

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко

«10» грудня 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Організаційно-методичні аспекти складання фінансової
звітності за національними та міжнародними стандартами»**

(за матеріалами ПАТ «Полтаваобленерго», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Циганок Катерина Юріївна

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 07.12. 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ЗНАЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УНІФІКАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 8	8
1.1. Суть і значення фінансової звітності підприємства, загальні вимоги до формування її показників згідно з вимогами національних стандартів.....	8
1.2. Призначення та структура міжнародних стандартів обліку і звітності....	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства ПАТ «Полтаваобленерго» та постановка облікової роботи на ньому	28
Висновки до розділу 1.....	37
РОЗДІЛ 2. ЗМІСТ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	40
2.1. Зміст, структура та порядок складання фінансової звітності підприємства за національними стандартами.....	40
2.2. Вимоги до фінансової звітності та призначення її основних компонентів	46
2.3. Повний комплект фінансової звітності: звіт про фінансовий стан на кінець періоду, звіт про сукупні доходи за період; звіт про зміни у власному капіталі за період.....	51
2.5. Консолідовані фінансові звіти та їх характеристика.....	57
Висновки до розділу 2.....	73
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК АКТИВІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	76
3.1. Облік необоротних активів за національними та міжнародними стандартами	76
3.2. Оборотні активи підприємства: облік за національними та міжнародними стандартами	85
3.2. Власний капітал та зобов'язання: облік за національними та міжнародними стандартами.....	90
3.4. Облік доходів, витрат та фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами.....	97
Висновки до розділу 3.....	106
ВИСНОВКИ	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	116
ДОДАТКИ	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Актуальність теми. На основі урядової програми реформування системи бухгалтерського обліку і Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в 1999 р. розпочиналося в Україні системне використання міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Прийняті у 1999 р положення (стандарти) бухгалтерського обліку та План рахунків бухгалтерського обліку були побудовані на принципах і регламентах МСФЗ (IFRS).

У подальшому законодавством України для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності з 01.01.2012 р. запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ):

- публічними акціонерними товариствами;
- банками;
- страховими організаціями;
- іншими підприємствами та організаціями (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Відповідно до вищезазначеного Закону, Кабінет Міністрів України постановою поширив обов'язковість безпосереднього застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підприємства й організації, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 01.01.2013 р.;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг: страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 01.01.2014 р.

Законом України з 01 січня 2018 р. поширено безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої

фінансової звітності ще на великі підприємства і підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Підвищену зацікавленість МСФЗ можна пояснити наступними факторами. Використання МСФЗ дозволяє прискорити процес удосконалення вітчизняного обліку та його адаптацію до сучасних бізнес умов.

Складання фінансової звітності у відповідності з МСФЗ – необхідна умова виходу вітчизняних компаній на західні ринки капіталу. Якщо українська компанія бажає пройти процедуру лістингу (допуску цінних паперів до торгів), щоб її акції котирувались на міжнародних фондових біржах, вона має надавати звітність у відповідності з МСФЗ.

Глобалізація ринків товарів, капіталів останнім часом суттєво підвищила вимоги до якості публічної фінансової звітності. Стала очевидною потреба всіх учасників ринку у прозорій (відкритій) інформації про фінансовий стан і результати діяльності кожного учасника ринку. Звітність складена у відповідності з МСФЗ, як складена на єдиних принципах і регламентах, більш прозора, інформативна, а отже більш корисна для користувачів.

Така звітність дає можливість інвесторам і кредиторам отримати об'єктивну оцінку діяльності підприємства та прийняти обґрунтоване управлінське рішення. Прозора звітність стане корисною учасникам ринку за умови, що вона зрозуміла або може бути зрозуміла всіма зацікавленими користувачами, а обов'язковою умовою прозорості звітності є її складання за єдиними, прийнятними і застосовуваними всіма учасниками ринку правилами.

Учасники ринку зацікавлені отримувати повну та відкриту інформацію про діяльність інших. Ринкові відносини породжують зацікавленість позичальників і кредиторів, емітентів і інвесторів, банків і вкладників, директорів і акціонерів. На основі прозорої фінансової звітності можна

бачити ефективність рішень і відповідальність тих, хто приймає рішення.

Впровадження у вітчизняну практику МСФЗ підвищує вимоги до професійного рівня облікових працівників, робить бухгалтера таким, професійні та неупереджені поради якого відіграють все більшу роль у прийнятті ефективних управлінських рішень.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів складання фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами, визначення напрямів удосконалення вітчизняного обліку та звітності під впливом міжнародних стандартів.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі передбачається вирішення наступних завдань:

- вивчення суті і значення фінансової звітності у національному вимірі;
- визначення змісту та структури міжнародних стандартів та їх впливу на вітчизняну систему обліку;
- характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка обліково-аналітичної роботи на ньому;
- вивчення порядку складання фінансової звітності за національними стандартами;
- обґрунтування доцільності застосування вимог до фінансової звітності, запропонованих у міжнародних стандартах;
- характеристика особливостей обліку необоротних активів згідно з вимогами міжнародних стандартів;
- обґрунтування особливостей обліку необоротних активів відповідно до міжнародних стандартів;
- аналіз відмінностей у методиках обліку власного капіталу та зобов'язань за національними та міжнародними стандартами;
- дослідження особливостей обліку доходів, витрат та фінансових результатів за міжнародними стандартами.

Об'єктом дослідження є національні та міжнародні стандарти

бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Предметом дослідження є вплив міжнародних стандартів фінансової звітності на національну систему бухгалтерського обліку.

Суб'єктом дослідження обрано ПАТ «Полтаваобленерго».

Практичне значення наукових результатів полягає у можливості використання обґрунтованих положень, висновків та рекомендацій, викладених у дипломній роботі, у процесі удосконалення обліку на досліджуваному підприємстві.

Методи дослідження ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку й аналізу. У процесі дослідження використані: діалектичний метод пізнання – для розкриття економічної сутності фінансової звітності; історичний метод – для дослідження процесу впровадження МСФЗ в Україні та світі; синтез – для узагальнення основних підходів до визначення основних понять фінансової звітності; аналітичні розрахунки та порівняння – для зіставлення даних про показники стану активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів у динаміці; метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для удосконалення системи бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства. Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів застосовано сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, результати вибіркового обстеження та звітність ПАТ «Полтаваобленерго».

РОЗДІЛ 1

ЗНАЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УНІФІКАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Суть і значення фінансової звітності підприємства, загальні вимоги до формування її показників згідно з вимогами національних стандартів

Фінансова звітність – це система показників, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати діяльності підприємства та рух його грошових потоків за звітний період. Вона є невід’ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки фінансова звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка поєднує підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку. Зокрема, вона забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо оцінки майнового стану підприємства, джерел фінансування його діяльності, фінансової сталості, ліквідності, платоспроможності, ділової активності та конкурентоспроможності; визначення стратегії і тактики розвитку підприємства, а також вишукування резервів зміцнення його фінансового стану та підвищення ефективності функціонування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів [12]

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
1	2
Інвестори, власники	Прийняття рішень стосовно придбання, продажу та володіння цінними паперами, участі у капіталі підприємства. Оцінка якості управління. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Управління діяльністю підприємства

1	2
Банки, постачальники та інші кредитори	Оцінка забезпечення зобов'язань підприємства та здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання стосовно постачання товарів, робіт, послуг
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління та контролю	Формування макроекономічних показників

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, об'єктивної інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства для прийняття ними виважених управлінських рішень.

Зважаючи на це, інформація, в якій зацікавлені всі користувачі, повинна давати можливість оцінити спроможність підприємства стабільно функціонувати, відтворювати грошові кошти та інші активи, генерувати прибуток, а також порівнювати інформацію за різні звітні періоди з метою визначення тенденцій у змінах окремих показників, що цікавлять користувачів, та фінансового стану в цілому. Найбільш повна реалізація цих завдань можлива за умови формування інформації в фінансовій звітності з дотриманням низки вимог (рис. 1.1).

Фінансову звітність складають підприємства, які є юридичними особами, незалежно від форм власності, включаючи і підприємства з іноземними інвестиціями. Суб'єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, складають і подають, крім власного фінансового звіту, також консолідовану звітність.

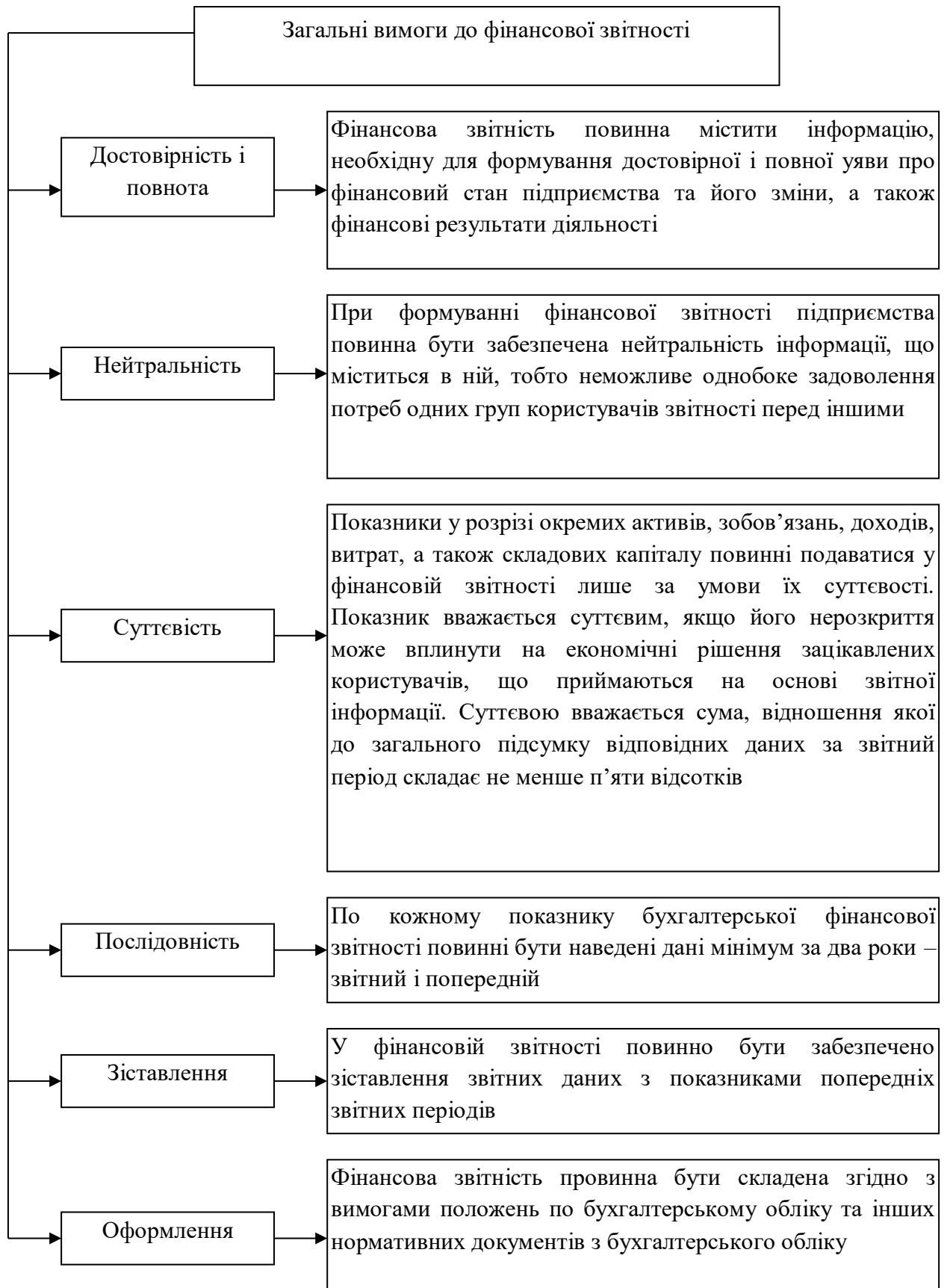


Рис. 1.1. Вимоги до фінансової звітності [79]

Підприємства складають фінансову звітність за місяць, квартал і рік наростаючим підсумком з початку року. При цьому місячна і квартальна звітність є проміжною. Річні звіти готуються за результатами фінансового року.

Фінансова звітність є відкритою для оприлюднення та доступною для ознайомлення зацікавленим користувачам. Річні звіти великих компаній видаються, як правило, у вигляді гарно оформлених брошур, в яких компанії розкривають напрямки, результати та перспективи діяльності і знайомлять зацікавлених осіб зі станом своїх справ. Акціонерні компанії відкритого типу розповсюджують свої звіти серед громадськості з метою залучення інвесторів. Компанії закритого типу більш стримані в цьому, але примірник звіту, зареєстрований певним чином, завжди може бути наданий для ознайомлення будь-якому кредитору або представникові громадськості. Звіти публікуються лише за наявності висновку аудиторської фірми про достовірність наведеної інформації.

Фінансова звітність класифікують за різними ознаками (табл. 1.2). За змістом звітність класифікують: за обсягом, за охопленням видів діяльності, за поширенням на галузі народного господарства, за ступенем використання обчислювальної техніки, за способом відправки тощо.

Таблиця 1.2

Класифікація фінансової звітності [25]

Ознака 1	Види звітності 2
За обсягом	повна; скорочена
За охопленням видів діяльності	звітність, що висвітлює всю діяльність підприємства, звітність, що обмежується лише певними видами діяльності
За строками складання і подання	поточна (періодична, проміжна); річна
За рівнем спеціалізації	загальна - охоплює всі сторони діяльності даного підприємства; спеціалізована - охоплює лише певний вид діяльності

1	2
За роллю у народному господарстві	загальнодержавна - для аналізу розвитку економіки країни; внутрішньогалузева - розробляється відповідними міністерствами та відомствами для окремих галузей
За обсягом показників	консолідована – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати роботи юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»); зведена - складають центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності (або комунальній)
За способом відправки	поштова; телеграфна; електронна
За окремими галузями народного господарства	додаткові спеціалізовані види форм (автомобільний транспорт, сільське господарство, страхові організації)

В залежності від форми утворення підприємства перелік та повнота заповнення звітності відрізняються. За видами діяльності підприємства можуть бути прибутковими (збитковими) та неприбутковими. Ціллю діяльності неприбуткових організацій не є отримання прибутку. До таких організацій належать кооперативи, громадські, політичні організації та інші. Звітність неприбуткових організацій відрізняється від звітності комерційних підприємств. На підприємствах одночасно ведуться та заповнюються різні види звітності. Важливим завданням керівництва підприємства є організація та розподіл обов'язків між співробітниками за своєчасним складанням звітності. Призначення звітності найкраще розкривається через її функції (рис. 1.2).

Інформаційна функція звітності полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

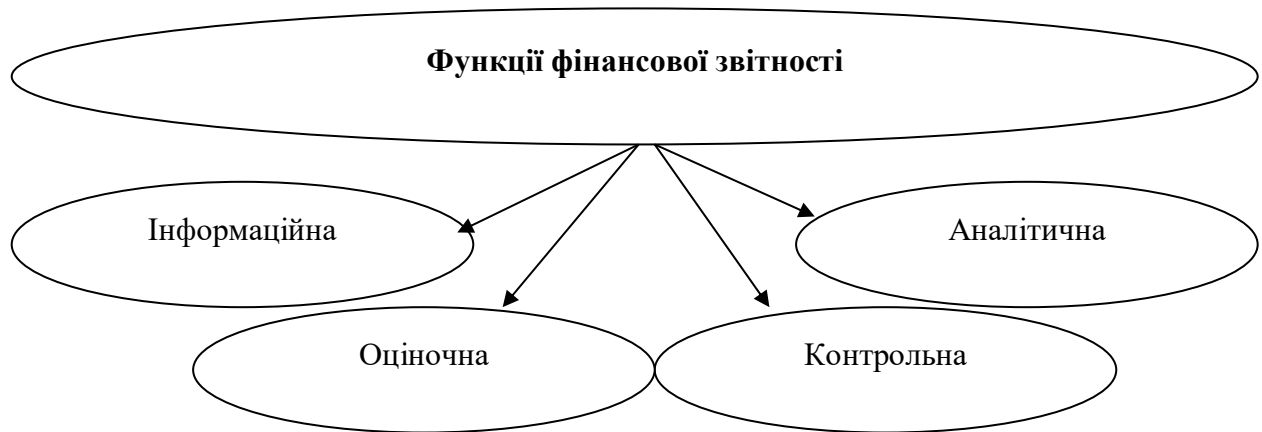


Рис. 1.2. Функції фінансової звітності [32]

Контрольна функція звітності полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Оціночна функція звітності полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку.

Аналітична функція звітності полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

Отже, фінансова звітність підприємства дозволяє ефективно управляти виробництвом, прогнозувати напрямки розвитку бізнесу, оцінити стосунки з покупцями та постачальниками. Крім того, звітність дозволяє державі планувати розвиток країни в цілому та кожної галузі або регіону. Роль держави в складанні та використанні звітності є складною. З одного боку держава затверджує види, форми звітності, терміни представлення. З іншого звітність це основне джерело надходження економічної інформації держави.

В Україні підходи до складання фінансової звітності регламентуються

Національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності (рис. 1.3).

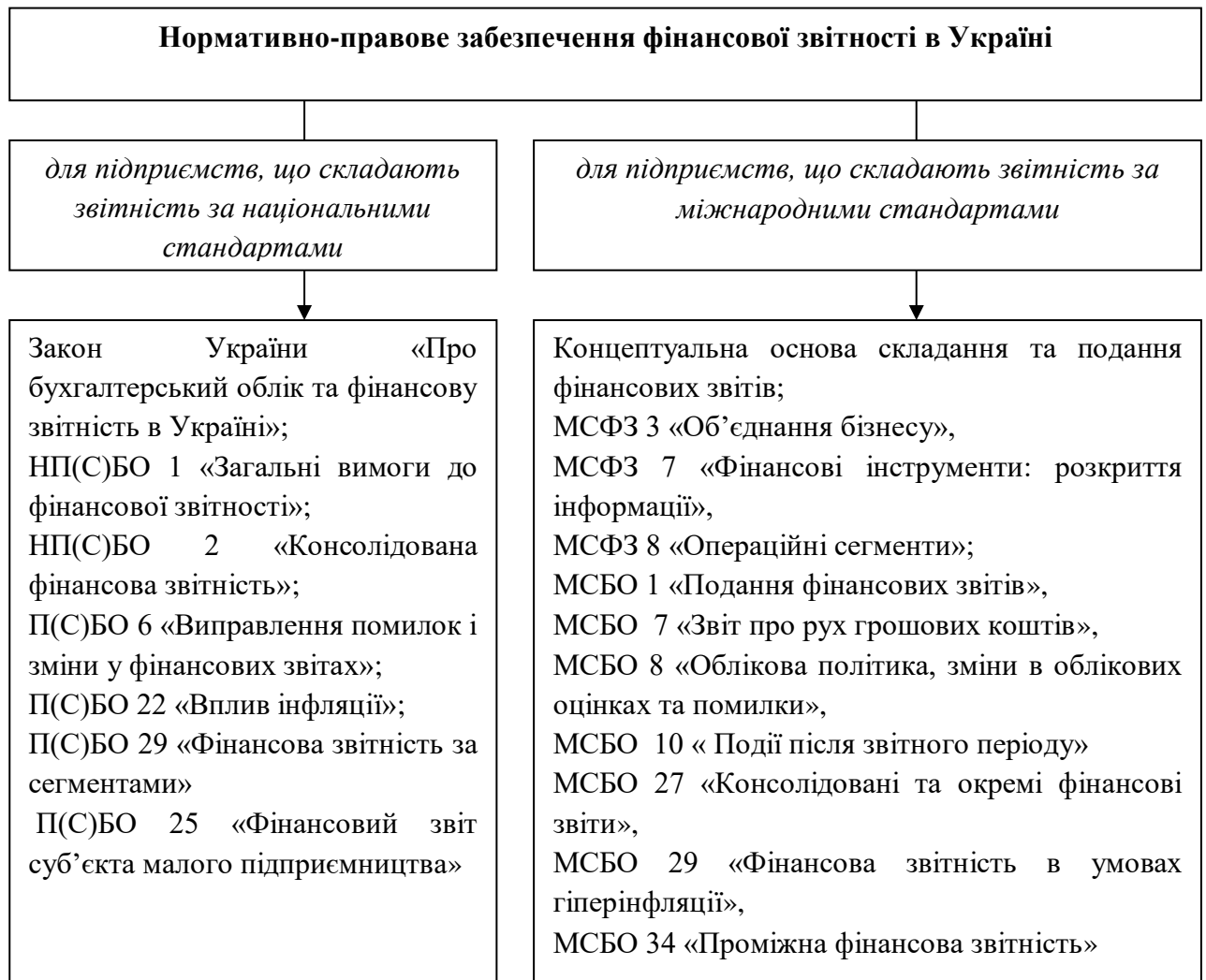


Рис. 1.3. Нормативно-правове забезпечення фінансової звітності в Україні [44]

Більшість підприємств в Україні складають фінансову звітність відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Зазначеним нормативно-правовим актом, визначено загальні вимоги до фінансової звітності. Зокрема, п. 2, ст. 11 регламентує склад фінансової звітності підприємств (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) – до неї включаються: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Особливості складання фінансової звітності регламентуються окремими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам (МСФЗ).

З 2010 року в Україні визначено необхідність обов'язкового складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами для підприємств-емітентів, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банків і страховиків, за власним рішенням - іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами».

Загальні вимоги до фінансових звітів щодо їх складу, структури та змісту основних форм викладені в наступних нормативних документах:

1) Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, в якій викладено: мету фінансової звітності, якісні характеристики, що визначають корисність інформації, що наведена у звітності; визначення, порядок визнання та оцінки елементів фінансових звітів; концепції збереження капіталу;

2) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО): 1 «Подання фінансових звітів», 7 «Звіт про рух грошових коштів», 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки», 10 «Події після звітного періоду», 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 34 «Проміжна фінансова звітність»;

3) Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ): 3 «Об'єднання бізнесу», 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», 8 «Операційні сегменти».

Згідно з цими нормативними документами річні звіти, належним чином затверджені і завірені аудитором, повинні бути опубліковані. Виняток надається невеликим та середнім компаніям, для яких необов'язковим є аудиторський висновок, а Баланс і Звіт про прибутки та збитки можуть складатися за скороченою формою. Вимоги до фінансових звітів щодо їх складу, структури та змісту основних форм передбачені МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Цей стандарт був переглянутий і поданий у новій редакції в 1997 році. Він замінив три стандарти, які до цього визначали склад, структуру фінансової звітності та вимоги до розкриття в ній інформації: МСБО 1 «Розкриття облікової політики», МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах», МСБО 13 «Подання поточних активів і поточних зобов'язань». Останній перегляд МСБО 1 «Подання фінансових звітів» був здійснений РМСБО 6 вересня 2007 року. Переглянутий МСБО 1 «Подання фінансових звітів» набув чинності з 1 січня 2009 року [60].

Річний звіт складається з двох частин. Перша - адміністративно – управлінський огляд – це звіт (або звернення) президента компанії чи голови Ради директорів. Друга – безпосередньо фінансовий звіт.

Зміст першої частини жорстко не регламентується. В ній міститься управлінський огляд та аналіз результатів роботи компанії. Оскільки адміністрація краще обізнана у справах підприємства, ніж зовнішні користувачі фінансової інформації, її погляд на господарські операції, події та обставини, пояснення їх впливу на фінансовий стан підприємства сприяє кращому розумінню фінансового звіту. Друга частина річного звіту – фінансовий звіт – містить згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» такі компоненти: Баланс; Звіт про прибутки та збитки; Звіт про зміни у власному капіталі; Звіт про рух грошових коштів.

До фінансових звітів надаються Пояснювальні примітки, в яких розкривається:

- облікова політика підприємства;
- інформація, яка не наведена у формах фінансової звітності, але вимагається відповідними стандартами;
- інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності [42].

Призначення компонентів фінансової звітності наведено у табл. 1.3.

З метою забезпечення належного розуміння фінансової звітності користувачами, вона повинна розкривати всю суттєву інформацію. У відповідності з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» у звітах має вказуватись: назва підприємства; країна знаходження; дата звітності та звітний період; короткий опис характеру діяльності підприємства і його юридичної форми; валюта звітності та одиниця її виміру.

Призначення основних компонентів фінансової звітності [21]

Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних та фінансових ресурсів, які контролюються підприємством на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, ліквідності та платоспроможності підприємства; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка та прогнозування змін в економічних та фінансових ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про прибутки та збитки	Інформація про доходи, витрати і фінансові результати підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат
Звіт про рух грошових коштів	Інформація про генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз руху грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Звіт про зміни у власному капіталі	Інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Облікова політика та пояснювальні примітки	Обрана облікова політика. Інформація, що не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова для розкриття. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз: облікової політики; ризиків, які впливають на діяльність підприємства, його фінансовий стан; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

В разі необхідності грошові суми і класифікація статей повинні бути доповнені іншою інформацією, яка пояснює їх зміст. Важливі статті рекомендується виділяти окремо, а не у складі інших статей. Фінансові звіти повинні містити відповідні дані за попередній період.

Заголовки, назви розділів, найменування статей річної звітності не регламентуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку

(МСБО), тому правильний їх підбір повинен полегшити читання звітів і сприяти їх кращому розумінню.

Крім обов'язкових форм звітності, підприємства можуть подавати фінансовий огляд результатів діяльності підприємства, оцінку його фінансового стану та аналіз чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, та огляд інвестиційної політики підприємства, джерел фінансування його діяльності, дивідендної політики тощо.

Деякі підприємства крім фінансових звітів подають додаткові звіти: екологічні, звіти про додану вартість та інші залежно від потреб інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень користувачами.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» кожний компонент фінансового звіту повинен бути чітко ідентифікований. Крім того, необхідно чітко визначити і вказати назву (код) підприємства, яке подає фінансовий звіт, дату балансу або період, який охоплює фінансовий звіт, валюту звітності та рівень точності, використаний при поданні цифрової інформації (наприклад, у тисячах або мільйонах одиниць валюти звітності).

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначає, що відповідальність за складання та подання фінансових звітів несе Рада директорів та/або інший керівний орган підприємства. Згідно з міжнародними стандартами підписання фінансової звітності головним бухгалтером не є обов'язковим.

Отже, нормативно-правове забезпечення фінансової звітності в Україні регламентує різні вимоги до фінансової звітності до підприємств - суб'єктів малого підприємництва, підприємств, що здійснюють свою діяльність на території України та для підприємств, що є суб'єктами господарювання на міжнародному ринку.

1.2. Призначення та структура міжнародних стандартів обліку і звітності

Створення міжнародних стандартів є результатом інтеграційних процесів. В свою чергу інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і систем обліку, звітності та статистики. Після створення Європейського Союзу значно активізувались процеси уніфікації та стандартизації законодавств та систем обліку, звітності та статистики європейських країн.

«Стандарт» з англійської мови перекладається як норма, зразок [651].

Відносно нормативної документації з бухгалтерського обліку стандарт означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Кожне з цих правил визначає термінологію, методи, способи, суть обліку при відображенні того чи іншого явища. Під бухгалтерським стандартом розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, облік курсових різниць тощо. Стандарти обліку можна поділяються на три види: національні, регіональні та міжнародні.

Національні – це нормативи з бухгалтерського обліку, які розроблюються кожною країною самостійно для внутрішнього користування.

Регіональні – це стандарти, що діють в певних країнах, визначеного регіону.

Міжнародні – це стандарти, які розроблюються Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) і рекомендовані до застосування.

Наближення української системи обліку до МСФЗ проходило ряд етапів:

– в 1998 році прийнято урядом Програму реформування системи бухобліку із застосуванням МСБО (рішення від 29.10.1998 р. № 1706).

– в 1999 році було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься наступне положення: «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

– у 2007 році Кабінетом міністрів було затверджено стратегію застосування МСФЗ (розпорядження от 24.10.07 № 911-р).

– у 2010 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010 № 981).

– в 2011 році Верховна Рада приймає зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до цих змін, публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ. Зміни набувають чинності з 2012 року.

Вирішальним кроком на шляху впровадження міжнародних стандартів обліку було внесення Законом від 12.05.2011 р. № 3332-VI змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі-Закон про бухгалтерський облік). Законодавчо закріплено використання міжнародних стандартів фінансової звітності суб'єктами господарювання, у разі якщо вони не суперечать вказаному закону і офіційно опубліковані на веб-сайті Міністерства фінансів [78].

Міжнародні стандарти обліку і звітності перекладені українською мовою та офіційно опубліковані на початок 2012 року.

Міжнародні стандарти фінансової звітності - це правила, що встановлюють вимоги до визнання, оцінки та розкриття фінансово-господарських операцій для складання фінансових звітів компаній у всьому світі. Стандарти забезпечують порівнянність бухгалтерської документації між компаніями в загальносвітовому масштабі, а також є умовою доступності

звітної інформації для зовнішніх користувачів.

Кожен стандарт містить інформацію з наступним обов'язковим пунктами:

- об'єкт обліку - визначення об'єкта обліку та основних понять, пов'язаних з цим об'єктом;
- визнання об'єкта обліку - опис критеріїв віднесення об'єктів обліку до різних елементів звітності;
- оцінка об'єкта обліку - рекомендації щодо використання методів оцінки і вимог до оцінки різних елементів звітності;
- відображення у фінансовій звітності - розкриття інформації про об'єкт обліку в різних формах фінансової звітності [31].

Складання фінансової звітності за міжнародними стандартами передбачає дотримання основних правил, які визначають загальний підхід до підготовки та подання фінансових звітів. Представляється доцільним розглянути ці правила, оскільки це допоможе отримати загальне уявлення про принципіву основі застосування міжнародних стандартів.

Всі МСБО з часом будуть замінені МСФЗ. Наразі триває процес взаємного узгодження та удосконалення систем МСФЗ та US-GAAP, а компанії, що складають звіти за МСФЗ, допущені на американський фондовий ринок.

Міжнародні стандарти не є домінуючими над законодавчими актами що регулюють складання фінансової звітності у певній державі, однак більшість країн світу використовують їх за основу при формуванні національних стандартів або ж приймають їх в якості національних.

Не всі стандарти після їх створення одразу обов'язкові до використання. Більшості передус адаптаційний період, який дозволяє підприємствам вивчити ці стандарти, добровільно прийняти рішення про їх використання раніше визначеного терміну, який може становити 1-3 роки.

У процесі історичного розвитку виникали і поступово удосконалювались національні системи бухгалтерського обліку. В кінці

минулого століття з'явилась спроба дати визначення національній системі обліку. Її можна охарактеризувати низкою принципів: методами обліку, оцінки запасів, нарахування амортизації, облік іноземної валюти тощо. Крім того, національні системи використовують різні підходи до форм звітності та їх статей, методів контролю і т.д. [50]

У кожній країні місцеві положення регулюють більшою або меншою мірою зміст фінансових звітів. Такі місцеві регулюючі положення включають стандарти бухгалтерського обліку, котрі приймаються регулюючими органами або професійними бухгалтерськими організаціями у кожній країні. У США такими стандартами є Загальноприйняті принципи обліку (General Accepted Accounting Principles – GAAP), у Великобританії – Закон про компанії, у країнах ЄС – директиви, у Франції – норми.

В першу чергу необхідно почати розгляд питання з усвідомлення причин та порядку створення МСФЗ, тому що ці об'єктивні обставини є необхідними для формування цілісного уявлення про необхідність застосування міжнародних стандартів.

В післявоєнні роки в країнах Західної Європи та Сполучених Штатах Америки значно активізувались економічні та політичні процеси. Ці процеси характеризувались швидкими темпами економічного росту та посиленням ролі політичних консультацій у вирішенні найсуттєвіших проблем. Поряд з відродженням національних економік поступово стали набирати розвитку інтеграційні процеси на міждержавному рівні майже в усіх галузях суспільного буття [33].

Останнім часом Україна досить активно бере участь у впровадженні Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для України це є досить важливим кроком при виході на світовий ринок. Головним чином це дозволяє зробити ведення бухгалтерського обліку відповідним до світових стандартів, звітність українських підприємств стане зрозумілою та зіставною для іноземних користувачів, що призведе до більш тісного та активного співробітництва. Здатність підприємства утворювати грошові кошти у

результаті господарської діяльності є важливим показником його фінансової стійкості. Жодне підприємство не може продовжувати існування тривалий час, не утворюючи грошові кошти у результаті своєї діяльності. Важливим також є для вітчизняних підприємств застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, так як вони надають максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн. Тому дане питання є актуальним саме для України. Вивчення і впровадження міжнародних стандартів є необхідним для розвитку економічних відносин України із зарубіжними країнами. Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є величезне зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн із різним ступенем розвитку [40].

Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи і характер економічного та соціального розвитку, загальний економічний і політичний стан, тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин – безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва і формування ринку Міжнародні стандарти обліку і звітності - це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення КТМФЗ;
- г) Тлумачення ПКТ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти обліку і звітності, які видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і поєднують правила обліку європейських країн та США.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це стандарти обліку і звітності, які видані до 2001 року Міжнародним комітетом з бухгалтерських стандартів. Всі вони будуть з часом замінені на МСФЗ.

Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності

(Interpretations of International Accounting Standards) (КТМФЗ) роз'яснюють положення МСФЗ, що містять неоднозначні або неясні рішення. Тлумачення забезпечують однаковість в застосуванні стандартів.

Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ПКТ) роз'яснюють положення МСБО, що містять неоднозначні або неясні рішення.

МСФЗ, як і МСБО, що видані раніше, але діють разом з ними, передбачають не стільки суто стандартизацію певного набору методик, скільки використання методу професійного судження, нехай навіть суб'єктивного, що для вітчизняної бухгалтерії ще недавно вважалося неприйнятним.

Міжнародний бухгалтерський облік протягом багатьох років обслуговував іншу господарську систему, а саме ринкову. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється, насамперед, в інтересах власників підприємств. Основні переваги впровадження міжнародних стандартів обліку узагальнено на рис. 1.4.

У світовій обліковій практиці особливої актуальності набуває проблема уніфікації бухгалтерського обліку. Це обумовлено глобалізацією економічних процесів та інформаційних технологій, фінансових ринків, концентрацією та централізацією капіталу у рамках міжнародного економічного простору, розвитком всесвітнього ринку інвестицій, виникненням транснаціональних корпорацій, появою спільних підприємств, а також різноманітних форм колективних, виробничих, фінансових зв'язків між компаніями різних країн світу [18].

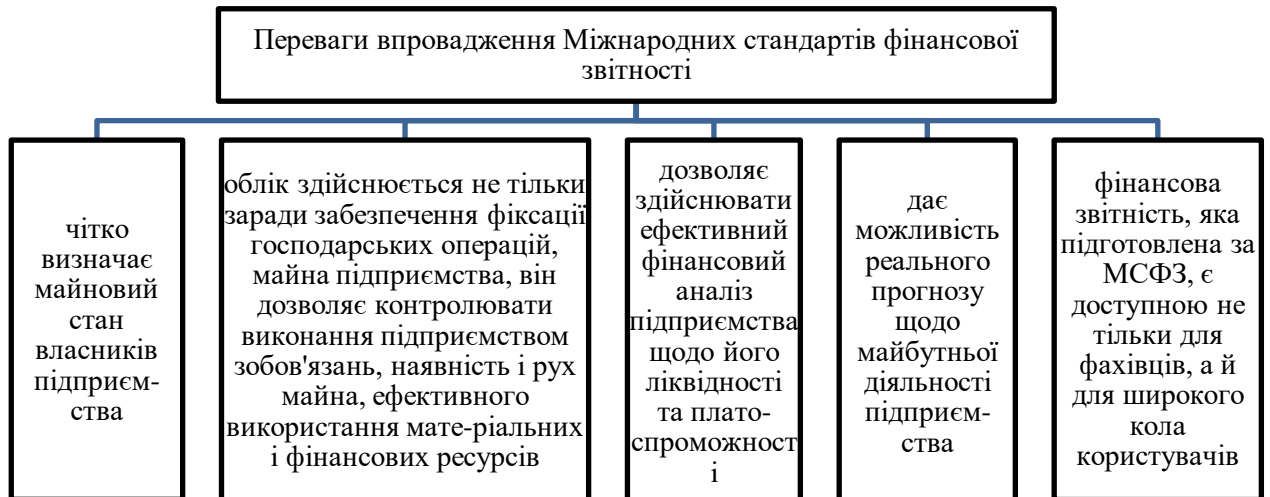


Рис. 1.4. Переваги впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності

Розв'язання проблеми уніфікації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні можливе за умови усунення відмінностей в організації та методології бухгалтерського обліку, а також у змісті фінансової звітності, які обумовлені соціальними, економічними, юридичними, та політичними чинниками кожної країни. Світовий досвід засвідчує, що найбільшу популярність отримали два підходи до розв'язання цієї проблеми: гармонізація і стандартизація [22].

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізовується в рамках Європейського Співтовариства (ЄС). Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати національна система бухгалтерського обліку і стандарти, які її регулюють. Проте ці стандарти не повинні суперечити подібним стандартам у країнах-членах ЄС, тобто, іншими словами, вони повинні знаходитися у відповідній гармонії один з одним (табл. 1.4).

Управлінська структура фонду МСФЗ згідно з останніми змінами до його конституції 2010 року складається із:

- Моніторингової Ради;
- Фонду МСФЗ;

- РМСБО;
- Дорадчої ради з МСФЗ;
- Робочих груп;
- Комітету з тлумачення МСФЗ.

Таблиця 1.4

Організаційно-правові форми існування видавників МСФЗ*

Роки	Назва	
	Материнської структури	Власне видавника стандартів
1973-2000	немає	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2001-2010	Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2010 -	Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

РМСБО є органом стандартотворення фонду МСФЗ. Фонд МСФЗ в свою чергу є неприбутковою організацією створеною згідно із законами штату Делавер, США, 8 березня 2001 року. Елементами нової структури є:

1. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ((International Accounting Standards Board (IASB)) – одноосібно відповідає за розробку МСФЗ та затверджує тлумачення МСФЗ;

2. Фонд МСФЗ (IFRS Foundation) – наглядає за роботою РМСБО, її структурою, стратегією, а також займається збором коштів для забезпечення її діяльності (до 31 березня 2010 року називався Фонд КМСБО);

3. Моніторингова рада (Monitoring Board) – наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів Фонду МСФЗ та їх затвердженні.

4. Комітет з тлумачення МСФЗ (IFRS Interpretations Committee) – розробляє тлумачення МСФЗ для їх подальшого затвердження РМСБО.

5. Дорадча Рада з МСФЗ (IFRS Advisory Council) – надає поради та консультації РМСБО та Фонду МСФЗ.

На сьогодні РМСБО складається із 16 членів Ради, приблизно 70 осіб технічних працівників із 28 країн світу

Зараз діють такі організації, що регулюють впровадження і розробку міжнародних стандартів:

- Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC);
- Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB);
- Комітет з МСФЗ (Лондон) (IASB).

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства ПАТ «Полтаваобленерго» та постановка облікової роботи на ньому

ПАТ «Полтаваобленерго» обласна компанія, основний вид діяльності якої постачання електроенергії та передача її місцевими електромережами на території однієї з найбільших за розмірами областей України. Площа ліцензійної діяльності Товариства становить близько 28,8 тис. км².

Протягом 2019 року ПАТ «Полтаваобленерго» забезпечувало передачу і постачання електроенергії 150 кВ і нижче споживачам в містах Полтава, Кременчук, Миргород, Горішні Плавні, Лубни, Гадяч і на території 25 районів Полтавської області, а також частини населених пунктів Кіровоградської.

У складі компанії – 28 районних філій з центральним офісом у місті Полтаві. На правах довгострокової оренди до складу Товариства входила також Кременчуцька ТЕЦ. Установлена сумарна електропотужність станції 255 МВт і сумарна теплова потужність 1 175 Гкал.год.

Теплову енергію, вироблену електростанцією, компанія постачала промисловим і побутовим споживачам лівобережної частини міста

Кременчука.

Електроенергетичний комплекс області, роботою якого опікуються працівники

ПАТ «Полтаваобленерго» – складна високотехнологічна система. У ній поєдналися найсучасніші інформаційні технології та останні досягнення провідних виробників електроенергетичного обладнання.

Основні види ліцензійної діяльності товариства узагальнено на рис. 1.5.

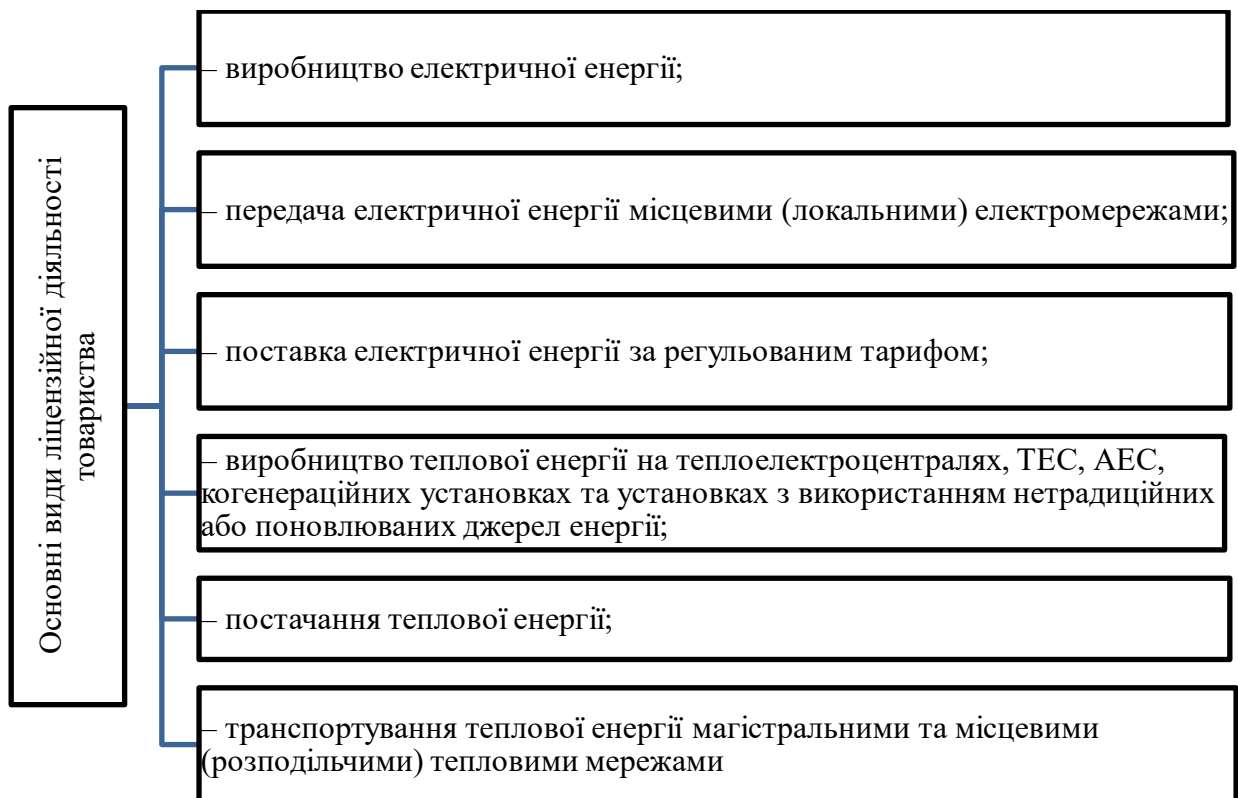


Рис. 1.5. Основні види ліцензійної діяльності товариства

Виробничі служби, цехи та відділи функціонують за напрямками діяльності та підпорядковані відповідним дирекціям:

- підрозділи з передачі електроенергії;
- підрозділи зі збуту електроенергії;
- підрозділи з капітального будівництва та інвестицій;
- підрозділи з питань забезпечення бізнесу;

- фінансові підрозділи;
- підрозділи з захисту активів;
- підрозділи по роботі з персоналом;
- підрозділи з охорони праці;
- підрозділи з правової роботи;
- підрозділи з інформаційних технологій.

Органи управління компанії:

- Загальні збори акціонерів;
- Наглядова рада;
- Правління Товариства;
- Ревізійна комісія.

Облік на підприємстві ПАТ «Полтаваобленерго» ведеться відокремленим структурним підрозділом - бухгалтерією на чолі із головним бухгалтером.

Фінансова звітність ПАТ «Полтаваобленерго» складається відповідно до вимог національного законодавства та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансова звітність ПАТ «Полтаваобленерго» підлягає оприлюдненню. Аналіз основних показників діяльності підприємства ПАТ «Полтаваобленерго» було проведено на підставі фінансової звітності за 2017-2019 рр.

Результати аналізу представлено у табл. 1.5-1.9.

Показники стану та динаміки необоротних активів

ПАТ «Полтаваобленерго» станом на кінець 2017-2019 рр. (тис. грн., %)

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 від:		2019 у % до:	
				2017	2018	2017	2018
Нематеріальні активи за залишковою вартістю	12044	11211	12519	475	1308	103,9	111,7
Незавершені капітальні інвестиції	145065	77171	43856	-101209	-33315	30,2	56,8
Основні засоби за залишковою вартістю	1004340	1108221	1165297	160957	57076	116,0	105,2
Інші фінансові інвестиції		200	200	200			100,0
Довгострокова дебіторська заборгованість	5326	69		-5326	-69		0,0
Відстрочені податкові активи	110550	123774	143454	32904	19680	129,8	115,9
Усього необоротних активів	1277325	1320646	1365326	88001	44680	106,9	103,4

За результатами проведеного аналізу, можна зробити висновки про те, що вартість необоротних активів за 2017-2019 рр. збільшилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 6,9 % (або 88001 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 3,4 % (або на 44680 тис. грн.). Зростання відбувалося за рахунок збільшення вартості нематеріальних активів та основних засобів.

Показники стану та динаміки оборотних активів

ПАТ «Полтаваобленерго» станом на кінець 2017-2019 рр. (тис. грн., %)

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 від:		2019 у % до:	
				2017	2018	2017	2018
Запаси	92564	102561	88221	-4343	-14340	95,3	86,0
Векселі отримані	2000	2000	2000			100,0	100,0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	864417	697752	85620	-778797	-612132	9,9	12,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
за виданими авансами	8008	26462	20527	12519	-5935	256,3	77,6
з бюджетом	68095	68295	68118	23	-177	100,0	99,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	636	41480	46351	45715	4871	7287,9	111,7
Гроші та їх еквіваленти	44630	26168	60152	15522	33984	134,8	229,9
Витрати майбутніх періодів	66	38		-66	-38		
Інші оборотні активи	182993	153669	108754	-74239	-44915	59,4	70,8
Усього оборотних активів	1263409	1118425	479743	-783666	-638682	38,0	42,9

Показники стану та динаміки власного капіталу

ПАТ «Полтаваобленерго» станом на кінець 2017-2019 рр. (тис. грн., %)

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 від:		2019 у % до:	
				2017	2018	2017	2018
Зареєстрований (пайовий) капітал	232967	232967	232967			100,0	100,0
Капітал у дооцінках	168091	152382	131954	-36137	-20428	78,5	86,6
Додатковий капітал	13394	23061	27015	13621	3954	201,7	117,1
Резервний капітал	28068	28068	28068			100,0	100,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	641916	732628	481585	-160331	-251043	75,0	65,7
Вилучений капітал			-902	-902	-902		
Усього власний капітал	1084436	1169106	900687	-183749	-268419	83,1	77,0

За результатами проведеного аналізу, можна зробити висновки про те, що вартість власного капіталу за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 16,9 % (або 183749 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 23 % (або на 268419 тис. грн.). Такі зміни пов'язані із скороченням нерозподіленого прибутку підприємства.

Показники стану та динаміки зобов'язань та забезпечень

ПАТ «Полтаваобленерго» станом на кінець 2017-2019 рр. (тис. грн., %)

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 від:		2019 у % до:	
				2017	2018	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Інші довгострокові зобов'язання	4058	1140	2753	-1305	1613	67,8	241,5
Усього довгострокові зобов'язання	4058	1140	2753	-1305	1613	67,8	241,5
Поточна кредиторська заборгованість за:							
довго-строковими зобов'язаннями	2752	2918		-2752	-2918		
товари, роботи, послуги	571947	422988	102133	-469814	-320855	17,9	24,1
розрахунками з бюджетом	20984	22273	17939	-3045	-4334	85,5	80,5
розрахунками зі страхування	6294	6407	6758	464	351	107,4	105,5
розрахунками з оплати праці	23756	26705	27116	3360	411	114,1	101,5
Поточна кредиторська заборгованість за виданими авансами	496573	471990	515684	19111	43694	103,8	109,3

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	3933	3931	3931	-2		99,9	100,0
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	15251	188	188	-15063		1,2	
Поточні забезпечення	82974	69651	106881	23907	37230	128,8	153,5
Інші поточні зобов'язання	243027	226511	160999	-82028	-65512	66,2	71,1
Усього поточних зобов'язань і забезпечень	1452240	1268625	941629	-510611	-326996	64,8	74,2

За результатами проведеного аналізу, можна зробити висновки про те, що вартість залученого капіталу за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 35,2 % (або 510611 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 25,8 % (або на 326996 тис. грн.).

Такі зміни пов'язані із скороченням поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, інших поточних зобов'язань.

**Показники стану та динаміки доходів, витрат та фінансових результатів
ПАТ «Полтаваобленерго» за 2017-2019 рр. (тис. грн., %)**

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 від:		2019 у % до:	
				2017	2018	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	6693102	7607272	2203541	-4489561	-5403731	32,9	29,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6449615	7300936	2123579	-4326036	-5177357	32,9	29,1
Валовий:							
прибуток	193487	306336	79962	-113525	-226374	41,3	26,1
Інші операційні доходи	96508	9159	83273	-13235	74114	86,3	909,2
Адміністративні витрати	127854	149866	117443	-10411	-32423	91,9	78,4
Витрати на збут							
Інші операційні витрати	38772	148134	226240	187468	78106	583,5	152,7
Фінансовий результат від операційної діяльності:							
прибуток (збиток)	123369	59384	-180448	-303817	-239832	-146,3	-303,9

Продовж. табл. 1.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші фінансові доходи	2731	6353	4500	1769	-1853	164,8	70,8
Інші доходи	1881	2115	3778	1897	1663	200,9	178,6
Інші витрати	1546	6073	118981	117435	112908	7696,1	1959,2
Фінансовий результат до оподаткування:							
прибуток	126435	61779	-291151	-417586	-352930	-230,3	-471,3
Витрати (дохід) з податку на прибуток	3893	13224	19680	15787	6456	505,5	148,8
Чистий фінансовий результат:							
прибуток (збиток)	130328	75003	-271471	-401799	-346474	-208,3	-361,9

За результатами проведеного аналізу, можна зробити висновки про те, що доходи підприємства за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 67,1 % (або 4489561 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 71,0 % (або на 5403731 тис. грн.). У 2019 році підприємство було збитковим. Такі зміни пов'язані зі зміною економічної ситуації в країні та різким зниженням платоспроможності населення.

Висновки до розділу 1

Фінансова звітність – це система показників, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати діяльності підприємства та рух його грошових потоків за звітний період. Вона є невід’ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки фінансова звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка поєднує підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку.

Фінансову звітність складають підприємства, які є юридичними особами, незалежно від форм власності, включаючи і підприємства з іноземними інвестиціями. Суб’єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, складають і подають, крім власного фінансового звіту, також консолідовану звітність.

Створення міжнародних стандартів є результатом інтеграційних процесів. В свою чергу інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об’єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і систем обліку, звітності та статистики.

Відносно нормативної документації з бухгалтерського обліку стандарт означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Кожне з цих правил визначає термінологію, методи, способи, суть обліку при відображенні того чи іншого явища. Під бухгалтерським стандартом розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, облік курсових різниць тощо.

Міжнародні стандарти фінансової звітності - це правила, що встановлюють вимоги до визнання, оцінки та розкриття фінансово-господарських операцій для складання фінансових звітів компаній у всьому

світі. Стандарти забезпечують порівнянність бухгалтерської документації між компаніями в загальносвітовому масштабі, а також є умовою доступності звітної інформації для зовнішніх користувачів.

Законодавством України для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності з 01.01.2012 р. запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ):

- публічними акціонерними товариствами;
- банками;
- страховими організаціями;
- іншими підприємствами та організаціями (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Законом України з 01 січня 2018 р. поширено безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності ще на великі підприємства і підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

РОЗДІЛ 2

ЗМІСТ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

2.1. Зміст, структура та порядок складання фінансової звітності підприємства за національними стандартами

Суб'єкти підприємницької діяльності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», залежно від їх видів, зобов'язані подавати звітність за різними формами, що затверджено Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Форми фінансової звітності та суб'єкти, що зобов'язані їх подавати, відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Форми фінансової звітності	Суб'єкти господарювання	Нормативно-правове регулювання
Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом та непрямим методом) (форми 3, 3н); Звіт про власний капітал (форма 4);	Групи підприємств	НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1к); Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2к); Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом та непрямим методом) (форми 3к та 3кн); Консолідований звіт про власний капітал (форма 4к)	Підприємства різних форм власності (крім банків та бюджетних установ)	НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Баланс (форма 1-м; форма 1-мс); Звіт про фінансові результати (форма 2-м; форма 2-мс)	Суб'єкти малого підприємництва	ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею та оцінка статі може бути достовірно визначена.

Підприємства можуть не наводити 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, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- власникам (засновникам), відповідно до установчих документів;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- органам виконавчої влади та іншим користувачам, відповідно до законодавства.

Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України [50].

Акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

За звітним періодом фінансові звіти поділяються на річні та квартальні. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є календарний рік. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом

підприємства, що ліквідується, є період з початку року, до моменту ліквідації.

Квартальна звітність складається наростаючим підсумком з початку року у складі двох форм - Балансу і Звіту про фінансові результати.

Звітність підприємства складається станом на кінець останнього дня звітного періоду. Підприємства, що мають в своєму складі виділені на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, крім фінансової звітності про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність [15].

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою – дата одержання адресатом, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Форми фінансової звітності (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Для суб'єктів малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів встановлена скорочена за показниками фінансова звітність, їх звіт складається з Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Держкомстатом України.

Форми фінансової звітності бюджетних установ, органів державного казначейства України з виконанням бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків і порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України.

Для розуміння змісту та структури звітності за міжнародними стандартами доцільно вивчити Концептуальну основу фінансової звітності.

Головною причиною розробки і прийняття Концептуальної основи фінансової звітності (далі - Концептуальна основа) було наявність відмінностей у звітності різних країн: використання різних визначень елементів фінансових звітів, критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінки.

У 1989 році була опублікована Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка замінена Радою з Міжнародних стандартів у 2010 році на Концептуальну основу фінансової звітності.

Концептуальна основа є основою розроблених Міжнародних стандартів. Вона встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів.

Уряди країн можуть визначати відмінні або додаткові вимоги до фінансової звітності, ніж розкриті в Концептуальній основі, але такі вимоги не повинні впливати на фінансові звіти, які публікуються для інших користувачів. Мету Концептуальної основи фінансової звітності узагальнено на рис. 2.1.

Концептуальна основа охоплює:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Концептуальна основа не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації. В окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ. В разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи [33].

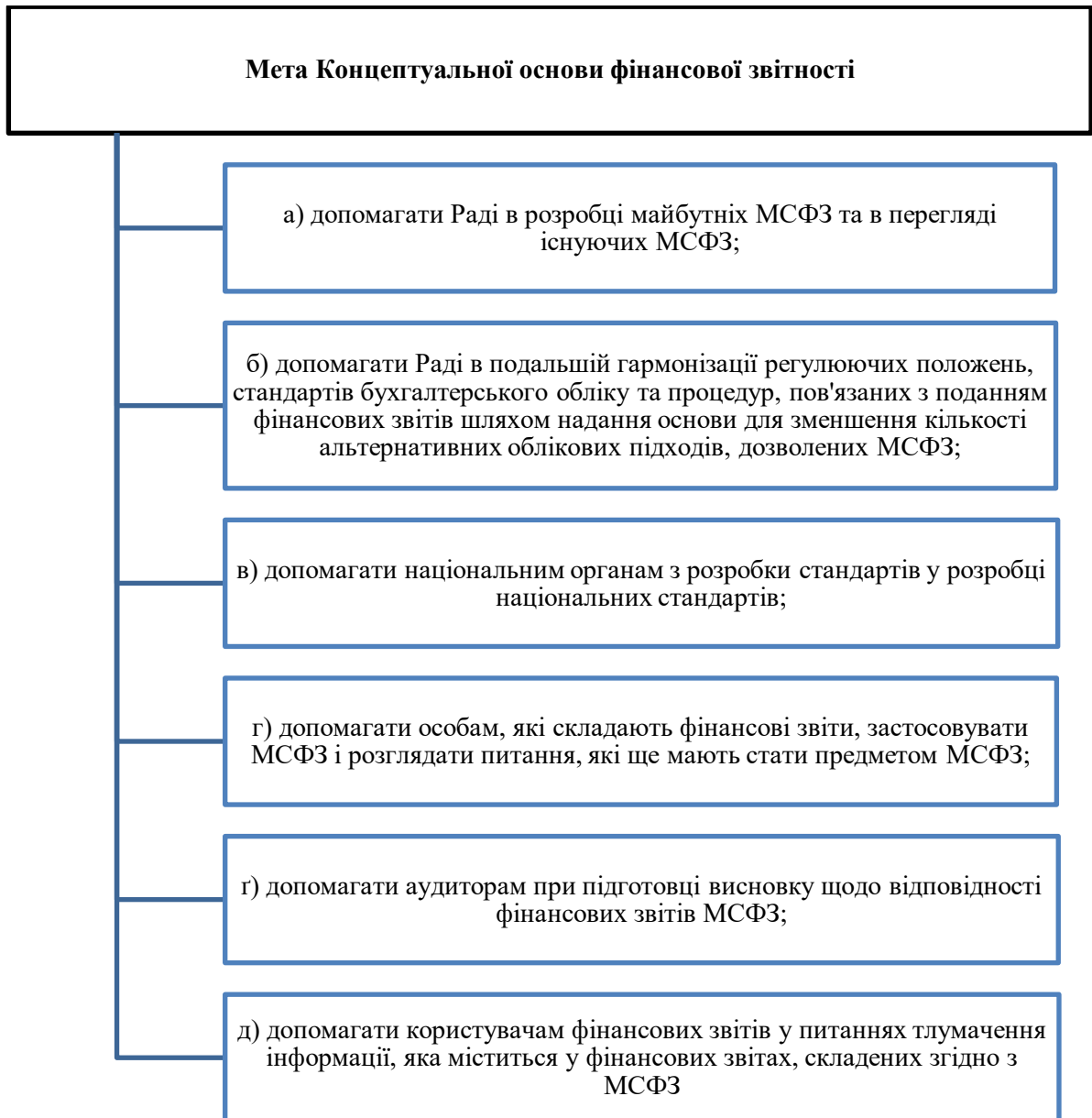


Рис. 2.1. Мета Концептуальної основи фінансової звітності

Міжнародні стандарти оперують поняттям фінансові звіти загального призначення, під якими розуміють фінансову звітність, що оприлюднюється. Основою метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень [20].

Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

Згідно концептуальної основи, мета фінансової звітності загального

призначення - надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про:

- 1) фінансовий стан,
- 2) про наслідки операцій та інших подій,
- 3) інформація про минулі фінансові показники, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки.

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють п'ять елементів фінансової звітності (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Елементи фінансових звітів відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності

Якісні характеристики фінансової звітності є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів. Вони застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб.

Вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка розкривається у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації..

Надавачі фінансової інформації більшість своїх зусиль витрачають на збір, обробку, перевірку та розповсюдження фінансової інформації, проте всі ці витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного доходу.

Користувачі фінансової інформації також несуть витрати на аналіз та тлумачення наданої інформації. Якщо необхідна інформація не надана, користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.

Застосовуючи вартісне обмеження, слід оцінювати, чи виправдають вигоди від розкриття у звітності певної інформації витрати, понесені з метою надання та використання такої інформації.

2.2. Вимоги до фінансової звітності та призначення її основних компонентів

Фінансова звітність – це система показників, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати діяльності підприємства та рух його грошових потоків за звітний період. Вона є невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки фінансова звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка єднає підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку.

Зокрема, вона забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо оцінки майнового стану підприємства, джерел фінансування його діяльності, фінансової сталості, ліквідності, платоспроможності, ділової активності та конкурентоспроможності; визначення стратегії і тактики розвитку підприємства, а також вишукування резервів зміцнення його фінансового стану та підвищення ефективності функціонування.

Надання користувачам повної, об'єктивної інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства для прийняття ними виважених управлінських рішень є метою складання фінансової звітності.

Фінансову звітність складають підприємства, які є юридичними особами, незалежно від форм власності, включаючи і підприємства з іноземними інвестиціями. Суб'єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, складають і подають, крім власного фінансового звіту, також консолідовану звітність. Підприємства складають фінансову звітність за місяць, квартал і рік наростаючим підсумком з початку року. При цьому місячна і квартальна звітність є проміжною. Річні звіти готуються за результатами фінансового року. Як правило, він закінчується 31 грудня, але необов'язково фінансовий рік повинен збігатися з календарним. Фінансовий рік містить послідовних 12 місяців, або 52 тижні, або тринадцять 4-тижневих періодів. Так, фінансовий рік компанії може починатися 1 квітня і закінчуватися 31 березня.

З метою забезпечення належного розуміння фінансової звітності користувачами, вона повинна розкривати всю суттєву інформацію. Відповідності до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» у звітах має вказуватись:

– назва підприємства;

- країна знаходження;
- дата звітності та звітний період;
- короткий опис характеру діяльності підприємства і його юридичної форми;
- валюта звітності та одиниця її виміру.

У разі необхідності грошові суми і класифікація статей повинні бути доповнені іншою інформацією, яка пояснює їх зміст. Важливі статті рекомендується виділяти окремо, а не у складі інших статей. Фінансові звіти повинні містити відповідні дані за попередній період.

Заголовки, назви розділів, найменування статей річної звітності не регламентуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), тому правильний їх підбір повинен полегшити читання звітів і сприяти їх кращому розумінню.

Крім обов'язкових форм звітності підприємства можуть подавати фінансовий огляд результатів діяльності підприємства, оцінку його фінансового стану та аналіз чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, та огляд інвестиційної політики підприємства, джерел фінансування його діяльності, дивідендної політики тощо.

Деякі підприємства крім фінансових звітів подають додаткові звіти: екологічні, звіти про додану вартість та інші залежно від потреб інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень користувачами.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» кожний компонент фінансового звіту повинен бути чітко ідентифікований. Крім того, необхідно чітко визначити і вказати назву (код) підприємства, яке подає фінансовий звіт, дату балансу або період, який охоплює фінансовий звіт, валюту звітності та рівень точності, використаний при поданні цифрової інформації (наприклад, у тисячах або мільйонах одиниць валюти звітності).

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначає, що відповідальність за складання та подання фінансових звітів несе Рада директорів та/або інший

керівний орган підприємства. Отже, згідно з Міжнародними стандартами підписання фінансової звітності головним бухгалтером не є обов'язковим.

Повний пакет звітності охоплює п'ять форм. Кількість періодів, які відображаються у звітності, визначена МСФЗ 1. Передбачено подання, як мінімум, двох звітів про фінансовий стан, по два усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо застосовується облікова політика ретроспективно або здійснюється ретроспективний перерахунок статей фінансової звітності або коли перекласифікуються у фінансовій звітності, то подається, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки. Звіти про фінансовий стан:

- а) на кінець поточного періоду;
- б) на кінець попереднього періоду (який є початком поточного періоду);
- в) на початок першого з представлених періодів.

До всіх звітів МСБО 1 висуває наступні вимоги (рис. 2.3).

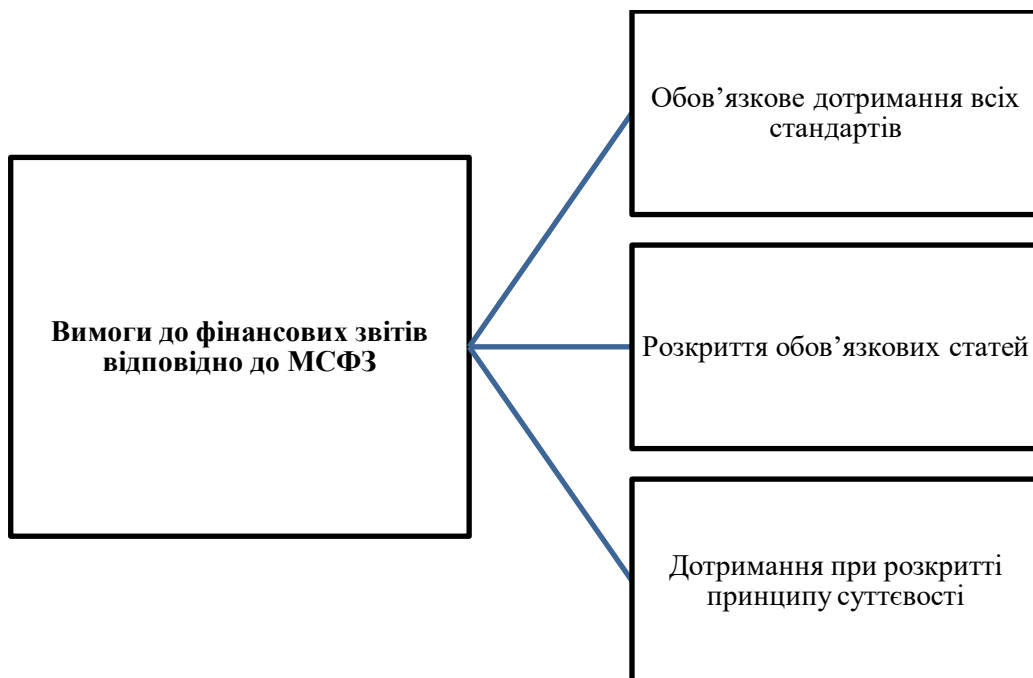


Рис. 2.3. Вимоги до фінансових звітів відповідно до МСФЗ

**Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами
та П(С)БО**

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Назви статей, їх розміщення у звітах	Існують затверджені табличні форми звітів	Формат звітів не регламентовано
Суттєвість	Можна додавати до звітності статті з переліку запропонованих, якщо інформація є суттєвою	При поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності слід виходити з їх суттєвості
Пусті рядки у звітності	Можна не наводити статті за якими відсутні інформація	Статей без показників у звітності не наводять
Звітність для малого та середнього бізнесу	П(С)БО 25 «Звіт суб'єкта малого підприємництва» встановлює склад звітів суб'єктів малого підприємництва з двох форм: баланс і звіт про фінансові результати.	Існує спеціальний стандарт для підприємств малого і середнього бізнесу (які не оприлюднюють звітність), який вимагає складання всіх видів звітів.
Склад проміжної звітності	Передбачена поквартальна (проміжна) фінансова звітність у складі всіх форм	Проміжна звітність не обов'язкова (МСБО 34). До її складу входить весь комплект звітності у повній або в стислій формах
Періодизація проміжної звітності	Поквартально	Період звіту може обирати підприємство
Проміжний звіт про фінансові результати	Звіт про фінансові результати складають наростаючим підсумком з початку року	Звіт про сукупний дохід подають за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний рік до дати звітності
Відображення відстрочених податків і витрат з податку на прибуток у проміжній звітності	Відстрочені податкові активи та зобов'язання можуть відобразитися в сумі на кінець попереднього року. Витрати з податку на прибуток показують у сумі поточного податку	Виняток відсутній
Види звітності	Консолідована та індивідуальна	Консолідована, окрема та індивідуальна.
Посилання на примітки	Посилань на примітки у звітах не потрібно	Посилань на примітки у звітах потрібні
Порівняльна інформація у примітках	В примітках згідно П(С)БО порівняльна інформація не наводиться	Наводиться порівняльна інформація за попередній період

Крім того, в кожному фінансовому звіті вказують:

Пункт 51 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (витяг)

а) назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи

ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду;

б) ця фінансова звітність стосується одного суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання;

в) дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;

г) валюту подання, як визначає МСБО 21;

г) рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності.

2.3. Повний комплект фінансової звітності: звіт про фінансовий стан на кінець періоду, звіт про сукупні доходи за період; звіт про зміни у власному капіталі за період

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, тому відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансових звітів» його називають Звітом про фінансовий стан підприємства. Але застосовувати назви «Баланс», «Балансовий звіт» або інші, які б не вводили в оману користувачів, не заборонено.

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

а) основні засоби;

б) інвестиційна нерухомість;

в) нематеріальні активи;

г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є) та ж));

г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;

д) біологічні активи;

е) запаси;

- є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;
- з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
 - и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
 - і) забезпечення;
 - ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і));
 - й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток»;
- к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;
- л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
- м) неконтрольовані частки (частка меншості - частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства). представлені у власному капіталі;
- н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.

Статті з нульовими залишками у звіті не наводяться. Додаткові статті, заголовки та проміжні підсумкові суми відображаються, якщо таке подання поліпшить розуміння фінансового становища підприємства, якщо величина і характер статті (або сукупності аналогічних статей) є такими, що їх доцільно виділяти в якості окремої статті згідно принципу суттєвості. В примітках буде розкрита вся необхідна інформація більш детально.

Баланс може бути представлений у двох форматах:

горизонтальний формат – активи розміщені в лівій частині звіту, а капітал і зобов'язання – в правій;

вертикальний формат – спочатку записуються активи, а потім під ними капітал і зобов'язання.

Активи і зобов'язання подаються за одним із двох варіантів:

1) активи – в порядку зростання ліквідності, капітал і зобов'язання – за зменшенням терміну їх погашення;

2) активи – в порядку зменшення ліквідності, капітал і зобов'язання – за зростанням терміну їх погашення

До вибору статей звіту про фінансовий стан висуваються наступні вимоги:

а) рядки включаються, якщо розмір, характер або функція статті чи групи подібних статей є такими, що їх окреме подання доречно для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання;

б) використані назви та порядок наведення статей (або групи подібних статей) можна змінювати згідно з характером суб'єкта господарювання та його операціями, щоб надати інформацію, яка є доречною для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Основними елементами звіту про сукупні доходи є :

– доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (крім зростання за рахунок внесків учасників);

– витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зростання зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім вилучення капіталу учасниками). Визнаються у звіті відповідно до принципу відповідності доходам, тобто відображаються у звіті в тому ж періоді, що й дохід, для отримання якого вони були понесені;

– прибуток або збиток – загальна сума доходів за вирахуванням витрат без урахування компонентів іншого сукупного прибутку;

– інший сукупний прибуток – містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ;

– загальний сукупний прибуток – сума, на яку збільшився капітал протягом певного періоду в результаті операцій та інших подій, але яка не є сумою збільшення в результаті операцій з власниками.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» обов'язковим компонентом фінансової звітності є звіт, що відображає зміни у власному капіталі внаслідок операцій та інших подій, крім внесків учасників (власників) підприємства та розподілу капіталу (дивіденди тощо) між ними.

Зміни у власному капіталі підприємства у період між двома датами балансу відображають збільшення чи зменшення його чистих активів протягом періоду

Звіт про власний капітал, згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» називається Звіт про зміни у власному капіталі.

Звіт про зміни у власному капіталі включає таку інформацію:

а) загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток;

б) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8;

г) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

i) прибутку чи збитку;

ii) іншого сукупного прибутку;

iii) операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Згідно МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», звіт про рух грошових коштів відображає грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання.

Одна операція може охоплювати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, коли погашення позики грошовими коштами складається з відсотків та основної суми боргу, відсотки можна класифікувати як операційну діяльність, а основну суму боргу – як фінансову.

Приклади грошових потоків від операційної діяльності:

- а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
- в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
- г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
- г) надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами;
- д) виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю; та
- е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Приклади грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності:

- а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також ті, що пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;
- б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів,

нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;

в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

г) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);

д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

е) виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність; та

є) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.

Коли контракт відображається в обліку як хеджування визначеної позиції грошові потоки за контрактом класифікуються так само, як грошові потоки за позицією, що хеджується.

Приклади грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності:

а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше

випущених акцій суб'єкта господарювання;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик; та

г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.

2.5. Консолідовані фінансові звіти та їх характеристика

Перша консолідована фінансова звітність була складена в кінці XIX століття в США. Каталізатором для її складання послужила промислова революція, підсумком якої став розвиток корпоративних структур і, як наслідок, вдосконалення обліку та звітності. З появою першого холдингу в Америці в 1832 році почали зростати потреби у відповідній обліковій інформації.

Широке поширення консолідована фінансова звітність отримала в США на початку XX сторіччя, основними чинниками якого були:

- 1) бурхливий розвиток холдингового бізнесу;
- 2) відсутність бар'єрів і нормативних приписів щодо застосування нових методів обліку та складання звітності;
- 3) схвалення консолідації найбільшими фондовими біржами.

В Європі процес розвитку консолідованої фінансової звітності відставав. Створення нових холдингових структур відбувалося повільно, причинами цього були пильна увага держави та значне число юридичних бар'єрів. Особливістю європейського бізнесу були картельні угоди, які представляли собою угоду про співпрацю незалежних підприємців, що мають спільні економічні інтереси, з метою впливу на відносини виробництва та збуту шляхом обмеження або усунення вільної конкуренції.

У Великобританії на законодавчому рівні складання консолідованої фінансової звітності було остаточно закріплене у 1947 році. У Голландії холдинговий бізнес отримав широке поширення в 20-х роках ХХ століття. У Німеччині практика консолідації з'явилася тільки в 30-х роках ХХ століття. Консолідація стала обов'язковою обліковою процедурою в середині 60-х років, і вона значно відрізнялася від англо-американської практики. Ці відмінності були усунені в 1983 році у зв'язку із прийняттям Директиви ЄС № 7. У 1990 році обов'язкова консолідація була поширена на зарубіжні філії та дочірні компанії. В інших європейських країнах спроби складання консолідованої фінансової звітності також відносяться до 1980-х років.

Визнання консолідованої фінансової звітності в міжнародній практиці багатьох країн пов'язане з прийняттям Директиви ЄС № 7, що визначає консолідовану звітність як таку, яка призначена для відображення фінансового стану та фінансових результатів групи взаємозалежних компаній.

У Франції складання консолідованої фінансової звітності для компаній, цінні папери яких котируються на біржі, стало обов'язковим з 1985 року. До 1967 року у Франції не більше 24 компаній склали консолідовану фінансову звітність, і цей процес носив епізодичний характер. Слід зазначити, що перші європейські холдингові компанії з'явилися саме у Франції на початку 1920-х років. Але в цей час в країні ще не склалася загальна практика нової бухгалтерської процедури консолідації, і кожна компанія організовувала та здійснювала її так, як вважала за потрібне. В Японії тільки в 1977 році Міністерством фінансів було прийнято «Положення про консолідовану бухгалтерську звітність». Принципи консолідації були схожі з англо-американською моделлю, а скласти консолідовану фінансову звітність японські компанії стали в другій половині 80-х років.

Отже, практика складання консолідованої фінансової звітності в різних країнах розрізняється за такими ознаками:

- 1) цілі складання консолідованої фінансової звітності;
- 2) ступінь поширення консолідованої фінансової звітності;

- 3) розуміння консолідованої групи та її складу;
- 4) учасники;
- 5) метод консолідації та інші.

Звітність повинна забезпечувати достовірність, повноту та надання зрозумілої інформації реальним і потенційним інвесторам та кредиторам для прийняття ними рішень. Залежно від користувачів звітності змінюється її обсяг, форма, повнота розкриття і аналітичність облікових даних. Чим вища потреба в отриманні якісної, повної та достовірної звітності, тим більш досконалою буде ставати система обліку та звітності, в тому числі і консолідована фінансова звітність, яка стає найважливішим джерелом даних, що відображають майнове та фінансове становище підприємства в цілому і результатів її діяльності.

Підприємства можуть органічно розширюватися, покращувати свою діяльність, збільшуватися за рахунок придбання (тобто, контролю над іншими підприємствами) або шляхом злиття з іншими підприємствами («придбання» та «об'єднання інтересів»). Якщо в цьому бере участь не одне, а декілька підприємств, як правило, необхідні будуть «фінансові звіти групи» в тій чи іншій формі, в яких наводиться докладна інформація про об'єднані фінансові результати підприємств-учасників цієї групи.

Фактично існує чотири стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють різні аспекти фінансових звітів групи. Вони частково співпадають, зокрема МСБО 22 та 27. Ці чотири стандарти такі:

- 1) МСБО 22 «Об'єднання підприємств»
- 2) МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства»
- 3) МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства»
- 4) МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах».

МСБО 22 визначає об'єднання підприємств як «об'єднання окремих підприємств в одну господарську одиницю в результаті приєднання одного підприємства до іншого або отримання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства».

Із наведеного вище визначення видно, що існує два основні типи об'єднання підприємств, та на практиці застосовуються два різні методи обліку таких об'єднань.

Облік як придбання – традиційний метод обліку об'єднання підприємств; він визначається в МСБО 22 як «об'єднання підприємств, при якому одне з підприємств, покупець, отримує контроль над чистими активами та діяльністю іншого підприємства, що його купують, в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань чи випуск акцій».

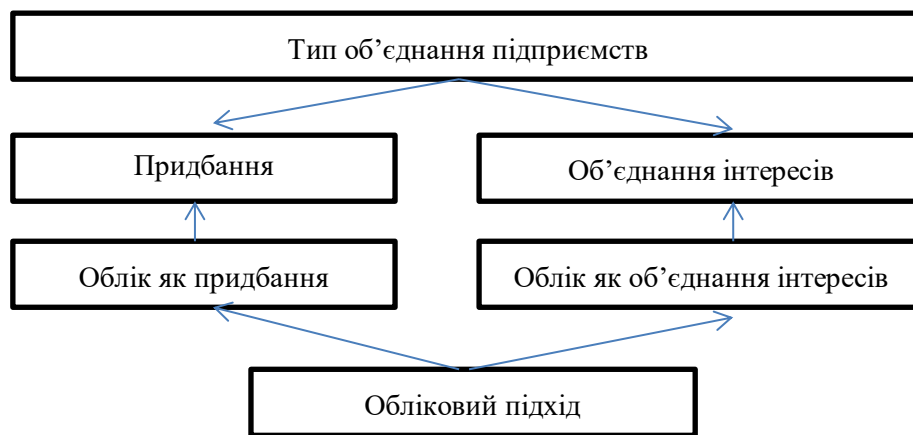


Рис. 3.4. Тип об'єднання підприємств

За цим методом підприємство купує акції в іншого підприємства (чи підприємствах) та сплачує за них грошові кошти, або випускає свої власні акції чи довгострокові відсоткові цінні папери в обмін на них.

Основна проблема використання методу придбання пов'язана з впливом на прибуток материнського підприємства, що підлягає розподілу.

Згідно з МСБО 22, «справжнє об'єднання інтересів відбувається рідко», воно визначено в МСБО 22 так: «об'єднання підприємств, при якому акціонери об'єднаних підприємств об'єднують контроль за всіма або фактично за всіма своїми чистими активами та діяльністю з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків і вигід від об'єданого підприємства таким чином, що жодну зі сторін не можна визначити як покупця».

«Об'єднання інтересів», що є характеристикою обліку такого об'єднання, може допомогти уникнути проблем, пов'язаних з прибутками, що підлягають розподілу, які є наслідком застосування методу обліку як придбання.

Об'єднання підприємств можна обліковувати як «об'єднання інтересів», якщо плата за придбані акції здійснюється шляхом обміну акціями; якщо плата здійснюється грошовими коштами, слід застосовувати звичайний облік як придбання.

Формування консолідованої фінансової звітності групи ґрунтується на об'єднанні інформації, що міститься у звітності материнської і дочірніх компаній. Але консолідація не зводиться до додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат. Процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлений у вигляді багатокрокової процедури – графіка консолідації (consolidation schedule).

При цьому на кожному кроці передбачаються ті чи інші дії з перетворення фінансових звітів окремих компаній і деякої додаткової інформації в комплект консолідованої звітності, складеної відповідно з тими чи іншими стандартами.

До числа найбільш загальних кроків формування консолідованої звітності

належать:

- 1) елімінування внутрішньогрупових операцій;
- 2) розрахунок гудвілу;
- 3) розрахунок накопиченого капіталу;
- 4) розрахунок прав меншості;
- 5) безпосереднє формування звітів.

У консолідовану звітність не слід включати показники, що характеризують внутрішньогрупові операції, тобто відносини елементів групи один з одним.

Найбільш типовим прикладом внутрішньогрупової операції може служити реалізація товарів одним з підприємств групи іншому підприємству тієї ж групи. Реалізація відображається у фінансовій звітності кожного з учасників угоди, і це адекватно характеризує економічну сутність відносин між двома самостійними підприємствами. Але якщо подивитися на стан справ з позицій групи в цілому, то суть подій, що відбулися буде виглядати зовсім інакше. Справа в тому, що обидва підприємства знаходяться всередині групи, і тому, з точки зору групи, ніякої реалізації не було, відбулося лише просте переміщення запасів з одного підрозділу в інший. Тому всі перераховані вище наслідки угоди повинні бути виключені з консолідованої фінансової звітності (але при цьому, зрозуміло, зберегтися у звітах кожного окремого підприємства). Ця процедура і називається елімінування внутрішньогрупових операцій.

Елімінуванню підлягають всі боргові відносини між елементами групи, адже, з точки зору «єдиного підприємства», борг одного підрозділу перед іншим ніяк не повинен позначатися на вимогах і зобов'язаннях підприємства в цілому. Сказане відноситься не тільки до заборгованостей, які виникли в результаті торговельних угод, а й до кредитних операцій (включаючи як основну суму, так і відсотки), а також до нарахованих дивідендів.

У загальному вигляді гудвіл представляє собою різницю між вартістю бізнесу в цілому і агрегованої величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю. Сутність гудвілу полягає в оцінці

додаткового економічного потенціалу компанії. Причини виникнення гудвілу можуть бути самими різними: ефективна маркетингова кампанія, наявність висококваліфікованої команди менеджерів, прогресивна організація праці та ефективна мотивація персоналу, переваги географічного розташування, стійка клієнтська база тощо. Все це підвищує рейтинг компанії.

Слід зазначити, що гудвіл може бути не тільки позитивним, але і негативним (якщо сума придбання компанії менше справедливої вартості чистих активів). Для таких ситуацій стандартами передбачені особливі правила відображення гудвілу у фінансовій звітності.

У консолідовану звітність повністю включається капітал материнської компанії. Що ж стосується дочірньої компанії, то було б неправильно включати його у звітність цілком. Адже деяка його частина, а саме та, яка існувала в момент придбання, вже, по суті справи, увійшла в консолідовану звітність через вартість чистих активів, на основі якої розраховувався гудвіл. Тому, щоб уникнути подвійного рахунку, в консолідований баланс слід включити лише той накопичений прибуток, який сформувався вже після дати придбання, причому тільки в тій частині, яка належить материнській компанії (а не акціонерам дочірнього підприємства).

Частка меншості, представлена в пасиві консолідованого балансового звіту, розраховується шляхом множення вартості чистих активів дочірньої компанії на частку володіння акціонерів.

Виділення частки меншості відбувається і при формуванні консолідованого звіту про прибутки та збитки. У цьому випадку, перш за все, розраховується консолідований прибуток після оподаткування, а потім (в окремому розділі звіту) наводиться, яка частина цього прибутку належить материнській компанії, а яка акціонерам.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності

регулюється такими основними нормативно-правовими актами, як:

- 1) Міжнародний стандарт фінансової звітності «Консолідована фінансова звітність» 10 (далі – МСФЗ 10);
- 2) Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (далі – МСБО 27);
- 3) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» (далі – НПСБО 2);
- 4) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НПСБО 1);
- 5) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Таке ж визначення надається НПСБО 1 та НПСБО 2. Згідно МСБО 27, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання. Дане визначення тотожне з наведеними в НПСБО, але не конкретизує суть даного виду звітності.

Консолідована фінансова звітність складається з таких складових, які знайшли своє відображення на рис. 3.5.

Процедура консолідації фінансової звітності проходить за певними принципами, які визначені в МСФЗ 10 та НПСБО 2, а саме, при складанні консолідованої фінансової звітності використовують єдину облікову політику для подібних операцій; впорядковане додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства виключенню підлягають:

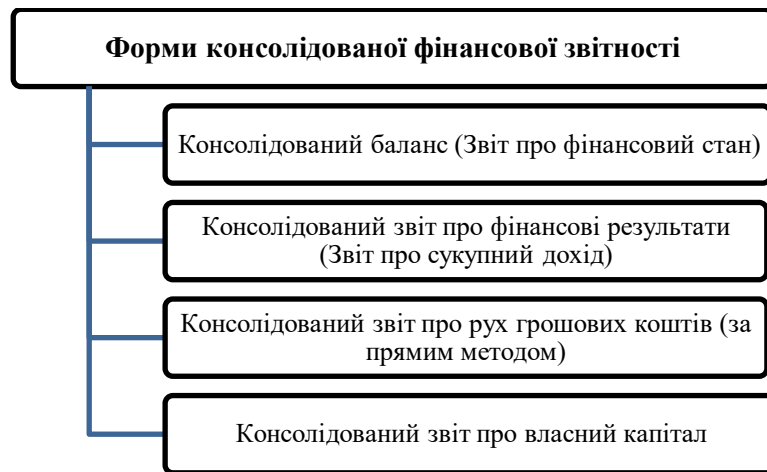


Рис. 3.5. Форми консолідованої фінансової звітності

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- 3) сума нереалізованих прибутків та збитків;
- 4) материнське підприємство визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку та сукупному доході дочірніх підприємств.

За НПСБО 2 та МСФЗ 10 материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства;
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Відповідно до МСФЗ 10, у консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

- 1) характер відносин між материнським підприємством;
- 2) причини, внаслідок яких володіння понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;
- 3) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності

дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами;

4) перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві тощо.

Ще однією і головною вимогою при складанні, яка пред'являється до консолідованого річного бухгалтерського звіту, виступає умова, що фінансове і майнове становище, а також рівень доходів повинні представлятися таким способом, щоб група господарських одиниць виступала як єдине ціле.

Інформація, що міститься в окремих фінансових звітах материнського підприємства та кожного з її дочірніх підприємств не дає уявлення про діяльність групи як діяльність єдиного підприємства. Для цього слід скласти додатковий комплект фінансових звітів на основі окремих фінансових звітів.

Існує кілька способів об'єднання інформації окремих фінансових звітів в комплект фінансових звітів групи, але найтипівіший спосіб (якого вимагає також МСБО 27) – це складання консолідованих фінансових звітів. Консолідовані звіти – це одна форма фінансових звітів групи, яка поєднує інформацію, що міститься в окремих фінансових звітах холдингового підприємства та її дочірніх підприємств, ніби вони є фінансовими звітами єдиного підприємства. «Фінансові звіти групи» та «консолідовані фінансові звіти» – це терміни, що часто вживаються як синоніми.

Простіше кажучи, комплект консолідованих фінансових звітів складають шляхом додавання активів та зобов'язань материнського підприємства та кожного дочірнього підприємства. Включаються всі активи та зобов'язання кожного підприємства, навіть якщо деякі дочірні підприємства можуть бути лише у частковій власності. Розділ Балансу «капітал та резерви» показуватиме, скільки чистих активів відноситься до групи і скільки – до зовнішніх інвесторів в дочірні підприємства, що є у частковій власності. Ці зовнішні інвестори відомі як частка меншості.

Більшість материнських підприємств подають свої окремі фінансові звіти та фінансові звіти групи в єдиному пакеті. Цей пакет, як правило, складається з

такого:

1) фінансові звіти материнського підприємства, які містять «інвестиції в діяльність дочірніх підприємств» в активах Балансу, а прибуток від дочірніх підприємств (у формі дивідендів) – в Звіті про прибутки та збитки;

2) консолідований Баланс;

3) консолідований Звіт про прибутки та збитки;

4) консолідований Звіт про рух грошових коштів.

Згідно з місцевими чи державними регулюваннями фінансові звіти материнського підприємства можуть не публікуватись.

Розглянувши питання визначення та розкриття інформації, подивимося на структури групи. Найпростіші – це структури, в яких материнське підприємство (МП) має пряму частку в акціях її дочірніх підприємств (ДП). Наприклад (рис. 3.6.).

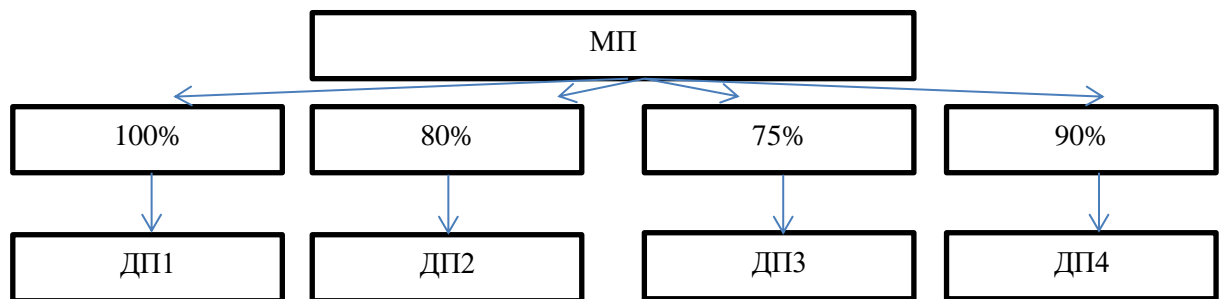


Рис. 3.6. Структура групи 1

Часто материнське підприємство матиме непрямі частки участі в дочірніх підприємствах. Це може призводити до складніших структур групи.

Підприємству МП належить 51% акцій підприємства ДП¹, яке, отже, є його дочірнім підприємством. У свою чергу, підприємство ДП¹ володіє 51% акцій підприємства ДП². Таким чином, підприємство ДП² є дочірнім підприємством підприємства ДП¹ та, отже, дочірнім підприємством підприємства МП.

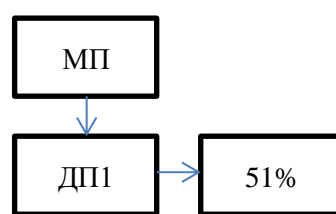


Рис. 3.7. Структура групи 2

Підприємство ДП² визначатиме підприємство ДП¹ як своє материнське (або холдингове) підприємство, а підприємство МП – як фактичне материнське підприємство.

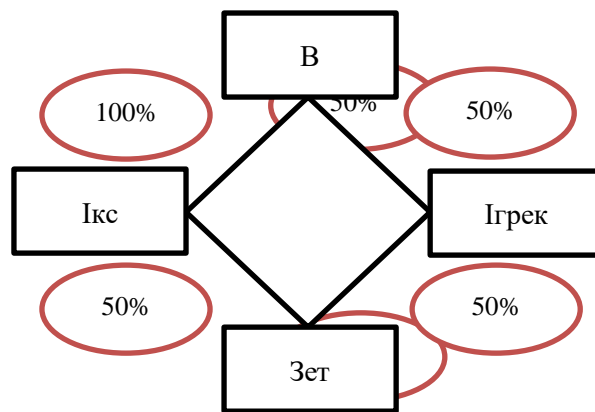


Рис. 3.8. Структура групи 3

Підприємство «В» володіє 100 % капіталу підприємства «Ікс» та 50 % капіталу підприємства «Ігрек». Підприємство «Ікс» и підприємство «Ігрек» кожне володіє 50 % підприємства «Зет». Припустимо, що:

1) підприємство «В» не контролює склад ради директорів підприємства «Ігрек», не може управляти більшістю голосів в раді;

2) підприємство «В» не володіє і не контролює більше 50% голосів підприємства «Ігрек», ні прямо, ні за угодою з іншими інвесторами;

3) підприємство «В» не має повноважень управляти фінансовою чи операційною політикою підприємства «Ігрек» ні на підставі уставу, ні за угодою;

4) ніщо з наведеного вище не стосується участі підприємства «Ікс» або підприємства «Ігрек» в підприємстві «Зет».

Іншими словами, оскільки підприємство «В» не пов'язане з утримувачем (утримувачами) других 50 % акцій підприємства «Ігрек», ні «Ігрек», ні «Зет» не можна вважати дочірніми підприємствами. У цьому випадку:

- 1) підприємство «Ікс» є дочірнім підприємством підприємства «В»;
- 2) підприємство «Ігрек» не є дочірнім підприємством підприємства «В»;
- 3) підприємство «Зет» не є дочірнім підприємством ні підприємства «Ікс», ні підприємства «Ігрек». Отже, воно не є дочірнім підприємством підприємства «В».

Хоча підприємство «В» має частку в 75 % в активах підприємства «Зет», «Зет» не є дочірнім підприємством підприємства «В».

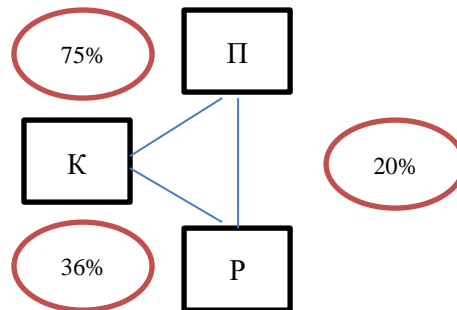


Рис. 3.9. Структура групи 4

Підприємство «К» – дочірнє підприємство підприємства «П». Отже, підприємство «П» має непрямий контроль над 36% власного капіталу підприємства «Р». Підприємство «П» має також прямий контроль над 20 % власного капіталу підприємства «Р». Підприємство «Р» є, таким чином,

дочірнім підприємством підприємства «П», хоча частка підприємства «П» в активах підприємства «Р» становить лише $20\% + (75\% \times 36\%) = 47\%$.

Приклади 8.5. та 8.6. ілюструють важливий момент: при прийнятті рішення про те, чи володіє підприємство «А» більше 50% власного капіталу (або його еквівалента) підприємства «Б», необхідно об'єднати:

- 1) акції (чи їхній еквівалент), якими «А» прямо володіє в «Б»;
- 2) акції (чи їхній еквівалент) в «Б», якими володіють підприємства, що є дочірніми підприємствами «А».

В умовах постійного загострення конкуренції інформація про бізнес має дедалі важливіше значення, бо дозволяє як впливати на рух капіталів усередині групи підприємств, так і залучити додаткові фінансові ресурси від інших суб'єктів. Тому зростання значення інформації як фактора економічного розвитку повинно мати регламентований (правовий) характер.

З 23.08.2013 набрав чинності наказ Міністерства фінансів України № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013, яким Міністерство фінансів України затвердило НП(С)БО 2. З вказаної вище дати втратив чинність наказ Міністерства фінансів України № 176 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» від 30.07.99 р., яким свого часу було встановлено, що П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» (далі П(С)БО 20) починало застосовуватися для складання консолідованої фінансової звітності за період з 2000 року. Наказ № 628 подібної вказівки не містить, адже відповідно до п. 3 НП(С)БО 1, яким встановлено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які представляють фінансову звітність згідно з законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1, починаючи зі звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах. НП(С)БО 2, також як і П(С)БО 20, визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання і застосовується тими самими групами осіб, що й раніше.

Консолідація проходить за певними принципами, визначеними у МСФЗ

10:

- 1) консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія;
- 2) періоди, за які складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими;
- 3) консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то робляться коригувальні проведення.

Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання групи та виконує функцію контролю для материнського підприємства (на етапі складання консолідованої фінансової звітності).

Щодо вимог національних і міжнародних стандартів процесу консолідації фінансової звітності можна сказати, що національні стандарти розглядають вужче коло питань, ніж міжнародні. А саме, міжнародні стандарти ширше розкривають оцінку наявності контролю та наводять опис процедури консолідації.

При складанні НП(С)БО 2 за основу було взято МСФЗ 10. Проте слід відмітити, що НП(С)БО 2 відображає лише основні положення МСФЗ 10, оскільки не розкриває ряду важливих питань щодо керівництва із застосування, дати набрання чинності та переходу на МСФЗ, що є вагомим недоліком. Тому для кращого сприйняття і порівняння цих стандартів пропонуємо розглянути характеристику основних положень НП(С)БО 2 та МСФЗ 10 (табл. 2.3).

Характеристика основних положень НП(С)БО 2 та МСФЗ 10

Класифікаційні ознаки	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»
Мета	Визначити порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності	Встановити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання
Сфера застосування	Група юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства і дочірніх підприємств	Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством
Визначення термінів	Владні повноваження; внутрішньогрупові операції; внутрішньогрупове сальдо; група; неконтрольована частка; нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій; права захисту інтересів інвесторів	Консолідована фінансова звітність; контроль об'єкта інвестування; особа, яка приймає рішення; група; неконтрольована частка участі; материнське підприємство; владні повноваження; права захисту інтересів інвесторів; значимі види діяльності; права відсторонення; дочірнє підприємство
Неконтрольовані частки участі	Материнське підприємство визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств	Материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків.

Принципи, які закладено в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити прозорий майновий стан підприємства. У зв'язку з цим цінність МСФЗ суттєва не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Висновки до розділу 2

Суб'єкти підприємницької діяльності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», залежно від їх видів, зобов'язані подавати звітність за різними формами, що затверджено Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею та оцінка статі може бути достовірно визначена.

Підприємства можуть не наводити 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, у разі якщо стаття відповідає певним критеріям.

З метою забезпечення належного розуміння фінансової звітності користувачами, вона повинна розкривати всю суттєву інформацію. Відповідності до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» у звітах має вказуватись:

- назва підприємства;
- країна знаходження;

- дата звітності та звітний період;
- короткий опис характеру діяльності підприємства і його юридичної форми;
- валюта звітності та одиниця її виміру.

У разі необхідності грошові суми і класифікація статей повинні бути доповнені іншою інформацією, яка пояснює їх зміст. Важливі статті рекомендується виділяти окремо, а не у складі інших статей. Фінансові звіти повинні містити відповідні дані за попередній період.

Заголовки, назви розділів, найменування статей річної звітності не регламентуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), тому правильний їх підбір повинен полегшити читання звітів і сприяти їх кращому розумінню.

Крім обов'язкових форм звітності підприємства можуть подавати фінансовий огляд результатів діяльності підприємства, оцінку його фінансового стану та аналіз чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, та огляд інвестиційної політики підприємства, джерел фінансування його діяльності, дивідендної політики тощо.

Деякі підприємства крім фінансових звітів подають додаткові звіти: екологічні, звіти про додану вартість та інші залежно від потреб інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень користувачами.

Підприємства можуть органічно розширюватися, покращувати свою діяльність, збільшуватися за рахунок придбання (тобто, контролю над іншими підприємствами) або шляхом злиття з іншими підприємствами («придбання» та «об'єднання інтересів»). Якщо в цьому бере участь не одне, а декілька підприємств, як правило, необхідні будуть «фінансові звіти групи» в тій чи іншій формі, в яких наводиться докладна інформація про об'єднані фінансові результати підприємств-учасників цієї групи.

Фактично існує чотири стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють різні аспекти фінансових звітів групи. Вони частково співпадають, зокрема

МСБО 22 та 27. Ці чотири стандарти такі:

- 1) МСБО 22 «Об'єднання підприємств»
- 2) МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства»
- 3) МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства»
- 4) МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах».

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК АКТИВІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

3.1. Облік необоротних активів за національними та міжнародними стандартами

Облік основних засобів за міжнародними стандартами здійснюється таким чином. Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності діяльності та стабільної перспективи росту є забезпеченість підприємства основними засобами в необхідній кількості та асортименті і, безумовно, більш повне їх використання. Теперішнє господарювання передбачає конкурентну боротьбу між різними контрагентами, переможцем в якій може стати саме той, хто залучає та найбільш ефективно використовує всі наявні ресурси.

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. МСБО 16 «Основні засоби» розкриває інформацію, що стосується визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації щодо основних засобів.

Відповідно до МСБО 16 основні засоби (Fixed assets; Property, Plant and Equipment) – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного періоду.

Таким чином, визначення розкриває наступні ознаки основних засобів:

- наявність матеріально-речової форми;
- цільовий характер використання в процесі нормальної господарської

діяльності підприємства;

– тривалий строк використання.

МСБО 16 слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.

МСБО 16 не застосовують щодо:

- а) біологічних активів (МСБО 41 «Сільське господарство»);
- б) об'єктів, що призначені для продажу (МСФЗ 5 «Непоточні активи утримувані для продажу, і припинення діяльності»);
- в) права на корисні копалини, їх пошук та видобуток, а також нафти й природного газу (МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів»).

Єдиного вартісного обмеження при визнанні основних засобів – не існує, але підприємство може його визначити самостійно. Наприклад, велике підприємство в обліковій політиці може вказати, що всі витрати вартістю менше 3000 не капіталізуються, а трактуються як витрати поточного періоду.

Основні засоби відображаються в балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

- існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;
- його собівартість може бути достовірно визначена або оцінена.

Майбутня економічна вигода – це потенційна здатність активу сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів.

Запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються у прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду. Так само, якщо запасні частини та допоміжне обладнання можуть використовуватися тільки у зв'язку з об'єктом основних засобів, їх обліковують як основні засоби.

Визначення основних засобів не передбачає в якості обов'язкових

критеріїв використовувати об'єкт, як засіб праці.

Підприємство має бути впевнене в тому, що йому належать всі майбутні винагороди, пов'язані з використанням отриманого активу, а також підприємство приймає всі ризики, пов'язані з володінням даного об'єкту. Така визначеність виникає тоді, коли вся користь і ризики перейшли до підприємства. А також придбання або виготовлення власними силами обов'язково формується за собівартістю, тому другим критерій має бути обов'язково визначатися.

МСБО 16 розкриває те, що актив може бути придбаний з метою безпеки або охорони навколишнього середовища. Придбання основних засобів такого типу, хоча безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним підприємство для отримання майбутніх економічних вигод від його інших активів.

Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигод від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали.

МСБО 16 «Основні засоби» передбачає, що оцінка об'єкта основних засобів після визнання його активом може здійснюватися суб'єктами господарювання за двома моделями:

- метод переоцінки;
- метод собівартості.

Облік нематеріальних активів за міжнародними стандартами проводиться так. Поняття інтелектуальна власність та нематеріальні активи є продуктом двадцятого століття і тому під впливом процесів економічного розвитку щороку ці поняття трансформуються і стають більш глибокими і ємними за класифікаційними ознаками. З цього випливає необхідність постійного спостереження та дослідження даного напрямку. З економічної точки зору, інтелектуальна власність – це витрати капіталу на освіту або придбання підприємцем нематеріальних об'єктів, що здійснюються з метою

його приросту. Висловлюючись бухгалтерською мовою, інтелектуальна власність є не чим іншим, як нематеріальними активами підприємства. Отже, об'єкти інтелектуальної власності є нематеріальними активами підприємства. До нематеріальних активів відносять цінності, що мають вартісну оцінку і при цьому не мають фізичної форми. Сфера застосування МСБО 38.

МСБО 38 слід застосовувати при обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, які розглядаються в іншому стандарті;
- б) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- в) прав на корисні копалини та видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Якщо інший стандарт визначає облік для конкретного типу нематеріальних активів, підприємство застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, Стандарт не застосовують до:

- а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу в ході звичайної діяльності (див. МСБО 2 «Запаси» та МСБО 11 «Будівельні контракти»);
- б) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 «Податки на прибуток»);
- в) оренди, на яку поширюється сфера застосування МСБО 17 «Оренда»;
- г) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБО 19 «Виплати працівникам»);
- г) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39. Визнання та оцінку деяких фінансових активів розглянуто в таких стандартах: МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»;
- д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСБО 22

«Об'єднання компаній»);

е) відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, що виникають у результаті контрактних прав страховика за контрактами МСБО страхування, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти». МСФЗ 4 визначає конкретні вимоги для розкриття таких відстрочених витрат на придбання, але не для цих нематеріальних активів. Отже, розкриття інформації щодо вимог, які містить цей Стандарт, стосується таких нематеріальних активів;

є) необоротні матеріальні активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу (або включені до групи, призначеної для ліквідації, що класифікується як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи утримувані для продажу, і припинена діяльність».

Відповідно до МСБО 38 нематеріальний актив – це немонетарний актив, який може бути ідентифікований та який не має фізичної форми.

Отже, по-перше це немонетарний актив, тобто до монетарних активів належить грошові кошти та їх еквіваленти, а до немонетарних всі інші активи – запаси, основні засоби, капітальне будівництво, але вони мають фізичну форму, а нематеріальні активи не мають.

По-друге, вони не мають фізичної форми, але більшість нематеріальних активів має певний матеріальний носій. Наприклад, комп'ютерне забезпечення на диску, авторські права на папері і т.д. Але фізична субстанція – це вторинною, а інформація – первинною.

По-третє, нематеріальний актив може бути ідентифікований, якщо:

– є відокремленим, тобто його можна виділити і продати, передати, здати в оренду, обміняти окремо або із пов'язаним контрактом, активом, зобов'язанням;

– виник в результаті контрактних або інших юридичних прав.

А також нематеріальний актив, згідно МСБО 38, відображується в балансі за виконанням двох критеріїв визнання активів. При чому, майбутні

економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання підприємством активу. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.

Нематеріальні активи поділяються на продукти інтелектуальної та промислової власності.

Перерахуємо основні нематеріальні активи:

Авторські права – це форма захисту, що надається законом авторам літератури, музики і т.д.

Ліцензія – це дозвіл на здійснення певного виду робіт, надання послуг чи господарської діяльності.

Патент – це виключне право, яке надається власнику використовувати, виробляти, продавати виріб, процес або діяльність на яку розповсюджується патент.

Програмне забезпечення;

Реєстрація промислового дизайну – стосується форми, зразка і корисної моделі;

Франчайзинг – це угода, яка надає право використовувати торгові марки або торгові назви на певній території або географічній зоні;

Використання прав на воду, корисні копалини і т.д.

Ноу-хау;

Заголовки та назви видань;

Нематеріальні активи в процесі розробки;

Торгові марки – назва, символи та інші визначення ідентифікації даного підприємства, продукції чи послуг.

Облік інвестиційної нерухомості здійснюється наступним чином. Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації відображує МСБО 40, що має відповідно назву «Інвестиційна нерухомість».

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо інвестиційної нерухомості та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Цей Стандарт, серед іншого, слід застосовувати для оцінки часток інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендарів, які утримуються за угодою про фінансову оренду, та оцінки інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду.

Цей Стандарт не застосовується до питань, охоплених МСБО 17 «Оренда», включаючи такі:

- а) класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- б) визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості;
- в) оцінка у фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
- г) оцінка у фінансових звітах орендодавця його чистих інвестицій у фінансову оренду;
- г) облік продажу та операцій зворотного лізингу (продаж майна з його подальшою орендою);
- д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

Цей Стандарт не застосовується до:

- а) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- б) прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси. Відповідно до

МСБО 40 інвестиційну нерухомість слід оцінювати або за її собівартістю, або за справедливою вартістю.

Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає:

- ціну її придбання;
- видатки, які безпосередньо віднесені до придбання.

Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартістю інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є собівартість на дату завершення її будівництва або поліпшення. До цієї дати підприємство застосовує МСБО 16. Із цієї дати нерухомість стає інвестиційною та застосовується МСБО 40.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

- а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);
- б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або
- в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Якщо частка нерухомості, утримувана на умовах оренди, класифікується як інвестиційна нерухомість, тоді статтею, яка відображається в обліку за справедливою вартістю, є саме ця частка, а не нерухомість, що лежить у її основі.

Одна або кілька інвестиційних нерухомостей можуть бути придбані в обмін на нематеріальний актив чи активи або ж в обмін на поєднання

монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення стосується обміну одного негрошового активу на інший, але воно також поширюється на всі види обміну, наведені в попередньому реченні. Оцінювати собівартість такої інвестиційної нерухомості треба за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

- а) операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або
- б) справедливу вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити.

Придбаний актив оцінюють саме так, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив не оцінюють за справедливою вартістю, його оцінюють за балансовою вартістю відданого в обмін активу.

Підприємство визначає комерційну сутність операції обміну, розглядаючи зміни у своїх майбутніх грошових потоках, які відбудуться в результаті цієї операції. Операція обміну за сутністю є комерційною, якщо:

- а) конфігурація (ризик, час і суми) потоку грошових коштів за отриманим активом відрізняється від конфігурації потоку грошових коштів за переданим активом;
- б) у результаті обміну вартість частки діяльності, на яку вплинула ця операція, змінюється для конкретного суб'єкта господарювання;
- в) різниця між а) і б) є суттєвою відносно справедливої вартості обмінюваних активів.

Справедливу вартість активу, для якого немає зіставних ринкових операцій, можна достовірно оцінити, якщо:

- а) відхилення в діапазоні достовірних оцінок справедливої вартості для цього активу не є суттєвими або
- б) можна достовірно визначити різні оцінки в межах такого діапазону і застосувати їх для оцінки справедливої вартості. Якщо підприємство може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, для оцінки собівартості використовується справедлива вартість

відданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є більш чітким свідченням.

Підприємство може:

а) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує доходні зобов'язання і безпосередньо пов'язана зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;

б) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).

3.2. Оборотні активи підприємства: облік за національними та міжнародними стандартами

Облік запасів за міжнародними стандартами ведеться наступним чином. Для здійснення господарської діяльності підприємств всіх форм власності та галузей економіки використовують цілий ряд ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових, які діють в тісному взаємозв'язку, адже без достатньої кількості фінансових ресурсів неможливий вплив трудових ресурсів на матеріальні, що в кінцевому результаті дає новий продукт розвитку господарюючого суб'єкта. В сукупності ресурсів підприємства вагома частка належить матеріальним ресурсам – засобам та предметам праці, в результаті поєднання яких здійснюється процес виробництва підприємства.

В умовах трансформаційних процесів метою є гармонізація системи обліку та дослідження МСБО 2, що доповнюються новими завданнями в обліку.

Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (МСБО 11);
- б) фінансових інструментів (МСФЗ 7 та МСБО 39);
- в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (МСБО 41).

Відповідно до МСБО 2, запаси (Inventories) – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);
- б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);
- в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали).

Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

За визначенням, запаси – це оборотні активи, тобто вони не повинні бути обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Придбані запаси визнаються активом у разі задоволення усіх наведених нижче умов:

- до підприємства перейшли усі суттєві ризики та вигоди, пов'язані з власністю на запаси;
- підприємство отримало контроль над запасами та здійснює управління ними тією мірою, яка звичайно пов'язана з правом власності;
- собівартість запасів може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигод, пов'язаних із запасами.

Важливим питанням визнання запасів, обліку операцій з їх придбання

та продажу є питання переходу права власності на запаси. На практиці підприємство повинне відображати придбання та продаж запасів у час передачі відповідного права власності.

До запасів підприємства включаються всі запаси, на які підприємство має право власності на визначену дату (наприклад, на дату складання Балансу), незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території, що належить підприємству, можуть знаходитися предмети, які є власністю інших фізичних і юридичних осіб. Ці предмети не є запасами підприємства.

Момент передачі права власності визначається у договорі на придбання (продаж) запасів і залежить від базових умов поставки.

Запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

МСБО 2 не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях промисловості. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в період зміни;

б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.

Облік грошових коштів та їх еквівалентів за міжнародними стандартами здійснюється таким чином. Гроші відносяться до тих особливих категорій, які завжди були найбільш актуальними в економічній думці, так як в процесі грошового руху найбільшою мірою проявляються і реалізуються інтереси суб'єктів ринку. Через гроші, їх функції кожен індивідуум реалізує свої потреби, тому грошова система і визначає взаємозв'язок між

виробництвом, обміном, розподілом і споживанням.

Грошові кошти включають в себе:

- монети;
- банкноти;
- грошові кошти на депозитних рахунках у банку, що вільно можна використовувати;
- грошові перекази (money orders);
- завірені банком чеки (certified checks);
- банківські чеки (cashier's checks);
- персональні чеки (personal checks);
- банківські переказні трати (векселя) (bank drafts);
- ощадні рахунки (saving accounting) – хоча банк має право вимагати надання попереднього повідомлення про зняття грошей і закриття рахунку, але це відбувається занадто рідко;

Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Такі цінні папери, як ощадні сертифікати грошових ринків (money market funds), депозитні сертифікати (certificates of deposit), казначейські векселя (treasury bills) та короткострокові комерційні векселя (commercial paper), які можуть приносити підприємству відсотки і відповідно додатковий зарібок доцільно класифікувати не як грошові кошти, а як еквіваленти грошових коштів. Причиною такої класифікації можна назвати жорстку обмеженість або штрафи при їх перерахунку в грошові кошти.

Депозитний сертифікат (certificates of deposit) – випускаються банком і є свідченням заборгованості, підлягають анулюванню на певних умовах. Випускаються номіналом в 10 000 і 100 000 та мають бути погашені на протязі від місяця до року, при цьому відсотки сплачуються за короткостроковою відсотковою ставкою, що діє на дату їх випуску.

Казначейський вексель (treasury bill) – це зобов'язання певної держави, зазвичай строком від 3-х до 6-ти місяців.

Короткостроковий комерційний вексель (commercial paper) – це короткостроковий вексель, який випускається підприємством з високим рейтингом кредитоспроможності.

Для того щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості. Таким чином, інвестиція визначається здебільшого як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад протягом трьох місяців чи менше з дати придбання.

Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.

До грошових коштів не включають:

- поштові марки (їх відносять до запасів конторського призначення або до попередньо оплачених витрат);
- аванси на відрядження робітникам – Travel advances (їх відносять до сплачених витрат або дебіторської заборгованості при умові компенсації суми із заробітної плати);
- дебіторська заборгованість робітників підприємства;
- чеки, що датуються наступною датою – postdated checks та боргові розписки (визнаються як дебіторська заборгованість)
- грошові авансові платежі робітникам та іншим контрагентам (рахунки до одержання).

Банківські позики, як правило, вважаються фінансовою діяльністю. Проте в деяких країнах банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. За таких обставин банківські овердрафти включаються як компонент грошових коштів та їхніх еквівалентів. Характерною рисою таких банківських операцій є часті коливання залишків коштів на банківських

рахунках – від перевищення надходжень до перевищення кредиту.

Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їхні еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів в еквіваленти грошових коштів.

3.2. Власний капітал та зобов'язання: облік за національними та міжнародними стандартами

Облік власного капіталу та зобов'язань за міжнародними стандартами ведеться так. В основі діяльності підприємства лежать ті первинні, базові внески, які були здійснені власниками чи засновниками у вигляді різноманітних активів. Безумовно, важливість обліку капіталу є незаперечним фактом.

Власний капітал підприємства є третім основним елементом фінансової звітності підприємства. Він визначається як різниця між активами та зобов'язаннями і являє собою частину активів, що належать власникам. Власний капітал може мати назву чистих активів (net assets).

Міжнародні стандарти не містять такого стандарту, що тлумачить суто визнання, визначення та оцінку власного капіталу.

Фінансовий інструмент є інструментом власного капіталу, лише за наявності одночасно двох умов:

Інструмент не містить контрактне зобов'язання:

- передати кошти або інший фінансовий інструмент підприємству;
- обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для емітента;

Рахунки за інструментом будуть або можуть бути здійснені за інструментом власного капіталу емітента, який є:

- непохідним інструментом за яким у емітента не існує контрактного зобов'язання передати змінену кількість інструментів власного капіталу;
- похідними інструментами, розрахунки за якими будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу.

Слід зауважити, що виплати утримувачам фінансового інструменту, класифікованого як інструмент капіталу, слід відображувати у складі власного капіталу.

Зазвичай, похідний фінансовий інструмент має умовну суму, яка може виражатися у валюті, кількості акцій, кількості одиниць ваги чи обсягу або кількістю інших одиниць, визначених у контракті. Але похідний фінансовий інструмент не вимагає від утримувача чи продавця опціонів інвестувати або одержувати умовну суму на початок контракту. Похідний інструмент може вимагати фіксованого платежу в результаті деякої майбутньої події, не пов'язаної з умовною сумою.

Іноді похідний інструмент може бути складовою частиною гібридного фінансового інструменту, який включає як похідний інструмент так і основний контракт, результатом яких є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструменту. Такі інструменти прийнято називати вбудованими похідними інструментами.

Вбудований похідний інструмент є причиною того, що деякі (або всі) грошові потоки (які у протилежному випадку були б потрібні за контрактом) модифікуються на основі визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, цін на товари, курсу обміну валют, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи кредитного індексу, або іншої змінної (за умови, що у випадку нефінансової змінної, змінна не є характерною для сторони контракту). Похідний інструмент, що додається до фінансового

інструмента, але може передаватися за контрактом незалежно від цього інструмента, або має іншого контрагента, ніж цей інструмент, являє собою не вбудований похідний інструмент, а окремий фінансовий інструмент.

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати як похідний інструмент якщо і тільки якщо:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;

б) окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента;

в) гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у прибутку чи збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, не відокремлюється).

Якщо підприємство не може достовірно визначити справедливу вартість вбудованого похідного інструмента на основі його строків та умов (наприклад, коли вбудований похідний інструмент базується на інструменті власного капіталу, який не котирується на ринку), то справедливою вартістю вбудованого похідного інструмента є різниця між справедливою вартістю гібридного інструмента та справедливою вартістю основного контракту.

Слід зазначити, що вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту.

Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.

Приклад похідного фінансового інструмента з опціоном на погашення,

який є фінансовим зобов'язанням, – це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування МСБО 32 поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансової статті в обмін на власні інструменти капіталу підприємства, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансової статті або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом. Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Зобов'язання та виплати працівникам обліковуються наступним чином. В міжнародній практиці відсутній стандарт в якому приділялася увага суто зобов'язанням, але для їх визнання, оцінки і розкриття слід користуватися наступними стандартами: МСФЗ 8 (після 01.01.2009 р.) та МСБО 1, 32 (до 01.01.2009 р.) та МСБО 39.

Сфера застосування П(С)БО 11.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо зобов'язань та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Визнання зобов'язань за МСБО проводиться так. Після проведеного аналізу міжнародних стандартів нами було згруповано та визначено певний перелік термінів, що мають відношення до зобов'язань.

Найважливішою ознакою при встановленні відмінності фінансового зобов'язання від інструмента власного капіталу є існування контрактного зобов'язання однієї сторони фінансового інструмента (емітента) надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншій стороні (утримувачеві) або обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з утримувачем за умов, які є потенційно несприятливими для емітента. Сутність фінансового інструмента, а не його юридична форма визначає його класифікацію в балансі підприємства. Сутність та юридична форма, як правило, узгоджуються, але не завжди. Деякі фінансові інструменти набирають

юридичної форми власного капіталу, але за суттю є зобов'язаннями, інші можуть поєднувати характеристики, пов'язані з інструментами власного капіталу, та характеристики, пов'язані з фінансовими зобов'язаннями.

МСБО класифікують зобов'язання на поточні та непоточні.

Зобов'язання слід класифікувати як поточне, якщо воно відповідає будь-якому з таких критеріїв:

- а) як очікується, буде реалізоване в ході нормального операційного циклу підприємства;
- б) утримується в основному з метою продажу;
- в) підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу; або
- г) підприємство не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після дати балансу.

Усі інші зобов'язання слід класифікувати як непоточні.

Слід зазначити, що операційний цикл підприємства – це час між придбанням активів для переробки та їхньою реалізацією в грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям.

Деякі поточні зобов'язання, такі як торговельна кредиторська заборгованість і деякі нарахування для працівників, а також інші операційні витрати складають частину робочого капіталу, який використовується у звичайному операційному циклі підприємства. Такі операційні витрати класифікують як поточні зобов'язання, навіть якщо вони підлягають погашенню через більш ніж дванадцяти місяців після дати балансу. Такий самий нормальний операційний цикл застосовується до класифікації активів та зобов'язань підприємства. Якщо нормальний операційний цикл підприємства не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість становить дванадцять місяців.

Інші поточні зобов'язання не погашаються як частина нормального

операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу або утримуються в основному з метою продажу.

Це, наприклад, фінансові зобов'язання, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість.

Фінансові зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто, вони не є частиною робочого капіталу, що використовується в нормальному операційному циклі підприємства) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу, є непоточними зобов'язаннями.

Підприємство класифікує свої фінансові зобов'язання як поточні, якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу, навіть якщо:

- а) початковий строк був періодом, довшим за дванадцять місяців;
- б) угода про рефінансування або зміну графіку платежів на довгостроковій основі виконано після дати балансу та до затвердження фінансових звітів до випуску.

Облік виплат персоналу, як в аспекті витрат, так і в аспекті зобов'язань, регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам». Але у національному обліку є його прямий аналог П(С)БО 26 з ідентичною назвою. Слід відзначити, що національний стандарт за змістом майже не має розбіжностей з міжнародним. Ми звикли ідентифікувати це як облік праці та її оплати.

МСБО 19 слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Цей Стандарт не розглядає звітність за програмами виплат працівникам (див. МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»).

МСБО 19 застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;

б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємства мають робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців, або

в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, при якому суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

Слід зазначити певну особливість МСБО 19, а саме що виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

Працівник може надавати послуги підприємству на основі:

- повного робочого дня;
- неповного робочого дня;
- постійної зайнятості;
- періодичної зайнятості;
- на тимчасовій основі

Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:

– зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;

– короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена тимчасова відсутність); при цьому очікується, що випадки відсутності відбуватимуться протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

- участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом

дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

– негрошові виплати (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

3.4. Облік доходів, витрат та фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами

Міжнародний стандарт МСФЗ 18 «Дохід» визначає умови визнання виручки, тобто надходження економічних вигод від основної діяльності підприємства, яке приводить до збільшення власного капіталу (крім вкладів акціонерів). Даний стандарт поділяє поняття «дохід» і «прибуток».

Виручка – це надходження економічних вигод за період, що виникають в ході звичайної діяльності компанії, результатом яких є збільшення власного капіталу, крім приросту капіталу за рахунок внесків акціонерів, а дохід – це будь-які надходження, які збільшують власний капітал (крім вкладів акціонерів), як в ході звичайної діяльності (виручка), так і інші надходження.

У відповідності зі стандартом МСФЗ 18, виручка від продажу товарів визнається, якщо виконуються всі перераховані умови:

– продавець перевів на покупця ризики та винагороди, пов'язані з володінням товаром. У більшості угод переклад ризиків збігається з передачею права власності і володіння;

– продавець більше не бере участь в управлінні товаром (не контролює товар) на правах володіння;

– сума виручки може бути надійно оцінена;

– існує ймовірність надходження економічних вигод (платежу);

– витрати по угоді можуть бути надійно обмірювані.

Таким чином, дохід від реалізації товарів визнається тоді, коли товар відвантажено, при цьому право власності перейшло до покупця, тобто по стадії завершеності операції на звітну дату.

До принципів обліку доходів відносяться правила надання інформації про доходи підприємства у фінансовій звітності.

При поданні фінансової звітності підприємство в пояснювальній записці має розкривати:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи способи визначення стадії завершення операції з надання послуг;
- суму кожного значимого виду доходів, визнаних за звітний період.

В обліковій політиці, в розділі «Визнання доходу» підприємство повинно визначити принцип визнання доходів. Згідно МСФЗ 18, таким принципом є визнання доходу тоді, коли товар (готова продукція) відвантажено і при цьому право власності перейшло до покупця. Визнання виручки по стадії завершеності називається методом «по мірі готовності».

Другим принципом є поділ сум кожного із значущих видів доходу. При цьому в обліковій політиці визначаються основні види доходів підприємства. Частіше всього, до них відносяться:

- дохід від реалізації товарів, надання послуг;
- дохід за відсотками, роялті;
- прибуток за дивідендами.

Дохід за відсотками нараховується на тимчасовій основі, з посиланням на основну суму заборгованості та застосовують відсоткову ставку.

Дохід за дивідендами визнається тоді, коли виникає право акціонерів на їх отримання.

Таким чином, до принципів обліку належать:

- порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку;
- принципи відображення доходів у фінансовій звітності підприємства.

П(С)БО 15 «Дохід» у вітчизняному законодавстві, а в міжнародній практиці МСФЗ 18 «Дохід», в яких визначено умови визнання доходів,

отриманих від різних видів діяльності. Для встановлення відповідності вимог П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід» відносно визначення доходів підприємства, в табл. 3.1 проведений порівняльний аналіз основних регламентуючих документів.

Таблиця 3.1

**Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСФЗ 18 відносно умов
визнання доходів**

П(С)БО 15	МСФЗ 18
1	2
Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду, у формі припливу або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, які впливають на збільшення капіталу, окрім вкладів засновників (п.70)
<i>Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:</i>	
покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)	суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар
підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами
сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена	суму доходу можна достовірно оцінити

Продовж. табл. 3.1

1	2
є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити
<i>Визнання доходів від надання послуг</i>	
Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції	Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу
<i>Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</i>	
можливості достовірної оцінки доходу	можна достовірно оцінити суму доходу
імовірності надходження економічних вигод від надання послуг	існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу	можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення	можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення
<i>Класифікація доходів</i>	
Класифікація доходів: – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи	М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів: – дохід від реалізації товарів; – дохід від надання послуг; – відсотки, роялті, дивіденди

Проведені дослідження порядку визнання доходу за П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід» довели деяку ідентичність вимог цих двох нормативних документів.

При здійсненні оцінки доходів П(С)БО та МСФЗ посиляються на справедливу вартість.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та

незалежними сторонами.

Що стосується класифікації доходів, то ознаки класифікації, встановлені в П(С)БО та МСФЗ повністю різняться один від одного. МСФЗ виділяє три групи доходів:

- перша – доходи від реалізації товарів;
- друга – доходи від реалізації послуг;
- третя – доходи від фінансової та інвестиційної діяльності.

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати»,

ПП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати, які не включені до складу

вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, що п. 14 МСФЗ 2 «Запаси» регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут. В табл. 3.2 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ.

Таблиця 3.2

Порівняння витрат за МСФЗ та П(С)БО

МСФЗ	П(С)БО
1	2
<i>Стандарт, який регламентує</i>	
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати»
<i>Визначення терміну</i>	
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)
<i>Класифікація та групування витрат</i>	
МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі діяльності підприємства	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, витрати минулих і майбутніх періодів
<i>Елементи витрат</i>	
МСБО 1 встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п. 92)	1) собівартість реалізованої продукції; 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: – адміністративні витрати; – витрати на збут; – інші операційні витрати. 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати діяльності

Продовж. табл. 3.2

1	2
<i>Визнання витрат</i>	
За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
<i>Оцінка витрат</i>	
У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Як видно з таблиці, визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами.

У Концептуальній основі Міжнародних стандартів витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Таким чином, спостерігається невідповідність у класифікації доходів та витрат у самих МСФЗ.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати, звичайно, означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають:

собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати відображаються у Звіті про сукупні прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару). Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

- видатки не надають майбутніх економічних вигід;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображаються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними

вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про сукупні прибутки та збитки.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Таким чином, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі діяльності підприємства, та статтями витрат, які не пов'язані із виробничою діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й продуктивні, непродуктивні.

В міжнародній практиці щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачається дві обставини: інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки і інформація, яка

підлягає поданню або безпосередньо у Звіті, або у примітках. Тобто використовується принцип суттєвості інформації.

В структурі звіту повинна бути відображена тільки та інформація, яка впливає на фінансовий результат звітного періоду. Крім того, розрізняють два варіанти складання Звіту, за яких статті витрат поділяються на підкласи: за методом характеру витрат та за методом функцій витрат.

При застосуванні методу характеру витрат фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками, а застосування методу функцій витрат дозволяє надавати користувачам фінансової звітності більше корисної інформації.

Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів.

Висновки до розділу 3

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. МСБО 16 «Основні засоби» розкриває інформацію, що стосується визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації щодо основних засобів.

До нематеріальних активів відносять цінності, що мають вартісну

оцінку і при цьому не мають фізичної форми. МСБО 38 слід застосовувати при обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, які розглядаються в іншому стандарті;
- б) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- в) прав на корисні копалини та видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Облік інвестиційної нерухомості здійснюється наступним чином. Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації відображує МСБО 40, що має відповідно назву «Інвестиційна нерухомість».

Відповідно до МСБО 2, запаси (Inventories) – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);
- б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);
- в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали).

Міжнародний стандарт МСФЗ 18 «Дохід» визначає умови визнання виручки, тобто надходження економічних вигод від основної діяльності підприємства, яке приводить до збільшення власного капіталу (крім вкладів акціонерів). Даний стандарт поділяє поняття «дохід» і «прибуток».

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі,

регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати».

ВИСНОВКИ

В умовах ринкової економіки фінансова звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка поєднує підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку.

Фінансову звітність складають підприємства, які є юридичними особами, незалежно від форм власності, включаючи і підприємства з іноземними інвестиціями. Суб'єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, складають і подають, крім власного фінансового звіту, також консолідовану звітність.

Створення міжнародних стандартів є результатом інтеграційних процесів. В свою чергу інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і систем обліку, звітності та статистики.

Відносно нормативної документації з бухгалтерського обліку стандарт означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Кожне з цих правил визначає термінологію, методи, способи, суть обліку при відображенні того чи іншого явища. Під бухгалтерським стандартом розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, облік курсових різниць тощо.

Міжнародні стандарти фінансової звітності - це правила, що встановлюють вимоги до визнання, оцінки та розкриття фінансово-господарських операцій для складання фінансових звітів компаній у всьому світі. Стандарти забезпечують порівнянність бухгалтерської документації між компаніями в загальносвітовому масштабі, а також є умовою доступності звітної інформації для зовнішніх користувачів.

Законодавством України для складання фінансової звітності та

консолідованої фінансової звітності з 01.01.2012 р. запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ):

- публічними акціонерними товариствами;
- банками;
- страховими організаціями;
- іншими підприємствами та організаціями (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Законом України з 01 січня 2018 р. поширено безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності ще на великі підприємства і підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Суб'єкти підприємницької діяльності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», залежно від їх видів, зобов'язані подавати звітність за різними формами, що затверджено Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею та оцінка статі може бути достовірно визначена.

Підприємства можуть не наводити 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, у разі якщо стаття відповідає певним критеріям.

З метою забезпечення належного розуміння фінансової звітності користувачами, вона повинна розкривати всю суттєву інформацію. Відповідності до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «По-

дання фінансових звітів» у звітах має вказуватись:

- назва підприємства;
- країна знаходження;
- дата звітності та звітний період;
- короткий опис характеру діяльності підприємства і його юридичної форми;
- валюта звітності та одиниця її виміру.

У разі необхідності грошові суми і класифікація статей повинні бути доповнені іншою інформацією, яка пояснює їх зміст. Важливі статті рекомендується виділяти окремо, а не у складі інших статей. Фінансові звіти повинні містити відповідні дані за попередній період.

Заголовки, назви розділів, найменування статей річної звітності не регламентуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), тому правильний їх підбір повинен полегшити читання звітів і сприяти їх кращому розумінню.

Крім обов'язкових форм звітності підприємства можуть подавати фінансовий огляд результатів діяльності підприємства, оцінку його фінансового стану та аналіз чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, та огляд інвестиційної політики підприємства, джерел фінансування його діяльності, дивідендної політики тощо.

Деякі підприємства крім фінансових звітів подають додаткові звіти: екологічні, звіти про додану вартість та інші залежно від потреб інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень користувачами.

Підприємства можуть органічно розширюватися, покращувати свою діяльність, збільшуватися за рахунок придбання (тобто, контролю над іншими підприємствами) або шляхом злиття з іншими підприємствами («придбання» та «об'єднання інтересів»). Якщо в цьому бере участь не одне, а декілька підприємств, як правило, необхідні будуть «фінансові звіти групи» в тій чи іншій формі, в яких наводиться докладна інформація про об'єднані

фінансові результати підприємств-учасників цієї групи.

Фактично існує чотири стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють різні аспекти фінансових звітів групи. Вони частково співпадають, зокрема МСБО 22 та 27. Ці чотири стандарти такі:

- 1) МСБО 22 «Об'єднання підприємств»
- 2) МСБО 27 «Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства»
- 3) МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства»
- 4) МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах».

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. МСБО 16 «Основні засоби» розкриває інформацію, що стосується визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації щодо основних засобів.

До нематеріальних активів відносять цінності, що мають вартісну оцінку і при цьому не мають фізичної форми. МСБО 38 слід застосовувати при обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, які розглядаються в іншому стандарті;
- б) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- в) прав на корисні копалини та видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Облік інвестиційної нерухомості здійснюється наступним чином. Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації відображує МСБО 40, що має відповідно назву «Інвестиційна нерухомість».

Відповідно до МСБО 2, запаси (Inventories) – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);
- б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);
- в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали).

Міжнародний стандарт МСФЗ 18 «Дохід» визначає умови визнання виручки, тобто надходження економічних вигод від основної діяльності підприємства, яке приводить до збільшення власного капіталу (крім вкладів акціонерів). Даний стандарт поділяє поняття «дохід» і «прибуток».

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками.

Дослідження проводилося на матеріалах ПАТ «Полтаваобленерго».

ПАТ «Полтаваобленерго» обласна компанія, основний вид діяльності якої постачання електроенергії та передача її місцевими електромережами на території однієї з найбільших за розмірами областей України. Площа ліцензійної діяльності Товариства становить близько 28,8 тис. км².

Протягом 2019 року ПАТ «Полтаваобленерго» забезпечувало передачу і постачання електроенергії 150 кВ і нижче споживачам в містах Полтава,

Кременчук, Миргород, Горішні Плавні, Лубни, Гадяч і на території 25 районів Полтавської області, а також частини населених пунктів Кіровоградської.

Облік на підприємстві ПАТ «Полтаваобленерго» ведеться відокремленим структурним підрозділом - бухгалтерією на чолі із головним бухгалтером.

Фінансова звітність ПАТ «Полтаваобленерго» складається відповідно до вимог національного законодавства та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансова звітність ПАТ «Полтаваобленерго» підлягає оприлюдненню. Аналіз основних показників діяльності підприємства ПАТ «Полтаваобленерго» було проведено на підставі фінансової звітності за 2017-2019 рр.

За результатами проведеного аналізу, можна зробити висновки про те, що вартість необоротних активів за 2017-2019 рр. збільшилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 6,9 % (або 88001 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 3,4 % (або на 44680 тис. грн.). Зростання відбувалося за рахунок збільшення вартості нематеріальних активів та основних засобів

Вартість власного капіталу за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 16,9 % (або 183749 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 23 % (або на 268419 тис. грн.). Такі зміни пов'язані із скороченням нерозподіленого прибутку підприємства.

Вартість залученого капіталу за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 35,2 % (або 510611 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 25,8 % (або на 326996 тис. грн.). Такі зміни пов'язані із скороченням поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, інших поточних зобов'язань.

Доходи підприємства за 2017-2019 рр. скоротилася. У 2019 році

порівняно із 2017 роком на 67,1 % (або 4489561 тис. грн.), а у 2019 році порівняно із 2018 роком на 71,0 % (або на 5403731 тис. грн.). У 2019 році підприємство було збитковим. Такі зміни пов'язані зі зміною економічної ситуації в країні та різким зниженням платоспроможності населення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов. – 3-е изд. – М.: «КноРус», 2015.– 343 с.
2. Алексеєва А.В. Звітність підприємств: навч. посіб. / А.В. Алексеєва, А.П. Шаповалова, Г.В.Уманців, О.Г. Веренич. – К.: КНТЕУ, 2015. – 323 с.
3. Багрова І.В. Економічний аналіз: навч. посіб. / І.В. Багрова, В.П. Багров. К.: ЦУЛ, 2016. – 160 с.
4. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М.М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2016 . – 336 с.
5. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська. – Режим – доступу: <http://www.stattio№li№e.org.ua/eko№om/60/7963-robochij-pla№-rahu№kiv-u-sistemi-oblikovo%D1%97-politiki-pidpriyemstva-pri№cipi-ta-pidxodi-do-formuva№№ya.html>
6. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2016. – 528 с.
7. Верига Ю. А. Автоматизація складання звітності: навч.-метод. посібник / Ю. А. Верига, О. В. Клименко, І. Ю. Кравченко. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 98 с.
8. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навч. посіб. / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 776 с.
9. Верига Ю.А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. / Ю.А.Верига, Є.А.Карпенко, Г.О.Соболь, Н.О.Кулявець. – К.: «ЦУЛ», 2014. – 272 с.
10. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В.

Гладких, М.М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2014. – 438 с.

11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 522 с.

12. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності / Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2015. – 521 с.

13. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: ЦУЛ, 2015. – 432 с.

14. Деньга С.М. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / С.М. Деньга. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 136 с.

15. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2014. – 648 с.

16. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. – К.: МАУП, 2016. – 487 с.

17. Звітність підприємства: підручник. / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко та ін. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

18. Золотарьова Я. С. Звітність за міжнародними стандартами: новації у формуванні балансу / Я. С. Золотарьова, Г. О. Германчук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2017. – Вип. 10(3). – С. 257-261. – Режим доступу: [http://www.irbis-№buv.gov.ua/cgi-bin/irbis_№buv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINOK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ec№of_2017_10\(3\)_44](http://www.irbis-№buv.gov.ua/cgi-bin/irbis_№buv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINOK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ec№of_2017_10(3)_44)

19. Івахненко С.П. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: потенційні переваги і реальні проблеми / С.П. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 56–62.

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

21. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с..

22. Карпенко О.В. Экономический механизм управления коммерческой деятельностью организаций : монографія / О.В. Карпенко, О.М. Лебедев. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 181 с.

23. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 392 с.

24. Кузнецова С.О. Регламентування фінансової бухгалтерської звітності в Україні / С.О. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 1. – С. 25–32.

25. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 640 с.

26. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2015. – 492 с.

27. Легенчук С. Ф. Фінансова звітність футбольного клубу: галузеві особливості представлення фінансової інформації / С.Ф. Легенчук, Н.М. Батіщева // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2015. – № 2. – С. 110-117. – Режим доступу: <http://ve.ztu.edu.ua/article/view/30980>

28. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 556 с.

29. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку / В.С. Лень. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 696 с.

30. Лозенко Т.О. Проблеми складання фінансової звітності / Т.О. Лозенко // Фінансова звітність: Онлайн бібліотека Уманського національного університету садівництва. – Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?>

pid=1090

31. Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: Международные и национальные стандарты: [учеб. пособ.] / А.И. Малышкин. – Суми: «Університетська книга», 2015. – 280 с.

32. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 21-26.

33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2014 р. № 2. – Режим доступу: http://www.mif.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097

34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 . – Режим доступу: <http://docume.gov.ua/pro-zatverdzhennya-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>

35. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу: <http://golovbukh.ua/regulaciyas/1521/8199/8200/461791>

36. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу: http://bukhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

37. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці: навч. посіб. / О.А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 301 с.

38. Мошенський С.З. Економічний аналіз / С.З. Мошенський, О.В. Олійник; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП Рута, 2014. – 704 с.

39. МСФЗ в Україні, П(С)БО та МСФЗ, трансформація, звітність, податок на прибуток. – К. : Медиа-Про, 2016. – 64 с.

40. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://bukhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>

41. Нестеренко Ж.К. Економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства / Ж.К. Нестеренко, А.В. Череп. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 122 с.

42. Облік за міжнародними стандартами : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С.І. Мельник, М.О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.

43. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2014. – 326 с.

44. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2015. – 479 с.

45. Осмятченко В. О. Звітність як основа узагальнення вихідних даних в умовах застосування інформаційних технологій / В.О. Осмятченко, М.М. Матюха // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 1. – С. 208-222.

46. Островерха Р.Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р.Е. Островерха. – Режим доступу: http://archive.№buv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_1/118.pdf

47. Панченко І. А. Фінансова звітність як джерело інформації про результати діяльності підрядних організацій: досвід України / І. А. Панченко, Н.П. Городиський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 1. – С. 223-236. – Режим доступу: http://№buv.gov.ua/UJRN№/ptmbo_2013_1_17

48. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8-9. – С. 3-21.

49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ

міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://www.ligazako№.ua>.

50. Плаксієнко В. Я, Верига Ю. А., Кулик В. А., Карпенко Є. А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2019. 509 с.

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу: <https://www.liga.№et/>

52. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. . – Режим доступу: <https://www.liga.№et/>

53. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 430 с.

54. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посіб. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2014. – 141 с.

55. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2014. – 260 с.

56. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2014 – 178 с.

57. Річна фінансова звітність. – К. : МЦФЕР-Україна, 2012. – 204 с.

58. Сич Є.М. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посіб. / Є.М. Сич, О.В. Пилипенко, М.С. Стасишен. – К.: Каравела, 2015. – 304 с.

59. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2015. – 304 с.

60. Стельмащук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг: навч. посіб. / А.М. Стельмащук . – Львів : Новий Світ-2000, 2014. – 678 с.

61. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К.: Каравела, 2015. – 624 с.

62. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук . – К.: Знання, 2016. – 631 с.
63. Сучасні тенденції розвитку світової економіки та міжнародних фінансів. – Режим доступу: <http://economics.studio/finalesistam/suchasnite-trends-rozvitku-svitovoji-49729.html>
64. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за ред. Л.В. Нападовської. – К.: КНТЕУ, 2017. – 735 с.
65. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. посіб. / Т.М. Тігова. – К.: ЦУЛ, 2015. – 268 с.
66. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2016, – 1080 с.
67. Трофімова Л. В. Фінансова звітність як засіб фінансового менеджменту / Л. В. Трофімова // Актуальні проблеми держави і права. – 2014. – Вип. 53. – С. 389-397.
68. Фінансова звітність-2014 : бухгалтер. практикум. – К. : Такс Конекшинс груп, 2014. – 82 с.
69. Фінансова звітність сільгосп підприємств : спецвипуск. – Д. : Баланс-Клуб, 2014. – 48 с.
70. Фінансовий аналіз / В.О. Подольська, О.В. Яріш; за ред. В.О. Подольська. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 488 с.
71. Фінансовий облік: навч. посіб. / В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 510 с.
72. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2015. – 444 с.
73. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 576 с.
74. Хоменко Н.В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія / Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2015. – 153 с.

75. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 566 с.
76. Цветкова Л.О. Економічний аналіз / Л.О. Цветкова. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2014. – 332 с.
77. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 3. – С. 14-27.
78. Черниш С.С. Економічний аналіз / С.С Черниш. – К.: ЦУЛ, 2015. – 436 с.
79. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: монографія / Л. В. Чижевська; ред.: Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТЕУ, 1998. – 407 с.
80. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖДТЕУ, 2014. – 528 с.

