

Сафонова В.И., Кириченко В.В. УДК 657
**МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ
 РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В ФИНАНСОВОЙ
 ОТЧЕТНОСТИ**

Актуальность проблемы. Финансовая отчетность - это бухгалтерская отчетность, которая содержит информацию о финансовом состоянии, о результатах деятельности и движения денежных средств предприятия за отчетный период. Финансовая отчетность является формальным, итоговым представлением данных, полученных из счетов бухгалтерского учета. Несмотря на несовершенство бухгалтерского учета и финансового анализа, замены финансовой отчетности пока нет. Двойная бухгалтерия, созданная еще в средневековье и улучшавшаяся все это время, остается единственной приемлемой системой учета, классификации и выведения финансовых результатов по всем видам хозяйственной деятельности [7].

Финансовые отчеты составляет абсолютное большинство предприятий во всех странах мира. Придумать универсальный отчет, который отражал бы финансовую жизнь предприятия во всей ее многогранности, пока не удалось. Да и вряд ли это необходимо. Как свидетельствует практика, оптимальным является составление нескольких различных отчетов, каждый из которых раскрывает ту или иную грань деятельности предприятия. Так, баланс содержит информацию о состоянии активов, обязательств и собственного капитала предприятия на конкретную дату (как правило, на последний день основного и промежуточного отчетного периода – года, квартала или месяца). Это дает возможность судить о масштабах предприятия, а наличие графы «на начало отчетного периода» позволяет делать выводы и о некоторых тенденциях его развития. В то же время по показателям баланса трудно судить, например, о том, насколько успешной была деятельность предприятия в отчетном периоде, какие доходы были получены и какие расходы осуществлены. Такую информацию содержит отчет о финансовых результатах. А поскольку отчетных форм несколько, крайне важно, чтобы содержащиеся в них показатели взаимно дополняли друг друга, а в необходимых случаях были согласованы между собой.

Анализ последних достижений и публикаций. Законодательное обеспечение составления финансовой отчетности в Украине в настоящее время регулируют следующие нормативные акты: Закон Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [1]; Национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета [2]; Порядок представления финансовой отчетности, утвержденный постановлением Кабинета Министров Украины от 28.02.2000 г. № 419; Методические рекомендации по проверке сопоставимости показателей форм годовой финансовой отчетности предприятия (приложение к письму Минфина Украины от 09.01.2001 г. № 053-41) [3].

Также теоретические и практические аспекты составления финансовой отчетности предприятий широко освещаются такими авторами, как: Бутинец Ф.Ф., Хомяк Р.Л. [4], Горелова Н. [6], Малышкин А.И. [7].

Цель статьи: отражение теоретических и практических особенностей отражения финансовых результатов при составлении финансовой отчетности предприятий Украины, ее достоверность и контроль.

Изложение основного материала исследования.

Ведение финансовой бухгалтерии в Украине является обязательным для всех предприятий. Финансовая отчетность обнародуется, она не составляет коммерческой тайны предприятия. Система формирования финансовой отчетности должна быть прозрачной, доступной для понимания компетентными пользователями. Все эти факторы обуславливают четкую регламентацию структуры, формы внешней отчетности предприятия, правил и принципов ее составления.

Вместе с тем, современное определение финансовой отчетности, несмотря на ее законодательно-нормативное обеспечение П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», имеет различные трактовки. Обзор основных литературных источников по методике формирования показателей финансовой отчетности представлен в виде табл.1.

Таблица 1. Раскрытие термина «финансовая отчетность» в литературных источниках

№ п/п	Источник	Определение
1	Бутинец Ф.Ф.	Финансовая отчетность - это бухгалтерская отчетность, которая содержит информацию о финансовом состоянии, о результатах деятельности и движения денежных средств предприятия за отчетный период.
2	Билуха Н.Т.	Финансовая отчетность – это обобщающая отчетность предприятий всех форм собственности, состоящая из баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета о собственном капитале, примечаний к финансовой отчетности.
3	Хомяк Р.Л.	Финансовая отчетность является формальным, итоговым представлением данных, полученных из счетов бухгалтерского учета.
4	Пархоменко Н.В.	Финансовая отчетность – это отчетность предприятия, содержащая информацию о его имущественном положении, финансовом состоянии, результатах деятельности, движении денежных средств и капитала за отчетный период.

**МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЙ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

5	Малышкин А.И.	Финансовая отчетность – это отчетность, составленная по результатам деятельности предприятия и дающая возможность пользователям финансовой отчетности ознакомиться с его имущественным и финансовым положением.
6	Ткаченко Н.М.	Финансовая отчетность – это отчетность, предоставляющая в разрезе баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета о собственном капитале и примечаний к финансовой отчетности полную и правдивую информацию о деятельности предприятия.

Несмотря на многообразие мнений по определению понятия «финансовая отчетность», можно сказать, что все они в целом соответствуют определению П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности».

Различия в трактовках данного понятия в изученной литературе представлены в табл.2.

Таблица 2. Анализ дефиниций «финансовая отчетность»

№ п/п	Критерий группировки	Источник					
		Бутынец Ф.Ф.	Билуха Н.Т.	Хомяк Р.Л.	Пархоменко В.Н.	Малышкин А.И.	Ткаченко Н.М.
1	Как вид бухгалтерской отчетности	+	+	+	+	+	-
2	Как завершающий этап учетной работы	-	+	-	+	-	-
3	Как совокупность элементов финансовой отчетности	+	+	+	-	+	+
4	Как источник информации о имущественном и финансовом состоянии	+	+	+	+	-	-

Составление и представление финансовой отчетности в Украине регламентировано как общим П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», разработанным в соответствии с Концептуальной основой составления и представления финансовых отчетов и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовых отчетов», а также отдельными П(С)БУ 2-5, отражающими особенности формирования показателей отдельных видов отчетности.

Сравним условия признания финансовой отчетности, приведенных в П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» и Концептуальной основе составления и представления финансовых отчетов (табл.3).

Методика контроля и аудита финансовой отчетности основывается на П(С)БУ 6. Однако, в П(С)БУ 6 нет ни определения понятия «ошибка», ни перечня возможных ошибок. Такой перечень можно найти в МСФО 8, который является концептуальной основой П(С)БУ 6. Согласно МСФО 8 ошибки могут возникать: при математических подсчетах; при применении учетной политики; вследствие неверной интерпретации фактов производственно-хозяйственной деятельности; в результате недосмотра или мошенничества.

Таблица 3. Сравнительная характеристика условий признания расходов по П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» и Концептуальной основе составления и представления финансовых отчетов

П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности»	Концептуальная основа представления и составления финансовых отчетов
Условия признания	
Происходит уменьшение активов или увеличение обязательств (п.5)	Возникает уменьшение экономических выгод, связанных с уменьшением активов или увеличением обязательств (п.94)
Выгоды могут быть достоверно определены (п.6)	Уменьшение экономических выгод можно достоверно определить (п.94)
Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они были осуществлены (п.7)	Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках на основе непосредственной связи между понесенными расходами и заработанным доходом от конкретных статей (п.95)
Если актив обеспечивает получение экономических выгод на протяжении нескольких периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости между соответствующими отчетными периодами (п. 8)	Если можно ожидать возникновение экономических выгод на протяжении нескольких учетных периодов и их связь с доходом может быть определена только в широких границах, расходы признаются на основе процедур систематического и рационального распределения (п.96)
Если актив обеспечивает получение экономических выгод на протяжении нескольких периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости между соответствующими отчетными периодами (п. 8)	Признаются немедленно, когда расходы не предоставляют будущих экономических выгод или тогда и в той мере, в которой будущие экономические выгоды не отвечают или перестают отвечать признанию как актив в балансе (п.97)
	Расходы признаются также в Отчете о прибылях и убытках в тех случаях, когда возникают обязательства без признания актива, как в случае возникновения обязательств относительно гарантии продукции (п.98)

Кроме того, необходимо отметить, что в МСФО 8 рассматриваются не ошибки вообще, а ошибки существенные, то есть такие, которые имеют настолько существенное влияние на финансовые отчеты одного или нескольких периодов, что эти финансовые отчеты уже не могут считаться достоверными на дату их составления. В П(С)БУ 6, в отличие от международного стандарта, речь идет просто об ошибках, что позволяет сделать вывод о том, что порядок исправления любых ошибок одинаков, и он соответствует порядку исправления существенной ошибки, названному в МСФО 8 «базовым». Этот порядок предполагает корректировку сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года и повторное отражение соответствующей сравнительной информации.

МСФО 6 не регламентирует порядок исправления ошибок, обнаруженных в текущем году (в отчетном периоде) и допущенных в этом же году (периоде). Однако практика бухгалтерского учета, здравый смысл и, наконец, ранее действующие нормативные документы (имеется в виду Инструкция № 139) подскажут выход из этой ситуации.

Таким образом, сравнительный анализ международных и национальных стандартов по составлению финансовой отчетности дают возможность сделать вывод, что в МСФО более конкретизирован ряд положений, но и национальные стандарты содержат моменты, которые, в частности, обусловлены национальными особенностями бухгалтерского учета.

Выводы:

1. Трудно переоценить роль и значение финансовой отчетности в деятельности каждого предприятия. В этой связи вопросы теоретического, методологического и практического характера, затрагивающие порядок ее составления, анализа и аудита ее показателей, рассматриваются как в каждом учебнике и учебном пособии по бухгалтерскому учету, так и в многочисленных статьях периодических изданий.

2. Таким образом, финансовая отчетность - это способ обобщенного отображения в денежной оценке состояния хозяйственных средств, финансовых ресурсов и источников их образования на определенную дату в форме отчетных таблиц, составленной для внутренних и внешних пользователей с целью принятия ими управленческих и инвестиционных решений.

3. Исправление ошибок в финансовой отчетности, обнаруженных в текущем году и допущенных в этом же году, следует осуществлять следующим образом:

- если на счетах бухгалтерского учета отражена излишняя сумма, то обнаруженный «излишек» необходимо отразить обратной проводкой (или записью методом «сторно», если в Инструкции № 291 нет соответствующей корреспонденции счетов);

- если на счетах бухгалтерского учета не отражена какая-либо сумма, ее следует отразить правильной записью;

- если сумма, отраженная на счетах бухгалтерского учета, меньше требуемой, недостающую часть следует отразить такой же записью;

- если в бухгалтерском учете сделана неправильная проводка, следует осуществить обратную запись (или сторнировать неправильную запись) и произвести правильную запись.

Источники и литература

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» № 996 XIV-ВР от 16.07.1999 г.
2. Положения (стандарты) бухгалтерского учета Украины // Сборник систематизированного законодательства ООО «Баланс-Клуб» – 2009 г.
3. Методические рекомендации по проверке сопоставимости показателей форм годовой финансовой отчетности предприятия. Приложение к письму Министерства финансов Украины от 09.01.2001 г. № 053-41
4. Бухгалтерський облік в Україні (за ред. Р.Л. Хом'яка). – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2007. – 820 с.
5. Годовая финансовая отчетность. Сборник систематизированного законодательства и аналитики // Бухгалтерия. – № 4 (471) – 28.01.2008 г.
6. Горелова Н. Исправление ошибок в финансовой отчетности // Бухгалтерия - № 44 (407) – 30.10.2006 г. – с.60-66
7. Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: Международные и национальные стандарты – Сумы: «Университетская книга», 2008 – 158 с.