

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»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

на тему:

**«Облік оборотних активів за національними та міжнародними  
стандартами обліку»**

*(за матеріалами ПАТ «Полтаваобленерго»)*

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
за освітньою програмою «Облік і аудит»  
ступеня «магістр»

Виконавець роботи      Сухомлінова Валентина Володимирівна

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

Науковий керівник      д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

Вступ.....	4
Розділ 1. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та світі.....	7
1.1. Зміст, призначення та особливості впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та звітності за міжнародними стандартами .....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка аналітичної роботи на ньому .....	23
Висновки до розділу 1 .....	46
Розділ 2. Методичні аспекти обліку оборотних активів згідно з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності .....	48
2.1. Облік запасів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.....	48
2.2. Грошові кошти та фінансові активи: особливості обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності .....	70
2.3. Особливості обліку дебіторської заборгованості та нарахування резерву сумнівних боргів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.....	79
Висновки за розділом 2.....	86
Розділ 3. Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності та підтвердження достовірності даних обліку щодо оборотних активів.....	89
3.1. Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності та її аудит.....	89
3.2. Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій .....	103
Висновки за розділом 3.....	106
Висновки .....	108
Список використаних джерел .....	112

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Успішна робота підприємства залежить від низки умов, найважливішою з яких є наявність необхідного обсягу оборотних активів, що потребують належного обліку. З моменту формування ринкових відносин в країні і до сьогодні існує велика кількість нерозв'язаних питань, пов'язаних з оборотними активами, що зумовлює постійні внесення змін до нормативно-правових актів, які регламентують питання пов'язані з оборотними активами, пошук нових шляхів удосконалення організації та методик обліку за їх видами.

Проблема оборотних активів є досить актуальною, оскільки фінансовий стан підприємства в значній мірі залежить від наявності та ефективного управління цим видом заборгованості. В умовах розвитку міжнародного співробітництва та приведення національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку до норм міжнародних стандартів облік оборотних активів набуває особливої актуальності. В цьому контексті важливого значення набуває проблема співвідношення міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Грунтовні дослідження щодо вирішення проблемних питань та різних аспектів в організації та методики ведення обліку оборотних активів згідно з вимогами національних та міжнародних стандартів обліку знайшли відображення в працях українських вчених, зокрема Ю. А. Кузьмінського, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко.

Проте механізм формування ефективних методик обліку оборотних активів залишається актуальним і потребує подальших досліджень.

Оборотні активи – це грошові кошти і їх еквіваленти, що не обмежені у використанні а також інші активи підприємства, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців із дати складання балансу. Наявність оборотних активів та їх використання

впливають на ефективність діяльності підприємства як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів обліку оборотних активів згідно з вимогами міжнародних стандартів, а також розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення в межах конкретного підприємства.

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

- визначення історичних передумов виникнення міжнародних стандартів обліку та їх зв'язку із сучасними умовами господарювання підприємств;
- аналіз нормативно-правових актів, якими регламентується ведення обліку та складання звітності на міжнародному рівні;
- характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві;
- узагальнення основних організаційних підходів до формування облікової інформації щодо запасів;
- дослідження сучасних методик обліку грошових коштів та фінансових активів;
- дослідження порядку створення та обліку резерву сумнівних боргів;
- удосконалення підходів до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів;
- аналіз викликів для бізнесу, що виникають при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій.

**Об'єктом дослідження** є оборотні активи підприємства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів обліку оборотних активів підприємства та їх удосконалення.

**Суб'єктом дослідження** обрано ПАТ «Полтаваобленерго».

**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

### ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

#### **1.1. Зміст, призначення та особливості впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності**

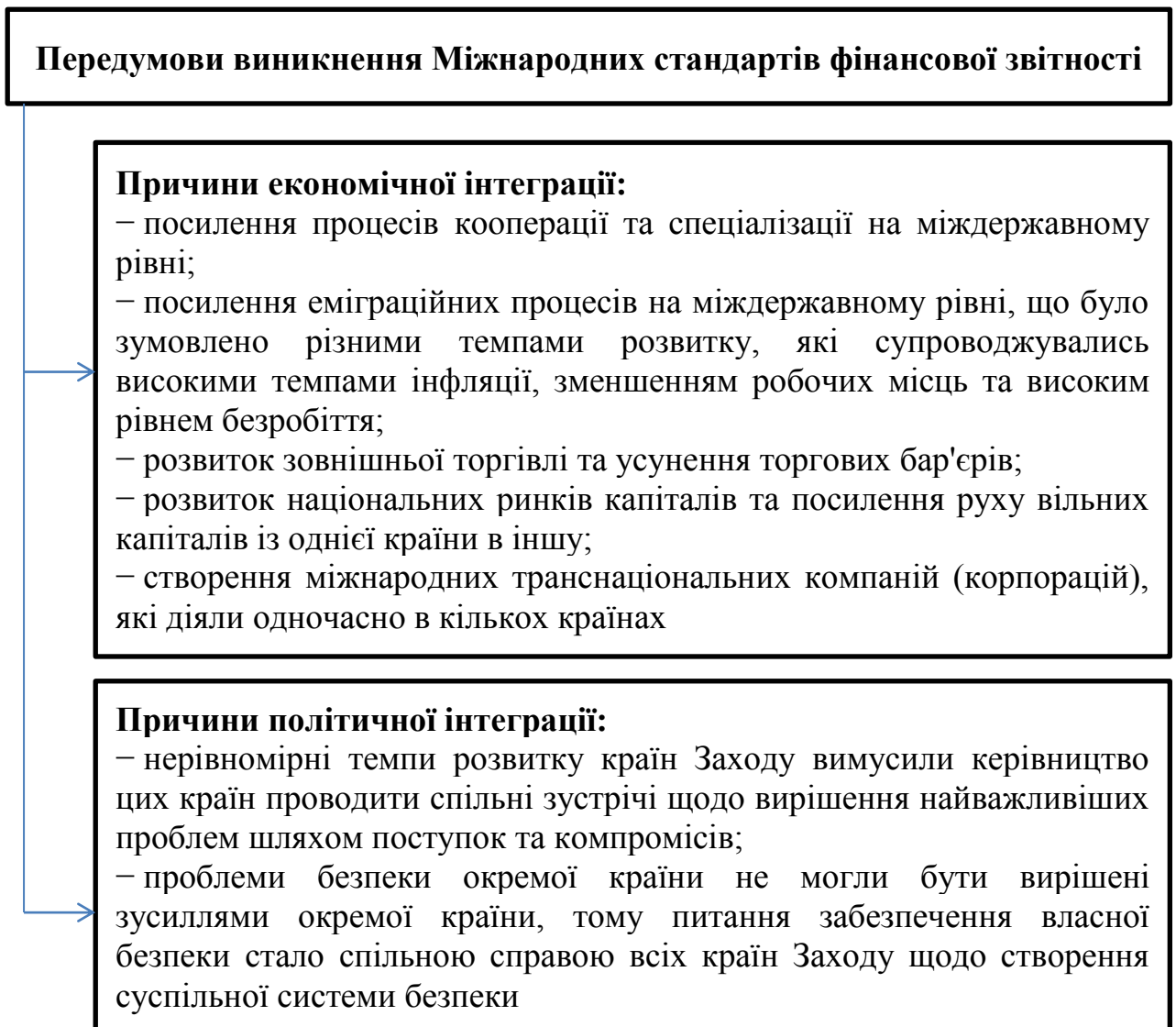
У процесі історичного розвитку виникали і поступово удосконалювались національні системи бухгалтерського обліку. В кінці ХХ століття з'явилась спроба дати визначення національній системі обліку. Її можна охарактеризувати низкою принципів: методами обліку, оцінки запасів, нарахування амортизації, облік іноземної валюти тощо. Крім того, національні системи використовують різні підходи до форм звітності та їх статей, методів контролю і т.д.

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.

У першу чергу необхідно почати розгляд питання з усвідомлення причин та порядку створення Міжнародних стандартів фінансової звітності, 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 (рис. 1.1.).



**Рис. 1.1. Передумови виникнення Міжнародних стандартів фінансової звітності**

Саме 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.

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.

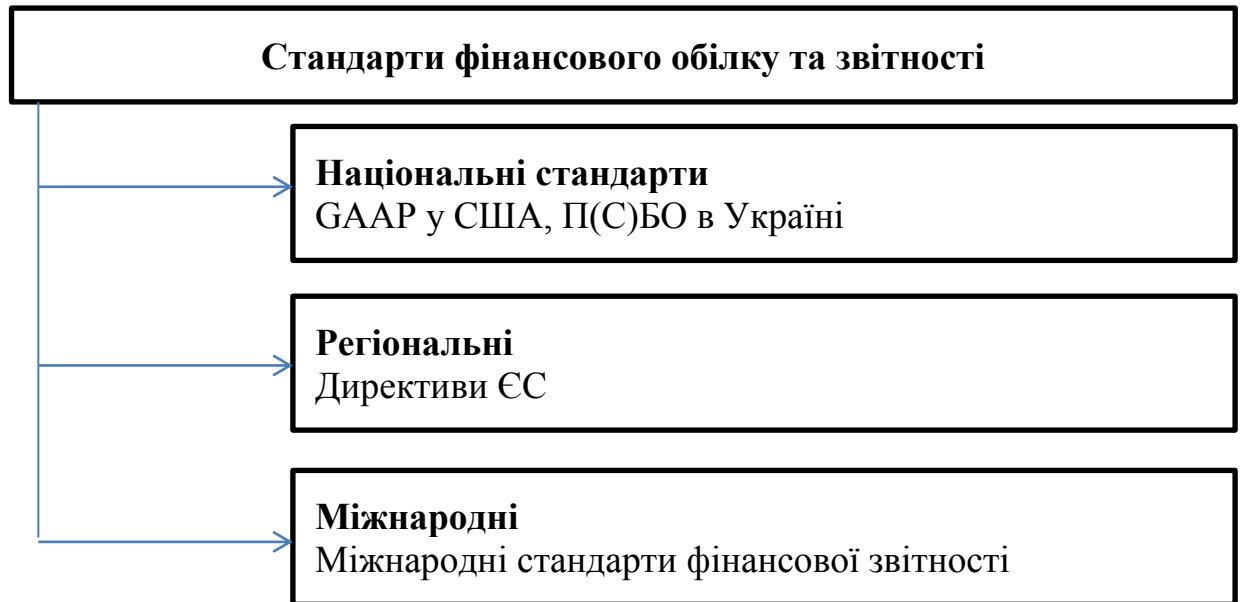
Міжнародні – це стандарти, які розроблюються Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і рекомендовані до застосування.

Різні види стандартизації фінансової звітності відображені на рис. 1.2.

У силу різних економічних та соціальних факторів фінансова звітність підприємств різних країн має свої особливості та відмінності. Процес економічної інтеграції в світовому масштабі, інтернаціоналізація економіки, бізнесу призвели до необхідності інтернаціоналізації та стандартизації обліку, який є мовою бізнесу. Інформаційне взаєморозуміння є важливою передумовою успішного розвитку бізнесу, економічної інтеграції країн.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них, насамперед, слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee – IASC), створений у 1973 році в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Це цілком незалежний орган, який займається розробкою міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку. У 2000 році Комітет з бухгалтерських стандартів реорганізували, і вже у квітні 2001 року його замінила Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB – International Accounting Standards Board), а стандарти, що їх видає Рада, почали називатися вже не стандартами бухгалтерського обліку (IAS), а стандартами фінансової звітності (IFRS).



**Рис. 1.2. Види стандартів обліку**

Фінансова звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності стала одним з необхідних умов виходу на міжнародні ринки фінансового капіталу, так як дозволяє:

- залучати інвестиції через свою прозорість і зрозумілість міжнародним гравцям;
- зменшувати вартість залученого капіталу (не потрібно робити зайві процедури аналізу, порівняння та перекладу звітностей під зрозумілі для інвестора стандарти);
- збільшити міжнародні інвестиції;
- полегшувати стандартизацію інформаційних систем під ведення обліку;

– аудит за Міжнародними стандартами фінансової звітності робити більш ефективним через взаємозв'язок Міжнародних стандартів фінансової звітності і Міжнародних стандартів аудиту (МСА), єдиного розуміння цілей фінансової звітності.

Міжнародна фінансова звітність – це звітність для інвесторів.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності зацікавлені великі країни і транснаціональні компанії. Найбільшими донорами Фонду Міжнародних стандартів фінансової звітності в особі держав є (в порядку убування):

- Китай,
- Євросоюз,
- Великобританія,
- Франція,
- Росія.

Найбільшими донорами в особі приватного бізнесу виступають:

- компанії США (Citigroup, Morgan Stanley, Bank of America, Microsoft, CFA Institute, Oracle),
- Німеччини (BMW, Adidas, Bayer і ін.),
- «Велика четвірка» аудиторських фірм (KPMG, PwC, Deloitte, Ernst & Young).

Підписавши у березні 2014 року Угоду про асоціацію між Європейським Союзом та Україною (далі – Угода), наша держава взяла на себе цілу низку зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку діяльність.

Стаття 387 Угоди передбачає реформу бухгалтерського обліку та аудиту з переходом на міжнародні стандарти.

Саме вимоги, зазначені в Додатку XXXV до Угоди, стали основою для прийняття нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Останній установлює принципово іншу

структуру та філософію розбудови системи незалежного фінансового аудиту в Україні.

Відповідно до ч. 2 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та постанови КМУ від 11.07.2018 р. № 547 з 1 січня 2018 року оновлено критерії підприємств, що зобов'язані готувати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (табл. 1.1).

Підприємства з числа наведених вище зобов'язані також готувати консолідовану фінансову звітність, якщо вони контролюють інші підприємства відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». Але є виняток: якщо, наприклад, невелика страхова компанія має одне чи більше дочірніх підприємств, але їх сукупні показники не перевищують критерії віднесення до середніх суб'єктів господарювання (активи до 4 млн. євро, виручка до 8 млн. євро, персонал до 50 осіб), консолідовану фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності їм можна не готувати.

Підприємства, які не відповідають зазначеним вище критеріям, можуть продовжувати вести облік та готувати фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або добровільно перейти на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій тощо).

В оновленому Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» частина з перерахованих вище МСФЗ-зобов'язаних потрапили під ємкий термін «компанії, що представляють суспільний інтерес», куди належать і вищезгадані емітенти цінних паперів, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи. В Директиві ЄС № 2013/34 такі підприємства називаються «суб'єктами суспільного інтересу».

**Підприємства, які зобов'язані застосовувати Міжнародні стандарти  
фінансової звітності**

Назва	Коментар
Публічні акціонерні товариства	–
Інші емітенти цінних паперів	Якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо них здійснено публічну пропозицію
Банки	–
Страховики	–
Кредитні спілки	–
Підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення	Перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджений постановою КМУ від 12.12.94 р. № 827. Зверніть увагу, що міськводоканали не зобов'язані переходити на МСФЗ: хоча підземні та поверхневі води є у переліку корисних копалин загальнодержавного значення, відбір води не вважається видобутком
Підприємства, які провадять господарську діяльність за окремими видами фінансової діяльності	Види такої діяльності за КВЕД ДК 009:2010: – недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3); – надання інших фінансових послуг (розділ 64); – допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг (розділ 66, крім підрозділу 66.2)
Великі підприємства	Незалежно від сфери діяльності відповідають щонайменше двом критеріям з таких: – балансова вартість активів – понад 20 млн. євро; – чистий дохід від реалізації – понад 40 млн. євро; – середня кількість працівників – понад 250 осіб

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за Міжнародними стандартами фінансової звітності після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Добровільний перехід такої чіткої вимоги не містить, хоча загальні правила обліку передбачають підготовку фінансової звітності саме на даних бухгалтерського обліку. Адже кожна господарська операція (дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства) повинна мати документальне підтвердження, а не лише коригувальні записи у трансформаційному файлі.

Проблема ускладнюється ще й тим, що відповідно до ст. 44 Податкового кодексу України дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування є основою для обчислення податку на прибуток. І якщо підприємство перебуває у процесі переходу на Міжнародними стандартами фінансової звітності, то виникає цілий ряд проблемних питань, яким чином будуть оподатковуватись перехідні трансформаційні різниці-коригування.

З приводу дати переходу нових МСФЗ-зобов'язаних ситуацію роз'яснює лист Мінфіну від 29.12.2017 № 35210-06-5 / 37175, де йдеться про те, що датою переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності для підприємств, які вперше застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності, є 01.01.2018 р., але також ці підприємства можуть обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2017 р.

За вимогами МСФЗ 1 просто так взяти і скласти фінансову звітність одразу 01.01.2019 р. по МСФЗ не можна без надання порівняльної інформації до першої звітності МСФО. Згідно п. 21 МСФЗ 1 передбачено, що для відповідності вимогам МСБО 1 перша МСФЗ звітність повинна мати не менше:

– звіт про фінансовий стан – 3 дати балансу;

- звіт про сукупний дохід – 2 періоди;
- звіт про прибутки і збитки (якщо підприємство подає їх окремо) – 2 періоди;
- звіт про рух грошових коштів – 2 періоди;
- звіт про власний капітал – 2 періоди; примітки, які включають порівняльну інформацію.

Таким чином, для того щоб на 01.01.2019 р. можна було скласти звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності має бути мінімум 3 дати балансу: 01.01.2017, 01.01.2018, 01.01.2019. Але оновлений Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» набув чинності 01.01.2018 р., та законодавець не міг зобов'язати підприємства заднім числом переходити на МСФЗ (адже закон зворотної сили не має), але Мінфін ніби дає таку альтернативну можливість охочим.

До 01.01.2020 р., таким чином, зможуть встигнути все. Дата переходу на МСФЗ та перша фінансова звітність МСФЗ – між ними різниця 2 роки (2 звітних періоди).

Перехід на МСФЗ включає в себе кілька етапів: обирання дати переходу на МСФЗ (перший звіт по МСФЗ можливий тільки через 2 роки після цієї дати); затвердження наказу про облікову політику з МСФЗ; проведення інвентаризації на дату переходу на МСФЗ; складання вступного балансу на дату переходу на МСФЗ (проводяться коригування статей через нерозподілений прибуток, що не викликає податкових наслідків); складання порівняльної фінансової звітності з МСФЗ.

Звітність МСФЗ включає в себе відповідно до п. 10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» такі фінансові звіти МСФЗ: звіт про фінансовий стан на кінець періоду; звіт про сукупний дохід за період (інформація про компоненти прибутку і збитку подається або як складова частина цього звіту, або як окремий звіт про прибутки і збитки, який розташовується перед звітом про сукупний дохід); звіт про зміни у власному капіталі за період; звіт про рух грошових коштів за період; примітки, які містять стислий виклад

облікових політик та інші пояснення. Примітки – найвагоміша і невід'ємна частина МСФЗ звіту. Примітки до фінансової звітності МСФЗ – є найбільш вагомими за обсягом і значенням і невід'ємною частиною повного комплексу фінансової звітності МСФЗ. Всі звіти повинні мати перехресні посилання у рядках на відповідні примітки. Саме примітки дають ту якість фінансової інформації, про яку йдеться у Концептуальній основі МСФЗ.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та звітності за міжнародними стандартами**

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти, що видає Міжнародна рада з бухгалтерських стандартів (IASB), штаб-квартира якої розташована в Лондоні.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності включають:

- Концептуальну основу фінансової звітності (документ, який описує загальні вимоги до якісних характеристик фінансової інформації та основні облікові концепції, що дозволяють скласти звітність МСФЗ);

- 17 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, англ. – IFRS);

- 28 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО, англ. – IAS, – це назва старих, але нині чинних стандартів, виданих до 2001 року, коли відбулася реорганізація ради IASB);

- МСФЗ для малих та середніх підприємств (IFRS for SMEs);

- інтерпретації (роз'яснення) (нові IFRIC і старі SIC).

Таким чином, під системою МСФЗ розуміємо самі стандарти МСФЗ / МСБО та існуючі коментарі та роз'яснення до них (табл. 1.2).

## Склад Міжнародних стандартів фінансової звітності

Група документів	Перелік
1	2
Концептуальна основа фінансової звітності	Документ, який описує загальні вимоги до якісних характеристик фінансової інформації та основні облікові концепції, що дозволяють скласти звітність МСФЗ
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	<p>МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»</p> <p>МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»</p> <p>МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»</p> <p>МСФЗ 4 «Страхові контракти»</p> <p>МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»</p> <p>МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»</p> <p>МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»</p> <p>МСФЗ 8 «Операційні сегменти»</p> <p>МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»</p> <p>МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»</p> <p>МСФЗ 11 «Спільна діяльність»</p> <p>МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»</p> <p>МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»</p> <p>МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання»</p> <p>Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП)</p>
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	<p>МСБО 1 «Подання фінансової звітності»</p> <p>МСБО 2 «Запаси»</p> <p>МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»</p> <p>МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»</p> <p>МСБО 10 «Події після звітного періоду»</p> <p>МСБО 11 «Будівельні контракти»</p> <p>МСБО 12 «Податки на прибуток»</p> <p>МСБО 16 «Основні засоби»</p> <p>МСБО 17 «Оренда»</p> <p>МСБО 18 «Дохід»</p> <p>МСБО 19 «Виплати працівникам»</p> <p>МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»</p> <p>МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»</p> <p>МСБО 23 «Витрати на позики»</p> <p>МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»</p> <p>МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»</p> <p>МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»</p> <p>МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»</p> <p>МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»</p> <p>МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»</p> <p>МСБО 33 «Прибуток на акцію»</p>

1	2
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	<p>МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»</p> <p>МСБО 36 «Зменшення корисності активів»</p> <p>МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»</p> <p>МСБО 38 «Нематеріальні активи»</p> <p>МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (Для підприємств, які застосовують МСФЗ 9 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»)</p> <p>МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (Для підприємств, які не застосовують МСФЗ 9 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»)</p> <p>МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»</p> <p>МСБО 41 «Сільське господарство»</p>
Тлумачення	<p>КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях»</p> <p>КТМФЗ 2 «Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти»</p> <p>КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду»</p> <p>КТМФЗ 5 «Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію»</p> <p>КТМФЗ 6 «Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання»</p> <p>КТМФЗ 7 «Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»»</p> <p>КТМФЗ 10 «Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності»</p> <p>КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»</p> <p>КТМФЗ 13 «Програми лояльності клієнта»</p> <p>КТМФЗ 14 «МСБО 19 – Обмеження на активи за визначеною виплатою, вимоги щодо мінімальні фінансування та їх взаємозв'язок»</p> <p>КТМФЗ 15 «Угоди про будівництво об'єктів нерухомості»</p> <p>КТМФЗ 16 «Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю»</p> <p>КТМФЗ 17 «Виплати негрошових активів власникам»</p> <p>КТМФЗ 18 «Передачі активів від клієнтів»</p> <p>КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу»</p> <p>КТМФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі»</p> <p>КТМФЗ 21 «Обов'язкові платежі»</p> <p>ПКТ 7 «Введення євро»</p> <p>ПКТ 10 «Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю»</p> <p>ПКТ 15 «Операційна оренда: заохочення»</p>

1	2
Тлумачення	ПКТ 25 «Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів» ПКТ 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду» ПКТ 29 «Угоди про концесію послуг: розкриття інформації» ПКТ 31 «Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами» ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті»

Так, Міжнародні стандарти фінансової звітності, безпосередньо пов'язані із складанням звітності, включають: Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»; Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти»; Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність»; МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; МСБО 2 «Запаси»; МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»; МСБО 16 «Основні засоби».

В Євросоюзі МСФЗ стали обов'язковими починаючи з 2005 року для всіх держав-членів при проходженні процедури лістингу на фондових біржах Євросоюзу.

Визначення НП(С)БО, наведене в статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-ХІV, недавно зазнало певних змін. До 2018 Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було чітко вказано, що національний стандарт не повинен суперечити міжнародним стандартам.

МСФЗ в Україні спочатку була вимогою для підприємств, які склали звітність для своїх іноземних інвесторів, але ситуація стала змінюватися з 2012 року, коли в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996 з'явилося вимоги, за якими Міжнародні стандарти фінансової звітності призначені для Публічних акціонерних товариств (колишні ВАТ), банків і страхових компаній (табл. 1.3).

**Історія впровадження використання МСФЗ в Україні**

МСФЗ-зобов'язані підприємства	Початок застосування
Публічні акціонерні товариства (ПАТ)	3 2012 р.
Банки	3 2012 р.
Страхові компанії	3 2012 р.
Великі підприємства	3 2018 р.
Підприємства, які є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів	3 2018 р.
Підприємства, які здійснюють діяльність за переліком Кабміну	3 2012 р.
Недержавні пенсійні фонди	3 2012 р.
Кредитні союзи	3 2015 р.
Інші фінансові установи, крім мікро- і малих підприємств	2015 р.
Підприємства, які здійснюють діяльність з управління активами	3 2015 р.
Підприємства, які займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення	3 2018 р.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в 2018 попереднє положення про те, що ПСБО «не суперечать МСФЗ» змінилося на те, що ПСБО «розроблені на основі МСФЗ». Всі ці вимоги пов'язані з потребою зіставлення фінансової інформації на території Євросоюзу і асоційованих членів. Все це означає, що між МСФЗ та ПСБО є відмінності. Розглянемо їх у табл. 1.4.

## Відмінності між П(С)БО і МСФЗ

Критерій порівняння	ПСБО	МСФЗ
1	2	3
Регламентована форма звітів	Існує (з нумерацією рядків і з переліком додатково внесених рядків)	Такої немає. Форма вільна. Є тільки перелік мінімальних рядків, що підлягають розкриттю (подання фінансової звітності МСБО 1)
Свобода в назві рядків звітності	Її немає. Всі регламентовано НП(С)БО 1	МСБО 1 допускає використання близьких термінів. Основний критерій – це їх зрозумілість професіоналам
Роздвоєння звіту про сукупний дохід	Звіт єдиний – форма № 2	Можливість подачі як 2-х різних звітів: звіту про прибутки і збитки, і звіту про сукупний дохід
Вибір порядку розташування рядків в балансі	Відсутній	Можлива горизонтальна, вертикальна подача звіту про фінансовий стан, розташування рядків в порядку зростання або зменшення ліквідності. Для фінансових компаній розділи оборотних і необоротних активів можна не виділяти
Класифікація витрат в звіті про прибутки і збитки	Регламентована: в першому розділі функціональний підхід, в третьому розділі – за економічною суттю витрат	Можливість вибору: функціональний або за економічною суттю
Можливість об'єднання рядків	Відсутня	Можливо. Головний критерій – істотність. Можна об'єднувати, наприклад, витрати на збут та адміністративні витрати, рядки дебіторської заборгованості, не виділяти залишкову вартість основних засобів і т.п.
Можливість згортати рядки звітності	Відсутня	Присутня, якщо це не вважається істотним. Реалізація основних засобів та інших необоротних активів відображає тільки прибуток або збиток за операції (а не окремо доходи або витрати), згортаються доходи і витрат за курсовими різницями

1	2	3
Класифікація основних засобів, запасів і т.п.	Має регламентований характер (тобто тільки так і не інакше)	Має ілюстративний характер. Підприємство самостійно визначає класифікаційні групи на основі принципу суттєвості. Наприклад, можлива подача нематеріальних активів у балансі кількома рядками: придбані торгові марки, розроблене програмне забезпечення, патенти і т.п. Це саме можна сказати про МСФЗ основні засоби. Перерахування допустимих методів: амортизація, нарахування резервів сумнівних боргів, методів списання запасів і т.п. Присутній як перерахування, так і опис цих методів і порядку їх застосування. Якщо і є опис методів (наприклад, запаси МСФЗ і їх списання, амортизація МСФЗ), то немає детального їх опису та застосування. Методи нарахування резервів сумнівних боргів взагалі відсутні (хоча таке поняття в понятті фінансові інструменти МСФЗ існує)
Класифікація деяких доходів і витрат	Нарахування резерву сумнівних боргів – інші операційні витрати	Нарахування резерву сумнівних боргів облік фінансових інструментів МСФЗ вимагає класифікувати як витрати на збут
Пріоритет в судженнях	Пріоритет на правила	Пріоритет віддається професійного судження і дотримання такої якості фінансової інформації як істотність

Виходячи із представленої інформації зазначимо, що згідно з вимогами міжнародних стандартів, мета фінансової звітності загального призначення – це надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Згідно з вітчизняним законодавством, метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка аналітичної роботи на ньому**

Дослідження виконувалося на матеріалах підприємства ПАТ «Полтаваобленерго». Повне найменування Товариства – Публічне акціонерне товариство «Полтаваобленерго». Місцезнаходження (адреса) Товариства: Україна, 36022, м. Полтава, вул. Старий Поділ, буд. 5.

Організаційно-правова форма – Акціонерне товариство. Товариство побудоване на приватній формі власності та здійснює діяльність у відповідності зі Статутом, затвердженим загальними зборами акціонерів (протокол №1 від 30.11.1998 р.), зареєстрований Виконкомом Полтавської міської ради розпорядженням № 916-р від 16.12.1998 р.

Зміни та доповнення до Статуту затверджені загальними зборами акціонерів (протокол № 5 від 22.03.2001 р.) та зареєстровані Виконкомом Полтавської міської ради розпорядженням № 359-р від 18.05.2001р., додаток № 2 до Статуту затверджено загальними зборами акціонерів (протокол № 15 від 24.03.2010 р.), зареєстрований Виконкомом Полтавської міської ради 29.03.2010 р., № запису 15881050014002314, Статут ПАТ «Полтаваобленерго» затверджено загальними зборами акціонерів (протокол № 16 від 20.04.2011 р.) та зареєстрований Виконкомом Полтавської міської ради 05.05.2011 р., № запису 15881050037002314. ПАТ «Полтаваобленерго» є новим найменуванням Відкритого акціонерного товариства

«Полтаваобленерго» відповідно до вимог Закону України «Про акціонерні товариства».

Товариство є правонаступником державної акціонерної енергопостачальної компанії Полтаваобленерго, заснованої відповідно до Указу Президента України від 4 квітня 1995 року № 282/95 «Про структурну перебудову в електричному комплексі України» та наказу № 132 Міністерства енергетики та електрифікації України від 3 липня 1995 року.

Відповідно до розпорядчих документів виробниче енергетичне об'єднання «Харківенерго» було реорганізоване у ряд підприємств, включаючи Державну акціонерну енергопостачальну компанію «Полтаваобленерго», яка зареєстрована розпорядженням Виконавчого комітету Полтавської міської Ради 26.05.1995 р. за № 392-р. Компанія 16.12.1998 р. перереєстрована у відкрите акціонерне товариство розпорядженням Виконавчого комітету Полтавської міської Ради № 916-р. Зміни та доповнення до Статуту затверджено загальними зборами акціонерів.

Облікова кількість штатних працівників на кінець 2018 року – 5188 осіб. Середньооблікова кількість штатних працівників – 5029 осіб. Середньооблікова кількість позаштатних працівників зовнішніх сумісників, осіб – 4. Середньооблікова кількість позаштатних працівників, що працюють за цивільно-правовими договорами, осіб - 92. Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу, осіб – 36.

Фонд оплати праці усіх працівників за звітний період, тис. грн. – 516229,6. Фонд оплати праці штатних працівників за звітний період, тис. грн. – 512122,4. Гарантія достойних доходів працівників компанії – одна із стратегічних цілей Товариства. Керівництво підприємства слідує зваженій політиці в організації оплати праці та матеріального заохочення працівників у межах коштів на оплату праці в тарифах на електроенергію, затверджених Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики, та відповідно до Законів України «Про оплату праці», «Про оподаткування прибутку підприємства».

У 2018 році фонд оплати праці збільшився на 17% порівняно з 2016 роком. Протягом 2018 р. підвищення заробітної плати працівникам ПАТ «Полтаваобленерго» відбувалось декілька разів: – 2018 рік – 3 рази:

- з 1 січня 2018 р. на 15 %,
- з 1 липня 2018 року у середньому на 15%;
- з 1 листопада 2018 року у середньому на 11%.

Заборгованість з виплати заробітної плати працівникам товариства відсутня.

У Товаристві створена ефективна система моральної та матеріальної мотивації працівників. ПАТ «Полтаваобленерго» дотримується політики, спрямованої на підвищення рівня фахової підготовки персоналу і розвиток кадрового потенціалу, забезпечуючи виробничо-технічне навчання та підвищення кваліфікації працівників.

Відповідно до пропозицій підрозділів компанії реалізується єдиний план вдосконалення професійних навичок та знань співробітників. Щорічно керівники та працівники, які забезпечують виробничі процеси в електроенергетиці, проходять на підприємстві наступні форми навчання.

1. Підвищення кваліфікації з тривалим відривом від виробництва в інститутах підвищення кваліфікації;
2. Короткострокове навчання в Учбовому центрі та безпосередньо на виробництві;
3. Виробничо-технічне навчання без відриву від виробництва;
4. Навчання за індивідуальними програмами.

З метою підвищення кваліфікації в 2018 році пройшли курси підвищення кваліфікації та прийняли участь у семінарських заняттях 450 осіб: керівників 18 осіб, професіоналів та фахівців 273 особи, кваліфікованих робітників 159 осіб. Із них 417 осіб підвищили свій професійний рівень на курсах підвищення кваліфікації. Прийняли участь у семінарських заняттях, конференціях, отримали інформаційно-консультаційні послуги 33 особи.

Товариство має Учбовий центр для забезпечення якісної професійної підготовки та підвищення кваліфікації персоналу ПАТ «Полтаваобленерго». Учбовий центр товариства має матеріально-технічну, науково-методичну базу та висококваліфіковані педагогічні кадри.

Завдяки короткостроковому навчанню в учбовому центрі у 2018р. пройшли професійне навчання 227 осіб. Підвищили кваліфікацію 158 осіб.

Курси підготовки новим (суміжним) професіям пройшли 69 осіб.

З метою закріплення та тестового контролю знань в УЦ використовується автоматизована система підготовки і проведення електронного контролю знань і тренажу.

Усі слухачі курсів проходять тренування у програмі «Аспект», та складають іспити.

У 2018 році пройшли тренування та перевірку знань у програмі «Аспект» 814 осіб: на курсах – 177 осіб, в головній комісії ПАТ «Полтаваобленерго» – 637 осіб.

З метою підвищення рівня професійної підготовки працівників, на виконання вимог наказу від 11.01.2018 № 10 «Про завдання з покращення роботи з персоналом та попередження виробничого травматизму в структурних підрозділах ПАТ «ПОЕ» протягом року було проведено ряд заходів.

В навчальному центрі ПАТ «Полтаваобленерго» проведено семінарські заняття спеціалістів СДІЗП та спеціалістів ГВВ 19 філій. А також протягом 2018 року відбулося оцінювання якості професійної підготовки диспетчерів підприємства центральної диспетчерської служби, диспетчерів та старших диспетчерів ОДГ філій.

Протягом звітнього року завдяки короткостроковому навчання безпосередньо на виробництві за індивідуальними формами навчання з подальшим складанням іспитів підвищили категорію 5 осіб, кваліфікаційну групу або розряд з оплати праці 32 особи.

Системою виробничо-технічного навчання без відриву від виробництва в структурних підрозділах Товариства було охоплено 2663 осіб, в тому числі: 336 осіб інженерно-технічні працівники та 2327 осіб робітників.

Протягом року 266 працівників, які вперше прийняті на роботу, переведені або призначені на інші посади пройшли первинну професійну підготовку за індивідуальною формою навчання. Новим напрямком роботи дирекції по роботі з персоналом у 2018 році стало впровадження інноваційної виробничої культури. У структурних підрозділах головного офісу, Кременчуцької ТЕЦ та п'яти філій ПАТ «Полтаваобленерго» (Великокохнівської, Комсомольської, Кременчуцької, Полтавських філій міських та районних електромереж) розпочато впровадження першого етапу

Системи безперервного вдосконалення «Лідер» – одного із ключових проектів підприємства у 2018 році. Розроблено цільові програми навчання:

- тренінги для керівників та інженерно-технічного персоналу;
- лекції для слухачів курсів Учбового центру;
- електронний курс для працівників «Впровадження системи ощадливого виробництва».

У 2018 році проведено навчання та ознайомлено з інструментами ощадливого виробництва 721 працівника підприємства. Впроваджено інструмент безперервного вдосконалення – «Систему подання пропозицій» (СПП), який спрямований на стимулювання співробітників компанії до розробки, подачі і впровадження пропозицій, зниження витрат, підвищення продуктивності праці, ефективності виробництва, економію трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Бухгалтерський облік на ПАТ «Полтаваобленерго» ведеться відокремленим структурним підрозділом, який очолює головний бухгалтер. Головним бухгалтером було розроблено облікову політику підприємства, затверджену керівником.

Облікова політика підприємства включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Протягом 2018 року облікова політика підприємства не змінювалася.

На виконання Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 року та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності було видано Наказ «Про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку ПАТ «Полтаваобленерго» на 2018 рік №3 від 04.01.2018 року.

Протягом 2018 року на підприємстві встановлено ведення наступних видів обліку:

- бухгалтерського за П(С)БО – відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказами Міністерства фінансів України;

- бухгалтерського за МСФЗ – відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі методики ПАТ «Полтаваобленерго», затвердженої наказом по підприємству;

- податкового – відповідно Податкового кодексу України, Законів України та наказів Державної Фіскальної служби України, що визначають правила ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- статистичного – відповідно до Закону України «Про державну статистику» та керівних документів Державного Комітету Статистики України.

На підприємстві застосовується наступний порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій:

1. Нарахування амортизації (зносу) здійснюється в наступному порядку:

– по основних засобах нарахування амортизації проводиться протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудування і консервації;

– амортизація основних засобів нараховується з застосуванням прямолінійного методу, по якому річна сума амортизації визначається розподілом амортизованої вартості на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

– по нематеріальних активах застосовується метод прямолінійного нарахування амортизації протягом терміну корисного використання, з дотриманням положень пп.25-31 П(С)БО №8;

– по малоцінних необоротних матеріальних активах амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості;

– вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів терміном служби до одного року при відпуску їх в експлуатацію списується на витрати з подальшим обліком, протягом періоду експлуатації, на позабалансових рахунках.

2. Облік запасів у бухгалтерії ведеться в кількісно-сумарному відображенні. Оцінка вартості запасів згідно пп. 24-28 П(С)БО №9 станом на 31 грудня проводиться по первісній вартості або чистій вартості реалізації.

При складанні фінансової звітності на інші звітні дати запаси відображаються в балансі по первісній вартості. Списання запасів на виробництво і реалізацію проводиться по середньозваженій собівартості, за винятком продажу вроздріб ідальнею, коли застосовується оцінка запасів за методом ФІФО та списання по ціні придбання.

3. Довгострокові фінансові інвестиції враховуються по методу участі в капіталі при направленні їх на придбання частки (паю, частини) статутного фонду інших підприємств, при внесенні їх в асоційовані і дочірні

підприємства й у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (за винятком випадків, передбачених у пп.17, 22 П(С)БО 12). При відображенні у фінансовому обліку й у балансі довгострокових фінансових інвестицій, що враховуються по методу участі в капіталі, вартість збільшується на суму частки інвестора в прибутку асоційованої компанії і зменшується на суму отримуваних дивідендів.

В інших випадках фінансові інвестиції враховуються в такий спосіб:

– фінансові інвестиції, що містяться підприємством до їхнього погашення, відображаються в обліку по амортизованій собівартості з численням дисконту або прибутку по методу ефективної ставки відсотка і віднесенням його/її на інші фінансові доходи/витрати згідно п.10 П(С)БО 12;

– у всіх інших випадках, незалежно від суми, на дату складання балансу фінансові інвестиції відображаються по справедливій вартості. Фінансові інвестиції, справедливую вартість яких неможливо визначити вірогідно, відображаються відповідно до їхньої собівартості з урахуванням зменшення корисності (з віднесенням втрат до складу інших витрат згідно п.9 П(С)БО 12).

ПАТ «Полтаваобленерго» – обласна енергопередавальна компанія, яка ставить за мету передачу та надійне постачання електричної енергії споживачам на умовах укладених договорів за тарифами, що регулюються відповідно до чинного законодавства країни, в умовах функціонування єдиної енергетичної системи України.

Діяльність Товариства поширюється на всі сфери життя Полтавщини, впливає на розвиток економіки, а також торкається інтересів кожного мешканця регіону.

Полтавське енергетичне підприємство забезпечує передачу та постачання електричної енергії напругою 150 кВ і нижче споживачам Полтавської, а також частково Кіровоградської областей.

Обсяги виробництва за 2018 наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**Показники виробництва та реалізації основних видів продукції та послуг  
за 2018 рік**

Показники	Всього вироблено у натуральній формі	Всього реалізовано у натуральній формі	Всього реалізовано у грошовій формі	Всього реалізовано електроенергії у відсотках до всієї реалізованої продукції
Виробництво	711574 тис. кВт. год	605632 тис. кВт. год	1168146,0 тис. грн.	19,3%
Виробництво, транспортування постачання теплової енергії	1500486 Гкал	1274917 Гкал	885791,2 тис. грн.	14,7%
Передача та розподілення електроенергії	5158169,6 тис. кВт. год	5158169,6 тис. кВт. год	3815915,9 тис. грн.	63,3%

Внаслідок технологічних особливостей виробництва обласна енергопостачальна компанія «Полтаваобленерго» є природною монополією, діяльність якої контролюється державою, зокрема Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики.

Підприємство отримує електроенергію від об'єднаної енергосистеми України. Протягом 2018 року до мереж компанії надійшло 5 млрд 593 млн. кВт. год. електричної енергії. Її загальний корисний відпуск становив 5 млрд 127 млн. кВт. год. Обсяг технологічних втрат електричної енергії при її транспортуванні мережами ПАТ «Полтаваобленерго» склав 444 млн. кВт. год., що складає 7,94%.

У 2018 році власним споживачам ПАТ «Полтаваобленерго» відпущено 2 млрд. 668 млн. кВт. год електричної енергії на загальну суму 4 млрд. 668

млн. грн. Рівень розрахунків споживачів з ПАТ «Полтаваобленерго» за спожиту електричну енергію склав 99,6 %.

Загальний борг споживачів за спожиту електричну енергію перед Товариством збільшився на 19,7 млн. грн, а саме:

- промисловість – на 10,2 млн.грн.;
- населення – на 31,2 млн.грн.;
- за послуги, надані пільговим категоріям споживачів – на 1,9 млн.грн.

При цьому на кінець 2018 р. заборгованість по окремим групам споживачів зменшилася, а саме:

- житлово-комунальне господарство – на 21,1 млн.грн. (по КП ПОР «Полтававодоканал» на 3,0 млн.грн. та КП «Кременчукводоканал» на 16,2 млн.грн.);
- бюджетні установи та організації – на 1,8 млн.грн.;
- непромислові – на 0,7 млн.грн.

Працівниками енергозбутових підрозділів ПАТ «Полтаваобленерго» виявлено 9,623 млн. кВт. год. недооблікованої електричної енергії на суму 15,161 млн. грн.

*Таблиця 1.6*

**Структура споживання електричної енергії в розрізі груп споживачів у  
2018 році**

Групи споживачів	У натуральних показниках, тис. кВт. год	У відсотках у розрізі груп, %
1. Промислові (більше 750 кВА)	719 237	27,0
2. Промислові (до 750 кВА)	181 587	6,8
Міський електротранспорт	13 191	0,5
Непромислові споживачі	504 416	18,9
Виробничі сільгоспспоживачі	150 710	5,6
Населення	1 046 493	39,2
Населені пункти	52 737	2,0
Всього	2 668 371	100,0

Протягом 2018 року споживачам відпущено 1,168 млн. Гкал теплової енергії на загальну суму 1,479 млрд. грн. режимі комбінованого виробництва електричної та теплової енергії.

*Таблиця 1.7*

**Структура споживання теплової енергії в розрізі груп споживачів  
у 2018 році**

Групи споживачів	У натуральних показниках, тис.Гкал	У відсотках у розрізі груп, %
Промисловість	632	54,1
Житлокомунгосп: населення	517	44,3
державний бюджет	460	39,3
місцевий бюджет	15	1,3
інші	42	3,6
Інші споживачі	1	0,1
Всього по області	1 168	100,0

Теплова енергія, вироблена Кременчуцькою ТЕЦ, споживається промисловими підприємствами, закладами соціальної сфери та населенням міста Кременчука.

Станція працює у режимі комбінованого виробництва електричної та теплової енергії і у 2018 році працювала з дотриманням прогнозного балансу обсягу виробництва електричної енергії, затвердженого Міністерством енергетики та вугільної промисловості, в опалювальний період станція працювала в тепловому режимі, в міжопалювальний період працювала з забезпеченням обсягів тепловою енергією промислових споживачів (в основному промисловою парою) та мінімально надійного ступеню роботи.

Внаслідок доведеного МЕУП прогнозного балансу, відбувається щорічне зниження планового обсягу виробництва електроенергії та відпуску електроенергії.

У 2018 році на Кременчуцькій ТЕЦ вироблено 673,594 млн. кВт. год. електричної та 1,395 млн.Гкал теплової енергії.

Витрачено електричної енергії на власні потреби станції 15,0 %, при плані, затвердженому НКРЕКП – 15,9 %. Питомі витрати палива на відпуск електричної та теплової енергії склали 323,5 г/кВт. год. та 152,4 кг/Гкал відповідно.

Вся електрична енергія, вироблена Кременчуцькою ТЕЦ, за винятком власних виробничих потреб, реалізована ПАТ «Полтаваобленерго» в обсязі 572,45 млн. кВт.г в ДП «Енергоринок» за тарифами, затвердженими НКРЕКП сума реалізації складала 1 587,2 млн. грн з ПДВ.

Отримано коштів від ДП «Енергоринок» (з урахуванням погашення заборгованостей минулих років) – 1 526,5 млн.грн з ПДВ, що складає 96,2%.

За підсумками 12 місяців 2018 року розрахунки з ДП «Енергоринок» проведені на 98,11% від суми закупки. Станом на 1 січня 2018 року Товариство мало заборгованість у розмірі 71 596,8 тис. грн. за куповану електроенергію.

В наступних роках стратегічні плани розвитку підприємства будуть реалізовуватися в інтересах споживачів та акціонерів. Підприємство планує слідувати заданим напрямкам розвитку, в основі яких лежать надійність, інновації та стабільність.

Для здійснення ефективної господарської діяльності підприємство утримує та використовує необоротні та оборотні активи.

*Таблиця 1.8*

**Показники стану та динаміки активів за 2013-2018 рр.**

Рік	Основні придбання активів, грн.	Відчуження активів, грн.
2014	383 403 000,00	14 254 000,00
2015	44 401 000,00	9 750 000,00
2016	85 568 000,00	9 559 000,00
2017	98 980 000,00	8 603 000,00
2018	202 102 000,00	20 907 000,00

За 2018 рік профінансовано 248 076 тис. грн., в т.ч.:

– у капітальне будівництво – 23 169 тис. грн.

– у придбання машин, обладнання, інвентарю транспорту, будівель і споруд – 32 594 тис. грн.

– у капітальний ремонт – 151 203 тис. грн.

– у придбання інших необоротних матеріальних активів – 31 720 тис. грн.

– у придбання нематеріальних активів – 9 390 тис. грн.

Капітальні інвестиції освоєно за рахунок власних коштів без залучення інших інвесторів. Для забезпечення технічного розвитку підприємства, покращення стану обладнання електричних мереж, розширення наявних потужностей та підвищення якості обслуговування споживачів компанії ПАТ «Полтаваобленерго» розробило пропозиції щодо використання інвестиційної складової тарифів на електричну та теплову енергію у 2018 році.

Інвестиційна програма ПАТ «Полтаваобленерго» на 2018 рік включає заходи на загальну суму 276 млн. 799 тис. грн. без ПДВ. Більшу частину коштів – 247 млн. 770 тис. грн. без ПДВ – заплановано використати для розвитку та модернізації електромереж та компанії в цілому.

Проектом Інвестиційної програми на 2018 рік у тарифі на транспортування теплової енергії передбачено заходи на орієнтовну суму 6 млн. 593 тис. грн. без ПДВ.

У складі Інвестиційної програми Кременчуцької ТЕЦ у тарифах на відпуск електричної енергії та виробництво теплової енергії заплановано на 2018 рік заходи на суму 22 млн. 436 тис. грн. без ПДВ.

Основна частина коштів інвестиційної складової тарифів на електричну енергію – 185 828 тис. грн. без ПДВ – призначена для будівництва, модернізації та реконструкції електричних мереж. У 2018 році заплановано закінчити роботи з реконструкція ПЛ-110 кВ «ХПФ-ААЗ-ТМЗ» та продовжити роботи з реконструкції ВРП-110 кВ ПС 110/10 кВ «Супрунівка» м. Полтава, технічне переоснащення 47,41 км ПЛ 0,4-10 кВ з використанням

самоутримуючих ізольованих проводів, будівництво та технічне переоснащення 10,76 км КЛ 0,4-10 кВ, а також розробка проектно-кошторисної документації на будівництво та модернізацію об'єктів електроенергетики. Інші напрямки використання інвестиційних коштів – заміна застарілих приладів обліку електроенергії (23 977 однофазних, 1241 трифазних лічильників на багатофункціональні електrolічильники з об'єднанням їх в АСКОЕ) та влаштування 6 400 виносних обліків електроенергії, впровадження АСДТК 13-и розподільчих пунктів Полтавської міської філії, розробка проектно-кошторисної документації, модернізацію та технічне переоснащення обладнання шляхом його заміни для СПД Кобеляцької філії, придбання нових апаратних засобів інформатизації та системного програмного забезпечення та автотранспортної техніки.

У складі проекту інвестиційної програми у тарифі на транспортування теплової енергії основну частину коштів у сумі 6 млн. 391 тис. грн. без ПДВ заплановано для впровадження заходів із реконструкції та модернізації існуючих магістральних теплових мереж.

На Кременчуцькій ТЕЦ у 2018 році планується виконати модернізацію та реконструкцію основного електротехнічного та теплотехнічного обладнання. Серед заходів, передбачених інвестиційною програмою – реконструкція топочної камери котла ст. № 4 тип ТГМ-84А (початок), відновлення технічних характеристик турбоагрегату ст. № 3, модернізація системи автоматичного регулювання та контролю рівня в барабані котла № 1 нитка «Б», відновлення технічних характеристик турбоагрегату ст. № 3.

Основною метою реалізації Інвестиційної програми ПАТ «Полтаваобленерго» є побудова електромереж нового покоління, що враховує світові тенденції розвитку енергообладнання, застосування сучасного устаткування та передових технологій керування передачею, розподілом і споживанням електроенергії.

На ремонт та обслуговування основних засобів витрачено 178 694 тис. грн. В 2018 році відповідно до наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 106 від 11 травня 2018 року проведена індексація об'єктів житлового фонду станом на 01 січня 2018 року, в результаті чого сума дооцінки балансової вартості об'єктів склала 215 тис. грн.

Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо) становить 750 тис. грн.

Довжина магістральних теплових мереж у двотрубному вимірі – 60,269 км.

Протягом 2018 року роботи в ПАТ «Полтаваобленерго» виконувалися підрядним та господарським способами по виробничій галузі «Електроенергетика». Капітальні інвестиції освоєно власними коштами без залучення інших інвесторів.

За 2018 рік загальна сума капітальних інвестицій становить 254 891 тис. грн.

В 2018 році введено в експлуатацію основних фондів 240 430 тис. грн., в т.ч. :

- у капітальне будівництво 7 094 тис. грн.
- у придбання машин, обладнання, інвентарю транспорту, будівель і споруд 34 255 тис. грн.
- у капітальний ремонт 157 839 тис. грн.
- у придбання інших необоротних матеріальних активів 31 852 тис. грн.
- у придбання нематеріальних активів 9 390 тис. грн.

Із загальної суми капіталовкладень освоєно на будівельно-монтажні роботи 100 706 тис. грн., в т.ч. по капітальному будівництву – 15 139 тис. грн.

Основні об'єкти капітального будівництва, по яким виконувалися роботи: – ЛЕП 0,4-10 кВ – освоєно 18 627 тис. грн. (з них в сільській

місцевості – 16 943 тис. грн.) – РП-10 кВ в районі заводу ЖБШ в м. Кременчуці - освоєно 3 772 тис. грн. – ПВР майбутніх років по ЛЕП 0,4-10 кВ – освоєно 785 тис. грн. – Кременчуцька ТЕЦ (ГРП-2) – освоєно 22 тис. грн. За звітний період згідно інвестиційної програми побудовано 37,25 км ліній електропередач. Побудовано також 10 розвантажувальних КТП загальною потужністю 1 189 кВА (з них 9 шт./789 кВА в сільській місцевості) та РП-10 кВ в районі заводу ЖБШ в м. Кременчуці (потужність трансформатора – 100 кВА). За звітний період введено в експлуатацію 8,86 км ЛЕП 0,4-10 кВ, ПС 0,4-10 кВ потужністю 400 кВА та один РП 10 кВ.

Загальна вартість введених в експлуатацію вищезазначених основних засобів становить 7 094 тис. грн. По капітальному ремонту, пов'язаному з поліпшенням об'єктів та збільшенням їх економічних показників, за 2018 р. освоєно капітальних вкладень на суму 157 839 тис. грн.

За звітний період загальна вартість капітальних вкладень по технічному переоснащенню об'єктів електричних мереж становить 75 609 тис. грн. та по об'єктам впровадження корпоративного зв'язку – 4 114 тис. грн.

Проведено технічне переоснащення 99,57 км ЛЕП-04 і 10 кВ та замінено 20 КТП 10/04 кВ загальною потужністю 2,196 МВА. По об'єктах Кременчуцької ТЕЦ за 2018 рік виконано ремонтних робіт на загальну суму 30 824 тис. грн.

У придбання машин, обладнання, інвентарю, транспорту освоєно капітальних вкладень на суму 25 065 тис. грн., в т.ч.: – КЛ 10 кВ в пластмас. оболонці – 183 тис. грн. – КЛ 0,4 кВ в пластмас. оболонці – 589 тис. грн. – КЛ 0,4 кВ в алюмінієвій оболонці – 445 тис. грн. – силові машини та обладнання КТП – 693 тис. грн. – інші машини та обладнання – 355 тис. грн. – робочі машини та обладнання – 2 906 тис. грн. – транспортні засоби – 6 191 тис. грн. – обчислювальна техніка – 9 435 тис. грн. – електро-механічні прилади – 317 тис. грн. – вимірювально-регулюючі прилади та обладнання – 3 162 тис. грн. – господарсько-виробничий інвентар – 789 тис. грн.

За звітний період компанією придбано та встановлено прилади обліку теплової енергії в кількості 95 шт. загальною вартістю 3 390 тис. грн. в м. Кременчуці. Також виготовлено та встановлено в Полтавській філії систему відеоспостереження на суму 61 тис. грн. Кременчуцькою ТЕЦ виготовлено ОЗ на суму 1 871 тис. грн.

Станом на 01.01.2018 р. загальний обсяг незавершеного капітального будівництва по ПАТ «Полтаваобленерго» становить 62 808 тис. грн. З них 8 933 тис. грн. – проектні роботи. У 2018 році розпочато черговий етап реконструкції кільцевої дволанцюгової мережі 110 кВ міста Полтави. Роботи ведуться на двох об'єктах. По-перше, виконується реконструкція ВРП-110 кВ ПС 110/10 кВ «Супрунівка» з метою створення на її базі вузлової підстанції кільця 110 кВ. Для цього передбачається організувати ВРП-110 кВ за схемою 110-6 «Одна робоча, секціонована вимикачем, і обхідна системи шин».

На ВРП буде встановлено комплектний модуль з елегазовими вимикачами 110 кВ, які характеризуються підвищеною надійністю, тривалим строком експлуатації та мінімальними витратами на обслуговування. По-друге, триває реконструкція ПЛ 110 кВ «БПФ-ААЗ-ТМЗ».

Проектом передбачається встановлення багатогранних оцинкованих металевих опор з одностороннім підвішуванням проводів, що обумовлено щільною забудовою в районі проходження траси лінії. Роботи з реорганізації ПЛ 110 кВ «БПФ-ААЗ-ТМЗ» з одночасною реконструкцією ВРП-110 кВ підстанції 110/10 кВ «Супрунівка» заплановано виконати протягом двох років. У 2018-му модернізовано полтавський РП-2: застаріле обладнання замінено на сучасне, з вакуумною ізоляцією та мікропроцесорними пристроями захисту і управління.

В обласному центрі завершена комплексна електрифікація району житлової забудови, обмеженої вул. Степовою, В. Сухомлинського, В. Степанюка, Є. Милорадович та Бесарабською.

Також виконано комплекс робіт на енергооб'єктах міста Кременчука. На ПС 154/35/6 кВ «Крюків» замінено силовий трансформатор 60 МВА на

новий потужністю 63 МВА. На цій же підстанції виконано заміну оливних вимикачів: одного напругою 35 кВ і двох напругою 6 кВ – на вакуумні.

Також завершено роботи з будівництва нового РП 10 кВ у районі заводу «ЗБШ» в м. Кременчуці Полтавської області з перепідключенням споживачів електричної енергії від відомчої ПС 35/10 кВ «ЗБШ». Новий РП введено в експлуатацію як РП-21. Виконано заміну кабельних ліній від ПС 154/35/10 кВ «Кременчук-місто» до РП-6 і РП-7.

З метою покращення якості електропостачання споживачів у трьох районних центрах (м. Кобеляки, м. Лубни, м. Пирятин) та семи районах області (Великобагачанському, Гадяцькому, Глобинському, Гребінківському, Зіньківському, Новосанжарському, Оржицькому) виконано технічне переоснащення повітряних ліній 0,4 кВ загальною довжиною 61,12 км, встановлено чотири розвантажувальні підстанції.

З розвиток систем зв'язку і телекомунікації у 2018 році виконані роботи:

- із заміни морально застарілого устаткування на сучасне, технічно досконале у Кременчуцькій, Великокохнівській, Лохвицькій філіях відповідно до проектів «Модернізація обладнання шляхом його заміни для системи передавання даних»;

- із монтажу та впровадження автоматичної системи диспетчерського управління на підстанціях Диканської, Красногорівської, Карлівської філій та шести розподільчих пунктах м. Полтави;

- з будівництва та монтажу волоконно-оптичної кабельної мережі головного офісу підприємства.

Станом на кінець 2018 року повністю телемеханізовано 206 знижувальних підстанцій 35-110-154 кВ. Згідно договору № 1056 від 22.09.1999 року, укладеного між ПАТ «Полтаваобленерго» та Фондом державного майна України, підприємство прийняло в строкове платне користування окреме майно підприємства Кременчуцька ТЕЦ. Первісна вартість орендованого майна станом на 31.12.2008 р. становила 83 858 тис.

грн. Станом на 31.12.2018 р. первісна вартість орендованого майна становить 82 859 тис. грн.

В 2018 році на підприємстві проводились перевірки різними контролюючими органами. За 2018 рік ПАТ «Полтаваобленерго» сплачено у вигляді штрафів, пені, неустойки – 4489,6 тис. грн.

Фінансування діяльності здійснюється за рахунок власних коштів, отриманих від споживачів електричної та теплової енергії, основних видів діяльності Товариства. Політика фінансування включає методи та інструменти короткострокового планування (бюджетування), середньострокового планування (бюджетування, інвестиційна програма на рік). Інвестиційна програма товариства затверджується Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг.

Відповідно до ініціативи НКРЕКП щодо підвищення енергоефективності роботи електромереж та зменшення втрат в розподільчих мережах 6(10) кВ шляхом переходу на більш високий клас напруги 20 кВ, в 2018 році виконано техніко-економічне обґрунтування підвищення класу напруги до 20 кВ в електричних мережах північно-західного району м. Миргорода з будівництвом нової ПС 110/20 кВ «Миргородська».

Це підтвердило доцільність впровадження підвищеного класу напруги та отримало позитивну оцінку державних інституцій. На підставі цього продовжено роботу з розробки техніко-економічного обґрунтування по всьому комплексу мереж м. Миргорода та розпочато проектування будівництва підстанції і нового РП-9 напругою 20 кВ в північно-західному районі міста.

У 2018 році фахівцями підрозділу інформаційних технологій забезпечувалася надійна робота корпоративної інформаційної мережі та сервісів, здійснювався супровід і розробка програмного забезпечення. На виконання Постанови НКРЕКП від 30.03.2018 №441 «Про затвердження змін до правил приєднання електроустановок до електричних мереж» створений

особистий кабінет замовника послуг з приєднання, що у свою чергу надає можливість подати заяву про приєднання через сайт ПАТ «Полтаваобленерго».

Для зручності споживачів побутового сектору фахівцями підрозділу ІТ розроблено мобільний додаток «Абонентська книжка» і впроваджено чат-бот в месенджері «Telegram». Для інформування та консолідації співробітників було розроблено та впроваджено внутрішній корпоративний портал, який зробив сервіси компанії більш доступними і створив зручну корпоративну базу знань. На порталі передбачено можливість зареєструвати свою ініціативу щодо поліпшення виробничого процесу. Також є змога ознайомитися з уже поданими пропозиціями в електронній базі ідей.

Товариство, в силу своїх технологічних особливостей і виходячи з практики, що склалася в організації виробництва, займається виробництвом, передачею та постачанням електричної енергії, виробництвом, транспортуванням та постачання теплової енергії, а також іншими видами діяльності. У 2018 році виділено два основних господарських сегменти: – виробництво, передача та постачання електричної енергії; – виробництво, передача та постачання теплової енергії.

Основними і пріоритетними видами діяльності Товариства є виробництво, передача та постачання електричної енергії.

Доходи, отримані за цим сегментом, становлять 80,4 % від загальної суми отриманих доходів. Доходи отримані від виробництва, передачі та постачання теплової енергії – 18,4 % від загальної суми отриманих доходів. Чисті доходи за даними сегментами становлять: – виробництво, передача та постачання електричної енергії – 5 377 976 тис. грн.; – виробництво, передача та постачання теплової енергії – 1 232 509 тис. грн.

Витрати підприємства між господарськими сегментами розподіляються наступним чином: – виробництво, передача та постачання електричної енергії – 5 216 026 тис. грн.; – виробництво, передача та постачання теплової енергії – 1 384 542 тис. грн. Інші доходи формуються за рахунок інших видів

діяльності: реалізація товарів; реалізація робіт та послуг. Ці доходи складають 1,2% від загальної суми отриманих доходів.

Статутний капітал ПАТ «Полтаваобленерго» сформований повністю і становить 55240 тис. гривень (номінальна вартість) та розділений на 220 960 тис. простих іменних акцій номінальною вартістю 0,25 грн. кожна. Компанія визнає резервний фонд у складі власного капіталу, сформований відповідно до Статуту підприємства. Розмір резервного капіталу становить 28 068 тис. грн. Порядок розподілу нерозподіленого прибутку встановлюється Зборами акціонерів.

Балансова вартість статутного капіталу розрахована з урахуванням МСФЗ (IAS) 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», виходячи з кумулятивного коефіцієнту інфляції 4,217358 за червень 1995 року, та складає 232 967 тис. грн. Розмір власного капіталу у 2018 році збільшився на 129 454 тис. грн. Капітал у дооцінках та додатковий капітал.

Значну частину власного капіталу складає капітал у дооцінках, який на кінець 2018 року склав 168 091 тис. грн. Даний капітал включає суми індексації балансової вартості основних засобів та незавершеного будівництва електричних мереж, а також суми дооцінки основних засобів при проведенні індексації об'єктів житлового фонду відповідно до наказів Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України. В 2018 році була проведена індексація об'єктів житлового фонду, в результаті чого сума дооцінки балансової вартості об'єктів склала 215 тис. грн. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92, сума амортизації дооцінок об'єктів основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. За 2018 рік ця сума склала 19 671 тис. грн. Таким чином в 2018 році капітал у дооцінках зменшено на 19 456 тис. грн.

Додатковий капітал у 2018 році зменшився на 1 089 тис. грн. і на кінець звітного року склав 13 394 тис. грн. Зміни в капіталі відбулися в наслідок

наступних подій: амортизація безоплатно отриманих необоротних активів склала 1 703 тис. грн., безоплатно отримані необоротні активи – 651 тис. грн., повернення необоротних активів – 37 тис. грн. Резервний капітал. Резервний капітал підприємства сформований згідно з установчими документами в розмірі 28 068 тис. грн. за рахунок прибутку.

Нерозподілений прибуток станом на 01.01.2018 р. складав 491 917 тис. грн. В 2018 році відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92 до складу нерозподіленого прибутку включена сума амортизації дооцінки основних фондів, проведеної в 2001 році з одночасним зменшенням додаткового капіталу. До складу нерозподіленого прибутку в 2018 році зараховано 19 671 тис. грн., чистий прибуток в 2018 році складає 130 328 тис. грн. Таким чином нерозподілений прибуток підприємства станом на 31.12.2018 р. становить 641 916 тис. грн. Чистий прибуток (збиток). Чистий прибуток за 2018 рік склав 130 328 тис. грн.

У 2019 році ПАТ «Полтаваобленерго» має намір зберегти позитивні тенденції в роботі, забезпечити рентабельність та прибутковість діяльності. Досягнення поставленої мети стане можливим завдяки реалізації таких заходів:

1. Зниження втрат електроенергії в електричних мережах компанії до рівня нормативних і нижче за рахунок:

- організаційних і технічних заходів;
- заходів щодо вдосконалення системи обліку електроенергії;
- проведення рейдів з виявлення розкрадань електроенергії;
- проведення перевірок електрولیчильників із простроченим строком; – виносу електрولیчильників на фасад будинків;
- перевірки приладів обліку на місцях установки;
- заміни електрولیчильників у споживачів.

2. Забезпечення стовідсоткової оплати спожитої електроенергії за рахунок :

- досягнення 100% контрольного знімання показань приладів обліку у побутових абонентів;
- вдосконалення претензійно-позовної роботи;
- проведення роботи з місцевими радами, виконавчими органами, прокуратурою, МВС.

3. Забезпечення стовідсоткових розрахунків за покупну електроенергію.

4. Зниження існуючої дебіторської заборгованості споживачів за електроенергію за рахунок:

- контролю за виконанням графіків реструктуризації споживачів-боржників;
- інвентаризації заборгованості споживачів з документальним підтвердженням;
- співробітництва з правоохоронними органами й органами виконавчої влади в роботі зі споживачами-боржниками;
- організації спільних виїздів з виконавчими службами для опису майна неплатників. Висвітлення через ЗМІ даних заходів.

5. Виконання заходів по недопущенню виробничого травматизму та електротравматизму, а саме:

- проведення семінарських занять з керівниками робіт, допускачами, майстрами щодо питань безпеки праці, пожежної безпеки та правил експлуатації обладнання;
- затвердження заходів щодо підвищення якості роботи з персоналом, поліпшення роботи з профілактики виробничого травматизму у 2019 році; – проведення днів охорони праці з теоретичним та практичним навчанням персоналу безпечним прийомом праці;
- введення особливих умов безпечного виконання робіт перед початком весняно-літніх робіт в компанії;
- забезпечення всіх працівників компанії спецодягом, засобами індивідуального захисту та первинними засобами пожежогасіння;

– проведення роз'яснювальної роботи серед населення та бесід із школярами для попередження електротравматизму;

– публікації та виступи у засобах масової інформації для запобігання випадків травматизму на обладнанні компанії серед сторонніх осіб.

6. Виконання інвестиційної програми на загальну суму 276 млн. 799 тис. грн.

7. Забезпечення надійного й безперебійного постачання електроенергією споживачів, зниження аварійності в роботі устаткування.

8. Виконання заходів щодо попередження крадіжок енергетичного устаткування.

9. Виконання показників фінансового плану на 2019 рік.

## **Висновки до розділу 1**

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. 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.

Згідно з вимогами міжнародних стандартів, мета фінансової звітності загального призначення – це надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Згідно з вітчизняним законодавством, метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Головною візуальною відмінністю фінансової звітності з Міжнародними стандартами фінансової звітності і ПСБО є відсутність затверджених форм (таблиць), а також відносна свобода формулювань назв рядків і наявність перехресних посилань на примітки, які займають найвагомішу частину МСФЗ звіту.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗГІДНО З ВИМОГАМИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

#### **2.1. Облік запасів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності**

Основним стандартом, що регулює рух запасів у бухгалтерському обліку підприємства згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, є МСБО 2 «Запаси». Цим стандартом визначається собівартість запасів, яка в бухгалтерському обліку визнається активом і переноситься на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів.

МСБО 2 застосовується до всіх видів запасів, крім:

- незавершеного виробництва за будівельними контрактами (регулюється окремо МСБО 11 «Будівельні контракти»);
- фінансових інструментів (регулюється відповідно МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» і МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збору врожаю (МСБО 41 «Сільське господарство»).

Отже, запаси – це активи:

- призначені для продажу в ході звичайної діяльності (готова продукція, товари для перепродажу);
- що перебувають у процесі створення для подальшого продажу (незавершене виробництво);
- які існують у формі сировини або матеріалів, призначених для використання у виробничому процесі або для надання послуг.

Запаси оцінюються за найменшою із вартостей:

- собівартістю,

– можливою чистою ціною реалізації.

Відповідно до МСБО 2 собівартість запасів включає:

- усі витрати на придбання;
- витрати на переробку (обробку);
- інші витрати, понесені під час доставки запасів і приведення їх у стан, придатний для отримання економічних вигід суб'єктом господарювання.

До витрат на придбання включаються:

- ціна, сплачена постачальникам;
- імпортні мита й інші податки (крім тих, що відшкодовуються);
- витрати на транспортування, навантаження, розвантаження та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг.

Торговельні знижки, інші знижки, дисконти і подібні їм статті віднімаються при визначенні витрат на придбання.

Порядок формування собівартості запасів розглянемо на прикладі 2.1.

### **ПРИКЛАД 2.1**

*Відповідно до вантажної митної декларації від 12.03.2018 р. підприємство «Альфа» імпортувало товари на загальну суму 100 тис. дол. США. Ставка ввізного мита становить 5%. Згідно з актом виконаних робіт від 16.03.2018 р., наданим підприємством «Гама», транспортні витрати з доставки зазначених товарів на склад підприємства «Альфа» становили 15 тис. грн. Підприємство не проводило розрахунків з іноземними постачальниками за поставлені товари і не є платником ПДВ.*

Запитання. Як цю операцію буде відображено у міжнародній фінансовій звітності підприємства «Альфа» станом на 31.03.2018 р.?

Відповідь. Згідно з МСБО 2 витрати на придбання включають: ціну товару – 2 155 392,9 грн. (100 000 дол. США × 21,553929 (курс НБУ на

12.03.2018 р.)), імпорнтні мита – 107 769,65 грн (100 000 дол. США × 21,553929) × 5%.

Податки, що не відшкодовуються. У цьому випадку ПДВ є податком, що не відшкодовується, тому що при розмитненні товару ПДВ буде сплачено до бюджету, а підприємство «Альфа» не зможе сплачену суму відобразити у податковому кредиті, оскільки не є платником

При цьому відповідно до ст. 190 Податкового кодексу сума ПДВ обчислюється виходячи з митної вартості товару, тобто ціна товару плюс імпорнтне мито. Таким чином, сума ПДВ становитиме 452 632,51 грн. ((2 155 392,9 + 107 769,65) × 20%).

Витрати на транспортування – 15 000 грн.

Враховуючи викладене, собівартість придбаних товарів становитиме 2 730 795,06 грн. (2 155 392,9 + 107 769,65 + 452 632,51 + 15 000).

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з придбання товарів підприємства «Альфа» наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Бухгалтерські проведення операцій при придбанні запасів з  
післяплатою**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Розмитнення й оприбуткування товарів				
1	Відображено сплату імпорнтного мита	377	311	107769,65
2	Відображено сплату ПДВ на імпорнт	377	311	452 632,51
3	Оприбутковано товари на склад	281	632	2 155 392,90
4	Відображено імпорнтне мито у собівартості товарів	281	377	107 769,65
5	Відображено ПДВ на імпорнт у собівартості товарів	281	377	452 632,51
6	Відображено витрати на транспортування у собівартості товарів	281	631	15 000
7	Проведено оплату за транспортування товарів	631	311	15 000
На 31.03.2018 р.				
8	Відображено нарахування витрат від операційної курсової різниці при перерахунку заборгованості перед іноземним постачальником на дату балансу (за курсом НБУ 23,442625)	945	632	188 869,60

Таким чином, станом на 31.03.2018 р. у фінансовій звітності підприємства «Альфа» відобразатимуться такі показники:

– у Звіті про фінансовий стан:

запаси – 2 730 795,06 грн. (2 155 392,9 + 107 769,65 + 452 632,51 + 15000);

поточна кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником – 2 344 262,5 грн. (2 155 392,9 + 188 869,6);

– у Звіті про прибутки та збитки:

витрати за операційною курсовою різницею – 188 869,6 грн.

У разі здійснення авансових платежів при імпорті запасів собівартість запасів формується із суми авансових платежів із застосуванням валютних курсів виходячи з послідовності здійснення авансових платежів. Такий порядок обліку передбачено п. 6 ПБО 21.

Формування собівартості під час сплати авансів розглянемо на прикладі 2 (вихідні дані беремо з прикладу 2.2).

## **ПРИКЛАД 2.2**

*Відповідно до вантажної митної декларації від 12.03.2018 р. підприємство «Альфа» імпортувало товари на загальну суму 100 тис. дол. США. За зазначені товари воно сплатило авансові платежі: 27.02.2018 р. у сумі 50 тис. дол. США і 10.03.2018 р. у сумі 30 тис. дол. США. Ставка ввізного мита становить 5%. Згідно з актом виконаних робіт від 16.03.2018 р., наданим підприємством «Гама», транспортні витрати з доставки зазначених товарів на склад підприємства «Альфа» становили 15 тис. грн. Підприємство не є платником ПДВ.*

Запитання. Як цю операцію буде відображено в міжнародній фінансовій звітності підприємства станом на 31.03.2018 р.?

Відповідь. Згідно з МСБО 2 витрати на придбання включають:

– ціну товару – 1 388 156 грн. (50 000 дол. США × 27,76312 (курс НБУ на 27.02.2018 р.));

– 652 071,3 грн. (30 000 дол. США × 21,73571 (курс НБУ на 10.03.2018 р.));

– 431 078,58 грн. (20 000 дол. США × 21,553929 (курс НБУ на 12.03.2018 р.)).

Усього ціна товару – 2 471 305,88 грн. (1 388 156 + 652 071,3 + 431 078,58).

Імпортні мита – 107 769,65 грн. (100 000 дол. США × 21,553929) × 5%.

Податки, що не відшкодовуються. У цьому випадку ПДВ є податком, що не відшкодовується, тому що під час розмитнення товару ПДВ буде сплачено до бюджету, а підприємство «Альфа» не зможе сплачену суму відобразити у податковому кредиті, оскільки не є платником цього податку.

При цьому відповідно до ст. 190 Податкового кодексу сума ПДВ обчислюється виходячи з митної вартості товару, тобто ціна товару плюс імпорфтне мито. Отже, сума ПДВ становитиме 452 632,51 грн. (2 155 392,9 грн. + 107 769,65 грн.) × 20%.

Витрати на транспортування – 15 000 грн.

Таким чином, собівартість придбаних товарів становитиме 3 046 708,04 грн. (2 471 305,88 + 107 769,65 + 452 632,51 + 15 000).

Бухгалтерський облік операцій з придбання товарів за наявності попередніх оплат підприємства відображено у табл. 2.2.

*Таблиця 2.2*

**Бухгалтерські проведення операцій з придбання товарів за наявності  
попередніх оплат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
Сплата авансів				
1	Проведено оплату авансу 27.02.2018 р. у сумі 50 тис. дол. США	371	312	1388156
2	Проведено оплату авансу 10.03.2018 р. у сумі 30 тис. дол. США	371	312	652071,30

1	2	3	4	5
Розмитнення та оприбуткування товарів				
3	Відображено сплату імпортного мита	377	311	107769,65
4	Відображено сплату ПДВ на імпорт	377	311	452632,51
5	Оприбутковано товари в сумі 50 тис. дол. США (за курсом НБУ 27,76312)	281	632	1 388 156
6	Оприбутковано товари в сумі 30 тис. дол. США (за курсом НБУ 21,73571)	281	632	652071,30
7	Оприбутковано товари в сумі 20 тис. дол. США (за курсом НБУ 21,553929)	281	632	431078,58
8	Відображено залік заборгованості на суму сплачених авансів у розмірі 80 тис. дол. США (1 388 156 + 652 071,3)	632	371	2 040 227,30
9	Відображено імпортне мито в собівартості товарів	281	377	107769,65
10	Відображено ПДВ на імпорт у собівартості товарів	281	377	452632,51
11	Відображено витрати на транспортування у собівартості товарів	281	631	15 000
12	Проведено оплату за транспортування товарів	631	311	15 000
На 31.03.2018 р.				
8	Відображено нарахування витрат від операційної курсової різниці при перерахунку заборгованості перед іноземним постачальником на дату балансу (за курсом НБУ 23,442625)	945	632	37 773,92

Таким чином, станом на 31.03.2018 р. у фінансовій звітності підприємства «Альфа» відобразатимуться такі показники:

– у Звіті про фінансовий стан:

запаси – 3 046 708,04 грн. (2 471 305,88 + 107 769,65 + 452 632,51 + 15 000);

поточна кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником – 468 852,5 грн. (431 078,58 + 37 773,92);

– у Звіті про прибутки та збитки:

витрати за операційною курсовою різницею – 37 773,92 грн.

Зазначимо, що все вищевикладене стосувалося витрат на придбання.

Витрати на переробку.

Витрати на переробку включають:

- прямі витрати (наприклад, на оплату праці виробничого персоналу);
- постійні накладні виробничі витрати, розподілення яких на собівартість одиниці випущеної продукції проводиться виходячи з виробничих потужностей компанії під час роботи в нормальних умовах;
- змінні накладні виробничі витрати, які включаються на кожну одиницю продукції на підставі фактичного використання виробничих потужностей (тобто на фактичний випуск).

До складу прямих витрат, зокрема, включаються (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

**Кореспонденції рахунків для обліку витрат, які беруть безпосередню участь у виробництві продукції, товарів, робіт, послуг**

Витрати, які беруть безпосередню участь у виробництві продукції, товарів, робіт, послуг	Відображення у бухгалтерському обліку	
	Дебет	Кредит
Знос (амортизація) необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві	23	13
Сировина, матеріали, запчастини та інші матеріали	23	20
Малоцінні та швидкозношувані предмети	23	22
Брак у виробництві	23	24
Напівфабрикати	23	25
Готова продукція	23	26
Товари	23	28
Розрахунки з різними дебіторами (наприклад, розрахунки з працівниками, крім розрахунків з оплати праці)	23	37
Резерви та забезпечення (наприклад, створення резерву відпусток виробничого персоналу)	23	47
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	23	63
Розрахунки за податками і платежами	23	64
Розрахунки за страхуванням	23	65
Розрахунки з виплат працівникам	23	66
Розрахунки за іншими операціями	23	68

Постійні виробничі накладні витрати – це непрямі виробничі витрати, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація та обслуговування будинків і обладнання, а також адміністративно-управлінські витрати.

Розподілення постійних виробничих накладних витрат у складі витрат на переробку базується на нормальній потужності виробничого обладнання.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох періодів або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Щоб одержати дані, необхідні для розподілення загальновиробничих накладних витрат, підприємство повинно зібрати і проаналізувати велику кількість інформації. Однак така робота проводиться лише один раз, а саме: при визначенні облікової політики (якщо, звичайно, підприємство не збирається її змінювати). При цьому коефіцієнт розподілу постійних загальновиробничих накладних витрат є обліковою оцінкою, зміна якої відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» не вимагає ретроспективного коригування фінансової звітності за попередні періоди.

Нерозподілені постійні виробничі накладні витрати визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені.

Змінні виробничі накладні витрати – це непрямі виробничі витрати, які перебувають у прямій залежності від зміни обсягів виробництва, такі як непрямі витрати на придбання сировини та допоміжних матеріалів, непрямі витрати на оплату праці.

Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Слід зазначити, що змінні виробничі накладні витрати повністю (без залишку) списуються до складу витрат на переробку шляхом їх повного розподілення на кожну одиницю продукції.

Постійні виробничі накладні витрати списуються двома методами:

- до складу витрат на переробку списуються постійні розподілені виробничі витрати;
- постійні нерозподілені виробничі витрати визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені.

Усі загальновиробничі витрати, які накопичуються за Дт рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», наприкінці звітнього місяця закриватимуться таким чином (табл. 2.4):

*Таблиця 2.4*

**Кореспонденції рахунків для обліку загальновиробничих витрат**

Розподілення рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»	Згідно з МСБО		Згідно з ПСБО	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Змінні виробничі накладні витрати	23	91	23	91
Постійні розподілені виробничі витрати	23	91	23	91
Постійні нерозподілені виробничі витрати	94; 90	91	90	91

Таким чином, істотною відмінністю МСБО від ПБО є те, що:

- відповідно до вимог МСБО постійні нерозподілені виробничі витрати є витратами звітнього періоду;
- відповідно до вимог ПБО постійні нерозподілені виробничі витрати списуються до складу собівартості реалізованої продукції, що виникає на момент одержання доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), тобто фактично не є витратами звітнього періоду, а визнаються у витратах на момент визнання доходів від реалізації.

Розглянемо на умовному прикладі формування витрат на переробку та розподілення загальновиробничих витрат (постійних і змінних).

### **ПРИКЛАД 2.3**

*За III квартал 2018 р. витрати підприємства «Альфа» становили:*

- амортизація необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві, – 15 000 грн.; сировина та матеріали для виробництва – 200000 грн.;*
- зарплата основного виробничого персоналу – 100 000 грн.; нарахування на заробітну плату основного виробничого персоналу – 37 700 грн.;*
- резерв відпусток виробничого персоналу – 20 000 грн.;*
- послуги сторонніх організацій для основного виробництва – 23 300 грн.;*
- заробітна плата адміністративного персоналу – 35 000 грн.;*
- нарахування на зарплату адміністративного персоналу – 13 200 грн.;*
- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах підприємства – 22 000 грн.; витрати на рекламу та маркетинг – 35 000 грн.*

*Крім вищезазначених витрат сума загальновиробничих витрат за III квартал 2018 р., акумульована на бухгалтерському рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», становила 90 000 грн., з них:*

- на рахунку 911 «Постійні загальновиробничі витрати» – 60 000 грн.;*
- на рахунку 912 «Змінні загальновиробничі витрати» – 30 000 грн.*

*Відповідно до облікової політики підприємства базою розподілу постійних загальновиробничих витрат є заробітна плата робітників основного виробництва, при цьому:*

- суму зарплати робітників основного виробництва за нормальної потужності прийнято в розмірі 80 000 грн.;*
- суму постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності прийнято в розмірі 20 000 грн.*

*За III квартал 2018 р. реалізовано готової продукції на суму 320 000 грн. при її собівартості 200 000 грн.*

Запитання. Як розрахувати показники міжнародної фінансової звітності підприємства «Альфа» станом на 30.09.2018 р.?

Відповідь. Спочатку визначимося з витратами на переробку. Відповідно до МСБО 2 «Запаси» витрати на переробку включають прямі витрати, зокрема:

– амортизацію необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві, – 15 000 грн.;

– сировину та матеріали для виробництва – 200 000 грн.;

– зарплату основного виробничого персоналу – 100 000 грн.;

– нарахування на заробітну плату основного виробничого персоналу – 37 700 грн.;

– резерв відпусток виробничого персоналу – 20 000 грн.;

– послуги сторонніх організацій для основного виробництва – 27 300 грн.

Усього – 400 000 грн. (15 000 + 200 000 + 100 000 + 37 700 + 20 000 + 27300).

Заробітна плата адміністративного персоналу в сумі 35 000 грн. і нарахування на зарплату адміністративного персоналу – 13 200 грн. (усього – 48 200 грн.) включаються до адміністративних витрат і визнаються витратами звітного періоду.

Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах підприємства в сумі 22 000 грн. і витрати на рекламу та маркетинг – 35 000 грн. (усього – 57 000 грн.) включаються до витрат на збут і визнаються витратами звітного періоду.

Змінні загальновиробничі витрати з бухгалтерського рахунку 912 у сумі 30 000 грн. у повному обсязі включаються до складу витрат на переробку.

Постійні загальновиробничі витрати з бухгалтерського рахунку 911 розподіляються до складу витрат на переробку на підставі коефіцієнта розподілу, що визначається як відношення суми постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до суми зарплати робітників основного виробництва при нормальній потужності й становитиме 0,25 (20 000 : 80 000).

Таким чином, сума постійних розподілених загальновиробничих витрат становитиме 25 000 грн. (100 000 грн. (зарплата основного виробничого персоналу за звітний період) × 0,25).

Сума постійних нерозподілених загальновиробничих витрат становитиме 35 000 грн. (60 000 – 25 000).

Відображення вищевикладених операцій у бухгалтерському обліку підприємства «Альфа» наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

#### Кореспонденції рахунків для обліку виробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Відображено нарахування амортизації необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві	23	13	15 000
2	Відображено списання сировини та матеріалів у виробництво	23	20; 22; 28	200 000
3	Відображено нарахування зарплати основного виробничого персоналу	23	66	100 000
4	Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату основного виробничого персоналу	23	65	37 700
5	Відображено резерв відпусток виробничого персоналу	23	47	20 000
6	Оприбутковано послуги сторонніх організацій для основного виробництва	23	63	27 300
7	Відображено нарахування зарплати адміністративного персоналу	92	66	35 000
8	Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	65	13 200
9	Списано пакувальні матеріали для затарювання готової продукції	93	20; 22	22 000

1	2	3	4	5
10	Списано витрати на рекламу та маркетинг	93	63	35 000
11	Відображено списання готової продукції з незавершеного виробництва на склад	26	23	200 000
12	Відображено реалізацію готової продукції	36	70	320 000
13	Відображено списання собівартості готової продукції	90	26	200 000
На 30.09.2018 р.				
14	Відображено списання змінних загальновиробничих витрат з бухгалтерського рахунку 912 до складу витрат на переробку	23	912	30 000
15	Відображено списання постійних розподілених загальновиробничих витрат з бухгалтерського рахунку 911 до складу витрат на переробку	23	911	25 000
16	Відображено списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат з бухгалтерського рахунку 911 до складу витрат періоду	90*	911	35 000

У цьому випадку відображається рахунок 90 «Собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг» згідно з вимогами ПБО 16 «Витрати», однак у міжнародній фінансовій звітності ця сума враховуватиметься не у складі статті «Собівартість реалізації» Звіту про прибутки та збитки, а у складі статті «Інші витрати» на підставі вимог п. 13 МСБО 2 «Запаси».

Таким чином, станом на 30.09.2018 р. у фінансовій звітності підприємства «Альфа» відобразатимуться такі показники:

**– у Звіті про фінансовий стан:**

активи – амортизація (15 000 грн.); запаси (незавершене виробництво): 255 000 грн. (15 000 + 200 000 + 100 000 + 37 700 + 20 000 + 27 300 – 200 000 + 30 000 + 25 000) (залишки сировини, матеріалів, товарів умовно дорівнює 0); дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 320 000 грн.;

пасиви – резерви та забезпечення у сумі 20 000 грн.; поточна кредиторська заборгованість перед вітчизняними постачальниками – 62 300 грн. (27 300 + 35 000); поточна заборгованість із заробітної плати – 135 000 грн. (100 000 + 35 000); поточна заборгованість з нарахувань на заробітну плату – 50 900 грн. (37 700 + 13 200);

**– у Звіті про прибутки та збитки:**

дохід від продажу – 320 000 грн.;

собівартість – (200 000 грн.);

валовий прибуток – 120 000 грн.;

адміністративні витрати – (48 200 грн.) (35 000 + 13 200);

витрати на збут – (57 000 грн.) (22 000 + 35 000);

інші витрати – (35 000 грн.) (постійні нерозподілені загальновиробничі витрати);

прибуток до оподаткування – (20 200 грн.)

Слід зазначити, що іноді в результаті виробничого процесу може вироблятися побічний продукт, вартість якого незначна. У такому випадку побічні продукти оцінюють за чистою вартістю реалізації, і така вартість віднімається від собівартості основного продукту. Розглянемо цю ситуацію на прикладі 2.4.

**ПРИКЛАД 2.4**

*На деревообробному виробництві побічним продуктом обробки деревини є стружка, тирса й обрізки деревини. Такий побічний продукт використовується в котельні для опалення виробничих і адміністративних приміщень. Він оприбутковується на баланс за чистою вартістю реалізації, і ця вартість відповідно зменшує собівартість основного продукту. Припустимо, що чиста вартість реалізації стружки й обрізків деревини становить 100 грн. за 1 м<sup>3</sup>. За звітний період було вироблено й оприбутковано на баланс 55 м<sup>3</sup> деревних відходів.*

Бухгалтерські записи відображення в обліку деревообробного підприємства операції обліку побічного продукту наведено в табл. 2.6.

**Кореспонденції рахунків для обліку побічного продукту**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено оприбуткування стружки та обрізків деревини на баланс за чистою вартістю реалізації (100 × 55 м <sup>3</sup> )	20; 28	23	5500
2	Відображено списання стружки та обрізків деревини в котельню	91	20; 28	5500

У результаті балансова вартість основного продукту істотно не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати.

До собівартості запасів не включаються:

– наднормативні втрати сировини, витрачена праця або інші виробничі витрати;

– витрати на зберігання, у разі якщо вони не є необхідними для процесу виробництва (наприклад, час сушіння деревини або витримки коньячних спиртів);

– адміністративні накладні витрати.

Витрати на збут.

Витрати на збут включаються до складу поточних витрат.

Водночас до складу собівартості запасів можуть включатися відсотки за отриманими позиками.

Обмежені обставини, коли витрати за позиками включаються до собівартості запасів, наведено в МСБО 23, а саме:

– ці запаси є кваліфікаційним активом, тобто вимагають більшого часу для їх підготовки до використання або для реалізації;

– цих витрат з позик можна було б уникнути, якби не витрати на кваліфікаційний актив.

При цьому якщо запаси виробляються постійно або серійно у значній кількості, то за такими запасами витрати за позиками можна не капіталізувати (п. 3 МСБО 23).

Отже, можна дійти таких висновків:

– витрати за позицію, взятою суднобудівельним заводом на будівництво корабля з передбачуваним терміном будівництва 2 роки, капіталізуватимуться в собівартості товару (корабля);

– витрати за позицію, взятою під виробництво партії коньяку з терміном виробництва й витримки 10 років, не капіталізуватимуться в собівартості товару (коньяку), а визнаватимуться витратами періоду.

При цьому витрати за позиками починають капіталізуватися лише тоді, коли суб'єктом господарювання виконуються всі нижчезазначені умови: понесено витрати, пов'язані з даним активом; понесено витрати за позиками (тобто позику фактично отримано); здійснюється діяльність з підготовки активу для його використання за призначенням або для продажу, тобто діяльність з виробництва активу провадиться безперервно. Якщо вона зупиняється (коли цього не вимагає технологія проведення), то капіталізація відсотків за позицію в собівартості активу також зупиняється.

Облік витрат за позиками у собівартості запасів розглянемо на прикладі 2.5.

### **ПРИКЛАД 2.5**

*У грудні 2017 р. суднобудівельна компанія одержала замовлення на будівництво судна класу «річка-море». Під цей проект компанія 15.01.2018 р. одержала кредит у сумі 50 000 000 грн. під 24% річних і почала будівництво. За умовами кредитного договору проценти нараховуються в останній день звітнього кварталу й сплачуються в перший день місяця, що настає за звітним кварталом. На 2018 р. менеджмент проекту затвердив кошторис будівництва судна в розмірі 25 000 000 грн.*

*У травні 2018 р. у зв'язку зі зривом поставок комплектуючих і необхідністю пошуку нових постачальників будівництво судна припинено. 01.07.2018 г. будівництво судна відновлено.*

Бухгалтерські записи, які відображають операції за таким кредитом, наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Бухгалтерські проведення з обліку створення запасів за умови використання кредитних коштів**

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису або податкова подія	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
На 15.01.2018 р.				
1	Відображено надходження коштів	311	501	50000000
На 31.03.2018 р.				
2	Нараховано проценти за кредитом за 2,5 місяця (24% : 12 міс. × 2,5 міс.) × 50 000 000	23	684	2 500 000
На 01.04.2018 р.				
3	Погашено кредиторську заборгованість за процентами банку за січень – березень 2018 р.	684	311	2 500 000
На 30.06.2018 р.				
4	Нараховано проценти за кредитом за квітень 2018 р. у рахунок збільшення собівартості кваліфікаційного активу (24% : 12 міс. × 1 міс.) × 50 000 000	23	684	1 000 000
5	Нараховано проценти за кредитом за травень – червень 2018 р. у рахунок витрат звітного періоду (24% : 12 мес. × 2 мес.) × 50 000 000	92	684	2 000 000
На 01.07.2018 р.				
6	Погашено кредиторську заборгованість за процентами банку за квітень – червень 2018 р.	684	311	3 000 000
На 30.06.2018 р.				
7	Нараховано проценти за кредитом за липень – вересень 2018 р. у рахунок збільшення собівартості кваліфікаційного активу (24% : 12 міс. × 3 міс.) × 50 000 000	23	684	3 000 000

У звіті про фінансовий стан суднобудівної компанії на 30.09.2018 р. відобразатимуться такі показники.

Активи. Запаси:

– незавершене будівництво судна – 6 500 000 грн. (2 500 000 + 1000 000 + 3000 000).

Пасиви. Довгострокові зобов'язання: кредити банків – 50 000 000 грн.;  
– поточні зобов'язання: кредиторська заборгованість за процентами банку – 3 000 000 грн.

У звіті про прибутки й збитки:

– адміністративні видатки – 2 000 000 грн.

Іноді суб'єкт господарювання може придбавати запаси на умовах відстрочення платежу. Якщо договір фактично містить елемент фінансування, міжнародні стандарти вимагають ціну цих запасів, що визнається в їх собівартості, дисконтувати, а різницю між дисконтованою собівартістю й договірною вартістю запасів визнавати у складі фінансових витрат.

### **ПРИКЛАД 2.6**

*Підприємство «Альфа» 01.03.2018 р. придбало запаси з відстроченням платежу на 1 рік. За умовами договору вартість запасів буде погашено двома траншами по 500 000 грн. кожен. Перший платіж здійснюватиметься через півроку після дати поставки, другий – через рік. Справедлива вартість запасів на дату поставки становить 800 000 грн.*

Запитання. Як відобразити такі операції в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства «Альфа» станом на 30.09.2018 р.?

Відповідь. Згідно з п. 18 МСБО 2 при придбанні запасів на умовах відстрочення платежу різниця між ціною придбання за звичайних умов і сплаченою сумою визнається витратами на проценти у періоді відстрочення платежу. У цьому випадку сума витрат на проценти становитиме 200 000 грн. на рік  $(500\ 000 + 500\ 000) - 800\ 000$ ), відповідно 100 000 грн. – сума процентів за півріччя. Собівартість придбання запасів у такому випадку становитиме 800 000 грн., тобто їх справедлива вартість на дату поставки. Бухгалтерські записи, що відображають операції з придбання запасів з відстроченням платежу, наведено в табл. 2.8.

**Бухгалтерські проведення з обліку придбання запасів з відстроченням платежу**

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису або податкова подія	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
На 01.03.2018 р.				
1	Відображено придбання запасів	20; 22; 28	631	800000
2	Нараховано процентні витрати за рік	92	684	200 000
На 01.09.2018 р.				
3	Погашено кредиторську заборгованість за процентами за півріччя	684	311	100 000
4	Погашено кредиторську заборгованість за запаси	63	311	400 000

У звіті про фінансовий стан підприємства «Альфа» на 30.09.2018 р. відобразатимуться такі показники.

Активи. Запаси – 800 000 грн.

Пасиви. Поточні зобов'язання:

- кредиторська заборгованість за процентами банку – 100 000 грн.;
- торговельна кредиторська заборгованість – 400 000 грн.

У звіті про прибутки й витрати:

- адміністративні витрати – 200 000 грн.

Методи розрахунку собівартості запасів (при їх списанні)

На відміну від національних ПБО, якими регламентовано п'ять методів списання собівартості запасів, МСБО передбачено три формули списання собівартості запасів – це:

- формула ідентифікованої собівартості – використовується для одиниць запасів, які не є взаємозамінними (автомобілі, ювелірні вироби, дорогі хутряні вироби), а також товарів або послуг, вироблених і призначених для спеціальних проектів;

- формула ФІФО (від англ. «first in, first out», що означає «перший прибув – перший вибув») – тобто запаси, закуплені або вироблені першими,

продадуться першими і, відповідно, запаси, що залишилися на кінець періоду, було придбано або вироблено пізніше, ніж продані;

– формула середньозваженої собівартості – тобто вартість кожної статті визначається за середньозваженою вартістю запасів на початок періоду й вартістю запасів, куплених або вироблених протягом періоду.

Списання собівартості запасів за вищезазначеними формулами абсолютно ідентично аналогічним методам списання собівартості запасів, передбачених ПБО 9 «Запаси».

МСБО 2 допускає використання таких методів оцінки собівартості запасів, як метод стандартних витрат або метод роздрібних цін, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості.

Крім того, цей стандарт зобов'язує суб'єктів господарювання застосовувати однакову формулу оцінки собівартості для всіх запасів, подібних за характером і використанням. Для запасів різного характеру або використання дозволяється використання різних формул собівартості.

При розрахунку чистої ціни реалізації враховуються:

– діючі на момент розрахунку ринкові ціни;  
– коливання цін або витрат, які безпосередньо належать до подій, що відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, якою такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.

Чиста ціна реалізації.

Іноді підприємство змушене продавати запаси за ціною, нижчою від їх собівартості. Це може відбутись у результаті:

– механічних пошкоджень запасів;  
– повного або часткового старіння запасів;  
– падіння цін на ринку;  
– збільшення витрат на доведення до стану кінцевого продукту або збільшення витрат на збут.

Тобто практика часткового списання вартості запасів збігається із загальною концепцією МСБО, яка визначає, що балансова вартість активів не має перевищувати їх вартості, що відшкодовується.

Можлива чиста ціна реалізації – це передбачувана ціна продажу запасів при звичайному веденні справ за вирахуванням можливих витрат на реалізацію.

Запаси зазвичай списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі, тобто попозиційно. Однак за певних обставин доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, які віднесено до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання.

Стандарт забороняє порівняння собівартості й можливої чистої ціни реалізації на основі класифікації запасів, наприклад у цілому щодо готової продукції або всіх запасів у конкретній галузі або географічному сегменті.

### **ПРИКЛАД 2.7**

*Сільськогосподарське підприємство має на зберіганні 1000 т зерна кукурудзи балансовою вартістю 2 000 000 грн. При проведенні чергової інвентаризації запасів було виявлено, що 70 т кукурудзи внаслідок запліснявіння, пошкодження гризунами, комахами та мікроорганізмами втратили споживчі якості й можуть використовуватися лише на корм худобі.*

*Відділ маркетингу припустив, що така кукурудза може бути реалізована за вартістю 800 грн./т. При цьому вантажно-розвантажувальні й транспортні витрати на доставку кукурудзи на вантажний термінал становитимуть 20 000 грн.*

Запитання. За якою вартістю відобразатимуться запаси на дату балансу?

Відповідь. У зв'язку з тим, що відшкодовувана вартість такої партії кукурудзи (800 грн./т) нижча, ніж її балансова вартість (2000 грн./т), зазначені 70 т кукурудзи підлягають уцінці до чистої вартості реалізації.

Чиста вартість реалізації 70 т кукурудзи становитиме 36 000 грн.:  $(800 \times 70) - 20\,000$ .

Загальна балансова вартість запасів на дату балансу становитиме 1 896 000 грн.:  $(2000 \times 930) + 36\,000$ .

Відповідно, необхідно визнати у складі витрат періоду 104 000 грн.:  $((2000 - 800) \times 70) + 20\,000$ .

Водночас правило зниження балансової вартості запасів до їх вартості, що відшкодовується, має виняток, а саме: знецінення сировини та інших матеріалів у запасах не відображається, якщо виготовлену з них готову продукцію буде продано приблизно за собівартістю й вище.

### **ПРИКЛАД 2.8**

*Хлібопекарське об'єднання закупило 500 т пшениці твердої третього класу вартістю 2900 грн. за 1 т для переробки зерна в борошно з метою виробництва хлібобулочних виробів. Загальна вартість запасів зерна становить 1 450 000 грн. Під час проведення аналізу виявилося, що значна партія зерна уражена клопом-черепашкою, тобто відсоток клейковини в зерні значно знижено, внаслідок чого знижуються хлібопекарські якості борошна, виготовленого з такого зерна.*

*Водночас фахівці з технології хлібопекарського виробництва запевняють, що за певних дороблень хлібобулочні вироби, виготовлені з такого борошна, відповідатимуть державним стандартам і затвердженням технічним умовам, прийнятим для таких видів продукції.*

Запитання. Чи слід підприємству здійснювати знецінення зерна до чистої вартості реалізації, враховуючи зазначені обставини?

Відповідь. Згідно з п. 32 МСБО 2 матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, реалізовуватиметься за собівартістю або вище собівартості. Оскільки технологи стверджують, що готові хлібобулочні вироби відповідатимуть всім вимогам державних стандартів і затверджених технічних умов, то очікується, що хлібобулочні

вироби, виготовлені з борошна з нижчим вмістом клейковини, реалізовуватимуться вище собівартості. Відповідно знижувати балансову вартість зерна до чистої ціни реалізації не слід.

Наступні періоди.

У кожному наступному періоді здійснюється нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо перестали існувати обставини, які раніше викликали необхідність уцінки запасів нижче собівартості, а запаси ще не витрачено, то такі запаси можуть бути дооцінені в межах суми уцінки. Таке може відбуватися, коли одиницю запасів відображено за чистою вартістю реалізації через падіння цін на ринку. Якщо в наступному періоді ціна її продажу зросла, то така одиниця запасів може бути дооцінена. Але дооцінка вище ніж собівартість у будь-якому разі неможлива.

Визнання витрат.

При реалізації запасів їх балансова вартість визнається витратами в періоді, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації визнається витратами періоду, в якому таке списання відбулося. Сума сторнування часткового списання запасів у результаті збільшення чистої вартості реалізації визнається доходами періоду, в якому таке сторнування відбулося.

## **2.2. Грошові кошти та фінансові активи: особливості обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності**

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. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів.

Валюта України – це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет та в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти, що знаходяться на рахунках, або вносяться у вигляді внесків до банківських та інших кредитно-фінансових установ на території України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені у валюті України.

Іноземна валюта – це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або монетарних металах [1]. А для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

Відповідно до МСБО 7 та МСФЗ 7 сформовано порядок визначень основних термінів при обліку грошових коштів та наведено в табл. 2.9.

Інформація про грошові потоки підприємства є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансових звітів основу для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також потреби підприємства щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

**Визначення термінів, які використовуються при обліку грошових коштів**

Терміни		Визначення
Грошові кошти	Cash	Готівка, гроші на рахунках у банках до запитання
Еквіваленти грошових коштів	Cash Equivalents	Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком коливань вартості
Овердафт	Overdraft	Кредитний залишок на активному рахунку, що виникає при здійсненні платіжної операції на суму, що перевищує дебетовий залишок на рахунку
Монетарні активи	Monetary assents	Грошові кошти та інші активи, які можуть бути отримані у чітко визначеній сумі грошей
Негрошові операції	Non- Cash Transactions	Ті операції при яких не використовуються грошові кошти та їх еквіваленти
Рух грошових коштів	Cash Flow	Надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів
Операційна діяльність	Operating Lease	Це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.
Інвестиційна діяльність	Investing Activities	Це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів
Фінансова діяльність	Financing Activities	Це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.
Фінансовий актив	Financial Assents	Це будь-який актив, що є: – грошовими коштами; – інструментом власного капіталу іншого підприємства; – контрактним правом, щоб отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства чи обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством; – контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства

Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. 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;
- аванси на відрядження робітникам (авансові витрати);
- дебіторська заборгованість робітників підприємства;
- 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 кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки.

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку грошових коштів за МСФЗ відображено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Кореспонденція рахунків обліку грошових коштів**

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Зміст операції
A.04.01. Передплата постачальникам	A.01.01. Грошові кошти в банку в дол.	Сплачено гроші з рахунку в іноземні валюті постачальнику за сировину
L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	A.01.01. Грошові кошти в банку в дол.	Сплачено гроші з рахунку в іноземні валюті постачальнику за раніше одержану сировину
A.01.02. Грошові кошти в банку в гривнях	L.02.01. Аванси від покупців	Від покупців надійшов аванс за готову продукцію на рахунок в гривнях
A.01.02. Грошові кошти в банку в гривнях	A.03.01. Дебіторська заборгованість	Від покупців надійшли кошти за раніше відвантажену готову продукцію на рахунок в гривнях
A.01.05 Грошові кошти в касі	A.01.02. Грошові кошти в банку в грн.	В касу надійшли гроші для необхідних виплат з рахунку в банку в гривнях

Рахунок «Грошові кошти» може включати суму, що називається компенсаційним залишком, яку не можна вільно використовувати. Цей залишок являє собою мінімальну суму, що залишається на рахунку з метою забезпечення кредитних угод за виконання вимог банку. Фактично така угода обмежує готівкові гроші та впливає на ліквідність підприємства.

Підприємство звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:

а) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів; або

б) непрямий метод, за яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат,

пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу. Згідно з прямим методом, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:

а) з облікових реєстрів суб'єкта господарювання або  
б) шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на відсотки та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про прибутки та збитки щодо:

- змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості;
- інших негрошових статей;
- інших статей для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Згідно з непрямим методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют, нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств і частки меншості;

в) всіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Допустимим є також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямим методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про прибутки та збитки, і зміни

протягом звітної періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

Підприємству слід розкривати компоненти грошових коштів та їхніх еквівалентів і подавати узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, еквівалентними наведеним у балансі.

Зважаючи на відмінність принципів управління грошовими коштами і банківських угод у всьому світі та виконуючи вимоги МСБО 1 «Подання фінансових звітів», підприємство розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Вплив будь-якої зміни у політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їхніх еквівалентів, наприклад зміни у класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій підприємства, визначається відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2].

Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їхні еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами підприємства, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів в еквіваленти грошових коштів [23].

Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються у функціональній валюті звітності підприємства із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, що існував на дату грошового потоку.

Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховується за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків.

Грошові потоки, деноміновані в іноземній валюті, відображаються способом, який відповідає вимогам МСБО 21 «Облік впливу змін валютних

курсів». Він дозволяє застосовувати курс обміну, який наближається до фактичного курсу.

Наприклад, середньозважений курс обміну валют протягом періоду можна застосувати для відображення операцій в іноземній валюті або перерахування грошових потоків закордонного дочірнього підприємства. Проте МСБО 21 не дозволяє застосовувати валютний курс на дату балансу при перерахуванні грошових потоків закордонного дочірнього підприємства.

Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їхні еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається в звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їхніх еквівалентів на початку і в кінці періоду. Ця сума подається окремо від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і містить курсові різниці, якщо вони були, коли рух грошових коштів визначався за курсом обміну валют на кінець періоду.

Грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Податки на прибуток виникають від операцій, які є джерелом грошових потоків, що класифікуються як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність у звіті про рух грошових коштів. Тимчасом як витрати на податки легко ототожнюються з інвестиційною або фінансовою діяльністю, пов'язані з ними грошові потоки від податків часто неможливо ідентифікувати і вони можуть виникати в інший період ніж грошові потоки у результаті основної операції. Таким чином, сплачені податки здебільшого класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності.

Також зазначимо, що коли облік інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі або

методом обліку за собівартістю, інвестор обмежує своє звітування в звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об'єктом інвестування, наприклад дивідендами й авансами.

Сукупні грошові потоки, що виникають від придбання та продажу дочірніх підприємств або інших господарських одиниць, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність.

Підприємство окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі.

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які згадуються у параграфі а), є:

- акцепт і виплата депозитів банку до запитання;
- кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання тримає для клієнтів;
- орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна або
- сплачують їм.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які розглядаються у параграфі б), є такі аванси та виплати за:

- основні суми боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;
- придбання та продаж інвестицій;

– інші короткострокові позики, наприклад такі, строк погашення яких становить три місяці або менше.

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів фінансової діяльності фінансової установи:

- надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;
- розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;
- авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їхніх еквівалентів, виключаються зі Звіту про рух грошових коштів. Такі операції розкриваються в інших фінансових звітах способом, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.

### **2.3. Особливості обліку дебіторської заборгованості та нарахування резерву сумнівних боргів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності**

На відміну від національних стандартів у зарубіжних країнах не існує окремого документу щодо регулювання дебіторської заборгованості. Окремі аспекти цього питання визначені в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [54], МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» [45], МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [46].

Долучаємося до позиції Є. Гнатенко, яка вважає, що дебіторська заборгованість – це заборгованість фізичних та юридичних осіб перед

підприємством, яка відображається в обліку як актив, тобто право на отримання певної грошової суми (товару, послуги) з боржника [57, с. 68].

Величина дебіторської заборгованості відіграє важливу роль у життєдіяльності підприємства, оскільки це завжди є відтоком оборотних коштів. Зростання дебіторської заборгованості в динаміці пов'язане із зменшенням імовірності її погашення, що може бути спричинене не тільки фінансовими проблемами покупців, але й недостатньою організацією діяльності бухгалтерії.

Порівняння дебіторської заборгованості за П(С)БО та МСФЗ доцільно проводити за наступними критеріями: визнання та припинення визнання дебіторської заборгованості; оцінка дебіторської заборгованості; визначення резерву сумнівних боргів; відображення у фінансовій звітності. Розпочнемо з визнання та припинення визнання дебіторської заборгованості (табл. 2.11).

Після первісного визнання дебіторська заборгованість, що розглядається як фінансовий інструмент, відповідно до міжнародних стандартів оцінюється за вартістю, яка амортизується із застосуванням методу ефективної ставки відсотка. При цьому під амортизаційною розуміється вартість фінансового активу, яка була визначена при його первинному визнанні, за вирахуванням вартості його погашення, суми накопиченої амортизації, нарахованій з різниці між первісною вартістю на момент погашення.

На думку О.В. Топоркової для визначення дебіторської заборгованості необхідно враховувати оцінку моменту, на який підприємство передає покупцеві ризики і вигоди, пов'язані з переходом права власності на продукцію (товар), потребує вивчення угода між ними та обставини операції [11, с. 96]. Угода поставки продукції (товару), укладена між підприємством та покупцем, визначає умови переходу ризиків втрати або пошкодження продукції (товару) і вигід, пов'язаних з правом власності на підставі ІНКОТЕРМС-2000.

Вивчення обставин господарської операції зумовлено тим, що в більшості випадків передача ризиків та вигід від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця (наприклад, за умови здійснення оптово-роздрібної торгівлі). Проте в інших випадках передача ризиків та вигід від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння, наприклад, реалізація товару за консигнаційними (комісійними) угодами, коли одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цих товарів [8, с. 253].

Таблиця 2.11

**Відмінності у вітчизняних та міжнародних підходах до визнання і припинення визнання дебіторської заборгованості**

№	Ознака	Вимоги	
		П(С)БО	М(С)БО
1	2	3	4
1	Визнання	Визначається активом, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума. Визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	Визнання фінансового активу відбувається тоді, коли організація стає стороною контракту (договору), при виникненні зобов'язання по інструменту
2	Дохід визнається	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Покупцеві передано ризики і винагороди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив).</li> <li>2. Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами).</li> <li>3. Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Підприємство передало покупцеві суттєві ризики та винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар).</li> <li>2. Підприємство більше не бере участі в управлінні в тій мірі, яка, як правило, пов'язана з правом власності, і не контролює продану продукцію (товари).</li> </ol>

1	2	3	4
		4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	3. Сума доходу може бути достовірно оцінена. 4. Існує ймовірність надходження економічних вигід, пов'язаних з операцією. 5. Витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можуть бути достовірно оцінені
3	Припинення визнання	Дебіторську заборгованість по якій пройшов термін позовної давності, інші борги, нереальні до стягнення, списують за рішенням керівника підприємства за рахунок резерву сумнівних боргів або фінансові результати господарської діяльності комерційної організації	Припинення визнання фінансового активу або частини фінансового активу відбувається тоді, коли організація втрачає контроль над правами за контрактом (договором) (коли вказані права реалізуються, припиняється їх дія або організація відмовляється від своїх прав або передає їх третій стороні)

Згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги, роботи визнається як фінансовий актив, що є контрактним правом однієї сторони отримати грошові кошти та інший фінансовий актив від іншого підприємства і узгоджується з відповідним зобов'язанням сплатити другій стороні. Підприємству слід визнавати дебіторську заборгованість у балансі, коли воно стає стороною контрактних зобов'язань і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові або інші цінності [6].

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» дебіторську заборгованість (не призначену для перепродажу) можливо віднести до складу фінансових активів [3].

За міжнародними стандартами при первісному визнанні дебіторська заборгованість оцінюється за справедливою вартістю, включаючи витрати зі здійснення угоди, які безпосередньо пов'язані з придбання або випуском фінансового активу. Виходячи з норм П(С) БО, при первинному визнанні дебіторська заборгованість оцінюється за первісною вартістю (табл. 2.12).

**Відмінності у вітчизняних та міжнародних підходах до оцінки  
дебіторської заборгованості**

Ознака	Вимоги	
	П(С)БО	М(С)БО
Оцінка	Оцінюється за первісною вартістю, тобто дебіторська заборгованість відображається в обліку в оцінці, визначеній договором, і залежить від кількості і ціни проданої продукції з врахуванням знижок і надбавок, що надаються постачальником своїм клієнтам і покупцям	Визнання дебіторської заборгованості оцінюється за справедливою вартістю (за вартістю операції), включаючи витрати по здійсненню операції, які прямо пов'язані з придбанням або випуском фінансового активу або фінансового зобов'язання. Після первинного визнання дебіторська заборгованість оцінюється за вартістю, що амортизується, із застосуванням методу ефективної ставки відсотка

Л. В. Івченко зазначає, що оцінка поточної дебіторської заборгованості у вітчизняній практиці здійснюється на дату виникнення та на дату складання балансу за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації відповідно. У зарубіжних країнах оцінка проводиться на дату виникнення, дату погашення та на дату складання балансу за сумою виставленого рахунку, з урахуванням знижки (за умови оплати в період дії знижки) та за сумою, скоригованою на знижку відповідно [9, с. 259].

Головна проблема оцінки дебіторської заборгованості виникає в момент складання фінансової звітності (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Відмінності у вітчизняних та міжнародних підходах до відображення у  
фінансовій звітності дебіторської заборгованості**

Ознака	Вимоги	
	П(С)БО	М(С)БО
Відображення у фінансовій звітності	У складі оборотних активів з класифікацією на довгострокові (платежі по яким очікується більш ніж через 12 міс. після звітної дати) та короткострокові (платежі по яким очікується протягом 12 міс. після звітної дати)	У складі поточних активів з класифікацією на короткострокову і довгострокову

Методи оцінки дебіторської заборгованості повинні забезпечити дотримання одного з основних принципів підготовки фінансової звітності – обачності, згідно з яким сума оцінки активів і доходів підприємства не повинна бути завищена.

Відповідно до цього принципу у вітчизняній практиці обліку, як і в зарубіжній, поточна дебіторська заборгованість за рахунками оцінюється і відображається у звітності за чистою вартістю реалізації, тобто сума коштів, що реально може бути отримана в результаті її погашення.

Для визначення чистої вартості реалізації необхідно оцінити чисту суму коштів, що очікується одержати в результаті погашення дебіторської заборгованості за рахунками. У більшості випадків чиста вартість реалізації відрізняється від юридично належної до сплати величини.

В англо-американській системі, наприклад, вона обчислюється шляхом сумування всієї дебіторської заборгованості за винятком знижки і безнадійної дебіторської заборгованості [11, с. 96-97].

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» чиста реалізаційна вартість визначається як сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів (табл. 2.14).

Оцінка дебіторської заборгованості починається з її аналізу, який полягає в тому, що складається перелік усіх дебіторів, визначаються терміни повернення боргу, визначається можливість повернення боргу в строки, передбачені відповідними договорами.

Якщо робиться висновок про неможливість повернення боргу в термін чи виявляється прострочена заборгованість, необхідно проводити низку заходів. У балансі така заборгованість відповідно до зарубіжної практики повинна бути відображена з поправкою на безнадійні борги, а відповідно до вимог України – з коригуванням на резерв сумнівних боргів. Як бачимо застосовуються, зовсім різні підходи.

**Відмінності у вітчизняних та міжнародних підходах до визначення  
резерву сумнівних боргів дебіторської заборгованості**

Ознака	Вимоги	
	П(С)БО	М(С)БО
Визначення резерву сумнівних боргів	<p>Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості.</li> <li>2. Застосування коефіцієнта сумнівності.</li> </ol> <p>За першим методом величина резерву визначається на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.</p> <p>За другим – величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності</p>	<p>Визначення вірогідності стягнення заборгованості по кожному дебіторові і нарахування резерву лише по тим дебіторам, стягнення заборгованості з яких є сумнівним. Нарухування резерву в процентному відношенні від виручки за період. Розподіл дебіторської заборгованості на кілька груп залежно від періодів відстрочки і нарахування резерву</p>

Згідно з П(С)БО 10, дебіторська заборгованість поділяється на поточну та довгострокову, на сумнівну і безнадійну заборгованості. Згідно з МСФЗ 39 вона поділяється на ініційовану підприємством і неініційовану. Ініційована дебіторська заборгованість означає її придбання підприємством як участі у позиці, наданій іншим позикодавцем за умови, що підприємство фінансує цю позику на дату, коли її ініціює цей інший позикодавець. Неініційована дебіторська заборгованість класифікується як утримувана до строку погашення, наявна для продажу або утримувана для операцій.

Визначення сумнівної дебіторської заборгованості:

1) безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Сумнівний борг – поточна

дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (П(С)БО 10);

2) визнання сумнівної дебіторської заборгованості відбувається в таких випадках: значні фінансові труднощі емітента; фактичний розрив контракту, наприклад, невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотка або основної суми; надання позикодавцем боржникові пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов; висока імовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації підприємства; визнання збитку від зменшення корисності цього активу в попередньому звітному періоді; зникнення фінансового ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів (МСФЗ 39).

Розрахунок величини резерву сумнівних боргів:

1) величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, за питомою вагою безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості (П(С)БО 10);

2) в міжнародних стандартах методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів не передбачаються.

## **Висновки за розділом 2**

МСБО 2 «Запаси» є основним стандартом, що регулює рух запасів у бухгалтерському обліку підприємства згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Цим стандартом визначається собівартість запасів, яка в бухгалтерському обліку визнається активом і переноситься на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів.

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також потреби суб'єкта господарювання щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

Метою МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Результати дослідження засвідчують, що облік дебіторської заборгованості в Україні чітко регулюється П(С)БО 10, положення якого певною мірою відрізняються від запропонованих у міжнародних стандартах. Ці відмінності викликані, в першу чергу, національними та економічними особливостями, що склалися в Україні. Для вітчизняної практики характерним є існування чітких норм ведення бухгалтерського обліку, які суворо регламентовані, недотримання яких зумовлює різні типи відповідальності, а в міжнародній системі обліку навпаки зазначаються лише базові фундаментальні концепції ведення фінансового обліку. У М(С)ФЗ зазначені лише загальні правила класифікації, оцінки, визнання дебіторської заборгованості, проте не відображена конкретизація цих аспектів. В Україні оцінка дебіторської заборгованості відбувається за первісною вартістю, у зарубіжних країнах – за справедливою.

Також в Україні величина резерву сумнівних боргів визначається із розрахунку абсолютної суми сумнівної заборгованості або з використанням коефіцієнта сумнівності. У міжнародній практиці, крім того, ще у відсотковому відношенні від виручки при можливому розподілі дебіторів на декілька груп. Відповідність обліку, в тому числі дебіторської

заборгованості, світовим вимогам є однією з передумов успішної інтеграції українського бізнесу в міжнародне економічне середовище.

Головною відмінністю вітчизняного обліку дебіторської заборгованості від міжнародної практики є те, що він чітко регламентований і не передбачає альтернативи для підприємства, а також те, що М(С)ФЗ розглядають дебіторську заборгованість більш широко з урахуванням тривалого досвіду співпраці з іноземними контрагентами. Результати дослідження міжнародного досвіду обліку розрахунків з дебіторами дозволяють зробити висновок, що в кожній країні склалася налагоджена і самостійна система ведення бухгалтерського обліку. Кожна із систем має свої переваги і недоліки, спільні та відмінні риси. Тому напрями подальших досліджень полягають у пошуку шляхів удосконалення вітчизняного обліку розрахунків з дебіторами з урахуванням міжнародного досвіду.

## РОЗДІЛ 3

### ПЕРЕХІД НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ДАНИХ ОБЛІКУ ЩОДО ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### **3.1. Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності та її аудит**

Трансформація фінансової звітності за МСФЗ – це процедура перетворення фінансової звітності, складеної за національними стандартами (ПСБО) в звітність по МСФЗ.

У підприємств, що зобов'язані складати звітність за МСФЗ та підприємств, які обрали складання звітності за МСФЗ самостійно є два варіанти після дати переходу на МСФЗ вести облік МСФЗ та складати звітність МСФЗ:

1) вести бухгалтерський облік за правилами ПСБО і на основі цих же правил складати фінансову звітність, а в кінці кожного звітного року проводити процедуру трансформації її в звітність з МСФЗ;

2) одразу визначити, що ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відбувається за правилами МСФЗ.

Перший варіант можливий до 01.01.2020 р., після чого вже трансформація фінансової звітності буде заборонена (ч. 6 ст. 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Трансформація звітності МСФЗ зазвичай має такий вигляд:

– аналіз облікової політики з метою визначити невідповідність вимогам МСФЗ;

– визначення складу і структури фінансової звітності МСФЗ;

– рекласифікація статей активів і зобов'язань, доходів і витрат, і формування фінансової звітності.

Трансформація балансу з МСФЗ не єдина, перенесення оборотів з різних видів доходів і витрат можливий і при складанні звіту про прибутки і збитки.

Трансформація МСФЗ не є панацеєю і найбільш виправданим методом при підготовці фінансової звітності за МСФЗ.

В обліковій політиці, звичайно, може бути розділ «Трансформація звітності в МСФЗ», але слід прагнути до того, щоб облік і звітність повністю велися за МСФЗ.

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» говорить про те, що в МСФЗ облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, які застосовуються суб'єктом господарювання, коли проводиться складання та подання фінансової звітності.

З такого розуміння облікової політики виходить, що вона стосується саме складання звітності, а не самого ведення бухгалтерського обліку.

В обліковій політиці за МСФЗ слід уникати опису технічних нюансів (рахунків, таблиць і т.п.), питань які безальтернативно врегульовані в МСФЗ, а також тих питань, які більше пов'язані з питаннями оцінки, а не облікової політики.

Облікова політика МСФЗ повинна включати опис тих елементів, де МСФЗ дають право вибору (більше, ніж один варіант):

- амортизація за МСФЗ;
- модель оцінки основних засобів за МСФЗ;
- модель оцінки інвестиційної нерухомості за МСФЗ;
- метод обліку списання запасів за МСФЗ.

Стандарти фінансової звітності вимагають розміщення опису, що містить облікова політика МСФЗ в примітках до звітності. У разі, якщо міжнародні стандарти не регулюють облік цих об'єктів, наприклад, твори мистецтва або музейні цінності, то можливо вживання професійних суджень.

Вони можуть ґрунтуватися на вимогах інших стандартів (національних, ГААП США і ін.) Або практиці обліку схожих активів. Також слід уникати опису тих елементів, які МСФЗ зараховує до облікових оцінок, а не облікової політики.

Наприклад, МСФЗ фінансові інструменти не визначають методів обліку резервів сумнівних боргів і підприємство може застосувати запозичені з ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість».

Але розкривати це в наказі про облікову політику МСФЗ не рекомендується, хоча в примітках в розділі, який стосується облікових оцінок – обов'язково.

Аудит звітності за МСФЗ зобов'язані проходити компанії, що представляють суспільний інтерес, ПАТ.

Вони повинні до 30 квітня оприлюднити свій звіт МСФЗ на своєму сайті. МСФЗ аудит проходять і великі підприємства з оприлюдненням МСФЗ звіту до 1 червня. МСФЗ стандарти дозволяють знизити витрати на аудит, так як аудит за МСФЗ проводиться на основі МСА, які мають таке ж розуміння цілей фінансової звітності, що і МСФЗ.

Основна мета змін змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що були проведені у 2017 році – привести українські норми у відповідність до законодавства ЄС та оновити порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Закон розширює список компаній, які повинні готувати фінансову звітність та вести звіт за МСФЗ, а також публікувати на своєму сайті фінансову звітність та аудиторський звіт (положення стане чинним з 1 січня 2018 або 2019 року залежно від підприємства).

Зміни у значній мірі стосуються великих підприємств. За законом до цієї категорії підпадають компанії, чиї показники на дату складання фінансової звітності відповідають двом з трьох критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 млн. євро
- чистий прибуток від реалізації – понад 40 млн. євро

– середня кількість співробітників – понад 250 осіб.

Більшість гуртових та роздрібних компаній відповідають цим критеріям. Окрім того, закон відносить великі підприємства до категорії тих, що становлять суспільний інтерес. Це новий термін, який визначається у законі. До таких компанії є свої вимоги. По-перше, вони повинні готувати звітність за МСФЗ з 1 січня 2018 року. По-друге, такі компанії мають публікувати фінансову звітність у повному обсязі разом з аудиторським звітом на своєму веб-сайті.

Якщо підприємство є емітентом цінних паперів, які допускаються до торгів на біржі, кінцевий термін публікації – 30 квітня наступного за звітним року. Вимоги публікації набирають чинності з 1 січня 2018 року. Це означає, що фінансову звітність за 2017 рік та аудиторський звіт необхідно опублікувати до 30 квітня 2018 року.

Якщо підприємство не є емітентом цінних паперів, кінцевий термін публікації – 1 червня наступного за звітним року. Вимоги публікації набирають чинності 1 січня 2019 року. Тому фінансова звітність за 2017 рік може не публікуватись, а фінансова звітність за 2018 рік та аудиторський звіт мають бути опубліковані до 1 червня 2019 року.

Окрім цього, великі підприємства мають складати та подавати звіт про управління. Це документ, який містить фінансову та нефінансову інформацію про перспективи розвитку підприємства та основні ризики його діяльності.

Для виконання вимог закону велике підприємство має перейти на стандарти МСФЗ, якщо воно не вело звітності за МСФЗ добровільно або якщо було публічним акціонерним товариством.

Компанії мають перейти на ведення бухгалтерського обліку за вимогами МСФЗ після подачі першої фінансової звітності за МСФЗ. Тому перша така звітність може бути підготовлена шляхом застосування положень МСФЗ до фінансової звітності П(С)БО.

Перехід на МСФЗ з національних стандартів бухгалтерського обліку різних країн регулює спеціальний стандарт – МСФЗ 1 «Перше застосування

МСФЗ», основна мета якого – забезпечити, щоб перші фінансові звіти підприємства, складені за МСФЗ, містили інформацію, яка:

- є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
- забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ;
- є економічно обґрунтованою.

Якщо підприємство вже складало звітність за МСФЗ для банків чи інвесторів, але облік вело за національними стандартами, то вимоги МСФЗ 1 на неї не поширюються, навіть якщо така звітність готувалася не в національній валюті. Просто така звітність починаючи з 2018 року буде надаватися також органам державної влади, у тому числі для цілей оподаткування.

Але якщо підприємство складало фінансову звітність за МСФЗ лише для внутрішнього користування без оприлюднення її змісту власникам суб'єкта господарювання або будь-яким іншим зовнішнім користувачам, тоді МСФЗ 1 застосовується.

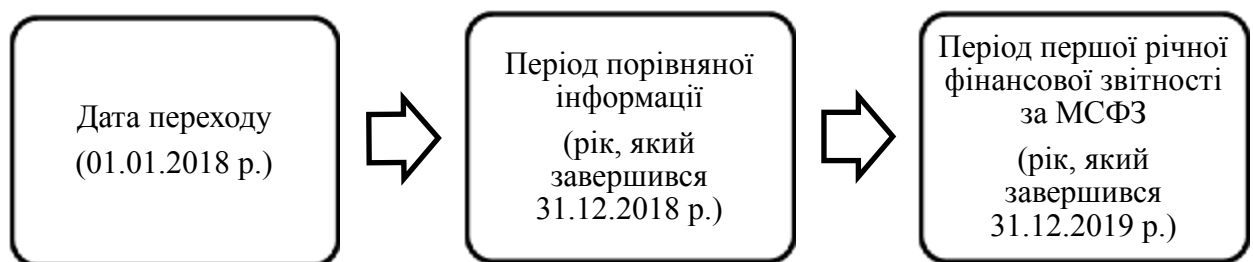
Першу фінансову звітність за МСФЗ, разом з порівняльними даними попереднього періоду, підприємство має складати відповідно до власної облікової політики, яка ґрунтується на стандартах, чинних на кінець першого звітного періоду. Вибіркове застосування окремих стандартів не дає права підприємству зазначати, що звітність складена за МСФЗ.

Підприємство складає та подає свій перший звіт про фінансовий стан за міжнародними стандартами на дату переходу на МСФЗ, яка є відправною точкою для підготовки фінансової звітності відповідно до МСФЗ, та на дві наступні річні дати. Тобто найперша звітність за МСФЗ має містити принаймні 3 звіти про фінансовий стан та по 2 звіти про сукупні доходи, звіти про рух грошових коштів та звіти про зміни у власному капіталі, а також відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів.

Особливості національного переходу на МСФЗ було викладено у листах Мінфіну від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175 та від 27.02.2018 р. № 35210-06-5/5570 (ср. 025069200).

Так, підприємствам надано право вибору: обрати точкою переходу або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. Як показує практика, більшість підприємств обирають другий варіант, скориставшись 2018 роком для розробки облікових політик, їх оцінок на податкові зобов'язання, аналізу відповідності ІТ-систем вимогам ведення обліку за МСФЗ та навчання персоналу.

До усього комплексу фінансових звітів, які надаються за МСФЗ вперше, застосовується версія стандартів, чинних станом на кінець першого звітного періоду за МСФЗ. Попередні редакції стандартів не застосовуються. У наведеному далі прикладі повинні застосовуватись МСФЗ, чинні на кінець 2019 року (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Календарний лан переходу на МСФЗ**

Перелік операцій та об'єктів обліку, за якими найчастіше трапляються різниці між національними та міжнародними обліками, та особливості їх застосування наводяться у тексті МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» та додатках Б, В і Г до нього.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства повинні застосовувати міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці Міністерства фінансів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності глобально розробляються та затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при Міжнародній федерації бухгалтерів. Україну в Міжнародній федерації бухгалтерів представляє її дійсний член – Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України» (ФПБАУ), яка уповноважена робити офіційний переклад стандартів українською мовою.

Замовником перекладу протягом останніх років є Мінфін. І тут виникає парадокс, через що страждає якість та своєчасність перекладу, оприлюднення та застосування МСФЗ в Україні.

Міністерство фінансів є найбільшим розпорядником бюджетних коштів в Україні. На виконання функцій держави в Україні щороку виділяються сотні мільярдів гривень, у тому числі й на закупівлю товарів та послуг, необхідних для роботи соціальних, управлінських, правоохоронних та бюджетно-фінансових функцій.

А офіційний переклад МСФЗ обсягом близько 3 тисяч друкованих сторінок із щорічними змінами та оновленнями до 2017 року виконувався виключно за кошти благодійних та річних внесків членів ФПБАУ. І лише у 2017 році на часткову компенсацію витрат з перекладу було виділено 35 тис. грн. бюджетних коштів. І це на фоні вдалого чи не дуже (бо не у відкритому і не в прозорому режимі) «освоєння» останнім часом 7 млрд. євро грантових коштів.

Брак фінансування (річний бюджет ФПБАУ не дотягує і до мільйона гривень), ускладнена процедура оприлюднення (після перекладу стандарти вичитують у Мінфіні, НБУ, а потім проводиться експертиза у Міжнародній федерації бухгалтерів, потім знову Мінфін) та брак висококваліфікованих професіоналів з МСФЗ (і перекладачів, і викладачів, і аудиторів з головними бухгалтерами, і податківців) призводить до цілої низки технічних проблем, пов'язаних з їх застосуванням, а саме:

1) стандарти перекладаються несвоєчасно. Зокрема, наразі на сайті Мінфіну розміщено редакцію МСБО 1 «Подання фінансової звітності», яка була чинна до 2016 року, а новий МСФЗ 16 «Оренда», який набуває чинності з 01.01.2019 р. та має надзвичайно великий вплив на фінансовий стан, розрахунок фінансових результатів та структуру грошових потоків сільськогосподарських підприємств, банків, торговельно-роздрібних мереж, підприємств логістики, будівництва тощо, до вересня 2018 року не було оприлюднено;

2) у тексті самих стандартів трапляються варіації перекладу одних і тих самих термінів. Зокрема, Other comprehensive income перекладається в одних стандартах як Інший сукупний дохід, в інших – Інший сукупний прибуток. Хоча будь-який бухгалтер-практик знає, яка величезна різниця між бухгалтерськими термінами дохід та прибуток. Сам Звіт про сукупний дохід (формулювання з НП(С)БО 1 та затвердженої ним форми 2) в офіційному перекладі МСБО 1 називається Звіт про сукупні доходи, а в п. 10 оригінальної англomовної версії стандарту – Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід (Statement of profit or loss and other comprehensive income). Трапляються і смислові неточності;

3) значна частина головних бухгалтерів, аудиторів та переважна більшість представників контролюючих органів мають дуже обмежений рівень обізнаності з МСФЗ. Як наслідок, непродисковані довгострокові активи та несформовані забезпечення у оприлюднених балансах, розгорнуті курсові різниці у звітах про сукупні доходи, звіт про капітал без порівняльних даних, а примітки не мають й половини необхідних розкриттів. Останній факт, коли не розкриваються операції з пов'язаними особами, не проводиться кількісна оцінка фінансових ризиків, не розкриваються графіки погашення кредитів та непогашення дебіторської заборгованості, нівелює основну мету запровадження міжнародних стандартів – прозорість та підвищення довіри до фінансової інформації суб'єктів господарювання.

Усі ці проблеми призводять до вільного трактування стандартів як бухгалтерами-практиками, так і представниками контролюючих органів, і як наслідок – до засилля скарг та судових позовів на рішення ДФС, які на місцях, на превеликий жаль, приймаються на власний розсуд та за «фіскальною фантазією» перевіряючих, не обтяжених відповідальністю за непрофесійні рішення. Через це досягнення мети щодо розбудови довіри платник – ДФС залишається модним гаслом, далеким від бажаної дійсності.

Одним з найважливіших завдань, яких очікує від головного бухгалтера керівництво підприємства та власники, є завчасний розрахунок податків та пошук оптимальної моделі оподаткування. При складанні фінзвітності за міжнародними стандартами обліковий підхід до податків на прибуток визначає МСБО 12 «Податки на прибуток».

Як відомо, податок на прибуток, нарахований за податковою декларацією, та витрати з податку, що підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати, збігаються не завжди через наявність великої кількості визначених у ПКУ податкових різниць. Тому прийнято розділяти поточний податок на прибуток (той, що визначений відповідно до податкового законодавства) та податкові витрати (поточний податок, скоригований на вплив тимчасових податкових різниць).

Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

1) такими, що підлягають оподаткуванню. Це тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку або збитку майбутніх періодів спричинятимуть виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається;

2) такими, що підлягають вирахуванню. Тимчасові різниці, які мають протилежне значення.

Щодо першого типу різниць виникають відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ). Вони є сумами податків на прибуток, що підлягають

сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць. Другий тип різниць призводить до виникнення відстрочених податкових активів (ВПА). Це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- перенесення не використаних податкових збитків на майбутні періоди;
- перенесення не використаних податкових пільг на майбутні періоди.

В Україні підприємства з річним доходом менше 20 млн. грн. мають право не вираховувати податкові різниці. Вони сплачують податок з облікового прибутку до оподаткування, маючи при цьому право на визнання відстроченого активу щодо податкових збитків. Окремі з них, а також сільськогосподарські товаровиробники мають право обрати спрощену систему оподаткування згідно з розд. XIV ПКУ. Відповідно і відстрочені податки у їх звіті про фінансовий стан не виникають.

Решта підприємств повинна на кожну звітну дату (щоквартально) визначати податкові різниці, які виникають при:

- 1) нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ);
- 2) формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ);
- 3) здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ).

Не зупиняючись детально на нормативному регулюванні податкових різниць, перейдемо до прикладу розрахунків, як вплине на звіт про фінансовий стан та фінансові результати за 2018 рік прийняте на підприємстві управлінське рішення: звітувати за національними П(С)БО чи одразу підготувати та подати фінансову звітність за МСФЗ.

Приклад. Підприємство на дату переходу вело свій облік та складало фінансову звітність відповідно до вимог українського законодавства, які не повною мірою збігаються з МСФЗ. Керівництво прийняло рішення обрати точкою переходу на міжнародні стандарти 01.01.2018 р., а перша повна

фінансова звітність за МСФЗ буде подаватись за рік, який завершиться 31.12.2019 р.

Таблиця 3.1

**Податкові різниці у звітах про фінансовий стан, складених за національними П(С)БО та за МСБО, станом на 01.01.2018 р.**

Назва статті	Податкова база	Різниця	База за П(С)БО	Вплив переходу	База за МСФЗ
Основні засоби	8 046	-356	8 402	-3 708	11 754
Довгострокова дебіторська заборгованість	2 000	—	2 000	536	1 464
Торгова дебіторська заборгованість	4 803	64	4 739	80	4 723
Податкові збитки	425	425	—	425	—
Забезпечення за пенсійними планами	—	—	—	486	-486
<b>Всього</b>	<b>15 274</b>	<b>133</b>	<b>15 141</b>	<b>-2 181</b>	<b>17 455</b>
ВПА (ВПЗ) на 31.12.2017		24		-393	
ВПА (ВПЗ) на 01.01.2017		90		н/з	
Відстрочені податкові витрати за 2017 р.		66		н/з	

Таблиця 3.2

**Податкові різниці у звітах про фінансовий стан, складених за національними П(С)БО та за МСБО, станом на 01.01.2019 р.**

Назва статті	Податкова база	Різниця	База за П(С)БО	Вплив переходу	База за МСФЗ
Основні засоби	8 285	-330	8 615	-3 554	11 839
Довгострокова дебіторська заборгованість	2 000	—	2 000	302	1 698
Торгова дебіторська заборгованість	5 377	79	5 298	79	5 298
Податкові збитки	—	—	—	—	—
Забезпечення за пенсійними планами	—	—	—	561	-561
<b>Всього</b>	<b>15 662</b>	<b>-251</b>	<b>15 913</b>	<b>-2 612</b>	<b>18 274</b>
ВПА (ВПЗ) на 31.12.2018		-45		-470	
ВПА (ВПЗ) на 01.01.2018		24		-393	
Відстрочені податкові витрати за 2018 р.		69		78	

**Звіт про фінансові результати за 2018 рік, складений за П(С)БО, а також трансформований згідно з МСФЗ**

Назва статті	П(С)БО	Різниця	МСФЗ	Коментар
Дохід від продажу	26 402	—	26 402	
Собівартість реалізованої продукції	(22 275)	(154)	(22 429)	Амортизація переоцінених ОЗ
<b>Валовий прибуток</b>	<b>4 127</b>	<b>(154)</b>	<b>3 973</b>	
Загальні та адміністративні витрати	(1 562)	(75)	(1 637)	Перерахунок пенсійних забезпечень
Комерційні витрати	(1 426)	—	(1 426)	
Інші доходи	301	—	301	
Інші витрати	(280)	—	(280)	
<b>Прибуток від основної діяльності</b>	<b>1 160</b>	<b>(229)</b>	<b>931</b>	
Фінансові доходи	104	234	338	Амортизація дисконту
Фінансові витрати	(752)	—	(752)	
<b>Прибуток до оподаткування</b>	<b>512</b>	<b>5</b>	<b>517</b>	
Податок на прибуток	(80)	(38)	(118)	
<i>у тому числі поточний</i>	(11)	(29)	(40)	
<i>відстрочений</i>	(69)	(9)	(78)	
<b>ПРИБУТОК ЗА РІК</b>	<b>432</b>	<b>(33)</b>	<b>399</b>	

Звіт за МСФЗ розраховано з технічних припущень (для спрощення розрахунків), що вся амортизація в собівартості та всі пенсійні забезпечення проходять через адміністративні витрати, хоча на практиці розподіл має бути чіткий відповідно до цільового призначення основних засобів та трудових обов'язків співробітників, що мають право на пільгові пенсії.

Фінансові доходи являють собою амортизацію дисконту за виданими безвідсотковими позиками номіналом 2 млн. грн. із застосованою ставкою дисконту 16 %.

Поточний податок на прибуток за П(С)БО у нашому випадку розрахований так:

$$\text{ППнП} = (\text{Обліковий прибуток до оподаткування} \pm \text{чисте коригування амортизації ОЗ} - \text{накопичені податкові збитки}) \times \text{ставка оподаткування} \quad (3.1.)$$

$$\text{ППнП} = (512 - 26 - 425) \times 18 \% = 61 \times 18 \% = 11 \text{ тис. грн.}$$

Якби результат був від'ємний, то сума використаних збитків була б меншою і різниця залишилась би у ВПА.

Відстрочений податок у звіті про фінансові результати за П(С)БО (69 тис. грн. витрат) розраховано як різницю між чистим ВПА/ВПЗ на кінець 2018 року (-45 – ВПЗ) та на його початок (+24 – ВПА). Аналогічним чином розраховано витрати з податку і за МСФЗ (78 тис. грн. витрат), але виходячи з різниць між податковими базами та базами за МСФЗ.

А от поточний податок за МСФЗ буде залежати від того, яку звітність підприємство подасть як офіційну за 2018 рік – складену за П(С)БО чи за МСФЗ. Якщо за П(С)БО, то і сума поточного податку буде незмінна – 11 тис. грн. Якщо за МСФЗ – тоді має бути враховано вплив амортизації дисконту (234 тис. грн. доходів) та зміни пенсійних забезпечень (75 тис. грн. витрат), які не прописані у ПКУ як податкові різниці. Саме другий варіант представлений у нашому прикладі.

Як бачимо, у прикладі підприємству було б вигідніше подати фінансову звітність за П(С)БО, а результати трансформації використати у майбутніх періодах.

Щоправда, вхідні коригування як визнання дисконту за позикою в сумі 536 тис. грн. та створення забезпечення під пільгові пенсії в сумі 486 тис. грн., які пішли у зменшення нерозподіленого прибутку на дату переходу на МСФЗ і визнані у нашому прикладі як відстрочені податкові активи, по суті, назавжди випадають з податкових витрат через те, що такі різниці не прописані як тимчасові у чинній редакції ПКУ. Тому і визнання їх як ВПА буде викликати дискусії.

Наведені приклади не є виключними: списання та знецінення окремих активів, результати дисконтування/розрахунку амортизованої вартості, визнання доходів «першого дня» за операціями з пов'язаними особами в капіталі (не в доходах, що впливатимуть на оподатковуваний прибуток), вплив трансформаційних різниць та облікових політик за МСФЗ на оподаткування – все це створюватиме нові приводи для фіскальних висновків та податкових ризиків для платників.

Фактично, крокуючи разом із змінами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, податок на виведений капітал (ПнВК) суттєво змінює ситуацію і нівелює наведені вище податкові ризики:

- надважливими стають якість облікових політик, повнота, об'єктивність представлення інформації в фінансових звітах;
- сама сутність основного об'єкта ПнВК – дивіденди цілком збігається з філософією бізнесу – отримання прибутку, реінвестування (без податку), сплата дивідендів – з ПнВК;
- трансформаційні різниці на перехідному на МСФЗ етапі стають нейтральними до оподаткування;
- прибираються наявні на сьогодні адміністративні спори та оскарження платників в умовах, коли основним податковим об'єктом є сума сплачених дивідендів;
- власники бізнесу, інвестори і кредитори отримують якісну фінансову звітність для прийняття виважених і правильних управлінських рішень;
- і що також є цінним – ПнВК суттєво спрощує адміністрування (об'єкти ПнВК – виключно операції з неплатниками) як для платників, так і для контролюючих органів, що сприятиме ефективній не на гаслах, а дійсній реформі ДФС, перетворюючи її в кваліфіковану аналітичну службу.

### **3.2. Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій**

Для виходу на міжнародний ринок будь-яка українська компанія встає перед питанням переходу на МСФЗ. Це підвищує прозорість і повноту всіх фінансових операцій і довіру іноземних партнерів. Як наслідок – відбувається збільшення інвестицій в українські компанії.

Однак, трансформація звітності по МСФО – досить складний і витратний процес.

Проект впровадження МСФЗ має схожі етапи з проектом постановки будь-якого виду обліку:

- розробка облікової політики;
- розробка пакету звітних форм;
- розробка системи методичних рекомендацій з описом процедур/правил ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ.

Коли ці етапи пройдені, настає технічний етап – впровадження програмного забезпечення, яке забезпечить даний вид обліку. Далі, можливо, піде етап відновлення обліку та звітності за МСФЗ за допомогою розгорнутої інформаційної системи за минулі періоди.

Сьогодні вже важко знайти компанії, які взагалі не використовують ніякого облікового програмного забезпечення. Можна сказати, що більшість компаній у якості облікового ПО використовують 1 С:Підприємство тієї чи іншої версії. І регулярний облік, хоч якийсь, у компанії обов'язково ведеться (принаймні регламентований, а, можливо, ще й управлінський). В такому випадку облік за міжнародними стандартами найдоцільніше реалізувати в існуючій обліковій системі 1 С:Підприємство. Як саме це зробити – тут можливі варіанти:

- 1) регулярний і повний облік ведеться, в обліковій системі відображаються всі без винятку операції і Ваша облікова система вже містить

модуль обліку за МСФЗ – тоді досить його налаштувати (або самостійно, або із залученням фахівця 1С: Підприємство) і правильно використовувати – тобто просто потрібно правильно налаштувати систему;

2) регулярний і повний облік ведеться, в обліковій системі відображаються всі без винятку операції, але облікова система не містить модуль обліку за МСФЗ. Варіанти вирішення в такому випадку можливі наступні (трудомісткість і доцільність кожного вже обговорюється в індивідуальному порядку):

а) доробка існуючої облікової системи до можливості вести паралельний облік за міжнародними стандартами;

б) впровадження нової облікової системи, яка містить в собі вже модуль МСФЗ і його налаштування;

3) облік ведеться неповний або нерегулярний, у результаті в обліковій системі відображаються не всі операції. Варіант рішення в такому випадку тільки один: впроваджувати повноцінну облікову систему і відновлювати облік

З типових облікових конфігурацій 1С: Підприємство тільки «Управління виробничим підприємством» містить повноцінний модуль МСФЗ, в якому реалізований облік запасів підприємства, основних засобів та інших операцій. Детальніше про можливості УВП в цьому відношенні можна почитати тут. Тільки треба враховувати, що УВП найскладніша з існуючих у даний момент на ринку систем і порівняно дороговартісна в обслуговуванні.

У простих випадках, коли облік за МСФЗ наближений до одного з видів обліку, які ведуться у компанії (наприклад до регламентованого), можливе досить нескладне доопрацювання «Управління торговим підприємством» або «Бухгалтерія для України», яке також дозволить вести облік і формувати звітність відповідно до міжнародних стандартів, сильно при цьому не ускладнюючи облікову систему.

На ринку ІТ-послуг України підприємствам запропоновано модуль-додаток до типової конфігурації «Управління торговим підприємством» або

«Бухгалтерія для України», який надає можливість для ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і може бути адаптований до особливостей застосування стандартів на конкретному підприємстві.

Модуль включає в себе:

- окремий план рахунків відповідно до МСФЗ, який може налаштовуватися під потреби компанії;
- трансляцію (перенесення) більшої частини облікових записів (проводок) з підсистеми бухгалтерського обліку (ПСБО) за налаштованими правилами;
- стандартну бухгалтерську звітність по рахунках МСФЗ (оборотно-сальдову відомість, аналіз рахунку та ін.);
- паралельне ведення обліку за українськими і міжнародними стандартами по тих дільницях, де відмінності між українськими нормативами та вимогами МСФЗ суттєві (наприклад, облік основних засобів, нематеріальних активів) (опціонально);
- проведення власних регламентних документів (наприклад, нарахування витрат, облік резервів, облік знецінення активів і ряду інших), а також внесення коригувальних записів у «ручному» режимі.

Можливості модуля дозволяють:

- мінімізувати трудомісткість ведення обліку за МСФЗ за рахунок використання даних українського обліку;
- проводити зіставлення даних українського обліку та обліку за МСФЗ, тим самим полегшуючи вивірку даних перед підготовкою звітності за МСФЗ;
- модуль може бути налаштований для ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до різних закордонних стандартів.

### Висновки за розділом 3

У підприємств, що зобов'язані складати звітність за МСФЗ та підприємств, які обрали складання звітності за МСФЗ самостійно є два варіанти після дати переходу на МСФЗ вести облік МСФЗ та складати звітність МСФЗ:

1) вести бухгалтерський облік за правилами ПСБО і на основі цих же правил складати фінансову звітність, а в кінці кожного звітного року проводити процедуру трансформації її в звітність з МСФЗ;

2) одразу визначити, що ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відбувається за правилами МСФЗ.

Так, підприємствам надано право вибору: обрати точкою переходу або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. Як показує практика, більшість підприємств обирають другий варіант, скориставшись 2018 роком для розробки облікових політик, їх оцінок на податкові зобов'язання, аналізу відповідності ІТ-систем вимогам ведення обліку за МСФЗ та навчання персоналу.

Проект впровадження МСФЗ має схожі етапи з проектом постановки будь-якого виду обліку:

- розробка облікової політики;
- розробка пакету звітних форм;
- розробка системи методичних рекомендацій з описом процедур/правил ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ.

Коли ці етапи пройдені, настає технічний етап – впровадження програмного забезпечення, яке забезпечить даний вид обліку. Далі, можливо, піде етап відновлення обліку та звітності за МСФЗ за допомогою розгорнутої інформаційної системи за минулі періоди.

Сьогодні вже важко знайти компанії, які взагалі не використовують ніякого облікового програмного забезпечення. Можна сказати, що більшість компаній у якості облікового ПО використовують 1 С:Підприємство тієї чи

іншої версії. І регулярний облік, хоч якийсь, у компанії обов'язково ведеться (принаймні регламентований, а, можливо, ще й управлінський). В такому випадку облік за міжнародними стандартами найдоцільніше реалізувати в існуючій обліковій системі 1 С:Підприємство.

## ВИСНОВКИ

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. 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.

Згідно з вимогами міжнародних стандартів, мета фінансової звітності загального призначення – це надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Згідно з вітчизняним законодавством, метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Головною візуальною відмінністю фінансової звітності з Міжнародними стандартами фінансової звітності і ПСБО є відсутність затверджених форм (таблиць), а також відносна свобода формулювань назв рядків і наявність перехресних посилань на примітки, які займають найвагомішу частину МСФЗ звіту.

МСБО 2 «Запаси» є основним стандартом, що регулює рух запасів у бухгалтерському обліку підприємства згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Цим стандартом визначається собівартість запасів, яка в бухгалтерському обліку визнається активом і переноситься на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів.

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також потреби суб'єкта господарювання щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

Метою МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Результати дослідження засвідчують, що облік дебіторської заборгованості в Україні чітко регулюється П(С)БО 10, положення якого певною мірою відрізняються від запропонованих у міжнародних стандартах. Ці відмінності викликані, в першу чергу, національними та економічними особливостями, що склалися в Україні. Для вітчизняної практики характерним є існування чітких норм ведення бухгалтерського обліку, які суворо регламентовані, недотримання яких зумовлює різні типи відповідальності, а в міжнародній системі обліку навпаки зазначаються лише

базові фундаментальні концепції ведення фінансового обліку. У М(С)ФЗ зазначені лише загальні правила класифікації, оцінки, визнання дебіторської заборгованості, проте не відображена конкретизація цих аспектів. В Україні оцінка дебіторської заборгованості відбувається за первісною вартістю, у зарубіжних країнах – за справедливою.

Також в Україні величина резерву сумнівних боргів визначається із розрахунку абсолютної суми сумнівної заборгованості або з використанням коефіцієнта сумнівності. У міжнародній практиці, крім того, ще у відсотковому відношенні від виручки при можливому розподілі дебіторів на декілька груп. Відповідність обліку, в тому числі дебіторської заборгованості, світовим вимогам є однією з передумов успішної інтеграції українського бізнесу в міжнародне економічне середовище.

Головною відмінністю вітчизняного обліку дебіторської заборгованості від міжнародної практики є те, що він чітко регламентований і не передбачає альтернативи для підприємства, а також те, що М(С)ФЗ розглядають дебіторську заборгованість більш широко з урахуванням тривалого досвіду співпраці з іноземними контрагентами. Результати дослідження міжнародного досвіду обліку розрахунків з дебіторами дозволяють зробити висновок, що в кожній країні склалася налагоджена і самостійна система ведення бухгалтерського обліку. Кожна із систем має свої переваги і недоліки, спільні та відмінні риси. Тому напрями подальших досліджень полягають у пошуку шляхів удосконалення вітчизняного обліку розрахунків з дебіторами з урахуванням міжнародного досвіду.

У підприємств, що зобов'язані складати звітність за МСФЗ та підприємств, які обрали складання звітності за МСФЗ самостійно є два варіанти після дати переходу на МСФЗ вести облік МСФЗ та складати звітність МСФЗ:

- 1) вести бухгалтерський облік за правилами ПСБО і на основі цих же правил складати фінансову звітність, а в кінці кожного звітного року проводити процедуру трансформації її в звітність з МСФЗ;

2) одразу визначити, що ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відбувається за правилами МСФЗ.

Так, підприємствам надано право вибору: обрати точкою переходу або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. Як показує практика, більшість підприємств обирають другий варіант, скориставшись 2018 роком для розробки облікових політик, їх оцінок на податкові зобов'язання, аналізу відповідності ІТ-систем вимогам ведення обліку за МСФЗ та навчання персоналу.

Проект впровадження МСФЗ має схожі етапи з проектом постановки будь-якого виду обліку:

- розробка облікової політики;
- розробка пакету звітних форм;
- розробка системи методичних рекомендацій з описом процедур/правил ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ.

Коли ці етапи пройдені, настає технічний етап – впровадження програмного забезпечення, яке забезпечить даний вид обліку. Далі, можливо, піде етап відновлення обліку та звітності за МСФЗ за допомогою розгорнутої інформаційної системи за минулі періоди.

Сьогодні вже важко знайти компанії, які взагалі не використовують ніякого облікового програмного забезпечення. Можна сказати, що більшість компаній у якості облікового ПО використовують 1 С:Підприємство тієї чи іншої версії. І регулярний облік, хоч якийсь, у компанії обов'язково ведеться (принаймні регламентований, а, можливо, ще й управлінський). В такому випадку облік за міжнародними стандартами найдоцільніше реалізувати в існуючій обліковій системі 1 С:Підприємство.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Афанас'єва І. І. Формування облікової політики підприємства: теорія і практика [Електронний ресурс] / І. І. Афанас'єва // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18, Вип. 3(1). – С. 24-26. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vopu\\_econ\\_2013\\_18\\_3\(1\)\\_\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vopu_econ_2013_18_3(1)__8)
2. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. – 2012. – № 1 (115). – С. 17-19.
3. Бойко Л.Г. Облікова політика підприємства: конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни / Л.Г. Бойко. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 178 с.
4. Бузак Н. Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства // Н. Бузак // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
[http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ecan/2011\\_9\\_1/pdf/buzak.PDF](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2011_9_1/pdf/buzak.PDF)
5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
6. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 438 с.
7. Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. Облікова політика підприємства : навч. посібник К. : Центр учб. л-ри, 2015.
8. Визначаємо облікову політику та організацію бухобліку на 2018 рік. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/buhgalterskiy-oblik/viznachayemo-oblikovu-politiku-ta-organizatsiyu-buhobliku-na-2018-rik/>
9. Волошин М.В. Аспекты формирования учетной политики бюджетных учреждений // Современные научные исследования и инновации. 2014. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/01/30359>

10. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Т. Войтенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=12039>
11. Голуб Н. Ю. Формування облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Н. Ю. Голуб, К. В. Худоба // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.17. – С. 192-197. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu\\_2013\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23)
12. Городянська Л. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи підприємства / Л. Городянська // Вісник ТНЕУ. – № 3. – 2007. – С. 140 – 146.
13. Гошовська В. В. Формування організаційно-розпорядчого документа про облікову політику підприємства дорожньо-транспортного комплексу [Електронний ресурс] / В. В. Гошовська, Я. О. Гончарова // Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. – 2012. – Вип. 10. – С. 439-444. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal\\_2012\\_10\\_79](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal_2012_10_79)
14. Демидов О. А. Особливості застосування інструментів управлінського обліку до політики ціноутворення виробничих підприємств [Електронний ресурс] / О. А. Демидов // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Сер. : Економіка і менеджмент. – 2013. – № 2. – С. 76-86. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem\\_2013\\_2\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem_2013_2_12)
15. Дерун І. А. Напрями вдосконалення облікової політики в частині необоротних активів промислових підприємств (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій) [Електронний ресурс] / І. А. Дерун // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 24-31. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2013\\_4\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_6)
16. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
17. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4 – С. 25-28.

18. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. /Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина. – К.: Професіонал, 2009.– 320 с.
19. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
20. Казанова М. Учетная политика-2018: что нужно подкорректировать. – Режим доступа: <https://i.factor.ua/journals/buh911/2018/january/issue-4/article-33102.html>
21. Карпова В. Учетная политика предприятия: главные моменты. – Режим доступа: [http://bz.ligazakon.ua/magazine\\_article/BZ009635](http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ009635)
22. Карпушенко М.Ю. Облікова політика підприємства: конспект лекцій з дисципліни / М.Ю. Карпушенко. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с.
23. Кірсанова В. В. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів [Електронний ресурс] / В. В. Кірсанова, Д. О. Пеліпадченко // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 321-325. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_6\\_78](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_6_78)
24. Клевець В.Б. Облікова політика підприємств за стандартами: монографія / В.Б. Клевець. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 313 с.
25. Клевець В.Б. Практична спрямованість облікової політики підприємств як об'єкт наукових досліджень кафедри / В.Б. Клевець // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2012\\_3/125.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_3/125.pdf)
26. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О.М. Костенко // Економіка та держава. – 2009. – № 6. – С. 71-72.
27. Корніло А.С. Рівні регламентації облікової політики підприємства. – Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми

теорії та практики: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» (м. Полтава, 21–22 травня 2018 року). – Полтава : ПУЕТ, 2018. – С. 73-75.

28. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посібник / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 171 с. + Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.

29. Кулик В. А., Ночовна Ю. О. Облікова політика підприємства : навч.-метод. посібник Полтава : ПУЕТ, 2014.

30. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2013. – 425 с.

31. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

32. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 2(14) – 2009. – С. 88-101.

33. Ляшенко С. І. Облікова політика торговельних підприємств для цілей управління [Електронний ресурс] / С. І. Ляшенко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18, Вип. 3(2). – С. 99-102. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2013\\_18\\_3\(2\)\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3(2)_26)

34. Максимів Ю.В. Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва / Ю.В. Максимів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vnuvgp/ekon/2011\\_2/Vek5417.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgp/ekon/2011_2/Vek5417.pdf)

35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1315201-06>.

36. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart\\_id=66826&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097)
37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>.
38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623).
39. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>.
40. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>.
41. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 07.05.2002 р. № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.42765.0>.
42. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0065361-01>.

43. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN30532.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html).
44. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11
45. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod\\_uchet\\_polit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx).
46. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod\\_uchet\\_polit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx)
47. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>.
48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020)
49. Мороз Ю. Ю. Облікова політика підприємства в частині формування витрат на робочу силу [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 155-159. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2013\\_1\\_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_1_35)
50. Наказ про облікову політику: про що варто пам'ятати. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/nakaz-pro-oblikovu-politiku-pro-shho-varto-ram-yatati/?cn-reloaded=1>

51. Нестеренко С. С. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, проблеми формування та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / С. С. Нестеренко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 24-31. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10\(4\)\\_\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)__5)
52. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-ХІІ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=V19403321&p2={NRPA}>
53. Облікова політика підприємства: дистанційний курс для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / В. А. Кулик. – [Електронний ресурс]. – Полтава : ПУЕТ, 2016.– Режим доступу : <http://www2.el.puet.edu.ua/izdo/course/view.php?id=665>.
54. Облікова політика підприємства: навч. посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – К.: Центр учб. л-ри, 2015. – 312 с.
55. Облікова політика підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/2710-oblikova-politika.html>
56. Облікова політика підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9425>
57. Облікова політика підприємства – 2018: зміни, покликані часом [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/bz010571>
58. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012\\_721/39.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/39.pdf)
59. Организация бухучета на вновь созданном предприятии. – Режим доступа: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/onebuhbook/101600>
60. Петухова Т. О. Роль облікової політики в системі економічної безпеки підприємств [Електронний ресурс] / Т. О. Петухова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. – Вип. 43. – С. 167-169. – Режим доступа: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2013\\_43\\_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2013_43_35)

61. Піскунова Н. В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір [Електронний ресурс] / Н. В. Піскунова // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 174-177. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2013\\_23\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_36)
62. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
63. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28>
64. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
65. Приказ об учетной политике: все как следует. – Режим доступа: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/onebuhbook/838>
66. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931)
67. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.net>.
68. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931).
69. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

70. Рожкова Е.М. Методологічні основи організації обліку на підприємствах промисловості / Е.М. Рожкова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/npmaup/2010\\_2/pdf\\_files/67-71.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/npmaup/2010_2/pdf_files/67-71.pdf)
71. Руденко О. В. Управлінська спрямованість облікової політики / О.В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 98-101.
72. Рузмайкіна І.В. Облікова політика підприємства – системний підхід до вироблення / І.В. Рузмайкіна // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 19 / Одес. держ. екон. ун-т. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 261-267.
73. Святенко І. М. Елементи облікової політики підприємств [Електронний ресурс] / І. М. Святенко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 277-283. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltsu\\_2013\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltsu_2013_23)
74. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K\\_BOA/slobodianik\\_018.pdf](http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf)
75. Сухомлінова В.В. Розкриття інформації про активи у звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів / В. В. Сухомлінова, Я. О. Куришко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1 (м. Полтава, 23 квітня 2019 року). – Полтава, 2019. – 416 с. – С. 226-228.
76. Учетная политика предприятия (Украина) . – Режим доступа: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/2708-uchetnaya-politika-predpr.html>
77. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
78. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І.Чалий. – Х. : Фактор, 2011. – 400 с.

79. Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності [Електронний ресурс] / Т. М. Чорнявська // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 82-85. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2012\\_1\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_1_16)
80. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. – Т.: ТНЕУ, 2011. – 338 с.
81. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз : зб. каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.
82. Юнацький М. О. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики [Електронний ресурс] / М. О. Юнацький. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10\(1\)\\_\\_71](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)__71)
83. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства / К.А. Ягмур // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/15\\_NPN\\_2009/Economics/46816.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm)