

УДК 657.1

Мардус Н.Ю.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»***Брик С.В.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*

АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розроблено концепцію облікової політики, організації бухгалтерського обліку на підприємстві та фінансової звітності з урахуванням національних і міжнародних стандартів.

Ключові слова: методичні рекомендації, бухгалтерський облік, фінансова звітність, баланс, облікова політика, стандарт, актив.

Мардус Н.Ю., Брик С.В. АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Разработана концепция учетной политики, организации бухгалтерского учета на предприятии и финансовой отчетности с учетом национальных и международных стандартов.

Ключевые слова: методические рекомендации, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, баланс, учетная политика, стандарт, актив.

Mardus N.Y., Brick S.V. ASPECTS OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

Article is devoted to developing the concept of accounting policies, accounting organization in the enterprise and financial reporting in accordance with national and international standards.

Keywords: guidelines, accounting, financial statements, balance sheet, accounting policy, standard, assets.

Постановка проблеми. Зростання вимог щодо якості бухгалтерського обліку на українських підприємствах зумовлює особливу увагу до правильного оформлення і затвердження облікової політики та організації фінансової звітності.

19 березня 2013 року набрав чинності наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстрований у Мін'юсті 28.02.2013 р. за № 336/22868, яким затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1].

Всі юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені цим наказом, починаючи із звітності за I квартал 2013 року. Але НП(С)БО 1 вніс низку змін, що не може не відобразитися на досконалості організації облікової політики на підприємстві, бухгалтерського обліку та документообігу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження окремих теоретичних і практичних аспектів формування підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності неодноразово здійснювалися теоретиками застосування бухгалтерського обліку в Україні (Ф. Ф. Бутинець [2], С. Ф. Голов [3]) і бухгалтерами – практиками. Однак, як свідчить аналіз результатів дослідження, зазначена проблема вимагає подальшого вивчення.

Постановка завдання. Як було зазначено вище, з моменту створення підприємства його власники або уповноважений орган мають забезпечити ведення бухгалтерського обліку за встановленими в країні правилами, тобто НП(С)БО [1] і МСФЗ [4]. Проте їх вимоги, якими б універсальними вони не були, не можуть врахувати особливості кожного підприємства. Тому в окремих аспектах зазначені стандарти окреслюють межі дозволеного вибору. Отже, мета положення про облікову політику на підприємстві – визначити ті аспекти обліку і фінансової звітності, щодо яких у підприємства є право вибору.

Наявність затвердженої на підприємстві облікової політики – прямий обов'язок вищого керівництва

підприємства, встановлений п. 5 ст. 8 Закону № 996, а її дотримання – обов'язок головного бухгалтера та інших осіб, що відповідають за ведення господарського обліку підприємства. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 [5], дозволяють створити нове чи вдосконалити наявне положення про облікову політику підприємства просто і ефективно.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [6], під час складання фінансових звітів підприємства можна визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статті, передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі, якщо за ним немає інформації до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати у фінансові звіти додаткові статті у порядку, визначеному НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у разі, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою, оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статтях фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства та іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації [5].

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно – з першого дня реєстрації до ліквідації. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996, зі змінами від 16.10.2012 р., питання організації бухгалтерського обліку в компанії належать до компетенції її власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухобліку, а також за фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та їх збереження упродовж встановленого терміну (але не менше трьох років) несе власник або уповноважений орган відповідно до законодавства та установчих документів.

Організація бухгалтерського обліку – це діяльність керівництва підприємства щодо створення, вдосконалення та контролю системи бухобліку з метою забезпечення достовірною інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку є:

- своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх операцій господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;

- обробка отриманої інформації за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів;

- складання балансу і фінансової звітності на основі отриманих первинних документів, що були зведені до відповідних регістрів бухгалтерського обліку, а також подання їх до відповідних державних органів.

Але, щоб досконало організувати бухоблік на підприємстві, особливу увагу треба приділити розробленню концепції облікової політики та організації фінансової звітності на підприємстві.

Склад звітності та строки її подання регулюються Постановою КМУ від 07.11.2013 р. № 820, що внесла зміни до постанови КМУ від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Відтак з 01.01.2014 р. граничний строк для подання річних фінансових звітів (статистика) – 28 лютого наступного за звітним року.

Щодо подання фінзвітності до територіальних органів Міндоходів, то вона, як і раніше, подається у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток (абз. 2 п. 5 Порядку № 419). Тобто для більшості підприємств, для яких базовим звітним періодом є календарний рік (п. 49.18 ПКУ). Решта (які подають декларації з податку на прибуток цюкварталу) подають фінансову звітність, як і декларацію з податку на прибуток (УПК № 1171).

У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Як і раніше річна фінансова звітність має бути складена на підставі даних річної інвентаризації. Це вимога чинного законодавства (ст. 10 Закону про бухоблік та п. 12 Порядку № 419). Така фінансова звітність складається за підсумками року, на останній день календарного року – 31.12.2013 р. – усі показники (активи і зобов'язання) мають бути підтвержені річною інвентаризацією.

Обов'язковість проведення інвентаризації перед складанням річної звітності передбачено ст. 11 Закону про бухоблік та п. 3 Інструкції № 69. Згідно з п. 12 Інструкції відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій наводяться у примітках до фінансової звітності за визначеною нею формою (відомість результатів інвентаризації).

До завдань інвентаризації належить виявлення реальної вартості активів і зобов'язань, що утворюють показники майже всіх основних статей балансу підприємства.

Відтак було визначено основні аспекти складання річної фінансової звітності, які зазнали змін, а саме:

- у річній фінзвітності не повинна виокремлюватися надзвичайна діяльність. Завдяки змінам, внесе-

ним Наказом № 627, із Плану рахунків та Інструкції № 291 вилучено рахунки 75 «Надзвичайні доходи» та 99 «Надзвичайні витрати». Зрештою, така зміна повністю збігається з позицією у МСФЗ. Завдяки змінам до п. 29 П(С)БО 16 «Витрати» витрати, які раніше визнавалися надзвичайними, мають знайти своє відображення у складі інших витрат. Перед складанням звітності варто ще раз перевірити, щоб рахунки 75 та 99 були обнулені, а залишки за ними датою 09.08.2013 р. (дата набрання чинності Наказом № 627) перенесені на рахунки 74 і 97;

- усі суми дооцінок необоротних активів за підсумками звітного року мають бути відображені не на колишньому субрахунку 423 «Дооцінка активів», а на новому рахунку 41 «Капітал у дооцінках», на якому обліковується й узагальнюється інформація про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо має бути зменшено. Нині на рахунку 423 на кінець року має відображатися накопичене сальдо за курсовими різницями, які призводять до змін у власному капіталі підприємства, а накопичених раніше дооцінок не має бути;

- внаслідок змін на субрахунку 703 мають бути відображені за наявності доходи від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості. Доходи від орендних платежів за оренду інших активів слід відображати, як і раніше, у складі інших операційних доходів (субрахунок 719).

Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, відповідно до потреб користувачів такої інформації [3].

У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Згорання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Основними принципами складання фінансової звітності на підприємстві є:

- 1) інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- 2) фінансова звітність повинна містити лише дочерню інформацію, яка впливає на ухвалення рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

- 3) фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекуренч, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

4) фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, або фінансові звіти різних підприємств;

5) передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів [3].

У НП(С)БО 1 немає вимоги щодо укладання фінансової звітності у тисячах гривень без десяткових знаків, як це було передбачено попередніми П(С)БО 2 – П(С)БО 5 [1]. Згідно з принципом 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 вимірнику формувати звітність. Головне, щоб цей вимірник був єдиним для усіх форм звітності.

Рекомендовано також основні кроки, яких слід дотримуватися перед складанням річного балансу:

1. Відобразити в обліку результати річної інвентаризації (відповідні операції відображають в обліку в періоді завершення інвентаризації, яка обов'язково проводиться перед складанням річного фінансового звіту).

2. З урахуванням зокрема результатів інвентаризації, перекаліфувати за потреби активи та зобов'язання, за потреби – списати їх або нарахувати чи скоригувати резерви. Йдеться про те, що у бухгалтерському обліку в складі оборотних активів не можуть обліковуватися необоротні активи (наприклад, довгострокова дебіторська заборгованість) і навпаки. Аналогічно у складі довгострокових зобов'язань не можуть бути відображені поточні зобов'язання (наприклад, частина довгострокового кредиту банку, що підлягає погашенню упродовж наступного року) і навпаки. Відповідні зміни відображаємо у бухгалтерському обліку.

3. Якщо підприємство веде облік розрахунків із контрагентами без застосування рахунків обліку виданих і отриманих авансів (тобто «згорнуто», що загалом не відповідає Інструкції про застосування Плану рахунків, проте практикується багатьма підприємствами), на дату річного балансу потрібно відповідні статті розгорнути (аванси віднести на відповідні субрахунки 371 та 681 або зробити їх аналітичне виділення).

4. У разі обліку овердрафтів за кредитом рахунка обліку грошових коштів у банку (31) на кінець року віднести їх на рахунок обліку кредитів банку (рахунок 60) [5].

5. Нарахувати амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, а також відобразити в обліку всі інші необхідні операції за останній звітний місяць (квартал) відповідного року.

6. Відобразити нарахування податків та зборів, що виникають унаслідок діяльності підприємства у звітному році. Якщо на момент складання балансу достовірних даних про суму таких податків немає, але вони є істотними, слід нарахувати відповідні резерви. Зокрема йдеться про відображення у фінансовій звітності сум річного податку на прибуток, суму якого треба буде віднести на фінансовий результат (рахунок 79).

7. Закрити рахунки обліку витрат періоду (92, 93, 94), що повністю належать до операційних витрат у періоді їх виникнення, рахунок обліку інших

(неопераційних) витрат – 97 шляхом віднесення їх дебетового залишку на фінансовий результат (рахунок 79). Під час використання 8-го класу рахунків (за економічними елементами) перед цим також закрити 8-й клас рахунків.

8. Закрити рахунки обліку доходів (рахунки класу 7) шляхом віднесення їх кредитового залишку на фінансовий результат (рахунок 79).

9. Визначити річний фінансовий результат – прибуток або збиток шляхом віднесення відповідного залишку за рахунком 79 на відповідний субрахунок рахунка 44.

10. Вивести сальдо на одному із субрахунків рахунка 44 (441, 442).

Відповідно до ст. 13 Закону про бухгалтерський облік усі підприємства станом на кінець останнього дня звітного періоду (року або кварталу) складають баланс. Баланс – це звіт про майновий стан, складений на відповідну звітну дату.

Згідно з п. 7 розділу II НП(С)БО 1 у балансі підприємства та з урахуванням самої його форми відповідно до загальної балансової формули відображаються: Активи = Капітал + Зобов'язання.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Сьогодні немає окремого П(С)БО, що регулювало би порядок складання балансу та зміст його окремих статей. НП(С)БО 1 регулює лише загальні положення щодо змісту балансу та визначає його форму.

Тому, під час складання фінансової звітності, зокрема балансу, необхідно керуватися законодавчими актами [6] і «Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності», що затверджені наказом Міністерства фінансів від 11.04.2013 р. № 476, що містять формули, які дозволяють перевірити взаємозв'язок даних рядків балансу.

Баланс складають юридичні особи – суб'єкти великого та середнього підприємництва (ст. 55 ГКУ).

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності складають баланс за формою, визначеною П(С)БО 25 (форма №1-м).

За новими стандартами форма стала меншою. Коди рядків – чотиризначні. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Згідно з п. 3 розділу IV НП(С)БО 1 згорання статей активів і зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є частиною квартальної і річної звітності тих

підприємств, які повинні подавати фінансову звітність згідно з вимогами НП(С)БО 1 [1].

На Звіт поширюються загальні вимоги, встановлені НП(С)БО 1 [1] та Порядком № 419, зокрема і щодо термінів його подання до державних органів статистики та Міндоходів.

Звіт складають наростаючим підсумком з початку звітного року. Його показники зазначають у тисячах гривень без десяткового знака, крім розділу IV Звіту, грошові показники якого наводять у гривнях з копійками. Форма складається із чотирьох розділів:

1. Фінансові результати (розділ змінено).
2. Сукупний дохід (новий розділ).
3. Елементи операційних витрат (без змін).
4. Розрахунок показників прибутковості акцій (без змін).

Доходи і витрати визначають згідно з П(С)БО та відображають у Звіті у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження та сплати грошей.

Під час заповнення Звіту слід користуватися Методичними рекомендаціями № 433 [6] та Методичними рекомендаціями № 476.

Згідно з п. 7 П(С)БО 16, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Дохід згідно з п. 5 П(С)БО 15 визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визнання окремих видів доходів наведено у п. 6–20 П(С)БО 15.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [6] у процесі складання фінансових звітів підприємства можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статті, передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі, якщо щодо них немає інформації до розкрит-

тя (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати до фінансових звітів додаткові статті в порядку, визначеному НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у разі, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою, оцінка статті може бути достовірно визначена.

Висновки. З окреслених досліджень рекомендовано основні принципи і елементи щодо організації фінансової звітності за новими правилами, тобто НП(С)БО і МСФЗ, яких слід дотримуватися перед складанням фінансової звітності, а саме річного балансу.

Дотримання основних принципів може суттєво спростити відносини з працівниками контролюючих та правоохоронних органів, цікавість яких до стану бухгалтерського підприємства зростає з кожним роком.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1/>.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
3. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі МІНФІНУ / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – № 4. – С. 3–8.
4. Безверхий К. Вітчизняна фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від Мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – № 2. – С. 8–12.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ 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.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/>.
7. Лист від 09.12.03 р. № 31-04200-30-5/7021 на запит щодо застосування нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/articled>.