УДК 657.6

ЛОПАТОВСЬКИЙ В. Г.
Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКІВ МІЖ ПОКАЗНИКАМИ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Статтю присвячено оцінці можливостей перевірки та порівнянності показників, що наводяться у фінансовій звітності суб'єктів господарювання. Проведено пошук стійких та нестійких зв'язків між показниками різних форм звітності з метою полегшення проведення їх контролю та пошуку помилок.

Ключові слова: фінансова звітність, взаємозв'язок, перевірка, податковий контроль.

LOPATOVSKYY V. G.
Khmelnytsky National University

FEATURES OF INSPECTION OF THE INTERCONNECTION BETWEEN THE INDICATORS OF FINANCIAL REPORTING

The article is devoted to an assessment of the possibilities of verification and comparability of the indicators given in the financial statements of business entities. The author searched for stable and unstable links between the indicators of various forms of reporting in order to facilitate their control and search for errors. The practical value of the obtained results of the article is to apply in practice the identified stable and unstable links between the indicators of various forms of financial reporting in the process of their preparation and monitoring. The application of the elements proposed by the author will allow improving the organization of the process of forming indicators of financial reporting forms, and also significantly increase the value and effectiveness of using accounting and analytical information in planning, monitoring, analyzing activities and making managerial decisions.

Keywords: financial reporting, interrelation, verification, tax control.

Постановка проблеми. В умовах глобалізації, інтернаціоналізації та поступового входження України до Європейського товариства швидкими темпами оновлюється нормативно-правове забезпечення, що спрямоване на наближення вітчизняного ринку до світових стандартів. Реформи стосуються як ринкового, так і освітнього середовища. Зокрема, протягом останніх років суб'єкти господарювання адаптувалися до зміни форм фінансової звітності та набору показників у них, можливості складання форм фінансової звітності за міжнародними стандартами, наближення даних податкового обліку та звітності до показників фінансового обліку. Суб'єкти освітнього процесу у цей же період були змушені звикати до оновленого переліку галузей знань та спеціальностей, зміни у якому торкнулися в тому числі й підготовки фахівців із обліку та оподаткування. Якщо за старим переліком галузей знань та спеціальностей підготовка фахівців з обліку та аудиту покладалась на вищі навчальні заклади, у яких був ліцензований напрям підготовки «Облік і аудит», а спеціалістів з оподаткування готували ВНЗ за спеціальністю «Оподаткування» у розрізі напрямку підготовки «Фінанси і кредит», то у новому переліку галузей знань та спеціальностей підготовку кваліфікованих кадрів цього спрямування було згруповано у єдину спеціальність, яка отримала назву «Облік і оподаткування». В зв'язку із цим посилюється необхідність підвищення якості підготовки фахівців, які будуть мати достатні компетенції із формування та перевірки показників фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням формування та контролю показників фінансової звітності, її ролі в управлінні підприємством присвячено чимало праць українських і зарубіжних науковців: С.В. Бардаша, І.Д. Ватулі, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, Є.Ю. Шари. Існуюча практика формування в обліку показників форм фінансової звітності та контролю їх узгодженості не забезпечує відображення якісної, прозорої та достовірної інформації, якої потребують користувачі такої звітності для подальшого прийняття управлінських рішень. Причинами цього є невирішені питання контролю фінансової звітності в умовах її реформування та гармонізації, недосконалий механізм порівнянності показників фінансової звітності, відсутність цілісної системи показників-індикаторів, за допомогою яких можна здійснити як локальний, так і комплексний аналіз якості та достовірності даних фінансової звітності підприємства.

Метою статті є пошук зв'язків між показниками форм фінансової звітності та застосування цих зв'язків у процесі перевірки правильності заповнення форм річного пакету фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Під час проведення аналізу та для порівняння ефективності діяльності різних підприємств важливе значення має наявність достатніх знань у користувачів щодо взаємоперевірки показників, які наведені у різних формах фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (далі – НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств.

Разом із цим, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дозволяє підприємствам не наводити у своїй фінансовій звітності статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків,

якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена [1].

На практиці це призводить до того, що у різних суб'єктів господарювання набір показників у кожній формі фінансової звітності може відрізнятися за їх кількістю відповідно до наявної інформації про активи, зобов'язання, доходи та витрати. Тому важливо пам'ятати про право суб'єктів господарювання самостійно формувати перелік статей кожної форми фінансової звітності із дотриманням їх місця розташування у формі відповідно до кодифікації рядків, яка закріплена у НП(С)БО 1.

Варто відзначити, що передумовою зіставності звітності є наведення у ній відповідної інформації попереднього періоду. Саме внаслідок цього при підготовці та подачі до контролюючих органів річного пакету фінансової звітності обов'язковою умовою є подання Звіту про власний капітал та Приміток до фінансової звітності за попередній рік, оскільки інформація, що наведена у звітних формах, не дозволяє провести горизонтальний аналіз щодо змін їх показників.

Для допомоги у проведенні аналізу показників форм фінансової звітності Міністерством фінансів були розроблені Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [2], у яких наведено показники, які можна взаємоперевірити у фінансовій звітності підприємства як усередині однієї форми, так і з використанням даних кількох форм фінансової звітності.

Однак, перелік показників, що містяться у Методичних рекомендаціях з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, не завжди достатньо для перевірки взаємоузгодженості показників окремих форм фінансової звітності. До таблиці порівнювальних показників увійшли тільки ті, які мають стійкий (стабільний) зв'язок (наприклад, показники Звіту про власний капітал станом на кінець звітного року у повній мірі мають відповідати показникам бухгалтерського балансу станом на кінець цього ж року). Але окрім таких показників у формах звітності є показники, які можуть відповідати або пов'язані з показниками інших форм з певними обмеженнями (умовами), тобто мають нестабільний (нестійкий) зв'язок.

В зв'язку із наявністю стабільних (стійких) зв'язків між окремими показниками різни форм фінансової звітності, які мають відповідати на 100% між собою, та нестабільних (нестійких) зв'язків між показниками, порівнювати які у різних формах фінансової звітності потрібно зі значними умовностями, зобразимо схему взаємозв'язків між різними формами річного пакету фінансової звітності на рис. 1.

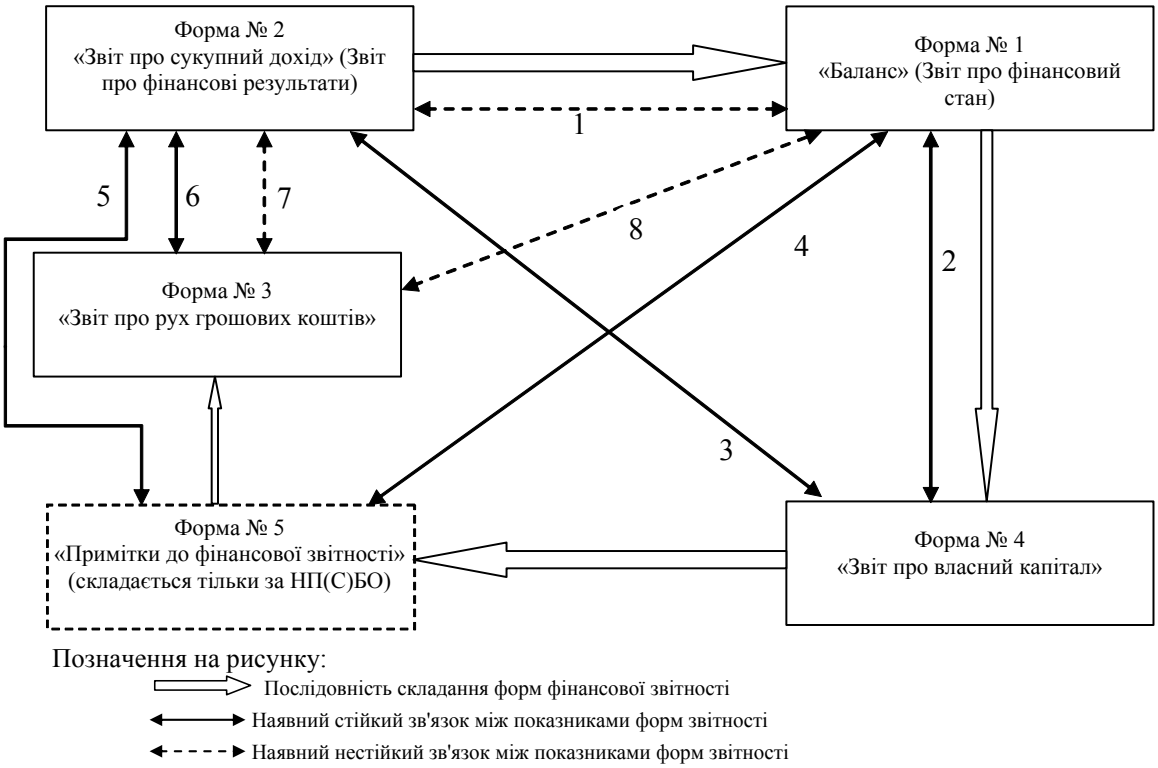

Рис. 1. Послідовність складання та взаємозв'язки між показниками форм фінансової звітності

Як правило, найбільше цікавості у користувачів виникає до показників перших двох форм фінансової звітності – Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) підприємства. Однак, взаємопов'язати показники цих двох форм вкрай важко внаслідок того, що у балансі відображаються моментні показники (станом на певну дату), а у звіті про фінансові результати

інтервальні показники (за певний період), що зводить до мінімуму можливість порівняти правильність заповнення цих форм звітності.

Теоретично можна говорити про декілька можливих варіантів, які дають змогу орієнтовно перевірити вірність та взаємопов'язаність (1) показників балансу та звіту про сукупний дохід:

1. Розмір чистого фінансового результату, що розраховується у звіті про фінансові результати (графа 3 рядків 2350 або 2355) у випадку відсутності його повного або часткового розподілу (виплата дивідендів, реінвестування, збільшення резервного капіталу) збільшує величину нерозподіленого прибутку (або зменшує розмір непокритого збитку) на кінець року порівняно із його початком (відповідно значення граф 4 та 3 рядка 1420 балансу).

2. Величина іншого сукупного доходу, що розраховується у рядку 2460 (графа 3) звіту про фінансові результати впливає на величину капіталу у дооцінках на кінець року, інформація про який міститься у балансі (рядок 1405, графа 4).

3. Ще одним показником, який можна використовувати із обережністю при перевірці показників цих двох форм є сума нарахованої амортизації. У звіті про фінансові результати усі витрати, пов'язані із нарахуванням амортизації відображаються у складі елементів операційних витрат (рядок 2515, графа 3), тоді як зростання накопиченої амортизації за звітний рік відображається у першому розділі активу балансу в розрізі відповідних груп необоротних активів. При цьому необхідно знати, що реалізація або списання об'єктів необоротних активів протягом звітного року величину накопиченої амортизації (зносу) зменшить, що призведе до неспівпадіння цієї інформації із даними звіту про фінансові результати.

Аналізуючи можливості пошуку взаємозв'язків між іншими формами фінансової звітності, можна зазначити наступне:

1. Баланс із звітом про власний капітал (2) мають стійкі зв'язки за показниками щодо величини окремих елементів власного капіталу на початок та кінець звітного року.

2. Показники чистого фінансового результату та іншого сукупного доходу із звіту про фінансові результати можна порівняти із однойменними показниками, що наводяться у звіті про власний капітал (3).

3. Стабільні зв'язки мають примітки до фінансової звітності із балансом підприємства (4) за їх розділами, що стосуються відображення нематеріальних активів, основних засобів, капітальних інвестицій, фінансових інвестицій, запасів, дебіторської заборгованості, грошових коштів, забезпечень.

4. Аналогічно, у примітках до фінансової звітності деталізується інформація й щодо частини доходів, витрат і фінансових результатів, що відображені у звіті про фінансові результати (5), зокрема щодо інших операційних та неопераційних доходів і витрат, податку на прибуток та фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції.

5. Між примітками до фінансової звітності та звітом про власний капітал прямих зв'язків немає. Неможливо порівняти між собою також показники приміток до фінансової звітності та звіту про рух грошових коштів.

6. Звіт про рух грошових коштів має стабільні зв'язки із звітом про сукупний дохід за окремими показниками (6) (наприклад, інформація про нараховану амортизацію та фінансовий результат до оподаткування – при складанні Форми 3 за непрямим методом) та нестабільні зв'язки між окремими показниками (7), зокрема щодо доходів і витрат неопераційної діяльності, інформація щодо яких враховується при заповненні першого розділу звіту про рух грошових коштів за непрямим методом.

7. Звіт про рух грошових коштів має стабільні зв'язки із балансом за окремими показниками (зокрема щодо інформації про залишки грошових коштів на початок та кінець року) та нестабільні зв'язки між окремими показниками (8), зокрема щодо змін у складі оборотних активів, поточних зобов'язань, забезпечень, які відображаються у звіті про рух грошових коштів, що складається за непрямим методом.

Таким чином, можна зробити висновок, що наявність знань щодо формування показників у формах фінансової звітності суб'єктів господарювання значно полегшує порівнянність показників як окремих підприємств, так й інформації одного підприємства за один або різні періоди. Така інформація доречна для застосування на практиці як для викладачів ВНЗ під час викладання дисциплін щодо звітності підприємств та її контролі для студентів спеціальності «Облік і оподаткування», так і для зацікавлених користувачів фінансової звітності: внутрішніх (управлінський персонал) і зовнішніх (потенційні та існуючі інвестори, контрагенти, контролюючі органи).

Висновки. Значення одержаних результатів статті полягає у застосуванні на практиці виявлених стабільних та нестабільних зв'язків між показниками різних форм фінансової звітності у процесі їх підготовки та проведенні контролю правильності заповнення. Застосування запропонованих автором зв'язків дасть змогу удосконалити організацію процесу формування показників форм фінансової звітності, а також значно підвищити цінність та ефективність використання обліково-аналітичної інформації у процесі планування, контролю, аналізу діяльності та прийняття управлінських рішень.

Література

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

2. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : затв. наказом Мінфіну України від 11.04.2013 № 476 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.gbb.com.ua/regulations/1521/8199/8200/461795/

3. Шара Є.Ю. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні / Є.Ю. Шара, С.А. Рогозний. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.

4. Бардаш С.В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування / С.В. Бардаш // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2013. – № 4. – С. 20–27.

Надійшла 07.03.2017; рецензент: д. е. н. Войнаренко М. П.