що підлягають оподаткуванню.

Легко класифікувати отримувані ТР дозволить додержання запропонованих вище формул:

- додатні ТР будуть тимчасовими податковими різницями, що підлягають оподаткуванню. Вони є базою для розрахунку ВПЗ;
- від'ємні ТР будуть тимчасовими податковими різницями, що підлягають вирахуванню. Вони є базою для розрахунку ВПА;

3. обчислити ВПА та ВПЗ шляхом множення розрахованих величин ТР (що відповідно підлягають вирахуванню чи оподаткуванню) на ставку податку на прибуток (з 2014 року – 18%);

4. отримати згорнуту величину ВПА або ВПЗ.

Зауважимо, що наведений у табл. Б.4 Додатка Б перелік найпоширеніших причин виникнення ТР не є вичерпним. Тому для правильного визначення ВПА та ВПЗ потрібно аналізувати інформацію на всіх рахунках активів та зобов'язань, на яких можлива поява ТР.

Крім того, згідно з п. 8 П(С)БО 17 ВПА можуть бути визнані в разі, коли податкові збитки й податкові пільги перенесені на майбутні періоди за умови, що в майбутньому очікується отримання прибутку, достатнього для відшкодування цих збитків та користування пільгами[107].

[107] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047–01

Отримані в розглянутому вище порядку суми ВПЗ повинні відображатися як сальдо по кредитом рахунка 54, а суми ВПА – як сальдо за дебетом рахунка 17 на кінець звітного періоду. Відповідно до п. 17 П(С)БО 17, якщо сплата податку на прибуток контролюється тим самим податковим органом, то величини ВПА і ВПЗ згортаються. Тому в Балансі на певну дату можуть бути відображені або ВПА (ряд. 1045 форми № 1), або ВПЗ (ряд. 1500 форми № 1).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за формою № 2 (див. табл. Б.3.2 Додатка Б) наводять інформацію про доходи, витрати, прибутки та збитки, а також про сукупний дохід підприємства за звітний період. Так, показники про податок на прибуток, витрати і збитки, собівартість, вирахування з доходу наводяться у дужках. Звіт складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати;
- II. Сукупний дохід;
- III. Елементи операційних витрат;
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Згідно з п. 3 розд 1 НП(С)БО 1, 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).

Загальна сума сукупного доходу містить:

- чистий прибуток/збиток (підсумок розд. I «Фінансові результати»);
- дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід, зменшені на суму податку на прибуток.

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють лише акціонерні товариства, прості акції чи потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у т.ч. товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

На практиці у бухгалтерів часто виникають запитання щодо розрахунку податку на прибуток, який відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Тому зупинимося на визначенні показника ряд. 2300 форми № 2. Так само, як ряд. 1045 «Відстрочені податкові активи» та 1500 «Відстрочені податкові

зобов'язання» Балансу, ряд. 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» річного Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) має заповнюватися з урахуванням вимог П(С) БО 17. Згідно з П(С)БО 17 витрати (дохід) з податку на прибуток у фінансовій звітності визнаються виходячи з величини поточного податку на прибуток і відповідної величини ВПЗ та ВПА. При цьому під поточним податком на прибуток розуміють суму податку, розраховану у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Загальну формулу визначення витрат з податку на прибуток запишемо так: *Витрати з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток + ΔВПЗ – ΔВПА,* де

1. ΔВПЗ (ряд. 1500 гр. 4 форми № 1 – **ряд. 1500 ф. 3 форми** № 1) – сума накопичених ВПЗ за звітний період;
2. ΔВПА (ряд. 1045 гр. 4 форми № 1 – **ряд. 1045 гр. 3 форми** № 1) – сума накопичених ВПА за звітний період.

Розрахована в такий спосіб величина відображається у ряд. 2300 форми № 2. Винятком є податок на прибуток від безоплатно отриманих необоротних активів, а також ВПЗ, пов'язані з дооцінкою необоротних активів, що нараховуються проводками: Дт субрах. 424 – Кт субрах. 641/Податок на прибуток і Дт рах. 41 – Кт рах. 54 відповідно. Їх у ряд. 2300 форми № 2 не показують[108]. Порядок відображення ВПЗ та ВПА, а також витрат (доходів) з податку на прибуток у бухгалтерському обліку розглянемо на числових прикладах.

При цьому проаналізуємо такі ситуації:

- зменшується (збільшується) залишок по Дт рах. 17;
- зменшується (збільшується) залишок по Кт рах. 54;
- ВПЗ змінюється на ВПА;
- ВПА змінюється на ВПЗ;
- виникає дохід з податку на прибуток.

Вихідні дані наведемо у табл. 2.2.

[108] Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с.

Таблиця 2.2

Зміна ВПЗ та ВПА за рік*

№ з/п	ВПА (сальдо по Дт рах. 17)		ВПЗ (сальдо по Кт рах. 54)		Зміна за звітний рік		Поточний податок на прибуток із декларації з податку на прибуток підприємства за 2013 рік
	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	ΔВПА (гр. 3 – гр. 2)	ΔВПЗ (гр. 5 – гр. 4)	
1	1150	600	–	–	–550	–	700
2	700	1250	–	–	+550	–	700
3	–	–	1150	600	–	–550	700
4	–	–	700	1250	–	+550	700
5	700	–	–	1250	–700	+1250	700
6	–	300	200	–	+300	–200,00	700
7	–	600	1150	–	+600	–1150	700

**Джерело: Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с. – С. 39–40.*

Порядок відображення податку на прибуток у переліченних ситуаціях у регістрах бухгалтерського обліку наведемо у табл. Б.5 Додатка Б.

Звіт про рух грошових коштів за формою № 3 (3-н) (див. табл. Б.3.3.1–3.3.2 Додатка Ж) зобов'язані складати майже всі підприємства, незалежно від того, складають вони звітність за вітчизняними П(С)БО чи МСФЗ. Винятками є лише суб'єкти малого підприємництва й іноземні представництва. Склад статей Звіту передбачений НП(С)БО 1. Частина таких статей є обов'язковою та завжди заповнюється підприємством, за винятком випадків відсутності відповідної інформації як у поточному, так і в попередньому звітному періоді. Інша частина статей – додаткова. Статті витрачання грошових коштів у Звіті наводиться у дужках. Так, форми № 3 та № 3-н передбачають розкриття інформації аналогічного звітного періоду попереднього року одночасно з даними поточного періоду. Законодавством

передбачено два способи складання Звіту, які обираються на розсуд підприємства:

– за прямим методом (форми № 3);
– за непрямим методом (форма № 3-н).

Заповнення Звіту за прямим методом передбачає використання даних із дебетових або кредитових оборотів рахунків обліку грошових коштів (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»), за звітний період у кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку операцій, активів або зобов'язань. Зважаючи на те, що більшість підприємств не здійснює ретельної аналітики за наведеними рахунками, під час складання звіту за прямим методом можуть виникати певні труднощі насамперед з великою трудомісткістю методу.

Заповнення Звіту за непрямим методом передбачає використання вже готових показників із Балансу та Звіту про фінансові результати. І лише незначна кількість рядків вимагає заповнення шляхом аналізу аналітики за рахунками обліку грошей. Це, з одного боку, дозволяє заощадити час при складанні форми, а з іншого – робить зміст статей Звіту менш зрозумілим із погляду користувача інформації.

Звіт про власний капітал за формою № 4 (див. табл. Б.3.4 Додатка Б) містить інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У цьому Звіті відображають джерела поповнення власного капіталу, а також операції, у результаті здійснення яких власний капітал було зменшено. Крім того, структура форми № 4 дозволяє відстежити внутрішнє переміщення власного капіталу, наприклад його зміну, пов'язану з розподілом прибутку підприємства.

Звіт про власний капітал заповнюють на підставі Балансу (Звіту про фінансовий стан) за формою № 1, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2, а також даних синтетичного та аналітичного обліку. У графах форми № 4 підприємства наводять лише ті складові власного капіталу, що наведені у розділі І «Власний капітал» пасиву Балансу. Крім того, якщо відсутня інформація для розкриття окремих статей Звіту про власний капітал, такі статті можна не наводити.

Джерелами власного капіталу у Звіті є:

– зареєстрований капітал (графа 3);
– капітал у дооцінках (графа 4);
– додатковий капітал (графа 5);

- резервний капітал (графа 6);
- нерозподілений прибуток/непокритий збиток (графа 7);
- неоплачений капітал (графа 8);
- вилучений капітал (графа 9).

Відповідно до п. 5.3 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного Звіту про власний капітал додають Звіт про власний капітал за попередній рік[109].

Примітки до річної фінансової звітності за формою № 5 (див. табл. Б 3.5 Додатка Б) визначають мінімальний перелік інформації, що підлягає розкриттю (розшифруванню) у примітках до фінансової звітності. Причому подання передбачених формою № 5 відомостей не звільняє підприємства від розкриття у Примітках до річної фінансової звітності іншої інформації, установленої чинними П(С)БО (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Інформація, що підлягає розкриттю у примітках до річної фінансової звітності*

№ з/п	Документ, що регламентує розкриття інформації	Норми документа	Яка інформація розкривається
1	2	3	4
Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством			
1	НП(С)БО 1	п. 6	Про облікову політику підприємств
2	П(С)БО 6	п. 20, 21, 23	Про виправлення помилок, зміну облікових оцінок, що відбулися після дати Балансу
3	П(С)БО 7	пп. 36.1	Вартість основних засобів (первісна чи переоцінена), за якою вони відображені в Балансі
4	П(С)БО 8	пп. 36.1	Вартість нематеріальних активів (первісна чи переоцінена), за якою вони відображені в Балансі

[109] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
5	П(С)БО 10	пп. 13.1	Перелік дебіторів та суми довгострокової дебіторської заборгованості
Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлено законодавством			
6	Усі П(С)БО	Норми, що передбачають розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності.	Уся інформація, розкриття якої у Примітках передбачено П(С)БО

**Джерело: Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с. – С. 75–76.*

Зазначена у табл. 2.3 інформація наводиться підприємствами в самостійно обраному вигляді: письмове пояснення, таблиця, графік тощо.

У Додатку до Приміток до річної фінансової звітності *«Інформація за сегментами» за формою № 6*, введеним у дію П(С)БО 29, розкривається інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів (див. табл. Б.3.6 Додатка Б)[110].

Норми П(С)БО 29 поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб незалежно від форми власності:

- які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність;
- що займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг);
- стосовно продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін (у т. ч. підприємства, що здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги централізованого водопостачання та водовідведення).

Зазначені підприємства зобов'язані заповнювати форму № 6 у складі річної фінансової звітності. Додаток до приміток до річної фінансової звітності за формою № 6 складається з трьох розділів,

[110] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 19.05.2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05

у кожному з яких наводиться визначена П(С)БО 29 інформація про звітні сегменти.

У розділі І форми № 6 детально розкривається інформація про пріоритетні звітні сегменти підприємства. При цьому як пріоритетний звітний сегмент може бути вибрано будь-який зі звітних сегментів, передбачених П(С)БО 29, а саме:

- господарський;
- географічний виробничий;
- географічний збутовий.

При визначенні виду пріоритетного звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства, а результат такого вибору відображається в наказі про облікову політику підприємства.

Так, згідно з п. 15 П(С)БО 29, якщо організаційну структуризацію виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудовано за видами виготовлюваної продукції (товарів, робіт, послуг), то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, пріоритетним визнається географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський. У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів та ризиків пріоритетним звітним сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний[111].

Щодо кожного пріоритетного звітного сегмента в розділі І форми № 6 наводиться додаткова інформація про фінансові показники основної діяльності сегментів (доходи, витрати), а також нерозподілені доходи і витрати. Крім того, також наводяться відомості про балансову вартість активів та зобов'язань пріоритетних звітних сегментів, а також про суму капітальних інвестицій та амортизаційних відрахувань таких сегментів.

У розділах ІІ і ІІІ форми № 6 розкривається інформація про допоміжні звітні сегменти. При цьому вибір допоміжних звітних сегментів, а також зміст інформації про них, яка наводиться в розділах ІІ і ІІІ форми № 6, залежатиме від того, який сегмент вибрано пріоритетним.

[111] Річна фінансова звітність: спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 12. – 144 с.

З проведеного аналізу очевидно, що неухильне дотримання вимог законодавця щодо складання фінансової звітності є запорукою відображення достовірних результатів поточного бухгалтерського обліку на підприємстві.

Також важливу роль при складанні фінансової звітності грає *облікова політика*, оскільки саме вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Поняття «облікова політика» (на англ. – *accounting policy*) було офіційно введено у міжнародну практику обліку у 1975 році з виходом МСБО 1 «Розкриття облікової політики». Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Фактично, облікова політика – це опис принципів оцінки статей фінансової звітності, обраних підприємством із запропонованої П(С)БО та іншими нормативно-правовими актами варіативності, дотримання яких дозволяє у результаті скласти достовірну фінансову звітність із врахуванням специфіки діяльності такого суб'єкта господарювання. Рекомендований законодавцем для затвердження на підприємстві перелік елементів облікової політики спочатку був наведений у листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31–34000–10–5/27793 (далі – лист № 31–34000–10–5/27793). Пізніше він був розширений наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства» (далі – Методичні рекомендації № 635). Однак деякі елементи все таки не потрапили у цей список, хоча це не означає, що у випадку існування альтернативних підходів підприємство має право не прописувати обраний варіант. На нашу думку, законодавцю доцільно було б все ж таки окреслити вичерпний список елементів облікової політики (див. табл. Б.6 Додатка Б).

Відповідно до п. 3.1 Методичних рекомендацій № 635 облікова політика підприємства на основі принципу послідовності має передбачати постійне (із року в рік) застосування[112]. Саме тому вона розробляється на тривалий період діяльності суб'єкта господарювання та закріплюється відповідним розпорядчим документом (наказом, розпорядженням) з урахуванням усіх вимог чинних нормативно-

[112] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=29353

правових актів України. Суди також висловлюються за документальне підтвердження обраної облікової політики. Так, зокрема, ВАСУ в ухвалі від 15.01.2013 р. у справі № К/9991/40616/11 зазначив: «внутрішні документи підприємства, якими визначається його облікова політика, повинні враховуватись при визначенні методу обліку доходів і витрат»[113].

Незатвердження у документальній формі варіанту облікової політики на підприємстві може розглядатися як порушення норм ст. 164[2] Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП). Це тягне за собою накладення штрафу від 8 до 15 НМДГ (від 136 грн до 255 грн), а за ті самі дії, учинені особою, котру протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у 164[2] КпАП, – від 10 до 20 НМДГ (від 170 грн до 340 грн). Водночас справи про такі правопорушення розглядають органи Державної фінансової інспекції з одночасним складанням відповідних протоколів (ст. 234[1] КпАП)[114]. Але їх контролери мають право перевіряти лише суб'єктів господарювання, які співпрацюють із підприємствами-бюджетниками, а отже отримують бюджетні кошти. Отже, решта підприємств не підпадає під їх контроль. Така ситуація, на нашу думку, є недоцільною, а тому потребує перегляду. Вважаємо, що відсутність дієвого контролю за дотриманням підприємствами вимог законодавця щодо облікової політики негативно впливає на рівень облікової дисципліни платників. При цьому у податковому обліку ситуація протилежна. Наприклад, платникам податку на прибуток підприємства, які не затвердили внутрішнього документа про облікову політику, представники податкового відомства під час проведення документальної перевірки можуть поставити під сумнів податкові витрати в сумі амортизації основних засобів на підставі п. 145.19 ст. 145 ПКУ. Тобто ззовні виходить, що суворі вимоги та значні штрафні санкції податкового обліку опосередковано забезпечують дотримання вимог платниками щодо ведення бухгалтерського обліку, що ми вважаємо абсолютно невірним, наслідком чого стає формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики та, відповідно, фінансової звітності.

[113] Щодо застосування наказу про облікову політику на підприємстві: Ухвала Вищого адміністративного суду України: від 15.01.2013 р. у справі № К/9991/40616/11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dt-kt.com/schodo-zastosuvannya-nakazu-pro-oblikovu-polityku-na-pidpryjemstvi-uhvala-vid-15-01-2013-r-u-spravi-k99914061611/

[114] Кодекс України про адміністративні правопорушення: від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov. ua/laws/show/80731-10

Окремі питання постають під час виникнення необхідності внесення змін до наказу про облікову політику підприємства або викладення наказу у новій редакції, якщо зміни охоплюють більшу частину тексту такого документа або істотно впливають на його зміст. Конкретні випадки перегляду облікової політики регламентовано *п. 9 П(С)БО 6 «**Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах**»*. Серед них розрізняють зміни облікової політики, що мають **обов'язковий** характер, і ті, які провадяться на розсуд самого підприємства, тобто у **добровільному** порядку (див. рис. 2.1).

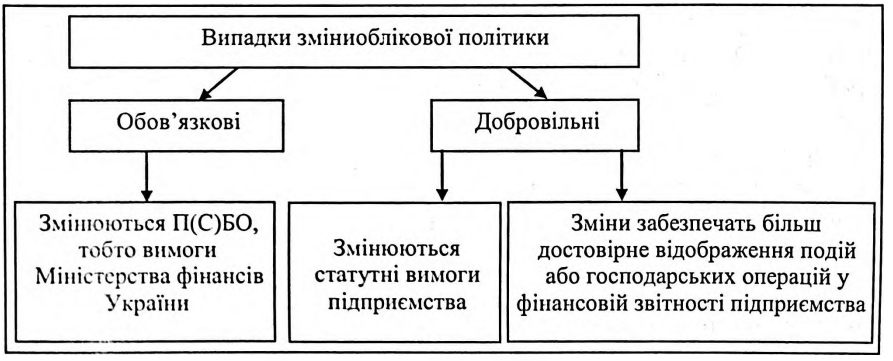


Рис. 2.1. Випадки зміни облікової політики*

**Джерело: Костенко Н. Усе тече, все змінюється: переглянемо облікову політику / Н. Костенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 9–14.*

Що стосується строків для внесення відповідних коригувань у облікову політику підприємства, то у випадку обов'язкових змін, пов'язаних зі зміною законодавства, дата відображення їх наслідків установлюється Міністерством фінансів України при виданні нових П(С)БО, а також внесенні змін та доповнень до вже чинних. Щодо добровільного внесення змін до облікової політики підприємства, то ні Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», ані інші нормативно-правові документи прямих указівок щодо строків та періодичності змін облікової політики (внесення змін до наказу про облікову політику підприємства) не містять. Проте у практичній площині, безперечно, найбільш зручним моментом для запровадження таких змін є саме початок нового звітного року – 1 січня. З цією тезою погоджується і Міністерство фінансів України. Водночас п. 10 П(С)БО 6 обумовлює обставини, настання яких не розглядається

як зміна облікової політики. До них, зокрема, належать установлення облікової політики для подій або операцій, що[115]:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбувалися раніше (тобто виникли вперше у діяльності підприємства).

Зауважимо, що доповнювати обрану облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року.

Наступним актуальним питанням є порядок відображення наслідків внесених до облікової політики змін. Норми п. 12 П(С)БО 6 вимагають належним чином відображати вплив перегляду облікової політики на події та операції минулих періодів у фінансовій звітності. Зробити це потрібно за ретроспективним або перспективним підходом, виходячи із можливості достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року (див. рис. 2.2).

Так, ретроспективне відображення змін передбачає застосування новообраної облікової політики до подій та операцій таким чином, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто у таких умовах коригування впливає на показники не лише поточного та майбутніх періодів, а й на показники минулих періодів.

При *ретроспективному підході* до зміни облікової політики коригуванню піддається сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, а також значення пов'язаних із цією статтею показників звітності. У фінансовій звітності за звітний рік переглянуті показники наводяться у[116]:

- графі 3 «На початок звітного періоду» рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1), а також інших «задіяних» при цьому його статтях активів, зобов'язань або власного капіталу за тією ж графою;
- графі 4 «За аналогічний період попереднього року» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2);

[115] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерство фінансів України: від 28.05.1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392–99

[116] Костенко Н. «Усе тече, все змінюється»: переглянемо облікову політику / Н. Костенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 9–14.

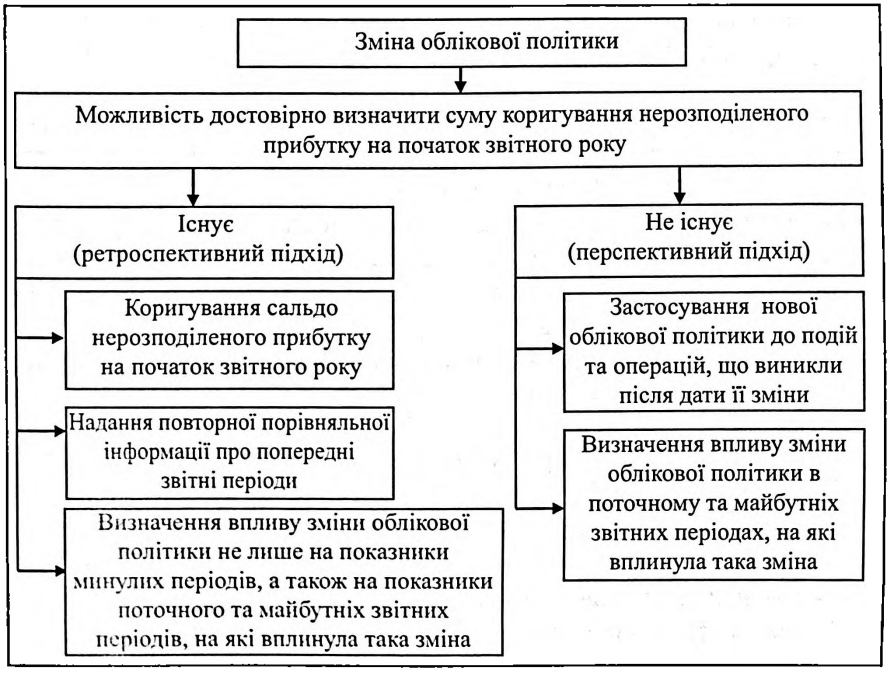


Рис. 2.2. Вплив зміни облікової політики на показники фінансової звітності підприємства*

**Джерело: Костенко Н. «Усе тече, все змінюється»: переглянемо облікову політику / Н. Костенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 9–14.*

- графі 4 «За аналогічний період попереднього року» Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) та графах 5, 6 «За аналогічний період попереднього року» Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3-н);
- рядку 4005 «Зміна облікової політики» Звіту про власний капітал (форма № 4);
- відповідних графах, призначених для подання інформації за попередній рік, Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5);
- відповідних графах, відведених для подання інформації за минулий рік, Додатка до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6).

Водночас у разі, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо, відображення змін облікової політики вважають *перспективним* (п. 13 П(С)БО 6). Відповідно нова облікова політика впливатиме на події та операції, які відбуватимуться після дати її зміни. За таких обставин жодні коригування показників минулих звітних періодів не здійснюються і порівняльна інформація повторно не подається. Це стосується сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду та відображеної у звітності суми чистого прибутку або збитку. Зауважимо, що подібна зміна облікової політики впливає тільки на фінансову звітність поточного та майбутніх звітних періодів.

Використання перспективного підходу за приписами п. 22 П(С)БО 6 зобов'язує підприємства у примітках до фінансових звітів:

- обґрунтовувати неможливість достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- розкривати недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Окремо доцільно виділити випадки, коли на практиці перегляд облікової політики важко відрізнити від *зміни в облікових оцінках*.

Відповідно до п. 3 П(С)БО 6 обліковою оцінкою вважається попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Найпоширенішими прикладами елементів, які належать до сфери облікової оцінки, можуть бути:

- строк корисного використання (експлуатації) необоротних активів;
- ліквідаційна вартість необоротних активів.

Порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку відображення у звітності змін облікової політики. Він є перспективним, оскільки наслідки таких змін відображаються у фінансовій звітності, починаючи з періоду внесення змін (п. 8 П(С)БО 6). Таким чином, перегляд облікових оцінок не спричиняє необхідності коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та повторного подання порівнянної інформації, а стосується поточного та майбутніх періодів.

Згідно із приписами п.п. 7 і 8 П(С)БО 6 наслідки зміни облікових оцінок потрібно уключати до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)[117]:

- у тому ж періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на них;
- до тієї ж статті, яка раніше використовувалася для відображення доходів та витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Цілком зрозуміло, що при відображенні у фінансовій звітності впливу змін підприємству потрібно чітко визначитися з тим, що відбулося: перегляд облікової політики або зміна в облікових оцінках. І тільки у разі, якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, прийнята зміна розглядається як зміна облікових оцінок (п. 14 П(С)БО 6). Зокрема, як роз'яснювалося, наприклад, у листі Міністерства фінансів України «Щодо зміни методу амортизації основних засобів» від 02.11.2009 р. № 31–34000–20–23–5535/5708, зміну підприємством методу амортизації необоротних активів потрібно розглядати як зміну облікової оцінки[118]. Тому, змінивши метод нарахування амортизації основних засобів, перераховувати раніше нараховану амортизацію з метою коригування нерозподіленого прибутку та подавати порівняльну інформацію за попередні звітні періоди підприємству не потрібно.

Щодо зміни вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, то у п. 2.6 Методичних рекомендацій № 635 уточнюється, що це теж доцільно розглядати як зміну облікових оцінок. Унаслідок цього жодні коригування у бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс у попередніх періодах, не проводяться, а переглянутий вартісний критерій починає застосовуватися до операцій із дати його встановлення. До речі, аналогічний висновок було зроблено Міністерством фінансів України у листі «Щодо облікової політики та облікових оцінок» від 14.05.2012 р. № 31–08410–07–25/12004.

Наступним визначальним моментом при складанні фінансової звітності є оцінка рівня суттєвості інформації. Так, згідно з п. 3

[117] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерство фінансів України: від 28.05.1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392–99

[118] Щодо зміни методу амортизації основних засобів: Лист Міністерства фінансів України: від 02.11.2009 № 31–34000–20–23–5535/ 5708 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/ control/uk/publish/article?art_id=233146&cat_id=34931

розд. І НП(С)БО 1 суттєвою вважається інформація, відсутність якої у фінансовій звітності може вплинути на прийняття рішень користувачів такої звітності[119]. При цьому суттєвість інформації визначається відповідними національними П(С)БО або МСФЗ та керівництвом підприємства.

Водночас кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності можуть бути визначені керівництвом підприємства, виходячи з потреб користувачів такої інформації за умови, якщо такі критерії не встановлені П(С)БО та іншими нормативно-правовими актами. Тобто Міністерством фінансів України запропоновані діапазони кількісних критеріїв суттєвості облікової інформації про господарські операції та події щодо окремих об'єктів обліку, а також статей фінансової звітності. Таким чином суттєвість облікової інформації може бути продиктована не лише кількісними критеріями, а й якісними характеристиками, що є значимими для користувачів такої інформації. Якісні характеристики властиві подіям господарської діяльності підприємства і, безумовно, мають більш важливе значення для користувачів фінансової звітності через свою нетиповість. Одночасно з точки зору вимог НП(С)БО 1 суттєвість є саме якісною, а не кількісною характеристикою фінансової звітності. Адже НП(С)БО 1 наполягає на включенні до фінансової звітності статей за умови, що інформація, яка наводиться у них, є суттєвою з позиції конкретного користувача (або групи користувачів) звітності незалежно від кількісної (вартісної) оцінки відповідного показника звітності.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що підприємства при формуванні облікової політики можуть установлювати свої критерії суттєвості інформації: як відмінні від наведених у Методичних рекомендаціях № 635, так і з прив'язкою до них, але обумовлюючи при цьому свій розмір у межах описаних у них показників, указавши та обґрунтувавши їх у наказі про облікову політику.

Узагальнимо кількісні критерії віднесення облікової інформації до суттєвої відповідно до норм Методичних рекомендацій № 635 у табл. 2.4. При цьому зазначимо, що кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються залежно від обраної бази.

[119] 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://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336–13

Таблиця 2.4

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події*

№ з/п	Об'єкти застосування суттєвості	Діапазон (у % від бази)	База для визначення кількісного критерію суттєвості інформації
1	Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань, власного капіталу підприємства	До 3%	Вартість відповідно всіх активів, або всіх зобов'язань, або власного капіталу
2	Окремі види доходів та витрат	До 2%	Сума чистого прибутку (збитку)
		До 0,2%	Загальна сума доходів підприємства або загальна сума витрат
			Найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)) і, відповідно, витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг))
3	Вартісні відхилення при проведенні переоцінки або зменшенні корисності необоротних активів	До 10%	Справедлива вартість активу
4	Визначення подібності активів	До 10%	Справедлива вартість об'єктів обміну
5	Визначення звітного сегмента при розкритті інформації про сегменти	До 10%	Відповідно, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або фінансовий результат сегмента, або активи всіх сегментів підприємства
6	Інші господарські операції та події	Не більше 5%	Критерії та ознаки суттєвості визначаються, виходячи з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних факторів, які можуть впливати на визначення порога суттєвості можуть впливати на визначення порога суттєвості

**Джерело: Войтенко Т. Що уготовано обліковій політиці–2014 / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 22–26.*

Окрім цього, у пп. 2.20.3 Методичних рекомендацій № 635 Міністерство фінансів України запропонувало також інші, порівняно з наведеними у листі «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230–04108, параметри кількісних критеріїв суттєвості для відображення статей у фінансовій звітності. Згрупуємо їх у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кількісні критерії суттєвості для статей фінансової звітності*

№ з/п	Об'єкти застосування суттєвості	База для визначення	Діапазон (у % від бази)
1	Для статей балансу	Сума підсумку балансу	До 5%
		Підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань	До 15%
2	Для статей звіту про фінансові результати	Сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	До 5%
		Сума фінансового результату від операційної діяльності	До 25%
3	Для статей звіту про рух грошових коштів	Сума чистого руху грошових коштів від операційної діяльності	До 5%
4	Для статей звіту про зміни у власному капіталі	Розмір власного капіталу підприємства	До 5%

**Джерело: Войтенко Т. Що уготовано обліковій політиці 2014 / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 22–26.*

Таким чином, у фінансовій звітності окремо потрібно наводити кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості. А інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Розглянувши структуру форм фінансової звітності, порядок її заповнення та строки подання, включаючи вплив ключових аспектів в частині облікової політики підприємства, можна зробити висновок, що фінансова звітність є невід'ємним елементом усієї системи бухгалтерського обліку та важливою як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Проте на сучасному етапі, як правило, мета складання фінансової звітності для більшості підприємств полягає у забезпеченні інформаційних потреб насамперед зовнішніх її користувачів (наприклад, інвесторів) щодо фінансово-майнового стану організації. Ураховуючи орієнтир у більшій мірі на інвестора, підприємства, які не планують залучати інвестиційний капітал, частково нехтують вимогами щодо складання фінансової звітності.

Це пояснюється тим, що в Україні визначальним є саме податковий облік (податкова звітність), а бухгалтерський (фінансова звітність), порівняно з ним, відіграє другорядну роль. І хоча можна заперечувати податковий облік з погляду науки, проте неможливо його ігнорувати з погляду практики, ураховуючи доволі жорстку систему фінансових санкцій за порушення податкового законодавства під час розрахунку належних до сплати податків і зборів та правильності заповнення податкової звітності.

Так, штраф за внесення неправдивих даних до фінансової звітності відповідно до ч. 1 ст. 1642 КУпАП складає від 8 до 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (від 136 до 255 грн). А фінансова відповідальність на рівні держави для осіб, відповідальних за правильність ведення бухгалтерського обліку, в принципі відсутня – ризики фактично приймає на себе аудитор, готуючи аудиторський висновок для прийняття певних управлінських рішень. За відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку згідно із ч. 1 ст. 1642 КУпАП накладається штраф у розмірі від п'яти до десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян (від 85 до 170 грн). Тобто адміністративна відповідальність є меншою, але передбачено і фінансову відповідальність (кримінальну відповідальність в межах даного дослідження ми не розглядаємо). Наприклад, штрафні санкції за внесення до податкової звітності неправдивих даних відповідно до ст. 123 ПКУ складають 25% від суми визначеного контролюючим органом суми податкового зобов'язання. Порівнюючи розміри та види штрафних санкцій, причина надання переваги саме податковому обліку є очевидною. Як наслідок, спостерігається недбале ставлення до фінансової звітності, ***що може провокувати необ'єктивність її даних.***

Ця проблема набуває особливої актуальності в світлі ініціатив останніх років Міністерства фінансів України та Державної

фіскальної служби України щодо зміни алгоритму визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства, а саме: шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань[120] або різниць[121]. Вважаємо, що проведення належної масово-роз'яснювальної роботи, а також встановлення відповідного рівня відповідальності стане гарантією набуття фінансовою звітністю виняткове значення не лише на рівні інвесторів та власників підприємства, а і на рівні держави. Це, на нашу думку, забезпечить підвищення вимог до якості інформації, відображеної у такій звітності, унаслідок чого вона характеризуватиметься реальністю, змістовністю, оперативністю та суспільною значущістю даних. А також дозволить Україні завчасно підготуватися до процесу конвергенції міжнародних правил обліку, оскільки розбіжності ще є досить значними. Обгрунтуємо це у наступному підпункті.

2.2. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА ЗАРУБІЖНОЇ СТРУКТУРИ БАЛАНСУ І ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Основним документом фінансової звітності у всіх країнах є Баланс підприємства (Звіт про майновий стан), який виступає головним джерелом інформації про фінансово-майновий стан підприємства для всіх зацікавлених користувачів.

Перш за все, зауважимо, що термін «баланс» багатозначний і має три найбільш поширені трактування:

- рівновага;
- різниця між двома сторонами рахунку;
- звітна форма.

[120] Про внесення змін до ПКУ: проект Закону України, оприлюднений 27.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html

[121] Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України: від 15.09.2014 р. № 5079 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180