



УДК: 338. 436. 51

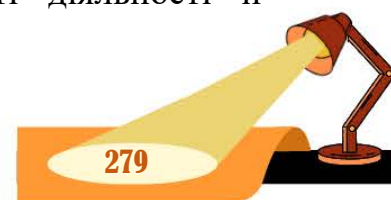
[https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1\(1\)-279-293](https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1(1)-279-293)

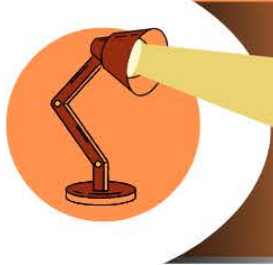
**Мейш Алла Василівна** кандидат економічних наук, доцент, Хмельницький національний університет, <https://orcid.org/0000-0001-6836-6904>

**Мороз Сергій Вікторович** кандидат економічних наук, доцент Хмельницький національний університет, <https://orcid.org/0000-0003-0068-2163>

## ДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Анотація.** Підкреслюється актуальність забезпечення достовірності звітності. Звертається увага на те, що в результаті нібито її кардинального реформування при переході до ринкових взаємовідносин не вдалось позбутися недосконалості фінансової звітності. Наголошується на важливості наукового обґрунтування форм фінансової звітності у відповідності з методологічними наративами класиків обліку, ігнорування яких зумовило незмінність майже впродовж століття практики формування звітних показників, котрі мимоволі суперечать вимогам щодо достовірності як Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», так і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затушовуючи тим самим реальний фінансовий стан підприємств унаслідок вуалювання величини власного капіталу, яка за висловом теоретика й практика бухгалтерського обліку минулого століття П. Цьомпи, нерідко демонструє стосовно цього, фактично найголовнішого показника, що визнаний класиками наріжним каменем облікової системи, «національно-економічну нісенітницю». Відмічається недостатність уваги вітчизняних учених до окресленої проблематики й це підтверджується браком наукового обґрунтування змісту фінансової звітності, оскільки публікації щодо неї здебільшого обмежуються описовим викладом затверджених звітних форм, а не осмисленню їхньої методологічної недосконалості. В результаті більшість праць учених відносяться до навчальної літератури, а статті в наукових журналах, тим більш монографії з дослідження проблематики такої звітності поодинокі. Причому в них годі надібати конкретику. Указується на хибність вилучення зі звітності показники, які давали можливість визначати в зрозумілій формі ефективність використання фінансових ресурсів підприємств завдяки наявності в Балансах ф. №1 сімдесятих-вісімдесятих років ХХ ст. не тільки фактичних даних про наявність тих чи інших активів, але й їхнього візуально наглядного співставлення з нормативами. Акцентується увага на тому, що достовірність фінансової звітності з позицій економічної ефективності діяльності й





убезпечення від рейдерських захоплень підприємств має непересічне значення як для їхніх власників, так і державних інстанцій, адже вона є запорукою виваженого регулювання розвитку економіки на основі аналітичної інтерпретації реальних показників. Наголошується, що перш за все треба позбутися шкідливих прийомів вуалювання їхнього капіталу. Адже дооцінка активів із практичної точки зору сумнівний захід, що дозволяє лише віртуально згладжувати тривожний фінансовий стан підприємств за рахунок мнимого збільшення їхньої вартості, бо насправді корисність переоцінених об'єктів не зростає ні на йоту.

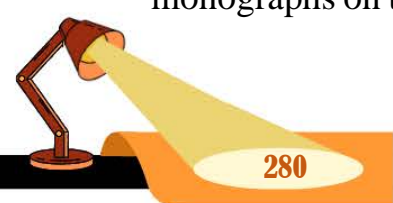
**Ключові слова:** достовірність, вуалювання, інформація, методологія, капітал, реформація балансів, фінансова звітність.

**Meish Alla Vasylivna**, candidate of economic sciences, associate professor, Khmelnytskyi National University, <https://orcid.org/0000-0001-6836-6904>

**Moroz Serhii Viktorovych**, candidate of economic sciences, associate professor, Khmelnytskyi National University, <https://orcid.org/0000-0003-0068-2163>

## RELIABILITY OF FINANCIAL REPORTING

**Abstract.** The relevance of ensuring the reliability of reporting is emphasized. Attention is drawn to the fact that, as a result of its alleged radical reformation, it was not possible to get rid of the imperfection of financial reporting during the transition to market relations. The importance of scientific substantiation of financial reporting forms in accordance with the methodological narratives of the accounting classics is emphasized, the ignoring of which caused the practice of forming reporting indicators to remain unchanged for almost a century, which unwittingly contradict the requirements for reliability of both the Law "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" and the National Law (C)BO 1 "General requirements for financial reporting", thus obscuring the real financial condition of enterprises as a result of veiling the amount of equity capital, which, according to the statement of the theorist and practitioner of accounting of the last century P. Tsiompa, often demonstrates in relation to this, in fact, the most important indicator, that recognized by the classics as the cornerstone of the accounting system, "national economic nonsense." The lack of attention of domestic scientists to the outlined issues is noted, and this is confirmed by the lack of scientific substantiation of the content of financial reporting, since publications related to it are mostly limited to a descriptive statement of the approved reporting forms, and not to an understanding of their methodological imperfections. As a result, most of the works of scientists refer to educational literature, and articles in scientific journals, especially monographs on the study of the problems of such reporting, are few and far between.





Moreover, it is time to find specifics in them. It is pointed out that the indicators that made it possible to clearly determine the efficiency of the use of financial resources of enterprises due to the presence in the Balance Sheets of No. 1 of the seventies-eighties of the XX century. not only actual data on the presence of certain assets, but also their visual comparison with standards. Attention is focused on the fact that the reliability of financial reporting from the point of view of economic efficiency and protection against raiding of enterprises is of great importance both for their owners and state authorities, because it is a guarantee of balanced regulation of economic development based on the analytical interpretation of real indicators. It is emphasized that, first of all, it is necessary to get rid of harmful methods of veiling their capital. After all, revaluation of assets is a dubious measure from a practical point of view, which only allows to virtually smooth out the alarming financial condition of enterprises at the expense of an imaginary increase in their value, because in reality the usefulness of overvalued objects does not increase one iota.

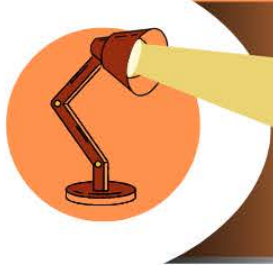
**Key words:** credibility, veiling, information, methodology, capital, balance sheet reform, financial reporting.

**Постановка проблеми.** Намагання забезпечити достовірність звітності, не дивлячись на її нібито кардинальне реформування при переході до ринкових взаємовідносин, залишається актуальною проблемою, котра майже незмінна впродовж чи не століття й стосується не тільки методології, але найбільше практики. Яка, проте, затушована в першій, хоч у згадуваному НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вказується: «Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності» [10, ст. 3].

Оскільки вже принцип «обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства» [10, ст. 6], як видно із попереднього аналітичного осмислення сутності саме цих звітних показників, є скоріше побажанням, ніж досяжним фактом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На перший погляд, ґрунтовних публікацій на тему фінансової звітності підприємств предостатньо. Та проблемою є те, що хоч їхніми авторами є відомі українські вчені, як-от М. Боднар, Ю. Верига та ін. [1], В. Лень [9], Ю. Цал-Цалко [14] й ін., більшість праць відносяться до навчальної літератури, а статті в наукових журналах з дослідження проблематики такої звітності поодинокі [4]. Щодо монографій, то за тридцятилітній період їх опубліковано лише дві [12; 13]. Крім того, в указаних підручниках і посібниках, як і наукових працях, здебільшого висвітлюється зміст форм фінансової звітності, методика її





складання періоду початкових етапів реформування, де проблема достовірності не є чільною. Тому її дослідження в такому аспекті є важливим як із наукового, так і практичного погляду.

**Мета статті.** Визначено обґрунтування шляхів вирішення задованих і сучасних недоліків фінансової звітності. *Завдання статті* полягають в формуванні пропозицій, спрямованих на удосконалення фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Як і кожне явище, звітність підприємств почергово проходить стадії розвитку й стагнації. Принаймні це слушне, коли згадати праці земських статистиків, чи навіть публікації в журналі «Статистика», де з номера в номер друкувалися ґрунтовні теоретико-методичні й емпіричні статті з обов'язковим використанням матеріалів звітності та порівняти їх із теперішніми описового характеру, в яких годі надібати що-небудь конкретне. В той час, коли звітність стали приписувати навіть тим віртуальним видам обліку, що власне є інтерпретацією звітної інформації, яка згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ґрунтується на даних бухгалтерського обліку» [5, ст. 3, п. 2].

Зокрема, управлінському обліку, не дивлячись на резонне пояснення: «Фінансовий або бухгалтерський облік є основою управлінського, адже він складається з інформації, яка потрібна для формування фінансової звітності про господарську діяльність в цілому... Простими словами управлінський облік – це збір фінансової та виробничої інформації з подальшим її аналізом для ...використання у прийманні стратегічних рішень керівництвом компанії» [21].

Подібним є тлумачення терміна звітність в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «бухгалтерська звітність ...складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів» [10, р. I, п. I].

Зрештою й ті автори, котрі застосовують термін «Внутрішня (управлінська) звітність», похідний від визначення згаданого Закону: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [5, ст.1], теж визнають, що мова йде про різновид бухгалтерської інформації [1, с. 30; 6, с. 6]. Що логічно, адже звітність не може складатися на основі її самої, бо тавтології тут недоречні.

Та при цьому головним недоліком звітності є не брак ідей стосовно удосконалення звітності, а не доведення їх до прийнятних на практиці варіантів, що спостерігається щонайменше вже впродовж століття. Наприклад, галицький теоретик і практик П. Цьомпа ще в 2010 р. видав у Львові книгу, в якій запропонував ідею застосування економетрії в бухгалтерському обліку [15]. Її підхопили вчені Р. Фріш і J. Tinberger, ставши





лауреатами Нобелівської премії, проте вона не завершилася логічним вінцем – звітністю, хоч саме економетрія найбільше підходить до вирішення проблеми аналітичної інтерпретації результатів бухгалтерського обліку.

Навпаки, зі звітності вилучили навіть ті показники, які давали можливість визначати в зрозумілій формі ефективність використання фінансових ресурсів підприємств. Мова йде про Баланси ф. №1 сімдесятих-вісімдесятих років ХХ ст., в яких фігурували не тільки фактичні дані про наявність тих чи інших активів, але й їхнє візуально наглядне співставлення з нормативами (табл. 1).

Таблиця 1

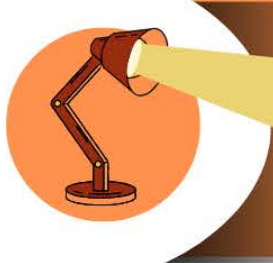
**Порівняння розділів «Оборотні засоби (активи) Балансів ф. №1**

У 1980 р.			У 2023 р.	
Назва звітної стаття	Нормативна сума за планом на кінець року, тис крб	Фактична сума на кінець року, тис крб	Назва звітної стаття	Фактична сума на кінець року, тис грн
Молодняк тварин	157297	166488	Запаси	960
Корми	53355	40245	Виробничі запаси	273
Насіння	29073	31428	Готова продукція	–
Запасні частини	4760	6804	Товари	687
Нафтопродукти	1935	1704	Дебіторська заборгованість	2881
Мінеральні добрива	8818	12373	Гроші та їх еквіваленти	12011
Сировина	2863	805	Витрати майбутніх періодів	931
Будматеріали	4060	6046	Інші оборотні активи	75
...			...	
Всього за розділом II	355711	360857	Інші оборотні активи	16943

Джерела: Зведений звіт по колгоспах області за 1980 р.; Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. №1 державного підприємства «Інфоресурс» на 31 грудня 2023 р..

Тобто, хоча нормативні суми оборотних засобів за планом на кінець року обмежувалися лише матеріальними цінностями – кошти в касі та на рахунках





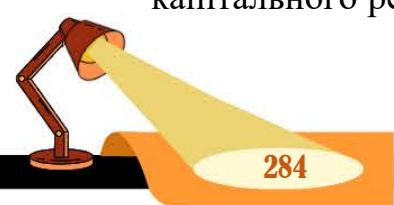
у банку, дебіторська заборгованість тощо не вказувались, – усе таки в певній мірі контроль щодо формування ресурсів виробництва за кожною групою матеріальних цінностей й ефективним використанням фінансових можна було мимоволі здійснювати безпосередньо на підприємствах, не кажучи вже про т. зв. балансові комісії, на яких вищестоячі органи жорстко звертали увагу підлеглих на нераціональне заморожування грошей, а фактично – капіталу. Попри те, що на нього в часи ідеологічного протистояння країн соціалізму й капіталізму було накладено табу.

Однак із початком «перестройки» спочатку (в 1986 р.) синтезували нормативи оборотних засобів до двох підсумкових показників – планової наявності на початок і кінець року відповідно, а з наступного року їх із цієї форми фінансової звітності взагалі прибравли. Правда, певною мірою це компенсовано теперішніми формами фінансової звітності Звіт про рух грошових коштів ф. №3 та Звіт про власний капітал ф. №4. Але в контексті описаної вище проблеми, бо замість того, щоби хоч якось компенсувати відсутність такої важливої аналітики в теперішньому Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. №1, вивели з кола зору бухгалтерів будь-які аналітичні показники, як ото коефіцієнти ліквідності, котрі стали чи не квінтесенцією аудиторських висновків. Тому не дивно, що практично ніхто не звертає уваги на наднормативні виробничі запаси, які нерідко втрачають свою вартість не тільки ненавмисне, але й із корисливою метою шляхом знецінення внаслідок інфляції, або й узагалі списання як неліквідних.

Зрештою, сутність цих форм з методологічного погляду виглядає дублікатом, адже капітал підприємства, як фінансово-економічна категорія, визнана, за метафоричними висловами італійських учених ХІХ ст. Н. д'Анастасіо та Ф. Вілли, наріжним каменем облікової системи, або статутний фонд, як завуалювали в соціалістичний період цим синонімом таку категорію, насправді є одним із об'єктів мимовільної фальсифікації. В неمالій мірі із-за вилучення з цієї форми фінансової звітності не тільки нормативів оборотних засобів, але й надто синтезованих їхніх фактичних сум, унаслідок чого аналіз цих показників стає вкрай абстрактним.

Хоч заради справедливості слід зазначити, що самі оборотні активи тут висвітлено ясніше: якщо в балансах сімдесятих-вісімдесятих років ХХ ст. вони були розрізненими за двома розділами – ІІ. «Оборотні засоби» та ІІІ. «Грошові засоби й інші активи», то зараз їх об'єднали в розділі ІІ. «Оборотні активи».

Водночас видається, що видалення з теперішніх Балансів (Звітів про фінансовий стан) ф. №1 під претекстом забезпечення компактності звітних форм розділу ІV. «Кошти й затрати на капіталовкладення й капітальний ремонт», який наводився колись в активі, доволі спірне. Так само й анулювання розділу ІV. «Джерела засобів для капітальних вкладень й капітального ремонту» в пасиві. Зовсім не тому, що теперішня симетричність





розділів активу й пасиву виглядає радше її штучним антиподом: наприклад, розділ III. «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» активу складається з однієї статті!

А головним чином із-за ігнорування того, що нинішня насправді асиметричність цієї форми звітності зумовила ліквідацію можливостей аналітичного вивчення показників, що ґрунтуються на взаємозв'язку ресурсів відтворення й джерел їхнього виникнення: неспроста кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, взагалі-то довгий час іменованих балансовими (зокрема, французький учений де ла Порт рекомендував закривати рахунки в Головній книзі «рахунком Балансу» [20, с. 40]), видаленим у кінці XIX ст. стараннями Е. Вальденберга, перекладача «Трактату про рахунки й записи»,.

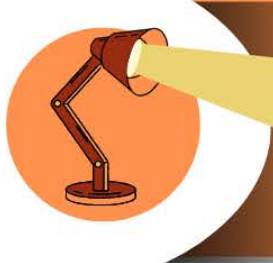
Такий же результат спіткав назву «балансовий облік», що здебільшого переважала іншу, «бухгалтерський облік», яка піддається нинішнім нападкам, правда, значно пізніше – в 1940 р. Поза тим, що якраз «рахунок Балансу» та «балансовий облік» є найголовнішими ознаками діграфізму – терміна, який прижився в нас як подвійний запис, – виглядаючи не зовсім коректно. Оскільки з уведенням у бухгалтерський облік аналітичних реєстрів шахової форми в них достатньо на перетині граф «дебет» і «кредит» записати будь-яку операцію один раз, як вона впливатиме на ці рахунки двояко, тобто збільшуючи обіги на одному й іншому.

Водночас суть не в цьому, бо тут важливішим є інше: на відміну від її прототипа, чи навпаки – дітища, адже вчені так і не дійшли спільної думки, яка бухгалтерія виникла раніше: уніграфічна чи діграфічна, не зважаючи на ґрунтовне, хоч і лаконічне дослідження Р. де Рувера «Як виникла подвійна бухгалтерія». Де вчений доводить, що її «народження» датується XIII століттям.

Проте, облишивши схоластичні суперечки стосовно відстоювання твердження, нібито уніграфічна, або як її ще називають, проста бухгалтерія, трансформувалася в діграфізм (подвійну) одними та контроверсійні заперечення другими, мовляв, вона є всього-навсього зіпсутою діграфічною, які подібні до діаметрально протилежних гіпотез органічного/неорганічного походження покладів нафти, переконливо так само не доведених, все таки зрозуміло, що перевага останньої безспірна. Й цю перевагу сформулював призабутий нині одесит Р. Вейцман (1870-1936), «професор, представник німецької школи, пропагандист ідей Й. Шера, А. Кальмеса, П. Герстнера, Г. Нікліша» та прихильник балансової теорії подвійного запису, учений відзначав, що баланс витікає з рахунків, отже містить у собі всю систему обліку. Тому окремі рахунки відносяться до балансу, як частини до цілого. Висловивши цю думку майже афоризмом: «У той же час система рахунків, яка має в основі подвійний запис, уже містить в собі баланс» [2, с. 297]. Чого не можна визнати за уніграфічною бухгалтерією, залишки якої фігурують ще й зараз – див. клас 0 «Позабалансові рахунки» [7].

Те саме можна сказати щодо одночасного зі згадуваними змінами Балансів ф. № 1 вилучення зі звітності допоміжних таблиць «Рух коштів





неподільного фонду» й «Рух коштів фонду на капітальні вкладення й капітальний ремонт», завдяки яким аналітична інтерпретація звітних показників під аспектом відтворення зношених об'єкт основних засобів була більш ефективною, ніж за наявності теперішніх Балансів (Звітів про фінансовий стан) ф. №1, «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» ф. №2, «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» ф. №3 або «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)» ф. № 3-н, «Звіт про власний капітал» ф. №4 і навіть «Приміток до річної фінансової звітності» ф. №5, «Додатків до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» ф. №6. Адже в цих таблицях, побудованих за балансовою формою, відразу було видно, які складові впливають на динаміку, як би ми тепер сказали, капіталу підприємств, оскільки формула їхньої конструкції, доволі проста, споріднена зі схемою записів на рахунках бухгалтерського обліку, де, як відомо, завжди враховуються початкові сальдо, дебетові й кредитові обіги, на основі чого виводяться сальдо кінцеві. Фактично це втілення афоризму Р. Вейцмана на практиці (табл. 2).

**Таблиця 2 Структура допоміжних таблиць до звітних Балансів ф. №1**

Рух коштів неподільного фонду ф. № 3-сг			Рух коштів фонду на капітальні вкладення й капітальний ремонт ф. № 22-сг		
Показники	№ рядка	Сума, тис крб	Показники	№ рядка	Сума, тис крб
1	2	3	4	5	6
Неподільний фонд на початок року	010	1335279	Залишок коштів на початок року	010	24933
Надійшло на збільшення			Надійшло коштів впродовж року		
а) в частині основних засобів			Нарахована амортизація	050	77118
...			Відрахування від доходів на поповнення неподільного фонду	060	46232
Всього по підрозділу 1а (сума рядків 030-150)	160	46777	Виручка від ліквідації основних засобів	070	2929
б) в частині оборотних засобів			...		
...			Інші надходження	130	5408
Всього по підрозділу 1б (сума рядків 170-200)	210	30416	Всього надійшло власних коштів	150	167220





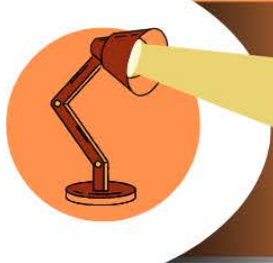


1	2	3	4	5	6
Всього по розділу 1	220	247193	Всього надійшло коштів разом із залишком на початок року (сума рядків 010-150)	200	192153
Списано на зменшення			Затрати на капітальні вкладення й капремонт		
а) в частині основних засобів			На будівництво будівель і споруд	290	27952
...			...		
Всього по підрозділу Па (сума рядків 230-300)	310	136408	На придбання тракторів, ...автомобілів й інш...	350	35110
б) в частині оборотних засобів(сума рядків 230-300)			На капітальний ремонт будівель і споруд	400	24316
...			На капітальний ремонт тракторів, ...автомобілів й інш...	410	16567
Всього по підрозділу Пб (сума рядків 320-350)	360	2241	Затрати на будівництво й ремонт державних доріг	420	7903
Всього по розділу II (рядок 310+ рядок 360)	370	138649	Всього затрат	450	176561
Неподільний фонд на кінець року	380	1443823	Залишок коштів на кінець року	480	15592

Джерела: Зведений звіт по колгоспах області за 1985 р. З метою компактності таблиці рядки 030-150, 170-200, 230-300, 320-350 опущено.

Так, навіть за скороченими формами цих допоміжних таблиць до звітних Балансів ф. №1 можна виконати певні аналітичні процедури, які засвідчують як позитиви, так і негативи, висловлюючись теперішньою термінологією, фінансової політики. Наприклад, витрати на капітальний ремонт будівель і споруд (див. рядки 290 й 400 ф. № 22-сг) становили 87% від затрат на їхнє будівництво; стосовно тракторів, автомобілів й іншої техніки співвідношення не набагато краще – тут воно (див. рядки 350 і 410 ф. № 22-сг) дорівнює майже половині затрат на їхнє придбання. Тому доречніше було би спрямувати ці кошти на повну заміну таких основних засобів, ніж витратити їх на капітальні ремонти, які ніяк не сприяють інновативного розвитку – це в певній мірі могла би забезпечувати реконструкція, – а скоріше консервацію застарілих технологій, зумовлену дефіцитом як будівельних матеріалів, так і технічних засобів виробництва. Причому, хоча тепер цього дефіциту немає, але технологічна відсталість радянського періоду, точно за висловом «мертві хапають живих», зумовила непереборну стагнацію в машинобудівній промисловості й замість придбання вітчизняної техніки, наші підприємці





змушені купувати зарубіжну, що так само нераціональне, як і експорт металу, що став непотрібним в Україні для власного виробництва.

Якщо ж повернутися до теми звітності, то вона не менш болюча, адже зараз досить часто виникають підприємства, де всупереч логічно виваженому тлумаченню Я. ван дер Шуера (1625): «Рахунок Капіталу завжди кредитор, якому відповідають рахунки інвентарю» [8, с. 99], проте новинкою ХХ ст. доводиться вважати перевернуту з ніг на голову появу капіталу-дебітора, переміщеного за аналогією з дебетом субрахунку 44 «Непокриті збитки» в розділ І. «Власний капітал» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. №1.

Й це при тому, що тут, як правило, фігурує водночас достатньо значима сума зареєстрованого капіталу, до якого поспіль кількох років не вносять ніякого відрахування від доходів на його поповнення, яке було обов'язковим і першочерговим при розподілі прибутку – див. рядок № 060 допоміжної таблиці до звітнього Балансу ф. №1 «Рух коштів фонду на капітальні вкладення й капітальний ремонт» ф. № 22-ст (табл. 3).

Таблиця 3 Розділ І. «Власний капітал» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. №1

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	27804	27804
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	46756	46756
Додатковий капітал	1410	0	0
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-97012	-141878
Неоплачений капітал	1425	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом	1495	-22452	-67318

Джерело: Баланс (Звіту про фінансовий стан) ф. №1 ПАТ.





Отже, внаслідок збитків зареєстрований (пайовий) капітал цього підприємства практично зменшився впродовж року більш ніж у п'ять разів: (27804 – 22452) – до 5352 тис грн, однак далі фігурує в Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. №1 в колишній початковій сумі. А через зростання непокритого збитку до 141878 тис грн від'ємний підсумок розділу I. «Власний капітал» пасиву цієї звітної форми збільшився ще в три рази, що було неможливе за наявності згадуваних допоміжних таблиць до балансів.

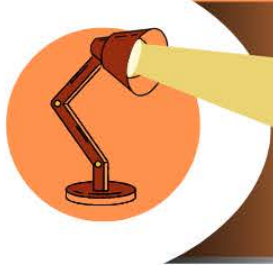
Тобто тут не тільки знівельовано власний капітал, у зв'язку з чим власність засновників цього підприємства перетворилася в її антипод – заборгованість перед кредиторами, але й можна думати, що твердження Нобелівського лауреата Дж. Хікса: «Капітал – це гроші, пущені в обіг, які приносять доходи від цього обігу» [11, с.47] помилкове. Адже формально складається враження, що на практиці може бути ситуація з точністю до навпаки.

Однак, зважаючи на її тривалість на багатьох підприємствах – нерідко декілька років, – віра в її достовірність на всіх, без винятку, особливо таких, де їхні засновники – власники привілейованих акцій, як ні в чому не бувало, отримують мільйонні суми дивідендів, сумнівна. Хоч подібні Баланси (Звіти про фінансовий стан) ф. №1 успішно проходять аудиторські перевірки, звичайно й фіскальні. Адже Податковий кодекс не передбачає жодних винятків у поданні Декларацій з податку на прибуток, в тому числі й зі збитком, достовірність яких при цьому перевіряють навіть ретельніше. Особливо в аспекті трансфертного ціноутворення й собівартості продукції: неспроста в документації, що стосується таких цін, платники податків зобов'язані обґрунтувати необхідність й економічну достовірність їхнього застосування в тій чи іншій операції з продажу сировини тощо контрагентам.

Однак стосовно фінансової звітності достовірність, як бачимо, є другорядною. Інакше аудитори давно повинні були би звернути увагу на відсутність тут повної реформації балансу – процедури, яка полягає в коригуванні зареєстрованого (пайового) капіталу. Адже всі наведені з нульовими значеннями показники (додатковий капітал, вилучений капітал і т. д.), щодо яких очевидно реформація балансу відбулася, різко дисонують на фоні завмерлої суми не тільки капіталу в дооцінках, а головно зростання непокритого збитку.

Й таким чином повторюється столітньої давності історія, описана, на жаль, теж забутим своїми співвітчизниками галицьким ученим, автором ідеї застосування економетрії в бухгалтерському обліку з метою власне достовірності звітних балансів П. Цьомпою. Який висловився щодо тодішніх подібних балансів: «Це є національно-економічною нісенітницею, (що) ... все-таки ... кожного буде вводити в оману» [15, с. 165]. Бо дооцінка необоротних активів – це лише віртуальне збільшення вартості майна підприємств, не





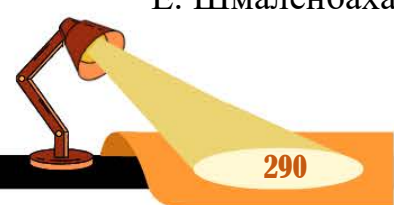
пов'язане ні з грошовими потоками, ні з приростом багатства власників, яким вважається прибуток, або додаткова вартість за К. Марксом. А насправді наяву колізія, в цьому випадку розходження з указаною в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відредагованою правовою нормою: «Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [10, ст. 1], бо початкове формулювання, яке фігурувало в ньому – «частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань» була явно некоректною. Адже суперечила елементарній логіці, оскільки від'ємне значення власного капіталу ніяк не може вважатися частиною активів, що залишаються на підприємстві.

Й це редагування цитованого формулювання стало лише маскувальною сіткою, яка прикриває куди глибшу проблему достовірності фінансової звітності, в якій ціни минулого переплетені з теперішніми. Де перші фігурують у вартості активів, особливо необоротних; другі – в сумах найбільше відображених у розділі II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансів (Звітів про фінансовий стан) ф. № 1.

Зрештою, в активі цих звітних форм теперішні й минулі ціни теж переплітаються між собою. Особливо це стосується дебіторської заборгованості, векселів одержаних, витрат майбутніх періодів, частково товарів, головним чином неліквідних, щодо яких певна частка цін минулого має місце. Не є виключенням у цьому аспекті й пасив, але з протилежним співвідношенням сумарного впливу вказаних цін, бо інфляція, як правило, з дефляцією не чергується. І навіть при відсутності навмисних намірів «перекручень... звітності» саме внаслідок методологічних неузгодженостей щодо проблеми достовірності виникає «заниження оцінки зобов'язань та витрат» внаслідок інфляції, яке призводить до «завищення оцінки активів і доходів підприємства». Та й узагалі сам термін «обачність», попри достатність синонімів, як-от «обережність, розумність, чемність, уважність у своїх діях» [3, с. 797] надто далекий від сутності класичного принципу за формулюванням видатного італійського вченого П. д'Альвізе: «Достовірність – реєстрація фактів господарського життя повинна бути адекватною самим фактам; відсутність достовірності породжує хаос» [16, с. 436].

До речі, тлумачення, наведеного в цитованому перед тим словнику: «Достовірний – ясний, не викликає сумніву, цілком вірний, точний» [3, с. 322] відносно фінансової звітності не у всіх випадках відповідає принципам НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», не кажучи вже про їхнє розміщення за порядковістю: в ньому принцип обачності восьмий із десяти; у вченні логісмографії, створеному П. д'Альвізе в співавторстві зі Д. Дзаппа, він перший із восьми.

З огляду на це варто звернути увагу на думки німецького вченого Е. Шмаленбаха (1873-1956), що були викреслені в радяській теорії бухгалтер-





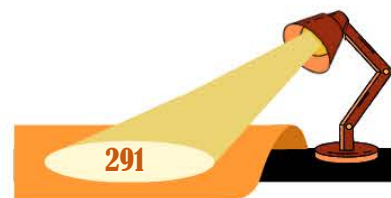
ського обліку з ідеологічних міркувань, оскільки його окремі пропозиції в 1942 р. були запроваджені в Німеччині. Зокрема, він резонно зауважував, що в умовах інфляції необхідно, відповідно до індексу оптових цін, дебетувати та кредитувати всі рахунки активу та пасиву балансу, крім рахунків власних коштів у кореспонденції зі спеціально пропонованим рахунком Коригування грошової оцінки, використовуючи транзитний рахунок Резерву на інфляцію. Дебетовий обіг цього рахунку списували в дебет рахунку Збитків та прибутків, зменшуючи величину оподаткованого прибутку. Переоцінене сальдо рахунків розрахунків та коштів компенсувалося за дебетом і кредитом кожного рахунку. Причому слід було переоцінювати як матеріальні рахунки, а й рахунки розрахунків [18, с. 42].

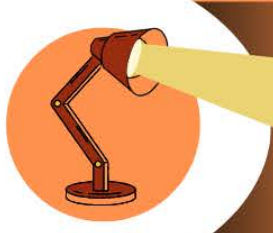
Щоправда, в контексті ідеї динамічного балансу йому опонував автор номінального балансу В. Рігер, який вважав, що в бухгалтерії існує лише грошова одиниця виміру й ніякої іншої немає та не може бути. Отже, бухгалтер веде облік тільки за гроші й бухгалтеру немає ніякої діла до того, що курс марки, її купівельна сила коливається; він просто фіксує факти. При цьому баланс за документальною оцінкою принаймні номінально правдивий, у той час як будь-яка переоцінка статей балансу вносить суб'єктивізм та брехню [17, с. 71].

Спроба компромісу, до якої схилились інші вчені, в тому числі Ф. Шмідт (1882-1950), який підкреслював: динаміка включає рівномірний процес кругообігу господарських засобів; статика відбиває моментальну картину (окремий «кінокадр») динамічного процесу; дуже важлива порівняльна статика, коли за двома «моментальними статичними кадрами» роблять висновки про розвиток господарського процесу. Відповідно до цього бухгалтерський облік – це динаміка, бухгалтерський баланс – статика, аналіз балансу – порівняльна статика [19, с. 50], зло висміювалася Шмаленбахом.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Достовірність фінансової звітності є її найголовнішою ознакою, яка має непересічне значення як для власників підприємств, так і державних інстанцій. Для перших – з позицій економічної ефективності діяльності й убезпечення від рейдерства, адже такі казуси, як наведене в статті мінусове значення власного капіталу, провокує захоплення зловмисниками практично значимих активів, які внаслідок неуваги менеджерів до своїх звітних показників стають формально безвартісними.

Для других достовірність фінансової звітності є запорукою виваженого регулювання розвитку економіки на основі аналітичної інтерпретації реальних, а не таких, що породжують хаос, показників. Гіркий урок – розвал соціалістичної економіки, в якій приписки, тобто викривлення звітних показників з метою доведення її переваг над ринковою, були звичними – переконливе тому підтвердження.



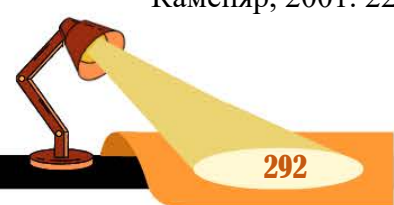


Тому, з огляду на важливість достовірності фінансової звітності слід переглянути теперішню практику ігнорування реформації Балансів (Звітів про фінансовий стан) ф. № 1, без якої не вдасться ліквідувати хаос у достовірності фінансового стану підприємств. Й перш за все треба позбутися шкідливих прийомів вуалювання їхнього капіталу, адже дооцінка активів із практичної точки зору – сумнівний захід, що дозволяє лише віртуально згладжувати тривожний фінансовий стан підприємств за рахунок мнимого збільшення їхньої вартості, бо насправді корисність переоцінених об'єктів не зростає ні на йоту.

Та, не маючи впевненості в безспірності висловлених у цій статті міркувань щодо достовірності фінансової звітності, вважаю дальші дослідження цієї проблеми перспективними.

**Література:**

1. Бондар М. І., Верига Ю. А., Орищенко М. М., Прохар Н. В. Звітність підприємств: Підручник. Київ: ЦУЛ, 2015. 570 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч. II. 2-е вид. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.
4. Голов С. Чи відповідає бухгалтерська звітність українських підприємств вимогам МСБО. Бухгалтерський облік, 1999. № 2.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами й доповненнями.
6. Іванчук Н. В. Звітність підприємств: навчальний посібник. Острого: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2021. 208 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Редакція від 29.07.2022.
8. Кейль К. П. Про деякі старовинні обробки трактату Луки Пачіолі з бухгалтерії. К., 1910.
9. Лень В. С., Бочок М. П., Іванов Л. П., Гливенко В. В. Звітність підприємства: Підручник. К.: Знання-Прес, 2004. 476 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів №73 від 07.02.2013. В редакції наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018 р.
11. Хикс Дж. Р. Стоимість и капитал: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1993.
12. Хомин П. Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика). Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 452 с.
13. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку. Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 350 с.
14. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз. К.: ЦНЛ, 2002. 360 с.
15. Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку. Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Конич, Г. Башнянин, І. Яремко. Львів, Каменяр, 2001. 223 с.





16. Alvisè P. Principii e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende. Padova, 1934.
17. Rieger W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Nürnberg, 1928.
18. Schmalenbach E. Dynamische Bilanz. Leipzig, 1926.
19. Schmidt F. Die organische Tageswertbilanz. Wiesbaden, 1951.
20. Stevelinck E. La comptabilité à travers les âges. Bruxelles. 1970.
21. <https://edin.ua/upravlinskij-oblik-prostimi-slovami/#:~:text>

**References:**

1. Bondar M. I., Veryha Yu. A., Oryshchenko M. M., Prokhar N. V. Zvitnist pidpryemstv: Pidruchnyk. Kyiv: TsUL, 2015. 570 s.
2. Butynets F. F. Istoriia bukhhalterskoho obliku: v 2-kh chastynakh. Ch. II. 2-e vyd. Zhytomyr: PP «Ruta», 2001. 512 s.
3. Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy. Uklad. i holov. red. V. T. Busel. K., Irpin: VTF «Perun», 2007. 1736 s.
4. Holov S. Chy vidpovidaie bukhhalterska zvitnist ukrainskykh pidpryemstv vymoham MSBO. Bukhhalterskyi oblik, 1999. № 2.
5. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16.07.1999 r. № 996-KhIV, zi zminamy y dopovnenniamy.
6. Ivanchuk N. V. Zvitnist pidpryemstv: navchalnyi posibnyk. Ostroh: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia», 2021. 208 s.
7. Instruktziia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryemstv i orhanizatsii. Redaktsiia vid 29.07.2022.
8. Keil K. P. Pro deiaki starovynni obrobky traktatu Luky Pachyoli z bukhhalterii. K., 1910.
9. Len V. S., Bochok M. P., Ivanov L. P., Hlyvenko V. V. Zvitnist pidpryemstva: Pidruchnyk. K.: Znannia-Pres, 2004. 476 s.
10. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv №73 vid 07.02.2013. V redaktsii nakazu Ministerstva finansiv № 564 vid 20.06.2018 r.
11. Khyks Dzh. R. Stoymost y kapytal: Per. s anhl. M.: Prohress, 1993.
12. Khomyn P. Ya. Oblikove zabezpechennia zvitnosti silskohospodarskykh pidpryemstv (metodolohiia i metodyka). Monohrafiia. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2001. 452 s.
13. Khomyn P. Ya. Formuvannia zvitnosti v pidsystemakh finansovoho, upravlinskoho y podatkovoho obliku. Monohrafiia. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2004. 350 s.
14. Tsal-Tsalko Yu. S. Finansova zvitnist pidpryemstva ta yii analiz. K.: TsNL, 2002. 360 s.
15. Tsompa P. Narysy ekonometrii i pobudovana na natsionalnii politekonomii teoriia bukhhalterskoho obliku. Per. z nim. Ya. Honcharuk, I. Konych, H. Bashnianyn, I. Yaremko. Lviv, Kameniar, 2001. 223 s.
16. Alvisè P. Principii e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende. Padova, 1934.
17. Rieger W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Nürnberg, 1928.
18. Schmalenbach E. Dynamische Bilanz. Leipzig, 1926.
19. Schmidt F. Die organische Tageswertbilanz. Wiesbaden, 1951.
20. Stevelinck E. La comptabilité à travers les âges. Bruxelles. 1970.
21. <https://edin.ua/upravlinskij-oblik-prostimi-slovami/#:~:text>

