

УДК 657

**ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ БАЛАНСУ
(ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН) ДО ВИМОГ НП(С)БО 1**

Г.О. Германчук, старший викладач

Розглянуто проблемні питання складання балансу відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» у контексті запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Проаналізовано окремі невідповідності формування звіту до вимог МСФЗ.

Баланс, звіт про фінансовий стан, міжнародні стандарти фінансової звітності, облік, принципи обліку, фінансова звітність, форми фінансової звітності.

Сучасна економіка України, як і багатьох країн світу, переживає наслідки фінансово-економічної кризи, відповідно з метою отримання повноцінної, достовірної інформації основним джерелом інформації про економічну й фінансову діяльність підприємства залишається форма фінансової звітності Баланс (звіт про фінансовий стан). Ризики власників, потенційних інвесторів, кредиторів напряду залежать від достовірної звітності, яка є основою для прийняття оптимальних управлінських рішень та розробки перспективних стратегій. Формування достовірних даних балансу як основної форми фінансової звітності можливе завдяки раціональній організації системи бухгалтерського обліку й звітності, адже баланс відображає підсумки роботи всього підприємства та надає відповідну облікову інформацію всім зацікавленим користувачам. Особливої актуальності в умовах розвитку процесів глобалізації, розширення зовнішньоторговельних зв'язків підприємств, збільшення обсягів прямого іноземного інвестування набувають питання адаптації вітчизняної практики формування фінансової звітності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Процес запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) триває в Україні вже 15 років і позиціонується як необхідна умова підвищення довіри користувачів до фінансової звітності. Цей процес потребує належного їх теоретичного, методичного й організаційного забезпечення.

Незважаючи на те, що в травні 2011 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3], який визначив сферу й порядок застосування МСФЗ в Україні, окремі положення цього Закону не давали відповідей щодо механізму їх практичного застосування. Урядом країни було додатково прийнято багато нормативних актів різного рівня, у тому числі й Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) [5], яке спрямоване на забезпечення підтримки методичного характеру щодо переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ. Це стосується і складання Балансу (звіту про фінансовий стан), який підсумовує показники господарської діяльності підприємства. Отже, проаналізуємо, які зміни було запроваджено НП(С)БО 1 щодо формування звіту про фінансовий стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, їх основи та практичне застосування постійно перебувають у полі зору вітчизняних науковців. Ці питання завжди були дискусійними як в наукових колах, так і серед фахівців-практиків. Найбільш ґрунтовно свої позиції щодо МСФЗ висвітлювали у своїх наукових працях І. А. Белоусова, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов,

В. М. Жук, С. Я. Зубілевич, Г. Г. Кирейцев, М. В. Кужельний, В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар, Л. К. Сук, В. О. Шевчук та ін. Незважаючи на значні наукові напрацювання в цьому напрямку, з прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», виникає таке запитання: «Наскільки фінансові звіти, зокрема Баланс (звіт про фінансовий стан), складені за формою і вимогами, регламентованими цим стандартом, відповідають МСФЗ».

Мета дослідження – висвітлити особливості складання Балансу (звіту про фінансовий стан) з прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та визначити його можливий вплив на якість фінансового звіту.

Виклад основного матеріалу. У країні триває реалізація програми реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності за вимогами МСФЗ, що передбачає підвищення прозорості облікових принципів обліку та звітності. З 1 січня 2012 року в Законі України про бухгалтерський облік з'явилися положення про складання фінансової звітності за МСФЗ. Відповідно до цих змін визначився перелік вітчизняних підприємств, для яких ці зміни стали обов'язковими [3]. Решта підприємств самостійно визначалась між вітчизняними й міжнародними правилами ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Незалежно від обраних правил підприємства повинні були складати Баланс, затверджений вітчизняним П(С)БО 2 «Баланс», із традиційно фіксованим складом статей та невеликою кількістю додаткових (вписуваних) рядків. Так, виникла невідповідність, адже МСФЗ дозволяють бухгалтерам більш широкий простір для професійних суджень і більше гнучкості під час формування цього звіту.

Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. ухвалено наказ № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) [5], що визначає застосовувати єдиний перелік статей і форму їх подання у фінансових звітах вітчизняним підприємствам під час складання фінансової звітності за МСФЗ. Національний стандарт, здебільшого, відповідає вимогам застосування міжнародних стандартів. Він уніс кардинальні зміни до складання Балансу (звіту про фінансовий стан): з'явилися оновлена форма фінансового звіту, удосконалено підходи до його складання. Загальні правила складання та подання Балансу фактично не змінилися. У другому розділі національного стандарту визначено Баланс (звіт про фінансовий стан) у складі фінансової звітності, як її елемент. Звіт складають на кінець останнього дня звітного періоду в тисячах гривень без десяткових знаків. Баланс має датуватись 31 грудня звітного року. НП(С)БО 1 не заперечує проміжну (місячну й квартальну) звітність, тому за проміжний звітний період – I-й квартал 2013 року – підприємства вже подавали Баланс за формою національного стандарту, форма та структура якого зазнали значних змін.

Зазначимо, що для підприємств, які ведуть облік за вітчизняними П(С)БО, наповнення вищезазначених розділів також змінилось. Так, у но-

вій формі Балансу обов'язкових (стаціонарних) рядків значно зменшилось, вписуваних – збільшилось. За економічним змістом фінансовий звіт містить дані про активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на певну дату. Активи та зобов'язання розкривають у Балансі за наявності умов для їх визнання: можливість достовірної оцінки та очікуване отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок їх використання. Власний капітал у звіті показують одночасно з активами й зобов'язаннями, які призводять до його зміни. Активи, зобов'язання та власний капітал розкривають у статтях Балансу (звіту про фінансовий стан). Обов'язковий перелік статей є у самій формі Звіту, наведеній у додатку 1 до НП(С)БО 1, однак деякі із них підприємства можуть не розкривати в річному звіті, якщо немає інформації до розкриття та вона була відсутня в попередньому звітному періоді. Також підприємства можуть самостійно додавати статті із збереженням їх назви й коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1. Додаткові рядки до Балансу включаються, якщо дотримуються такі критерії:

Зміни структури Балансу (звіту про фінансовий стан)

АКТИВ		ПАСИВ	
За П(С)БО 2	За НП(С)БО 1	За П(С)БО 2	За НП(С)БО 1
I. Необоротні активи	I. Необоротні активи	I. Власний капітал	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Оборотні активи	II. Забезпечення таких витрат і платежів	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III. Витрати майбутніх періодів	III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Довгострокові зобов'язання	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
Вписаний розділ IV. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	IV. Поточні зобов'язання	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
		V. Доходи майбутніх періодів	Вписаний розділ V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду.

- ✓ інформація є суттєвою,
- ✓ оцінка статті може бути достовірно визначена.

Підприємства, які використовують МСФЗ і подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності») [4]. Під час складання звітності за міжнародними стандартами виникає питання

щодо правомірності та достовірності відображення інформації, не передбаченої у чинних формах фінансової звітності.

Подвійна назва звіту Баланс (звіт про фінансовий стан) не суперечить МСБО 1, який передбачає можливість використовувати підприємством іншу назву звітів, ніж ті, що зазначені стандартом. Зі змісту самого Звіту про фінансовий стан можна зробити висновок, що його наповнення істотно так і не наблизилось до вимог МСФЗ. Перш за все, до таких невідповідностей можна віднести те, що в МСФЗ немає такого окремого об'єкта обліку, як незавершені капітальні інвестиції. Відповідно до національного стандарту в Балансі ці об'єкти подані окремою статтею (рядок 1005) замість того, щоб увійти до складу основних засобів, як це і передбачено МСБО 16 «Основні засоби». Окреме подання зносу або накопиченої амортизації для розкриття у самому Звіті про фінансовий стан не є обов'язковою вимогою МСФЗ. Такі рядки достатньо деталізувати в Примітках до рядків 1000 «Нематеріальні активи» та 1010 «Основні засоби». Зважаючи на МСФЗ, підприємства такі статті можуть наводити або одним рядком – за залишковою вартістю, розкриваючи ці показники у Примітках, – або двома рядками – окремо первісна вартість та в дужках нарахований знос. Обов'язкові рядки в Балансі за національним стандартом для відображення зносу 1012 та накопиченої амортизації 1002 позбавляють підприємства альтернативи вибору. Відповідно до МСФЗ стаття оборотних активів «Витрати майбутніх періодів» має розглядатись як видані аванси, тому її окреме наведення не передбачено.

Що стосується правої частини Звіту про фінансовий стан, то, відповідно до МСФЗ, її більш доречною назвою була б «Капітал і зобов'язання». Показник статті «Зареєстрований капітал», рядок 1400, повинен відповідати установчим документам, а його зміни – відображатись в інших рядках. Однак постає питання, куди віднести за МСФЗ, наприклад, частину капіталу, що виникла у зв'язку з корегуванням на гіперінфляцію, адже вона не може бути віднесена до додаткового капіталу.

На один розділ зменшилось зобов'язань і забезпечень. За національним положенням відсутній розділ «Забезпечення таких витрат і платежів», що наближує Звіт про фінансовий стан до вимог МСФЗ. Але залишається ще багато невідповідностей. Наприклад, стаття «Цільове фінансування» у складі довгострокових зобов'язань і забезпечень, яка не відповідає МСФЗ. За МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» може бути довгостроковою частиною таких грантів. Позитивним моментом є поява статті «Довгострокові забезпечення», рядок 1520, яка відкриває підприємствам можливість створення гарантійних резервів, передбачених міжнародними стандартами.

Поточні зобов'язання з кредиторської заборгованості наближені до вимог МСФЗ. Не вписується в ці вимоги рядок 1625 «Розрахунками зі страхування». Разом з розрахунками з оплати праці вони складають розрахунки з персоналом. Стаття «Поточні забезпечення» дозволить відображати забезпечення на оплату відпусток із нарахуваннями або інші поточні забезпечення за виплатами персоналу. Необхідність формування

фінансової звітності за МСФЗ в деякій мірі пояснюється посиленням зростанням інтересу широкого кола вітчизняних і, особливо, зарубіжних груп користувачів до обліково-аналітичної інформації суб'єктів господарювання. Така інформація є базою для прогнозування напрямків підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, прийняття відповідних управлінських рішень, орієнтованих на використання для власних цілей, здебільшого з метою отримання економічних вигод.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, питання гармонізації вітчизняної фінансової звітності з вимогами МСФЗ і надалі залишатиметься досить актуальним. Проведений аналіз змісту НП(С)БО 1 підтвердив, що існує багато невідповідностей щодо складання Балансу (звіту про фінансовий стан) за національним стандартом та складання цієї форми звітності за МСФЗ. Формування звіту за наявності розбіжностей між НП(С)БО 1 і МСФЗ можуть привести до перекручування даних та стати основними чинниками ризиків для аудиторів та інших користувачів фінансової звітності. Звіт про фінансовий стан, основна ідея якого полягала в лібералізації для цілей МСФЗ, хоч і наблизився до МСФЗ, але показав, що універсальної форми так і не одержали, а глобальних змін так і не відбулось. Необхідно врахувати вимоги МСФЗ та адаптувати до них діючу в Україні форму Балансу, що полегшить роботу обліковцям та не дозволить втратити суттєву інформацію для користувачів звітності.

Список літератури

1. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №4. – С. 3–8.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yuricom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msfz-1>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=366860&cat_id=285157.
6. Стандарт №1 «Подання фінансових звітів / за ред. С. Ф. Голова; [пер. з англ.] // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. I. – 1304 с.

Рассмотрена методика составления баланса в соответствии с требованиями Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» в контексте внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Украине. Проанализированы некоторые несоответствия формирования отчета с требованиями МСФО.

Баланс, отчет о финансовом состоянии, международные

стандарты финансовой отчетности, учет, принципы учета, финансовая отчетность, формы финансовой отчетности.

The method of the balance sheet in accordance with the requirements of the National Provisions (Standard) Accounting 1 "General Requirements for Financial Reporting" in the context of the adoption of international financial reporting standards in Ukraine. Analyzed some aspects of the discrepancy of formation report with the requirements of IFRS.

Balance sheet, statement of financial position, international financial reporting standards, accounting, principles of accounting, financial reporting, financial statements.