

А.В. Озеран, к.е.н., доц.
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КОНЦЕПЦІЯ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ПРИМІТКАХ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Примітки до фінансових звітів є одним із найпотужніших інформаційних джерел для прийняття управлінських рішень щодо суб'єкта господарювання. Тенденція до інформативного перенавантаження приміток обумовлює переосмислення їх ролі та змісту. Метою дослідження є винесення на обговорення низки ідей щодо встановлення вимог до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, аби запобігти дублюванню інформації у фінансовій звітності в цілому та елімінувати неактуальні розкриття, натомість досягти зрозумілості, порівнянності та ефективності інформації, наведеної у примітках. Базуючись на запропонованому визначенні «примітки до фінансових звітів», зроблено висновок, що примітки мають: а) забезпечувати деталізацію і пояснення первинних фінансових звітів; б) стосуватися тільки операцій та подій, які існували на звітну дату; в) орієнтуватися на потреби конкретних користувачів та відобразити специфічну для кожного суб'єкта звітування інформацію. Розвиток викладених концепцій сприятиме корисності фінансових звітів підприємства, підвищенню їх транспарентності.

Ключові слова: фінансові звіти; примітки до фінансових звітів; релевантна інформація; суттєвість.

Постановка проблеми. Враховуючи, що інформація фінансової звітності допомагає не лише встановити рівень фінансової стійкості, рентабельності та ліквідності підприємства, але й спрогнозувати його розвиток, можна стверджувати: якість управлінських рішень значно залежить від рівня транспарентності фінансової звітності підприємства.

Розкриття інформації у фінансовій звітності традиційно пов'язують з примітками до фінансових звітів. Внаслідок представлення чотирьох первинних форм фінансових звітів в агрегованому вигляді інформація, що міститься в них, лише частково розкриває діяльність підприємства. Тому повне розкриття цих статей у примітках дозволяє користувачам отримати необхідну для управління й прийняття рішень інформацію.

Аналіз оприлюдненої на SMIDA фінансової звітності публічних компаній показав, що не всі підприємства України повноцінно складають і оприлюднюють примітки до фінансових звітів. Слід виділити позитивну динаміку в цьому напрямі, що обумовлено, у першу чергу, впровадженням МСФЗ – системи стандартів, яка забезпечує вищий рівень розкриття. Однак, незважаючи на те, що загальні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності викладені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а вимоги до розкриття окремих активів і зобов'язань – у відповідних П(С)БО, спостерігається роздрібнений і хаотичний характер оприлюднених приміток до фінансових звітів. Це пов'язано з відсутністю у вітчизняній нормативній базі принципів розкриття інформації рекомендацій з оцінки суттєвості інформації. Ті ж підприємства, що формують свої фінансові звіти на основі національних П(С)БО, складають примітки лише в табличній формі, затверджені наказом Мінфін України від 29.11.2000 р. 302 [9], що, з одного боку, не містять вичерпного переліку інформації, необхідного користувачам для прийняття економічних рішень, зокрема не розкривають інформації про облікову політику підприємства, з іншого – враховуючи жорстку стандартизованість, включають таблиці, які часто не заповнюються підприємствами внаслідок відсутності у них відповідних видів діяльності.

У свою чергу, світова бухгалтерська спільнота стурбована занадто високим рівнем навантаження фінансової звітності примітками. На думку Марка Сігеля (Marc Siegel), члена FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада зі стандартів бухгалтерського обліку, США), обсяг усіх вимог до розкриття продовжує зростати в міру того, як FASB відповідає на зростаючі запити інвесторів. Він зазначає: «На жаль, підприємства вважають, що від них вимагається надавати всі розкриття, які вони тільки можуть надати. Іноді деякі з них виявляються зовсім несуттєвими для окремих суб'єктів господарювання на певну дату або в певний проміжок їх господарської діяльності» [2].

Серед основних причин, що призвели до ускладнення приміток до фінансових звітів, зниження їх доречності та зрозумілості, виділяють:

- збільшення вимог до розкриття розробниками стандартів задля підвищення рівня прозорості фінансової звітності, оскільки вважається, що більша кількість інформації запобігатиме фінансовим кризам;

- ускладнення господарських операцій, що спричинило збільшення вимог до фінансової звітності і наведення ширшого обсягу інформації у ній;

- складність практичного застосування професійного судження щодо суттєвості інформації, що підлягає розкриттю;

- вибір укладачами, аудиторами та регулюючими органами підходу «контрольний перелік» («checklist») вимог тощо [14].

Викладене підкреслює необхідність розробки та об'єднання вимог до розкриття інформації у примітках на тому ж рівні, що і вимоги до визнання та оцінки елементів фінансових звітів.

Метою дослідження є викладення та об'єднання ідей щодо переосмислення ролі й змісту приміток до фінансових звітів як важливої інформаційної бази для оцінки якості управління та прогнозування грошових потоків підприємства, раціоналізації їх формування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вирішення проблеми підвищення прозорості та інформативності звітних даних з позицій прийняття ефективних управлінських рішень знайшли відображення в дослідженнях російських та українських вчених: Н.А. Антипенко [1], А.Р. Губайдулліної [3], Н.В. Парушиної [8], Я.В. Соколова [12], С.В. Шульги [13] та ін. Аналіз праць попередників підтверджує вагомі наукові та практичні результати в сфері рекомендацій щодо складання приміток та пояснень до фінансових звітів, проте залишаються невирішеними низка теоретичних та методологічних питань щодо концепції розкриття інформації у фінансовій звітності.

Проблема удосконалення приміток до фінансових звітів активно обговорюється в колах професійних бухгалтерських організацій, основні з яких: Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), Рада з фінансової звітності (Financial Reporting Council, FRC, Великобританія), Рада бухгалтерів-експертів (Autorit  des normes Comptables, ANC, Франція) та Європейська консультативна група з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG). Позиція даних інституцій орієнтована на розробку гнучких вимог до розкриття інформації, які б зменшили навантаження на фінансову звітність, одночасно підвищуючи її релевантність та інформативність.

Викладення основного матеріалу дослідження. Впорядкування принципів і вимог до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів потребує комплексного вирішення проблеми. Розглядаємо два однаково можливі варіанти її реалізації:

1-й: розробка окремого документа, наприклад, положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів» або

2-й: викладення у новій редакції розділу «Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Вказаний документ має забезпечити гнучкість вимог до розкриття, уникнення повторного наведення інформації у фінансовій звітності та активне застосування судження щодо суттєвості, аби зробити примітки до фінансових звітів інформативнішими, скоординованими і стислими.

Під час розробки вказаного документа уточнення вимагає дефініція «примітки до фінансових звітів», наведене у Законі про бухгалтерський облік. У таблиці 1 для порівняння запропоновано чинні в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та в національній нормативній базі визначення приміток до фінансових звітів і авторська позиція.

У запропонованому визначенні дефініція «примітки до фінансових звітів» повинна містити такі елементи:

- «релевантний» припускає, що інформація у примітках має задовольняти вимоги певних користувачів фінансових звітів та наводитися, якщо є суттєвою для даного суб'єкта звітування;

- «показники і пояснення» означає, що примітки мають містити кількісні (наприклад, розукрупнення, аналіз за термінами погашення) та якісні (методи обліку, оціночні судження) описи статей, які деталізують та пояснюють інформацію, наведену в первинних фінансових звітах;

– «статті первинних фінансових звітів» – це статті, наведені в одному зі звітів: балансі (звіті про фінансовий стан), звіті про прибутки і збитки та сукупний дохід, звіті про рух грошових коштів та звіті про власний капітал;

– «на звітну дату» означає, що інформація, що наводиться у примітках, стосується звітного періоду, а не майбутніх операцій і подій;

– «невизнані (на звітну дату) контрактні зобов'язання» – це операції та угоди з третьою стороною, які укладені в минулому, але будуть виконані у майбутньому і щодо яких не існує активів і зобов'язань на звітну дату»;

– «невизнані (на звітну дату) умовні активи і зобов'язання» – це активи і зобов'язання відносно третіх осіб, що виникли у результаті минулих подій, але не відповідають критеріям визнання активу чи зобов'язання.

Таблиця 1

Визначення терміна «примітки до фінансових звітів»

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5]	Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [4]	Пропозиція автора
Примітки містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах	Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і об'рунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності	Примітки до фінансових звітів – сукупність релевантних показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і об'рунтованість статей первинних фінансових звітів, а також іншої інформації, що існувала на звітну дату, в тому числі невизнані контрактні зобов'язання, умовні активи і умовні зобов'язання суб'єкта господарювання, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та фінансової звітності

З наведеного визначення випливає необхідність встановлення меж інформації, що повинна наводитися у примітках до фінансових звітів:

1) інформація, що розкривається у примітках, має пов'язуватися з первинними фінансовими звітами;

2) інформація у примітках повинна зосереджуватися на минулих операціях та інших подіях, що існували на дату звітності; прогнозна інформація, не пов'язана з відображенням елементів у первинних фінансових звітах, у примітках не наводиться;

3) інформація у примітках до фінансових звітів має стосуватися конкретного суб'єкта звітування.

Не підлягає розкриттю у примітках до фінансових звітів інформація, яку не вимагають стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Так, Рада з МСФЗ підкреслила, що розкриття додаткової, не передбаченої в МСФЗ, інформації (так звана «NON-IFRS» інформація) створює плутанину для користувачів фінансової звітності, і висловила заборону розкриття такої інформації. Натомість Рада з МСФЗ пропонує зосередитися на відображенні належним чином показників результативності, описі незвичайних для підприємства операцій і подій, що не повторюються [16].

Наступним критерієм вимог до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів відповідно до визначення є релевантність показників і пояснень, яка ґрунтується на потребах

користувачів звітності. Слід виділити, що у більшості облікових систем кожен стандарт бухгалтерського обліку містить вимоги до розкриття видів операцій (наприклад, об'єднання компаній) або статей (таких, як нематеріальні активи або забезпечення). Втім, на нашу думку, всю релевантну інформацію, що може наводитися у примітках до фінансових звітів, доцільно згрупувати за типами потреб користувачів:

1. Деталізація статей первинних фінансових звітів з метою їх більшої інформативності.
2. Опис сутності статей первинних фінансових звітів.
3. Пояснення відповідності наведених в основних фінансових звітах статей основній діяльності підприємства та його фінансовій структурі.
4. Інформація про методи обліку та використані облікові оцінки.

Необхідність у першій групі інформації викликана відображенням більшості з них в агрегованому вигляді у первинних фінансових звітах. Розгрупування статей уможливить краще розуміння їх змісту та майбутніх грошових потоків, пов'язаних з цими статтями.

Друга група інформації може містити інформацію про суттєві терміни та умови контрактів і угод, а також їх основні характеристики, що дозволить користувачам спрогнозувати ймовірні суми чистих грошових потоків.

Третя група може містити таку інформацію:

- для балансових статей:
- плани підприємства щодо відновлення чи погашення статті;
- характер зв'язку статті з іншими статтями балансу;
- для статей звіту про прибутки і збитки – прогностичну цінність інформації;
- зв'язки між статтями первинних фінансових звітів, що уможливить розуміння походження грошових потоків впродовж періоду;
- угоди, які впливають на різні статті звітів, наприклад, об'єднання підприємств, що допоможе розуміти склад статей та зміст угод і оцінити майбутні грошові потоки.

У четвертій групі слід розкрити інформацію про: критерії визнання та методи оцінювання статей фінансових звітів; облікові оцінки та оцінку невизначеностей. Така інформація забезпечить уявлення про економічне середовище суб'єкта звітування і його політику: консервативну чи агресивну.

Врахування у примітки інформації про суб'єкт звітування у цілому (або як групи), по-перше, вимагатиме окреслення її змісту; по-друге, через відсутність прямого зв'язку зі статтями первинних фінансових звітів вийде за межі мети приміток, одночасно збільшуючи їх обсяг; по-третє, подібна інформація, як опис діяльності підприємства, його цілі і стратегія наводять у звіті керівництва.

Щодо інформації про ризики підприємства слід зазначити, що існує два підходи до їх розкриття:

- наводити у звіті керівництва, звіті про корпоративне управління та примітках до фінансових звітів;
- наводити в окремому звіті про ризики.

Зауважимо, що розкриття інформації про ризики за межами фінансових звітів (у звіті керівництва або окремому звіті про ризики) передбачено додатком В МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття». За дослідженнями EFRAG і FRC окремі інвестори надають перевагу відображенню ризиків в одному звіті, аби отримати повну картину про характер і ступінь ризиків, притаманних підприємству, їх потенційний вплив на грошові потоки та методи управління ними [15]. При цьому у примітках до фінансових звітів дається перехресне посилання на звіт про ризики для досягнення відповідності. Такий підхід застосовують в Німеччині та прийнято низкою банків Великобританії.

Зважаючи на те, що однією з найважливіших, на нашу думку, цілей фінансової звітності є оцінка якості управління підприємством, результати діяльності роботи менеджменту має бути відображені у фінансовій звітності, проте виникає питання, в якій її частині. Оскільки відповідно до наведеного раніше визначення приміток інформація про якість управління не деталізує і не пояснює статті первинних фінансових звітів та не є невизнаними на звітну дату контрактними зобов'язаннями, умовними активами і умовними зобов'язаннями, така інформація має відображатися у звіті про корпоративне управління.

Інформація про якість управління тісно пов'язана з такою комплексною інформацією, як зв'язані сторони. Можна виділити 3 основних типи розкриття відповідно до МСБО 24

«Розкриття інформації про зв'язані сторони» [6] та П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» [11]:

- опис і кількість операцій за період та сальдо заборгованостей, враховуючи операції з підприємствами, які перебувають під контролем або спільним контролем суб'єкта звітування, або на які він суттєво впливає;

- опис і кількість угод за період та сальдо заборгованостей, у тому числі операції з фізичними особами (чи близькими членами їх родини) або суб'єктами господарювання, під контролем, спільним контролем або суттєвим впливом яких перебуває суб'єкт звітування, а також з провідним управлінським персоналом (або близькими членами родин);

- характер і суми виплат ключовому управлінському персоналу.

З одного боку, можна припустити, що ці типи розкриття деталізують і пояснюють окремі статті фінансових звітів, тому мають наводитися у примітках. Однак, якщо ця інформація спрямована на оцінку якості корпоративного управління, вона не відповідає визначенню приміток до фінансових звітів, тому не повинна наводитися в них.

Події після звітної дати, такі як, наприклад, втрата виробничих потужностей внаслідок пожежі, впливатимуть на статті первинних фінансових звітів тільки майбутніх звітних періодів, отже, згідно з запропонованою концепцією, не стосуються приміток до фінансових звітів. Крім того, на думку експертів EFRAG, події після звітної дати виникають виключно через періодизацію складання фінансової звітності – вони не існували би, якщо підприємство формувало би фінансову звітність на іншу дату [14]. Включення такої інформації у примітки можливе у разі:

- трактування подій після звітної дати як винятку до визначення приміток до фінансових звітів;

- уточнення, що суттєві події після звітної дати існували на дату затвердження керівництвом фінансових звітів.

На нашу думку, завжди буде існувати часовий проміжок між підготовкою інформації та її затвердженням, що не позбавить від неврахування суттєвих подій. Крім того, хоча інформація про події після звітної дати і забезпечить контекст складених фінансових звітів, але не змінить їх. Враховуючи наведене, пропонуємо вплив суттєвих подій після звітної дати наводити у звіті керівництва.

Досліджуючи проблему розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, варто зосередити увагу на застосуванні концепції суттєвості, адже наведення несуттєвої інформації в примітках призводить до зниження її релевантності і зрозумілості. Ані Концептуальною основою МСФЗ, ані МСБО/МСФЗ, ані вітчизняною нормативно-правовою базою не встановлені пороги суттєвості з точки зору розкриття інформації у примітках до фінансових звітів. Так, у § 30 МСБО 1 і Листі Мінфіну України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» сказано, що стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності [5, 10]. § 31 МСБО 1 продовжує: суб'єкту господарювання не потрібно надавати конкретне розкриття, яке вимагає МСФЗ якщо така інформація є несуттєвою.

Варто зазначити: суттєвість – концепція, що потребує активного застосування професійного судження, а значить існує багато варіантів та обставин, які можуть вплинути на прийняття рішення про суттєвість. Таким чином, актуальною є розробка рекомендацій щодо встановлення критеріїв суттєвості інформації для розкриття у примітках до фінансових звітів. Нижче розглянемо окремі питання щодо встановлення таких критеріїв.

Згідно з § 7 МСФЗ 7 підприємству слід здійснювати аналіз погашення фінансових зобов'язань за строками погашення. Можна виділити два підходи щодо здійснення такого аналізу. Перший підхід припускає, що користувачі потребують аналізу за строками погашення, щоб розуміти терміни майбутніх грошових потоків. У такому разі проведення такого аналізу буде необхідним навіть якщо у підприємства немає ризику непогашення заборгованості.

Згідно з другим підходом, аналіз за термінами погашення необхідний лише у випадку якщо підприємство схильне до суттєвого ризику ліквідності.

Розкриттю не визнаних на звітну дату контрактних зобов'язань, умовним активам та умовним (непередбаченим) зобов'язанням практично не приділено уваги у вітчизняній нормативній базі, зокрема П(С)БО 11 «Зобов'язання». Тільки для умовних зобов'язань стандарт вимагає наводити за кожним їх видом: а) стислий опис і суму; б) невизначеність

щодо суми або строку погашення; в) суму очікуваного погашення іншою стороною. Це повністю відповідає вимогам МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Аналогічно МСБО 37 вимагає стислого розкриття інформації про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і про оцінку їхнього фінансового впливу у тому випадку, коли стає ймовірним надходження економічних вигід. Однак, за такого підходу розкриватимуться і несуттєві суми, які не чинитимуть значного впливу на прийняття рішень користувачами звітності. Отже, вважаємо доречним розглянути інші умови розкриття інформації про такі об'єкти бухгалтерського обліку.

Не визнані на звітну дату контрактні зобов'язання, умовні активи та умовні зобов'язання можна поділити на два види:

1) угоди, умовні активи і умовні зобов'язання, не визнані внаслідок невідповідності визначенню активу чи зобов'язання;

2) укладені контракти, обов'язкові для виконання у майбутньому, які існують на звітну дату.

Щодо об'єктів першого виду спостерігається невизначеність, тому додаткова інформація про них має не лише прогнозу цінність, а і дає можливість зрозуміти чому вони не були визнані. Отже, визначаючи, чи відповідає критеріям розкриття інформація про невизнані об'єкти, необхідно розглянути такі питання:

– об'єкт не визнано, тому що відсутня його надійна оцінка?

– якщо би об'єкт було визнано, наскільки суттєві суми (при цьому для об'єктів з декількома варіантами наслідків необхідно враховувати весь діапазон потенційних результатів їх визнання, хоча окремі суми можуть бути несуттєвими)?

Найпростіший підхід щодо прийняття рішення про необхідність розкриття об'єктів другого виду полягає в оцінюванні суттєвості договірної вартості (в абсолютному вираженні). Він об'єднаний тим, що користувачів цікавить інформація про майбутні грошові потоки. Проте, вимога розкриття інформації про всі суттєві контракти, укладені на звітну дату, не дасть повної картини майбутніх грошових потоків. На нашу думку, розкриваючи інформацію про контрактні зобов'язання слід враховувати:

– суттєвість впливу вартості невизнаних контрактних зобов'язань на статті первинних фінансових звітів (базуючись на даних поточного і минулих звітних періодів);

– регулярність таких угод.

Відповідно до першого варіанту ступінь і обсяг розкриття інформації залежатиме від того, чи можливо спрогнозувати грошові потоки на основі минулих звітних періодів. Однак, внаслідок впливу інших обставин загальна тенденція іноді може не відобразити суттєві зміни.

Згідно з іншим варіантом необхідно проаналізувати не лише суму контракту, а й регулярність операції для судження про її передбачуваність. Таким чином, договори купівлі-продажу товарів і послуг, що складають основну діяльність підприємства, не потребуватимуть розкриття, натомість угоди, пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю, будуть проаналізовані.

Однією з дискусійних проблем є визначення необхідності розкриття інформації за статтями, за якими відбулися зміни впродовж періоду. Оцінка суттєвості розкриття таких змін має базуватися на таких питаннях:

– суттєвість статті або різниці на початок і кінець періоду щодо підприємства в цілому;

– зміни у фінансових звітах відбулися за рахунок:

а) не регулярних для підприємства статей чи

б) регулярних статей, які мають незвичайну величину. У такому випадку підприємству необхідно встановити додатковий поріг суттєвості для ідентифікації незвичайних сум.

Одним з важливих організаційних питань розкриття інформації у примітках до фінансових звітів є порядок представлення цієї інформації. Можна запропонувати два підходи щодо такого порядку: стандартизований (чинний) та гнучкий (альтернативний).

Перший підхід ґрунтується на положеннях МСБО 1. Згідно з § 13 цього стандарту підприємство, наскільки це можливо, має подавати примітки до фінансових звітів у систематичному вигляді. До кожної статті, поданої в первинних фінансових звітах, необхідно робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках. Відповідно до § 14 МСБО 1 інформація у примітках наводиться у такому порядку:

Проте у § 15 МСБО 1 зазначено, що підприємство за деяких обставин може змінити порядок конкретних статей у примітках. Це дає підстави розвивати гнучкий підхід до організації приміток до фінансових звітів, відповідно до якого інформація входить до приміток у порядку її важливості для користувачів. Однак, такий підхід вимагає від укладачів звітності, по-перше, розуміння потенційних користувачів, по-друге, оцінки пріоритетності інформації бажано для кожної окремої групи. Наші дослідження показали: найважливішою для розкриття у примітках є інформація за сегментами, структура заборгованості, власні оборотні кошти (робочий капітал), інші операцій та події.

Загалом підтримуючи гнучкий підхід до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, вважаємо його завчасним для України через відсутність реального користувача звітності, великі затрати на формування інформації, недостатнє застосування професійного судження тощо.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Підбиваючи підсумки, необхідно зазначити, що примітки до фінансових звітів є одним із найпотужніших інформаційних джерел для прийняття управлінських рішень щодо суб'єкта господарювання. Метою складання приміток є наведення показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й об'єктивність статей первинних фінансових звітів, а також іншої інформації, що існувала на звітну дату, в тому числі невизнані контрактні зобов'язання, умовні активи і умовні зобов'язання суб'єкта господарювання, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В основу розкриття інформації у примітках повинна покладатися концепція доречності та її субелемент – суттєвість, що означає:

- інформація, наведена у примітках, забезпечує деталізацію і пояснення первинних фінансових звітів з метою досягнення ними своєї мети;
- примітки розкривають інформацію про операції та події, які існували на звітну дату;
- прогнозна інформація, що не стосується минулих операцій і подій, не наводиться у примітках до фінансових звітів;
- усунення шаблонного розкриття, індивідуалізацію інформації;
- застосування професійного судження.

Підтримання різними інститутами (регуляторами, укладачами, аудиторями та науковцями) і розвиток викладених концепцій, сподіваємося, покращить корисність фінансових звітів, підвищить прозорість усієї фінансової інформації, сприятиме прийняттю адекватних економічних рішень.

Список використаної літератури:

1. Антипенко Н.А. К вопросу формирования показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных предприятий / Н.А. Антипенко // Труды Минского института управления. – 2008. – 1. – С. 102–105.
2. Гибкость и существенность отчетности – «лекарство» от излишней ее загруженности, считает FASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaap.ru/news/129912>.
3. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / А.Р. Губайдуллина. – Казань, 2014. – 245 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. 996-XIV (редакція станом на 06.02.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ; затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. 73 та зареєстровано у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за 336/22868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Парушина Н.В. Системное представление бухгалтерской отчетности : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Н.В. Парушина. –

- М. : ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет», 2007. – 44 с.
9. Про Примітки до річної фінансової звітності ; затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. 302 (редакція станом на 18.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
 10. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. 04230-108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id.
 11. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» ; затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO23.aspx>.
 12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
 13. Шульга С.В. Раскрытие информации в финансовой отчетности: этапы эволюции национальных систем и детерминанты интеграции / С.В. Шульга // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 38 (332). – С. 43–50.
 14. EFRAG, FRC та ANC. Towards a Disclosure Framework for the Notes : Discussion paper [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/PAAinE%20Disclosure%20Framework/121015_Disclosure_Framework_-_FINAL1.pdf.
 15. Financial Reporting Council. Thinking about disclosures in a broader context: a road map for a disclosure framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.frc.org.uk/getattachment/99bc28b2-c49c-4554-b129-9a6164ba78dd/Thinking-about-disclosures-in-a-broader-context.aspx>.
 16. «NON-IFRS» інформація в МСФО-звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://amsfo.com.ua/non-ifrs-informaciya-v-msfo>.

ОЗЕРАН Алла Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– формування системи фінансової звітності підприємств в умовах євроінтеграції та глобалізації світових ринків капіталу.

Тел.: (050) 50-77-111.

E-mail: alla_ozeran@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 10.09.2015.