



V. I. Voskalo

Національний університет "Львівська політехніка", м. Львів, Україна

ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПОВНОТИ ВИСВІТЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ

Розглянуто питання нормативно-законодавчого регулювання обліку та відображення інформації у Примітках, котре потребує подальшого вдосконалення у частині доповнення їх показниками, що передбачені П(С)БО щодо конкретних об'єктів обліку, увідповіднення структури Приміток із послідовністю статей форм фінансової звітності, забезпечення порівнюваності їх показників за періодами і для різних підприємств. Інформацію, наведену у Примітках, класифіковано на такі види: деталізація статей фінансової звітності та додаткова інформація, розкриття якої вимагають стандарти бухгалтерського обліку і звітності; інформація, яка розкривається шляхом заповнення показників таблиць затвердженої форми приміток та інформація, яка наводиться в довільній формі. Однією з якісних характеристик фінансової звітності є те, що вона повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Довільне подання інформації не дасть змоги повною мірою зіставляти інформацію як різних підприємств, так і одного підприємства за різні звітні періоди. Запропоновано доповнити форму Приміток додатковими рядками та таблицями, в яких були б передбачені показники, наведення яких вимагають хоча б ті стандарти, інформацію з яких зобов'язані розкривати більшість підприємств. Також Примітки необхідно увідповіднити до послідовності статей фінансової звітності, які вони додатково пояснюють.

Ключові слова: фінансова звітність; примітки до річної фінансової звітності; повнота висвітлення інформації.

Вступ. Примітки до річної фінансової звітності є важливою інформаційною базою, що інтерпретує, розширює та доповнює основні форми фінансової звітності та формує релевантну інформацію для менеджменту підприємства. Наявне нормативно-законодавче регулювання обліку та відображення інформації у Примітках потребує подальшого вдосконалення у частині доповнення їх форм показниками, що передбачені П(С)БО щодо окремих об'єктів обліку, увідповіднення структури Приміток із послідовністю статей форм фінансової звітності, забезпечення порівнюваності їх показників за періодами та для різних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Фінансова звітність, як джерело інформації для прийняття управлінських рішень, є об'єктом дослідження багатьох науковців. Історичні аспекти виникнення приміток до фінансової звітності та їх змістовне наповнення дослідив А. В. Озеран (Ozeran, 2011), Т. Г. Маренич (Magenyush, 2016), розглядаючи основні вимоги до складання приміток до річної фінансової звітності, зауважує, що вони є одночасно повноцінною формою і додатком до неї та вважає, що основним критерієм їх якості повинне бути досягнення балансу між їх ускладненням, стислістю та широкими вимогами до розкриття інформації. Л. М. Пилипенко (Pylypenko, 2011) розглянув роль фінансової звітності в управлінні ринковою економікою, зокрема, об'єктивність відображених у ній по-

казників.

Мета дослідження – проаналізувати вимоги до представлення інформації, яка додатково пояснює окремі статті фінансової звітності у примітках до неї, відповідно до положень національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також Наказу Міністерства фінансів України "Про примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р., № 302.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інформація про результати господарської діяльності підприємства, його фінансовий стан, наявність та рух грошових коштів, структуру власного капіталу узагальнюється у фінансовій звітності, яка складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Якщо у перших чотирьох формах показники наводять досить укрупнено відповідно до затверджених бланків звітності, то у примітках – розкривають детальнішу інформацію.

Загалом, складання фінансової звітності регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (Закон України, 1999) та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (Наказ МФУ, 2013). У зазначених законодавчих актах розкрито загальні вимоги до ведення обліку та складан-

Інформація про авторів:

Воськало Володимир Іванович, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу, Інституту економіки і менеджменту. Email: voskalo@ukr.net

Цитування за ДСТУ: Воськало В. І. Примітки до фінансової звітності як елемент повноти висвітлення інформації. Науковий вісник НЛТУ України. 2017. Вип. 27(7). С. 37–40.

Citation APA: Voskalo, V. I. (2017). Notes to Financial Reporting as the Element of Completeness of Covering the Information. *Scientific Bulletin of UNFU*, 27(7), 37–40. <https://doi.org/10.15421/40270706>

ня фінансової звітності, зокрема принципи та якісні характеристики інформації.

НП(С)БО 1 також затверджено форми фінансової звітності, але лише перші чотири. Цей стандарт, відносячи до фінансової звітності примітки, їхню форму не затверджує, а лише наводить визначення. Зокрема, що примітки до фінансової звітності – це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності (Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73). Отже, інформацію, наведену у примітках, можна поділити на два види: деталізація статей фінансової звітності та додаткова інформація, розкриття якої вимагають стандарти бухгалтерського обліку і звітності.

Безпосередньо форму приміток затверджено Наказом Міністерства фінансів України "Про примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р., № 302 зі змінами, внесеними у 2014 р. у зв'язку зі зміною форм фінансової звітності ще у 2013 р. для узгодження окремих показників приміток зі статтями звітності, яку вони деталізують. Однак форма приміток не є вичерпною, оскільки для висвітлення окремих видів інформації, яку вимагають стандарти, немає відповідних рядків. Інформацію, яку потрібно розкривати у примітках відповідно до цього законодавчого акту, наведено на рис.

Для різних підприємств, вимоги до інформації, яка розкривається у примітках, є також різними. Що ж стосується підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами, то вони всю необхідну інформацію подають у довільній формі.

Одним із принципів ведення обліку і складання фінансової звітності є повне висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Заповнення приміток забезпечує виконання цього принципу, однак низка підприємств цю форму звітності не зобов'язані подавати (такі як суб'єкти малого підприємництва) або подавати лише частково (підприємства, що не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність). Проаналізуємо ту частину приміток, яку складають юридичні особи, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність.

Перші три таблиці Приміток до річної фінансової звітності – це інформація про нематеріальні активи, основні засоби та капітальні інвестиції. В основному, заповнення граф цих таблиць забезпечить розкриття інформації, яку вимагають П(С)БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>). Однак є певні невідповідності. Зокрема, стандарти додатково вимагають показати: методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів; суму укладених угод на придбання у

майбутньому основних засобів та нематеріальних активів; первісну вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих унаслідок об'єднання підприємств; інформацію про зміну розміру капіталу в дооцінках в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками); загальну суму витрат на дослідження та розробки, яка включена до складу витрат звітного періоду; причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансову вартість; склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився. Також необхідно розкривати інформацію про первісну, залишкову вартість та метод оцінки основних засобів (нематеріальних активів), отриманих за рахунок цільового фінансування (цільових асигнувань). У стандартному бланку приміток виділено лише вартість надходження зазначених видів активів. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств. Частково у цих таблицях розкривається інформація, яка передбачена П(С)БО 14 "Оренда" (Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку) щодо первісної (переоціненої) вартості і зносу орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу. Решту інформації, яка передбачена цим стандартом підприємства, які не оприлюднюють фінансову звітність розкривати не зобов'язані.

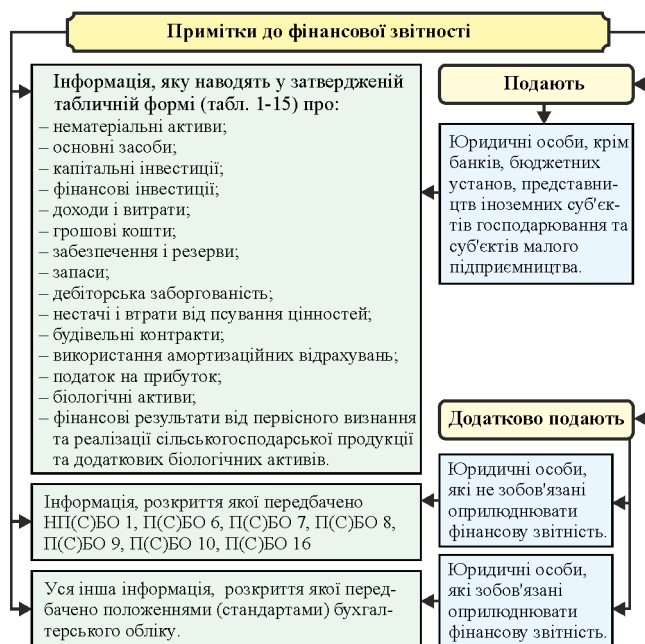


Рис. Інформація, яку розкривають у примітках відповідно до Наказу Міністерства фінансів України "Про примітки до річної фінансової звітності"

Щодо запасів, то у формі звітності відображається майже вся інформація, яка передбачена відповідних стандартом бухгалтерського обліку, за винятком методів їх оцінки. Додатково наводиться інформація про уцінку запасів, що не вимагається стандартом бухгалтерського обліку.

Дуже стисло у примітках розкривається інформація про дебіторську заборгованість (таблиця IX) – це сума

поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та інша поточна дебіторська заборгованість в розрізі її класифікації за строками непогашення. Своєю чергою, у П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" (Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку) передбачено розкриття такої інформації, як: перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості; перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості; склад і суми статті балансу "Інша дебіторська заборгованість"; метод визначення величини резерву сумнівних боргів. Залишок резерву сумнівних боргів, його утворення та використання у звітному році відображається у таблиці "VII. Забезпечення і резерви". Однак інформація тут відображається загальною сумою, а не за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості.

У цілому, у примітках розкривається склад і сума витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

У бланку Приміток до річної фінансової звітності немає таблиць для розкриття інформації, передбаченої НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (Nakaz MFU, 2013) (щодо руху власного капіталу, часток та прав засновників, розшифрування руху грошей за статтями, які об'єднують різні за своєю суттю операції) та П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (про статті фінансової звітності, які необхідно було перерахувати у зв'язку з виправленням помилок, інформацію про зміни в облікових оцінках, політиці та події після дати балансу). Окрім цього необхідно у примітках розкривати облікову політику підприємства. Для її розкриття пропонуємо за основу взяти Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затвержені наказом Мінфіну 27.06.2013 р., № 635, оскільки у них обов'язкові положення облікової політики і альтернативні методи обліку і оцінки, які може обрати підприємство.

Однією з якісних характеристик фінансової звітності є те, що вона повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Довільне подання інформації не дасть змоги повною мірою порівнювати інформацію як різних підприємств, так і одного підприємства за різні звітні періоди. Електронна звітність не дає змоги дописувати додаткові коментарі та пояснення до окремих статей звітності.

Незрозумілою є послідовність розміщення таблиць у примітках, яка не відповідає ні плану рахунків, ні розміщенням статей у фінансовій звітності.

Розкриття інформації у примітках також передбачено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) "Подання фінансової звітності" (Zakon Ukrainy, 2012). Згідно нього у примітках на відміну від (Nakaz MFU, 2000), що ставить за мету показати конкретні монетарні статті, слід: подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, які застосовували при складанні фінансової звітності та є доречними для розуміння фінансової звітності; розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності; надавати інфор-

мацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння. МСБО 1 вимагає формувати Примітки у відповідному порядку (п. 114), щоб допомогти користувачам зрозуміти фінансову звітність та порівняти її зі звітністю інших суб'єктів господарювання. Враховуючи, що частина українських підприємств подає звітність згідно МСБО 1, оприлюднюючи її, Примітки потребують формалізації у послідовній табличній формі із метою її порівнюваності та змоги опрацювання користувачами із використанням комп'ютерних програм.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, фактично кожен стандарт бухгалтерського обліку вимагає додаткового розкриття інформації в примітках, за винятком ПСБО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" та ПСБО 29 "Фінансова звітність за сегментами". Оскільки перший з них регулює складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємства, які примітки не складають, а другий – складання додатку до приміток інформації за сегментами. Таким чином всі стандарти бухгалтерського обліку регулюють складання фінансової звітності, однак не всі підприємства зобов'язані виконувати вимоги кожного стандарту щодо фінансової звітності. Заповнення лише бланку Приміток до річної фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р., № 302 зі змінами і доповненнями, не забезпечить виконання всіх вимог національних стандартів обліку. Вважаємо за необхідне доповнити зазначений бланк додатковими рядками та таблицями, в яких були б передбачені показники, наведення яких вимагають хоча б ті стандарти, інформацію з яких зобов'язані розкривати більшість підприємств. Також бланк Приміток потрібно увідповіднити до послідовності статей фінансової звітності, які вони додатково пояснюють. Тобто спочатку повинна наводитись додаткова інформація до статей балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати і т. ін. Потребують формалізації у табличній формі Примітки до фінансових звітів, що складають та подають українські підприємства згідно з МСБО 1.

Перелік використаних джерел

- Marench, T. H. (2016). Problemy rozkryttia informatsii u prymitkakh do finansovoi zvitnosti. *Vseukrainskyi naukovyi zhurnal "Aktualni problemy innovatsiinoi ekonomiky"*, 1, 54–9. [in Ukrainian].
- Nakaz MFU (2000). *Pro prymitky do richnoi finansovoi zvitnosti*: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.2000 r. №302.
- Nakaz MFU (2013). *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti"*: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73
- Ozeran, A. V. (2011). *Rol ta zmistovne napovnennia prymitok do finansovoi zvitnosti*. Retrieved from: <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf>. [in Ukrainian].
- Pylypenko, L. M. (2011). Rol finansovoi zvitnosti v upravlinni rynkovoiu ekonomikoiu. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politehnika"*. *Seriya "Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku"*, 714, 505–509. [in Ukrainian].
- Zakon Ukrainy (1999). *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV
- Zakon Ukrainy (2012). *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1)*. Podannia finansovoi zvitnosti. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page2

ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ЭЛЕМЕНТ ПОЛНОТЫ ОСВЕЩЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

Рассмотрены вопросы нормативно-законодательного регулирования учета и отображения информации в Примечаниях, которое требует дальнейшего совершенствования в части дополнения их показателями, предусмотренными П(С)БУ по конкретным объектам учета, приведение структуры Примечаний в соответствии с последовательностью статей форм финансовой отчетности, обеспечение сравнительности их показателей по периодам и различным предприятиям. Информация, приведенная в Примечаниях, классифицирована на следующие виды: детализация статей финансовой отчетности и дополнительная информация, раскрытие которой требуют стандарты бухгалтерского учета и отчетности; информация, которая раскрывается путем заполнения показателей таблиц утвержденной формы примечаний и информация, которая приводится в произвольной форме. Одной из качественных характеристик финансовой отчетности является то, что она должна предоставлять возможность пользователям сравнивать: финансовые отчеты предприятия за разные периоды и финансовые отчеты различных предприятий. Произвольное представление информации не позволит в полной мере сопоставлять информацию как различных предприятий, так и одного предприятия за различные отчетные периоды. Предложено дополнить форму Примечаний дополнительными строками и таблицами, в которых были бы предусмотрены показатели, наведение которых требуют хотя бы те стандарты, информацию из которых обязаны раскрывать большинство предприятий. Также Примечания необходимо привести в соответствие с последовательностью статей финансовой отчетности, которые они дополнительно объясняют.

Ключевые слова: финансовая отчетность; примечания к годовой финансовой отчетности; полнота освещения информации.

V. I. Voskalo

Lviv Polytechnic National University, Lviv, Ukraine

NOTES TO FINANCIAL REPORTING AS THE ELEMENT OF COMPLETENESS OF COVERING THE INFORMATION

The Notes to the annual financial reporting serve as data base that provides additional information which is disclosed in the main forms of the financial statements and generates relevant information for enterprise management. Normative-legislative regulation of the accounting and reflection of information in the Notes requires further improvement in terms of supplementing by the indicators provided by the P(S)A for specific accounting objects, bringing the structure of the Notes in accordance with the sequence of articles of the forms of financial statements, ensuring comparability of their indicators by periods and different enterprises. The approved form of the Notes is not exhaustive, as there are no relevant lines for the illustration of certain types of information required by the standards. The information in the notes can be divided into the following types: detailing of financial reporting articles and additional information which disclosure is required by accounting and reporting standards; information disclosed by filling figures in the tables of the approved form of notes and information provided in an arbitrary form. Companies that make reporting under the international standards provide all the necessary information in the arbitrary form. One of the principles of accounting and financial reporting is full illustration, according to which financial statements should contain all data on the actual and potential consequences of operations and events that may affect decisions taken on its basis. The filling of notes ensures the implementation of this principle, however, a number of companies do not need to submit or submit this form of reporting in part only. One of the qualitative characteristics of financial reporting is that it should enable users to compare financial reporting of the enterprise for different periods and financial statements of different enterprises. The arbitrary presentation of information will not allow to fully comparing the information between different enterprises and one enterprise for different reporting periods. We consider it necessary to supplement the form of the notes with additional lines and tables, in which indicators would be foreseen, the imposition of which requires at least those standards, which information is required to disclose by the most enterprises. The Notes must be in line with the sequence of financial reporting articles that they further explain as well.

Keywords: financial reporting; notes to annual financial statements; completeness of covering of the information.