

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: «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
за національними та міжнародними стандартами»**

(за матеріалами ТОВ «Престиж», м. Кропивницький)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Магальян Каріна Сергіївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТІ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД).....	7
1.1. Суть і значення фінансових результатів, порядок їх формування.....	7
1.2. Проблеми розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за національними та міжнародними стандартами.....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи у ТОВ «Престиж»	23
Висновки за розділом 1	31
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРАКТИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	34
2.1. Принципи та вимоги до складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами	34
2.2. Зміст та структура Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами.....	43
2.3. Методика складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами	49
Висновки за розділом 2.....	57
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	61
3.1. Загальні вимоги до розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за міжнародними стандартами	61
3.2. Напрями зближення національних та міжнародних стандартів	

складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).....	67
3.4. Оцінка корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності.....	75
Висновки за розділом 3.....	82
ВИСНОВКИ.....	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	99
ДОДАТКИ.....	108

ВСТУП

Сучасна стратегія розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні спрямована на застосування міжнародних стандартів. Адже приведення вітчизняної облікової системи до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог є необхідною умовою її максимальної світової інтеграції, активної співпраці із зарубіжними країнами, розширення зовнішньоекономічних зв'язків національних підприємств та спрощення їх взаємодії з іноземними інвесторами та партнерами. Особливо це стосується обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства. Адже використання МСФЗ дає змогу компаніям, які мають бізнес-інтереси на міжнародному ринку, надавати зацікавленим сторонам прозору, зрозумілу та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, і як наслідок, фінансові результати діяльності за звітний період. Оскільки звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю, доступністю та достовірністю для користувачів. Вона забезпечує порівнянність показників різних суб'єктів господарювання, незалежно від того, на якій території здійснюється господарська діяльність, та користується більшою довірою з боку потенційних партнерів й інвесторів.

Значний внесок у розробку теоретичних та прикладних засад формування вітчизняної фінансової звітності за МСФЗ внесли видатні українські вчені: С. Голов, О. Головащенко, Н. Гордополова, С. Зубілевич, В. Костюченко, Т. Кучеренко, Г. Лютова, Н. Пирець, І. Тетерук, О. Єлькіна, А. Озеран, В. Пархоменко, М. Поступайло, та інші. Визначальну роль у цій справі відіграли Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України.

Проте й надалі невирішеними залишаються окремі організаційні та методичні проблеми складання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами, трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ,

зближення вимог національним та міжнародних стандартів, в тому числі і стосовно розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати. Цим і обумовлюється актуальність, мета та завдання обраної теми дипломної роботи.

Дипломна робота виконана в межах науково-дослідної теми кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» на тему „Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій” (номер державної реєстрації 0115U002543).

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо зближення національних та міжнародних стандартів складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

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

- розкрити суть і значення фінансових результатів підприємства, порядок їх формування;
- дослідити сучасні проблеми розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними та міжнародними стандартами;
- дати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на досліджуваному підприємстві;
- дослідити сучасний стан та практику складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами;
- розкрити особливості розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за міжнародними стандартами;
- обґрунтувати напрями зближення національних та міжнародних стандартів складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);

- розробити пропозиції з удосконалення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та використання його даних в управлінні підприємством.

Об'єктом дослідження є процес складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано ТОВ “Престиж”, яке займається торговельною діяльністю та здачею майна в оренду.

Методи дослідження ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку і звітності. У процесі дослідження використані: діалектичний метод пізнання – для розкриття економічної сутності фінансових результатів та порядку їх формування; історичний метод – для дослідження історії розвитку обліку і звітності про фінансові результати, їх нормативно-правового забезпечення; синтез – для узагальнення основних проблем розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними та міжнародними стандартами; інформаційне моделювання – для підтвердження дослідження нормативно-довідковими, практичними та статистичними даними; абстрагування – для формування узагальнених висновків щодо зближення національних та міжнародних стандартів складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід); конкретизація – для удосконалення змісту та структури Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів, здійснення аналізу основних показників діяльності підприємства використані сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Word та Excel.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, результати вибірових обстежень, облікові дані та звітність ТОВ «Престиж».

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), наближенням вимог щодо його складання до міжнародних стандартів.

Практичне значення дослідження полягає у можливості використання обґрунтованих положень, висновків та рекомендацій щодо удосконалення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) в діяльності досліджуваного підприємства.

За результатами проведеного дослідження автором опубліковано наукові тези [39].

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТІ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

1.1. Суть і значення фінансових результатів, порядок їх формування

Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який визначає ефективність господарської діяльності підприємства, характеризує його фінансовий стан і рівень ділової активності є фінансовий результат.

Фінансовий результат – це кінцевий результативний показник діяльності підприємства, що визначається бухгалтером в кінці звітного періоду як різниця між доходами та витратами. При цьому доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Фінансовий результат виражається прибутком або збитком.

Прибуток є однією з найскладніших економічних категорій. До сьогодні в економічній теорії немає єдиного розуміння сутності прибутку та механізму його формування. Еволюція західної теорії прибутку характеризується поступовим звуженням меж трактування даного поняття. Спочатку прибуток розглядався у вигляді відсотку, заробітної плати, земельної ренти та доходу на капітал, при чому між прибутком та відсотком не встановлювалось різниці. Так, згідно з теорією меркантилістів, прибуток виникає у сфері обігу, у зовнішній

торгівлі, як різниця між ціною продажу та ціною придбання товару. Школа фізіократів виникнення прибутку пов'язувала тільки із землеробством, де вплив сил природи призводив до зростання вартості понад витрати виробництва. А. Сміт та Д. Рікардо джерелом прибутку вважали матеріальне виробництво, в якому створюється додаткова вартість. К. Маркс розглядає прибуток як перетворену форму додаткової вартості, що створюється лише найманою працею [11].

Таким чином, теорії прибутку XVII-XIX ст. зводились до виробничого трактування прибутку, в яких прибуток розглядався в основному у вигляді ренти, відсотку на капітал та заробітної плати. Джерелом прибутку у даних теоріях виступала тільки праця робітника.

Пізніше встановлюється чітке розмежування даних понять та відокремлення прибутку як самостійної категорії. А в XX ст. сформувалися три самостійні теорії прибутку.

Згідно з першою теорією джерелом прибутку є винагорода за передбачений ризик та невизначеність (непередбачений ризик), яку розвивав Ф. Найт. На його думку, винагорода у вигляді прибутку від успішної підприємницької діяльності забезпечується вмілою оцінкою не лише передбаченого, а й не передбаченого ризику. Джерелом прибутку, за твердженням Ф. Найта, є невизначеність, яка може розглядатися як винагорода підприємця за прийняття рішень в умовах невизначеності. Згідно з концепцією даного автора, прибуток не являється функціональним доходом та не може бути віднесений до жодного з факторів виробництва, тому відрізняється від усіх видів доходів. На думку Ф. Найта, це пов'язано з тим, що: 1) прибуток може бути величиною як позитивною, так і від'ємною, в той час як заробітна плата, відсоток і рента не можуть бути від'ємними; 2) розмір прибутку коливається в значно більшій мірі порівняно з будь-яким іншим доходом. Прибуток одразу реагує на будь-яку зміну цін, тоді як інші форми доходів пристосовуються до них поступово; 3) прибуток на відміну від інших форм доходів, які є

фіксованими та встановлені у певному розмірі, є залишковим доходом, розмір якого не може бути визначений заздалегідь.

Теорія прибутку Ф. Найта розглядає прибуток як винагороду за ризик підприємця, тобто є його позитивним наслідком. При цьому, в даній теорії не враховано можливість виникнення негативних наслідків ризику підприємця, в результаті чого він отримає збитки, які не можуть бути винагородою.

Розробку другої теорії походження прибутку пов'язують з працями відомого економіста Й. Шумпетера, який розглядав прибуток як результат здійснення нововведень. У науковій концепції Й. Шумпетера вперше вводяться поняття новатора, винахідника, який здійснює впровадження нових поєднань різних факторів виробництва, тобто інновацій. При цьому інновації розглядались ним у досить широкому сенсі, тобто у вигляді технічних інновацій всіх видів, змін в комерційній та фінансовій діяльності (знаходження нових та розширення старих ринків, винайдення нових джерел постачання та освоєння нових джерел сировини), будь-які поліпшення в організації виробництва та збуту. Таким чином, прибуток, на думку Й. Шумпетера є винагородою за підприємницьку діяльність, тобто – це вартісний вираз того, що створює або впроваджує підприємець.

В теорії прибутку Й. Шумпетера значна увага зосереджена на впливі інновацій на отримання прибутку. Безперечно можна стверджувати, що будь-які намагання суб'єкта господарювання розширити та поліпшити свою діяльність сприяє максимізації прибутку. Втім, в даній теорії, як і в теорії Ф. Найта, не враховано можливість одержання збитку, що може виникнути у результаті перевищення витрат над доходами від впровадження інновацій.

Третім джерелом прибутку західна економічна думка XX століття визнає монополію. Теоретичне обґрунтування прибутку в умовах монополістичної конкуренції належить Е. Чемберлену. Він стверджував, що панування на галузевому ринку незначної кількості крупних виробників призводить до формування ринкової та цінової політики, проявом якої є завищення цін. Таким

чином, при реалізації товару монополіст отримує в межах загального прибутку додаткову частину, джерелом якої виступає реалізована в ціні монополія.

Проте визначення даною теорією джерелом прибутку монополію не враховує умови діяльності дрібних підприємств. Тому, залишається не зрозумілим, що є джерелом прибутку для них [8].

Втім, не зважаючи на це, в сучасній економічній літературі поняття прибутку розглядається по-різному. Економісти-теоретики розглядають різні види прибутку та джерела їх формування, економісти-практики спрямовують свої дослідження на пошуки шляхів максимізації прибутку та мінімізації збитку, економісти-бухгалтери обґрунтовують різні методи розрахунку фінансових результатів для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку.

Як справедливо відмічає Я.В. Соколов: «...вважається, що прибуток необхідний для: 1) оцінки ефективності роботи підприємства (чим більше прибуток, тим краще робота); 2) визначення величини бази оподаткування (чим менше прибуток, тим менші податкові платежі); 3) прийняття рішень, пов'язаних із вкладенням коштів у підприємство, придбання його акцій (чим більше прибуток, тим вигідніше мати акції підприємства); 4) досягнення цілі власників-акціонерів (чим більше прибуток, тим вище курс підприємства, тим заможніше його власники та акціонери) [61].

Відсутність єдиного розуміння прибутку як в теоретичному, так і в прикладному аспектах, пов'язано із наявністю в економічній літературі визначень поняття прибутку та методів його розрахунку з позицій різних наук. Так, в економічній літературі у галузі бухгалтерського обліку прибуток в основному трактується як перевищення доходів над пов'язаними з ними витратами, або як різниця між доходами і витратами; у галузі фінансів та економіки - як частина додаткової вартості або частина виручки, що залишається після покриття витрат підприємства [11].

Зважаючи на наявність значної кількості визначень прибутку, узагальнимо позиції вчених щодо сутності прибутку у галузі бухгалтерського обліку, фінансів та економіки в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «прибуток» у фаховій економічній літературі

Визначення прибутку в економічній літературі у галузі бухгалтерського обліку	Визначення прибутку в економічній літературі у галузі фінансів	Визначення прибутку в економічній літературі у галузі економіки
Прибуток – це перевищення доходів звітного періоду над пов’язаними з ними витратами звітного періоду	Прибуток – це та частина додаткової вартості, яка залишається після покриття витрат виробництва	Прибуток - це та частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства
Прибуток – це різниця між доходами і витратами	Прибуток – це та частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства	Прибуток – це та частина доходу, що залишається після відрахування певних витрат, пов’язаних з отриманням цього доходу
Прибуток є узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства	Прибуток – це частина додаткової вартості, створеної і реалізованої, готової до розподілу	Прибуток – частина вартості додаткового продукту, складова доходу підприємства та показник результату фінансово-господарської діяльності підприємства
Прибуток – позитивна форма фінансових результатів, яка є метою підприємницької діяльності та показником її ефективності	Прибуток – це підсумковий показник, результат фінансово-господарської діяльності підприємства	З економічної позиції прибуток являє собою різницю між грошовими надходженнями та грошовими виплатами. З господарської позиції прибуток – це різниця між чистими активами на кінець та початок звітного періоду
Прибуток – найважливіший синтетичний показник, що характеризує економічну ефективність виробництва	Прибуток – це грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основна форма грошових накопичень суб’єктів господарювання	Прибуток – це різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, робіт, послуг), між обсягом отриманої виручки та сумою витрат на виробництво та реалізацію продукції Прибуток - це частина додаткової вартості, створеної і реалізованої, готової до розподілу
Прибуток – це частина чистого доходу, котра після відповідних відрахувань залишилась на підприємстві як джерело його власних коштів	Прибуток – це найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва, і свідчить про рівень і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості	Прибуток є вираженням у грошовій формі чистим доходом підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності, і становить різницю між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення цієї діяльності

Виходячи з даних табл. 1.1, можна стверджувати, що в економічній літературі достатньо повно розглянуто категорію «прибуток», проте, наявні визначення є неоднозначними та містять ряд недоліків і проблемних питань. Наявність недоліків та неточностей у визначеннях прибутку в теоретичному аспекті, пов'язано з вузьким трактуванням поняття «прибуток» в досить обмеженій кількості нормативно-правових актів.

Так, згідно з Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [42] визначає прибуток як загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Сума компонентів «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку» становить загальний сукупний прибуток.

Таким чином, визначення прибутку, наведені у Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності» містять суто практичний аспект його обчислення.

В Господарському кодексі України [17] прибуток ототожнюється з доходом і трактується як показник фінансових результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання, який визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Законом України «Про господарські товариства» [70] визначено, що прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. Характерною особливістю даного визначення є те, що основою формування прибутку визначено надходження від господарської діяльності (при чому, не зазначено, які саме) після покриття відповідних витрат. Жодних пояснень щодо витрат, які прирівнюються до матеріальних, даний Закон не містить.

Необхідно зазначити, що на відміну від поняття «прибуток», економічна категорія «збиток» в економічній літературі практично не розглядається. Це

пов'язано з тим, що збиток є від'ємним фінансовим результатом, небажаним для суб'єктів господарювання.

Законодавче визначення збитку закріплене у Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Так, згідно з Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [44]. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», збиток – це різниця між загальним доходом та витратами, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку [42].

В міжнародній практиці бухгалтерського обліку для визначення фінансового результату використовують два методи: метод «витрати-випуск», що базується на моделі В. Леонтьєва та балансовий метод. Метод «витрати-випуск» передбачає визначення фінансового результату шляхом співставлення доходів та витрат. Балансовий метод полягає у визначенні фінансового результату на підставі зміни величини чистих активів або власного капіталу впродовж звітного періоду. Наявність двох методів визначення фінансових результатів ґрунтується на положеннях базових теорій балансу: статичної та динамічної. В основі балансового методу визначення фінансового результату лежить статична модель балансу, яка полягає в тому, що завданням бухгалтерського балансу є надання інформації про майновий стан підприємства на конкретний момент часу, забезпечення можливості порівняння балансів за різні звітні періоди для оцінки результатів діяльності підприємства. Динамічний підхід полягає у визначенні фінансового результату як різниці між виручкою і витратами від реалізації, при цьому зміни вартості майна не враховуються [11].

Наведені методи визначення фінансового результату базуються на положеннях концепцій капіталу і збереження капіталу, які містяться в Концептуальній основі фінансової звітності.

В Концептуальній основі фінансової звітності також зазначено, що прибутком вважається надходження активів, що перевищують суми, необхідні

для збереження капіталу. Таким чином, прибуток є залишковою сумою після вирахування витрат з доходу. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є збитком [28].

В Україні, до прийняття НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», головним методом визначення фінансового результату був метод вирахування з доходів пов'язаних з ними витрат, основою якого є модель В. Леонтьєва «витрати-випуск»: у Звіті про фінансові результати суб'єкт господарювання повинен наводити всі доходи і витрати, що мали місце у звітному періоді, на основі яких розраховується чистий фінансовий результат (прибуток або збиток). Головним нововведенням НП(С)БО 1 стало те, що суб'єкти господарювання повинні обов'язково наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про інший сукупний дохід, який впливає на зміни у власному капіталі (збільшення або зменшення), що зумовило і зміну назви Звіту – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Таким чином, діючий Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) передбачає застосування двох методів визначення фінансового результату: методу «доходи-витрати» та балансового методу, внаслідок чого є більш інформативним ніж його попередній формат, що регламентувався П(С)БО 3.

Порядок формування фінансового результату та сукупного доходу у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] наведено в табл. 1.2.

На основі дослідження змін структури та змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) можна стверджувати, що діючий формат Звіту та вимоги до його складання значним чином наближено до Міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема, до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», затвердженого Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [42].

Таблиця 1.2

**Порядок формування фінансового результату та сукупного доходу у
Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) згідно з НП(С)БО**

1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

<u>Розділ I. Фінансові результати</u>	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2000) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050)	
=	
Валовий прибуток (ряд. 2090) / збиток (ряд. 2095)	
- адміністративні витрати (ряд. 2130) - витрати на збут (ряд. 2150) - інші операційні витрати (ряд. 2180)	+ інші операційні доходи (ряд. 2120)
=	
Фінансовий результат від операційної діяльності прибуток (ряд. 2190) / збиток (ряд. 2195)	
- фінансові витрати (ряд. 2250) - втрати від участі в капіталі (ряд. 2255) - інші витрати (ряд. 2270)	+ дохід від участі в капіталі (ряд. 2200) + інші фінансові доходи (ряд. 2220) + інші доходи (ряд. 2240)
=	
Фінансовий результат до оподаткування прибуток (ряд. 2290) / збиток (ряд. 2295)	
- витрати з податку на прибуток (ряд. 2300) - збиток від припиненої діяльності після оподаткування (ряд. 2305)	+ дохід з податку на прибуток (ряд. 2300) + прибуток від припиненої діяльності після оподаткування (ряд. 2305)
=	
Чистий фінансовий результат прибуток (ряд. 2350) / збиток (ряд. 2355)	
<u>Розділ II. Сукупний дохід</u>	
Дооцінка (уцінка) необоротних активів (ряд. 2400) + дооцінка (уцінка) фінансових інструментів (ряд. 2405) + накопичені курсові різниці (ряд. 2410) + частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (ряд. 2415) + інший сукупний дохід (ряд. 2445)	
=	
Інший сукупний дохід до оподаткування (ряд. 2450)	
- податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом (ряд. 2455)	-
=	
Інший сукупний дохід після оподаткування (ряд. 2460)	
- чистий фінансовий результат (збиток) (ряд. 2355)	+ чистий фінансовий результат (прибуток) (ряд. 2350)
=	
Сукупний дохід	

1.2. Проблеми розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за національними та міжнародними стандартами

Згідно з останньою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складати та оприлюднювати фінансову звітність, в тому числі і Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) згідно з МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;

- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України [59].

Решта українських підприємств можуть самостійно приймати рішення про застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності.

За даними Державного комітету статистики в Україні спостерігається позитивна динаміка до збільшення кількості підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ (рис.1.1).

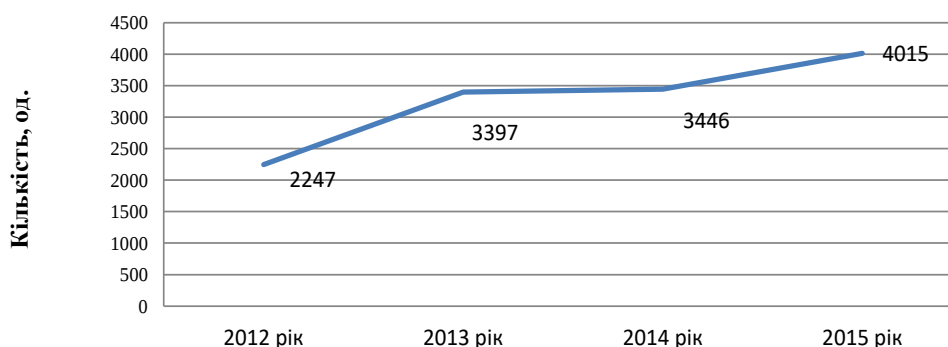


Рис. 1.1. Динаміка кількості підприємств України, які складають фінансову звітність за МСФЗ за 2012-2015 рр. [48]

При цьому найбільшу питому вагу серед них займають фінансові та страхові компанії – близько 50%, промислові підприємства – трохи більше 20%, підприємства, що займаються операціями з нерухомим майном – 9%, торговельні підприємства – 5%, сільськогосподарські, лісові та рибні господарства – 4% (рис. 1.2).

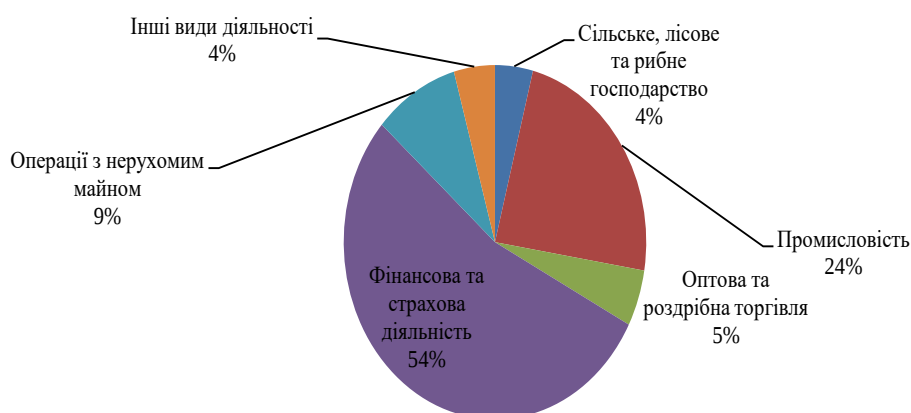


Рис. 1.2. Питома вага підприємств України, які у 2015 р. склали фінансову звітність за МСФЗ, у розрізі видів економічної діяльності [48]

Наразі вирішити проблему складання фінансової звітності за міжнародними стандартами можна двома способами:

- 1) за допомогою конверсії - ведення бухгалтерського обліку паралельно за національними та за міжнародними стандартами;

2) шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність, що відповідає вимогам МСФЗ (рис. 1.3).

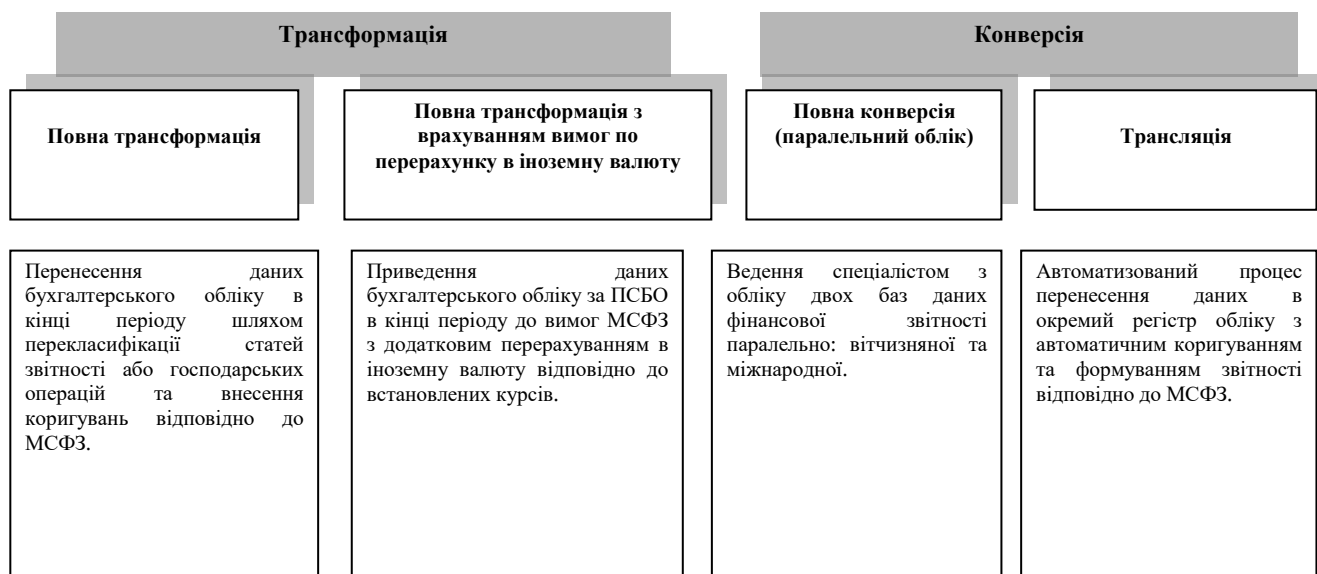


Рис. 1.3. Способи складання фінансової звітності вітчизняних підприємств за МСФЗ [25]

Так, конверсія забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ на основі відповідних бухгалтерських записів, зроблених упродовж усього звітного періоду. У зв'язку із цим, паралельний облік є абсолютно точним, але більш витратним та трудомістким. Він вимагає паралельного формування облікової політики підприємства та складання плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки Плану за МСФЗ з одночасним коригуванням та подальшим щоденним паралельним веденням обліку. При цьому кожна господарська операція реєструється паралельно у двох облікових системах: в системі обліку за національними стандартами та одночасно в системі обліку за вимогами МСФЗ [43].

Трансформація фінансової звітності – це разова процедура, яка не стосується системи обліку, а охоплює виключно статті фінансової звітності станом на звітну дату. Коли на основі даних звітності, складеної за П(С)БО, формуються дані, скориговані на величину відмінностей в обліку і звітності відповідно до МСФЗ.

Проте, на сьогодні відсутні офіційні державні регламенти щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ, що призводить до вільного трактування окремих положень, консультування з фахівцями та користування аудиторськими послугами задля трансформації фінансової звітності. Крім того особливо актуальною залишається проблема складання першої фінансової звітності за Міжнародними стандартами, оскільки цей процес є досить витратним і вимагає залучення значних фінансових і трудових ресурсів. Важливим для розуміння цього процесу є визначення таких понять, як перший звітний період і дата переходу на МСФЗ. Адже згідно з вимогами МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» перший звітний період являє собою останній звітний період, що охоплюється першою звітністю. Під датою переходу розуміють початок самого раннього періоду, у відношенні якого підприємство представляє порівняльну інформацію в першій фінансовій звітності. Отже, для того, щоб провести трансформацію фінансової звітності на кінець періоду необхідно провести всі коригування залишків на початок періоду і відобразити їх в кореспонденції з рахунками обліку доходів і витрат. Тому підприємства, які збираються складати фінансову звітність за МСФЗ, повинні заздалегідь визначити необхідні для цього ресурси, передбачити майбутні зміни у формуванні облікової політики, виконати всі вимоги МСФЗ в частині підготовки вступного балансу, забезпечити порівнянність даних звітності [26].

Наразі усі ці проблеми стосуються і розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Згідно з чинними нормативними документами інформація про фінансові результати розкривається майже у всіх формах фінансової звітності вітчизняних підприємств, але у різних інтерпретаціях (табл. 1.3).

**Порядок розкриття інформації про фінансові результати
у фінансовій звітності підприємств України [48]**

Форма фінансової звітності	Код рядка	Стаття	Призначення
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Відображається частина чистого прибутку, отриманого та реінвестованого у діяльність підприємства, що нерозподілений між його власниками, або сума непокритого збитку
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	2090 2095	Валовий прибуток (збиток)	Відображається різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	2190 2195	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)	Відображається алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат
	2290 2295	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток)	Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків)
	2350 2355	Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)	Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)	3500	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків)
Звіт про власний капітал	4100	Чистий прибуток (збиток) за звітний період	Відображається чистий прибуток або непокритий збиток підприємства за звітний період, розподіл прибутку

При цьому основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності,

звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Основні відмінності у розкритті інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
Вимога суворого дотримання стандартів	П(С)БО – це затверджені Міністерством фінансів України нормативні документи, які є обов’язковими до виконання	МСФЗ носять рекомендаційний характер і дають можливість керівництву підприємства відступати від їх вимог, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним
Концептуальна основа	Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначені базові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у складі: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника	У Концептуальній основі МСФЗ наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування і відповідності доходів і витрат
Склад фінансової звітності	Застосовуються типові форми фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України	Форми фінансової звітності не регламентовані, розкрито лише мінімальний перелік статей, що підлягають розкриттю
Поняття суттєвості у фінансовій звітності	У П(С)БО поняття суттєвості не розкривається. Проте відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства для кожної із форм фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема: для статей балансу – базою може бути обрана сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 % бази, або підсумок активів, власного капіталу, зобов’язань у діапазоні до 15 % обраної бази; для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % бази або	МСФЗ не поширюються на несуттєві статті

Продовж. табл. 1.4

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
	фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 %; для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого руху грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % такої бази; для статей звіту про власний капітал – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 %.Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності	
Звітна дата	Є фіксованою	Не є фіксованою
Грошовий вимірник	У грошовій одиниці України	У будь-якій грошовій одиниці
Ступінь деталізації статей	Значна	Незначна
Розкриття інформації про витрати	У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інформація про витрати наводиться і за функціональним призначенням (І розділ) і за економічними елементами (ІІІ розділ)	МСФЗ дозволяють розкриття інформації про витрати або за функціями або за елементами (на вибір)
Розкриття інформації про сукупний дохід	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається у ІІ розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається в окремому звіті

На нашу думку, для того, щоб вирішити проблеми достовірного розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати необхідно здійснити ряд заходів на державному рівні, забезпечивши:

- максимальне зближення вимог П(С)БО та МСФЗ;
- законодавче закріплення можливості ведення бухгалтерського обліку паралельно за П(С)БО та МСФЗ;
- розробку методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ;

- підвищення кваліфікації бухгалтерів шляхом проведення навчання із поступовим запровадженням обов'язкової сертифікації;
- розвиток міжнародного співробітництва з міжнародними професійними організаціями [48].

На рівні підприємства доцільно впровадити складання внутрішніх регламентів з трансформації фінансової звітності; розробку адекватної облікової політики; проведення консультацій та узгодження з незалежними аудиторами методик та підходів, які використовуватимуться при оцінці статей фінансової звітності; повну автоматизацію процесу трансформації фінансової звітності.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи у ТОВ «Престиж»

ТОВ «Престиж» у своїй діяльності керується чинним законодавством України та Статутом, який розроблено на підставі Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, та інших Законів України, а також внутрішніми правилами, процедурами, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

ТОВ «Престиж» є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, поточний, валютний та інші рахунки в українських та іноземних банках, торговельну марку (знак для товарів і послуг), печатку та штампи із своїм найменуванням українською мовою.

Метою діяльності ТОВ «Престиж» є задоволення суспільних потреб юридичних та фізичних осіб у продукції, роботах, послугах, одержання прибутку від здійснення виробничої, комерційної, посередницької діяльності, та здійснення іншої діяльності у відповідності та на умовах, визначених

чинним законодавством та Статутом.

Товариство має цивільні права та несе обов'язки, необхідні для здійснення будь-яких видів діяльності, що не заборонені чинним законодавством України. Основними видами діяльності товариства є роздрібна торгівля та здача майна в оренду.

Організаційна структура управління ТОВ «Престиж» належить до лінійно-функціонального типу, який передбачає прийняття рішень, розподіл відповідальності та повноважень по вертикалі. Управління організоване за лінійною схемою, а функціональні підрозділи апарату управління (бухгалтерія, відділ постачання та збуту, юридичний відділ тощо) допомагають директору та лінійним керівникам вирішувати управлінські завдання.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку в ТОВ «Престиж» створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. Крім головного бухгалтера в склад облікової служби входять: бухгалтер з обліку розрахунків (у т.ч. з оплати праці), бухгалтер з обліку товарів; бухгалтер з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також касир.

Функції працівників облікового апарату регламентуються посадовими інструкціями, в яких зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи.

Основним нормативним документом, що регулює функції облікового персоналу, відповідальність за їх виконання та організацію роботи є Положення про бухгалтерію (додаток А), що є внутрішнім розпорядчим актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи бухгалтерської служби.

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді Наказу про облікову політику підприємства, який після його затвердження набув статусу юридичного документу та є базою для створення системи внутрішньої документації. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу в ТОВ «Престиж» та є обов'язковим для виконання всіма службами і

працівниками підприємства (додаток Б).

В наказі про облікову політику визначені способи ведення аналітичного і синтетичного обліку, методи обліку основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, оцінки витрачених запасів, розподілу накладних витрат, організації аналітичного обліку витрат на виробництво по видах продукції, виробничих підрозділах, вирішення інших завдань обліку, які не визначені в П(С)БО та МСФЗ, інших законодавчих і інструктивних документах бухгалтерського обліку.

Зокрема, відповідно до Наказу про облікову політику для цілей ведення обліку та складання фінансової звітності ТОВ «Престиж» нараховує амортизацію основних засобів прямолінійним методом рівними частками протягом строку їх корисного використання, починаючи нарахування амортизації на об'єкти незавершеного будівництва після доведення їх до стану повної готовності для використання. Амортизаційні нарахування за кожний період відображаються підприємством у складі витрат звітного періоду.

ТОВ «Престиж» запаси оцінює за меншою з величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації. До собівартості запасів підприємство включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати по їх доставці до місцезнаходження та приведення їх у стан, який дозволяє їх належне використання.

Облікова політика ТОВ «Престиж» та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення і зміну облікової політики. На підприємстві розроблено робочий план рахунків, який використовують працівники бухгалтерії для ведення обліку всіх господарських операцій у відповідності з прийнятою обліковою політикою.

Проте, нижче наведені аспекти, розкриття яких необхідно передбачити в Наказі про облікову політику ТОВ «Престиж»:

- перелік додаткових субрахунків в додаток до затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку;

- перелік первинних документів, які будуть використані окремо для кожного підрозділу, графік документообігу, хто відповідальний за складання первинних документів, хто їх підписує. Важливо, щоб обов'язково були підписи матеріально відповідальних осіб;
- форму бухгалтерського обліку та реєстри, які застосовуються для обліку господарських операцій;
- програмне забезпечення, яке використовується при застосуванні комп'ютерної техніки;
- обов'язкові строки проведення інвентаризації окремих видів активів;
- методику ведення аналітичного обліку основних засобів;
- методику нарахування амортизації по окремих видах і групах основних засобів, необоротних матеріальних активів;
- систему оплати праці, прийнята на підприємстві тощо (рис. 1.4).

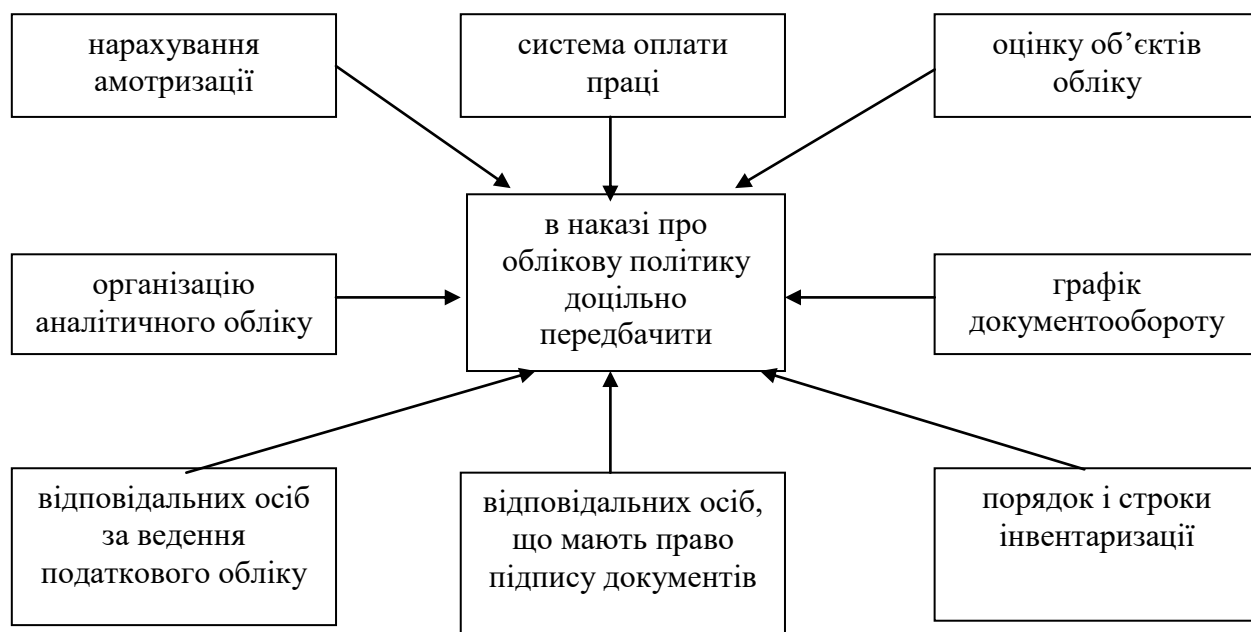


Рис. 1.4. Основні положення, які доцільно передбачити в Наказі про облікову політику ТОВ «Престиж»

Використовуючи інформацію додатків В,Г,Д,Е,Є,Ж,И,Й,К,Л,М,Н нами проведено аналіз основних показників діяльності ТОВ «Престиж». Групування показників фінансово-господарської діяльності підприємства з

метою попередньої оцінки його фінансового стану наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**Показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Престиж»
за 2016-2018 рр.**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+,-) 2018 р. від:		Темп змін 2018 р., % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал							
Капітал - всього, тис. грн.	7250,0	6838,0	6495,0	-755,0	-343,0	89,6	95,0
1.1. Власний капітал, у т.ч:	3368,0	3002,0	3168,0	-200,0	166,0	94,1	105,5
- власний оборотний капітал	-1048,0	-983,0	-254,0	794,0	729,0	24,2	25,8
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн.	-2724,0	-3090,0	-2945,0	-221,0	145,0	108,1	95,3
1.2. Позиковий капітал, тис. грн.	3882,0	3836,0	3327,0	-555,0	-509,0	85,7	86,7
- у т. ч. поточні зобов'язання за розрахунками, тис. грн.	3882,0	3827,0	3319,0	-563,0	-508,0	85,5	86,7
2. Ресурси							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	17711,5	17781,5	17851,0	139,5	69,5	100,8	100,4
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	2640,0	2839,0	2954,5	314,5	115,5	111,9	104,1
- у т.ч: запасів, тис. грн.	807,5	971,0	1035,0	227,5	64,0	128,2	106,6
2.3. Середньооблі- кова чисельність працівників, осіб	153	147	136	-17,0	-11,0	88,9	92,5
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн.	4020,0	4098,0	4501,0	481,0	403,0	112,0	109,8
3. Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	14309,0	15475,0	19683,0	5374,0	4208,0	137,6	127,2
3.2. Витрати:							
- сума, тис. грн.	12463,0	13329,0	16831,0	4368,0	3502,0	135,0	126,3
- витрати на 1 грн. чистого доходу	0,871	0,861	0,855	-0,02	-0,01	98,2	99,3

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+,-) 2018 р. від:		Темп змін 2018 р., % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
3.3. Прибуток (збиток), тис. грн.	-189,0	-366,0	145,0	334,0	511,0	-76,7	-39,6
- від операційної діяльності	-157,0	-352,0	161,0	318,0	513,0	-102,5	-45,7
- від звичайної діяльності до оподаткування	-148,0	-341,0	161,0	309,0	502,0	-108,8	-47,2
4. Фінансові показники							
Коефіцієнти:							
автономії	0,465	0,439	0,488	-0,026	0,049	x	x
маневреності	-0,311	-0,327	-0,080	-0,016	0,247	x	x
фінансової залежності	2,153	2,278	2,050	0,125	-0,228	x	x
абсолютної ліквідності	0,013	0,029	0,036	0,016	0,007	x	x
термінової ліквідності	0,472	0,488	0,578	0,016	0,090	x	x
загальної ліквідності	0,680	0,742	0,890	0,062	0,148	x	x

За даними табл. 1.5 зазначаємо, що капітал ТОВ «Престиж» у 2018 р. порівняно з 2016 р. зменшився на 755 тис. грн. або 10,4 %, а порівняно з 2017 р. – на 343 тис. грн. або 5 %. Така динаміка склалася внаслідок зміни складових капіталу, а саме: власного та позикового капіталу.

Так, власний капітал у 2018 р. порівняно з 2016 р. зменшився на 200 тис. грн. або 5,9 %, а порівняно з 2017 р., навпаки, збільшився на 166 тис. грн. або 5,5 %. Одночасно спостерігається зміна розміру власного оборотного капіталу. У 2018 р. власний оборотний капітал становив -254 тис. грн, що на 794 тис. грн. або 75,8 % більше, ніж у 2016 р. та на 729 тис. грн. або 74,2 % порівняно з 2017 р. Спостерігається і зменшення суми нерозподіленого прибутку, а саме: сума нерозподіленого прибутку у 2018 р. зменшилась на 221 тис. грн. або 8,1 % порівняно з 2016 р., а у порівнянні з 2017 р., навпаки, збільшилась на 145 тис. грн. або 4,7 %.

Позитивним у діяльності ТОВ «Престиж» є зменшення позикового капіталу. Так, у 2018 р. він зменшився на 555 тис. грн. або 14,3 % порівняно з

2016 р., а порівняно з 2017 р. – на 509 тис. грн. або 13,3 %. У тому числі, поточні зобов'язання за розрахунками у 2018 р. становили 3319 тис. грн., що менше показника 2016 р. на 563 тис. грн. або 14,5 % і показника 2017 р. на 508 тис. грн. або 76,7 %.

Отже, динаміка власного капіталу, власного оборотного капіталу, позикового капіталу свідчить, що ТОВ «Престиж» здатне до самофінансування, але залишається залежним від зовнішніх кредиторів.

Середньорічна вартість основних засобів у 2018 р. збільшилась на 139,5 тис. грн. або 0,8 % порівняно з 2016 р. та на 69,5 тис. грн. або 0,4 % порівняно з 2017 р., що свідчить про поступове оновлення основних засобів на ТОВ «Престиж». При цьому середньорічна вартість оборотних активів збільшилась на 314,5 тис. грн. або 11,9 % проти 2016 р. та на 115,5 тис. грн. або 4,1 % проти 2017 р. У тому числі запаси у 2018 р. склали 1035 тис. грн., що на 227,5 тис. грн. або 28,2 % більше за значення 2016 р. та на 64 тис. грн. або 6,6 % порівняно з 2017 р.

Середньооблікова чисельність працівників у 2018 р. становила 136 осіб, що менше на 17 осіб або 11,1 % у 2016 р. та на 11 осіб або 7,5 % у 2017 р., що свідчить про незадоволення умовами праці та високу плінність кадрів.

Позитивним у діяльності підприємства є збільшення фонду оплати праці на ТОВ «Престиж». Так, він збільшився на 481 тис. грн. або 12 % у 2018 р. порівняно з 2016 р., а порівняно з 2017 р. на 403 тис. грн. або 9,8 %, що свідчить про підвищення мотивації працівників.

У діяльності ТОВ «Престиж» збільшилися обсяги реалізації у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 5374 тис. грн. або 37,6 %. При цьому збільшилися й витрати від операційної діяльності порівняно з 2016 р. – на 4368 тис. грн. або 35,0 %, а порівняно з 2017 р. – на 3502 тис. грн. або 26,3 %.

Протягом 2016-2018 рр. ТОВ «Престиж» працювало фінансово нестабільно. Так, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування у 2016 р. становив -148 тис. грн., у 2017 р. – -341 тис. грн., проте у 2018 р. підприємство отримало прибуток у розмірі 161 тис. грн.

Загалом, показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Престиж» свідчать про те, що воно працювало неефективно. Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, що товариство не в змозі негайно погасити поточну заборгованість за рахунок наявних грошових коштів. Даний показник протягом трьох років менше нормативного значення (0,2-0,3), тому аналізоване підприємства можна вважати неплатоспроможним. Даний факт підтверджують розраховані коефіцієнти термінової та загальної ліквідності, які за проведеними розрахунками мають значення нижче за нормативні.

Основним показником фінансової стійкості є коефіцієнт автономності, який мав би характеризувати незалежність ТОВ «Престиж» від зовнішніх джерел фінансування. Проте, як свідчать розрахунки, коефіцієнт автономності не відповідає нормативному значенню (більше 0,5) протягом аналізованого періоду.

Коефіцієнт маневрування вказує, яка частка власного капіталу вкладена у найбільш мобільні оборотні активи. Значення даного показника може відчутно варіювати в залежності від структури капіталу і галузевої приналежності підприємства. Показник характеризує частину власного оборотного капіталу чи функціонуючого капіталу, що припадає на весь власний капітал. Протягом 2016-2018 рр. коефіцієнт маневрування ТОВ «Престиж» був нижчим за нормативне значення, підкреслюючи те, що аналізоване підприємство не вкладає у наймобільніші активи достатню частку власного капіталу.

Коефіцієнт фінансової залежності вказує на ступінь залежності аналізованого підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Протягом аналізованого періоду коефіцієнти фінансової залежності ТОВ «Престиж» мають значення нижчі від нормативного.

Отже, протягом 2016-2018 рр. діяльність ТОВ «Престиж» була збитковою за винятком останнього року і свідчить про низьку якість управління підприємством та наявність внутрішніх невикористаних можливостей подальшого розвитку бізнесу.

Висновки за розділом 1

Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який визначає ефективність господарської діяльності підприємства, характеризує його фінансовий стан і рівень ділової активності є фінансовий результат. Фінансовий результат є однією з найскладніших економічних категорій. До сьогодні в економічній теорії немає єдиного розуміння його сутності та механізму формування.

В сучасній економічній літературі поняття фінансових результатів розглядається по-різному. Економісти-теоретики розглядають різні види фінансових результатів та джерела їх формування, економісти-практики спрямовують свої дослідження на пошуки шляхів максимізації прибутку та мінімізації збитку, економісти-бухгалтери обґрунтовують різні методи розрахунку фінансових результатів для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку.

В економічній літературі достатньо повно розглянуто категорію «прибуток», проте, наявні визначення є неоднозначними та містять ряд недоліків і проблемних питань, що пов'язано з вузьким трактуванням поняття «прибуток» в обмеженій кількості нормативно-правових актів.

На відміну від поняття «прибуток», економічна категорія «збиток» в економічній літературі практично не розглядається. Це пов'язано з тим, що збиток є від'ємним фінансовим результатом, небажаним для суб'єктів господарювання.

Згідно з останньою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складати та оприлюднювати фінансову звітність, в тому числі і Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) згідно з МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії,

недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Наразі вирішити проблему складання фінансової звітності загалом та Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) зокрема за міжнародними стандартами можна двома способами:

- 3) за допомогою конверсії - ведення бухгалтерського обліку паралельно за національними та за міжнародними стандартами;
- 4) шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність, що відповідає вимогам МСФЗ.

Основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат.

Суб'єктом дослідження в дипломній роботі обрано ТОВ «Престиж», яке здійснює свою діяльність у сфері роздрібної торгівлі та здачі майна в оренду. Загалом, показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Престиж»

свідчать про те, що воно працює неефективно. Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, що товариство не в змозі негайно погасити поточну заборгованість за рахунок наявних оборотних активів. Коефіцієнт фінансової залежності вказує на високий ступінь залежності аналізованого підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Протягом 2016-2018 рр. діяльність ТОВ «Престиж» була збитковою за винятком останнього року і свідчить про низьку якість управління підприємством та наявність внутрішніх невикористаних можливостей подальшого розвитку бізнесу.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРАКТИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

2.1. Принципи та вимоги до складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами

Державне регулювання процесу складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами здійснюється різними нормативно-правовими актами України різного підпорядкування, основними з яких є Господарський [17] та Податковий кодекси України [55], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [59], Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [44], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [54] та Інструкція про його застосування [23], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [40], Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [41], Порядок подання фінансової звітності [58] тощо.

Характеристику основних нормативних документів, якими регламентується порядок розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Нормативно-правове регулювання порядку розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід)

Нормативний документ	Призначення
Кодекс України про адміністративні правопорушення	У ст. 165 визначено розмір відшкодування за порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків, порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей

Продовж. табл. 2.1

Нормативний документ	Призначення
	про виплачені доходи, приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності
Господарський кодекс України	У статті 142 дано визначення прибутку суб'єкта господарювання, розкрито порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання. Зазначено, що для цілей оподаткування законом може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування
Податковий кодекс України	У Розділі III визначено платників та порядок сплати податку на прибуток підприємств, порядок визнання доходів і витрат підприємства з метою оподаткування
Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Регламентує порядок організації та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформацію про доходи, витрати та фінансові результати
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає зміст і форми фінансової звітності, загальні вимоги щодо розкриття облікової інформації у ній
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності
П(С)БО 15 «Дохід»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 17 "Податок на прибуток"	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
Порядок подання фінансової звітності	Встановлює порядок та термін подання фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	Розкриває зміст статей різних форм фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства та зміст розпорядчого документу про облікову політику
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, зокрема й фінансових результатів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», інформація, яка надається у фінансовій звітності, в тому числі і Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами та бути достовірною, тобто не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Користувачі повинні також мати можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [44].

Крім якісних характеристик фінансової звітності загалом та Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить чіткий перелік принципів їх формування, що являють собою правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності підприємства.

Проте з 1 січня 2018 року вони не відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [59], оскільки з останньої редакції Закону вилучені принципи періодичності, обачності та фактичної (історичної) собівартості (табл. 2.2).

Таким чином порядок формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та відображення їх у фінансовій звітності в значній мірі визначається потребами користувачів даної інформації. При цьому, проблема полягає в тому, що між інформаційними потребами різних категорій користувачів мають місце значні розбіжності.

Як справедливо зазначає Н.С. Шалімова [20]: «користувачі фінансової звітності суттєво варіюються за багатьма ознаками (соціальний статус, місце в управлінській ієрархії, формальні відносини із підприємством, інформація про діяльність якого аналізується), тому очевидно, що кожний із них має свій

критерій «корисності» та чекає від представлених йому звітних даних насамперед тієї інформативності, яка цікава саме для нього».

Таблиця 2.2

**Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з
Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в
Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»**

Принципи	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44]	ЗУ «Про бухгалтерськи й облік і фінансову звітність в Україні» [59]	Характеристика
Повне висвітлення	+	+	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
Автономність	+	+	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.
Обачність	+	-	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати зниженню оцінки витрат і зобов'язань, і завищенню оцінки активів і доходів.
Послідовність	+	+	Постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених стандартами.
Безперервність	+	+	Оцінка активів і зобов'язань підприємства виходить з припущення, що його діяльність буде продовжуватись протягом невизначеного періоду.
Нарахування	+	+	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.
Превалювання сутності над формою	+	+	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
Єдиний грошовий вимірник	+	+	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансову звітність здійснюється в єдиний грошовий одиниці (тис.грн).
Історична (фактична) собівартість	+	-	Пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.
Періодичність	+	-	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання звітності.

У Концептуальній основі фінансової звітності, прийнятою Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [28] зазначається, що фінансові звіти загального призначення спрямовані на зовнішніх користувачів (нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів), які є першорядними користувачами, оскільки вони не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення стосовно великої частини необхідної їм інформації. Також, вказано, що управлінському персоналу не потрібно покладатися на фінансові звіти загального призначення, так як він може отримати необхідну йому фінансову інформацію з внутрішніх джерел.

Таким чином, відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, головними користувачами інформації про фінансові результати, відображеної у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), виступають зовнішні користувачі. Натомість внутрішнім користувачам (власникам, управлінському персоналу), за потребою, може надаватися додаткова інформація про фінансові результати за відповідний період.

Із прийняттям в Україні Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] встановлено нові вимоги до формування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та визначено, що користувачами звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

На нашу думку, позиція НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» щодо користувачів звітності є більш обґрунтованою, оскільки, фінансова звітність повинна задовольняти інтереси різних груп користувачів, а не тільки зовнішніх, надаючи, насамперед, загальну інформацію, яка є корисною для широкого кола користувачів та достатньою для прийняття ними відповідних рішень.

Так, власників підприємства в першу чергу цікавить інформація про наявність чистого прибутку за звітний період, від якого безпосередньо залежить

розмір отриманих ними дивідендів, загальна платоспроможність підприємства та можливість його розвитку. Працівників підприємства цікавить інформація про фінансовий результат з метою оцінки спроможності підприємства щодо виплати заробітної плати та погашення заборгованості по ній (у випадку її наявності). Органам державного управління необхідна інформація про порядок формування фінансових результатів для різних цілей. Так, податкові органи цікавить інформація про формування фінансового результату підприємства, від якого безпосередньо залежить сума нарахованого та сплаченого податку на прибуток. Для статистичних органів інформація про фінансові результати певного звітного періоду є базою для здійснення статистичних спостережень та визначення динаміки фінансових показників підприємств в розрізі різних галузей економіки. Значний інтерес до інформації про фінансові результати підприємства мають кредитори та інвестори. Тому, фінансова звітність повинна містити всю необхідну інформацію, на основі якої кредитори та інвестори могли б оцінити ризики надання кредитів та здійснення інвестицій у підприємство та визначити можливі прибутки (збитки) внаслідок даних операцій.

Наявність різних інформаційних потреб користувачів фінансової звітності зумовило формування в економічній науці трьох основних концепцій розуміння фінансового результату: семантична, синтаксична та прагматична.

Особливу увагу даним концепціям приділяли провідні економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда. Вказані вчені розглядають бухгалтерський облік як науку, що вивчає різноманітні властивості інформаційної системи, спрямованої на формування та відображення прибутку. Відповідно до цього, на думку вчених, синтаксичний підхід до прибутку передбачає його розгляд виходячи з правил його визначення. Семантична концепція прибутку передбачає максимізацію прибутку в певних умовах ринку, попиту на продукцію, собівартості витрат. При цьому максимізація прибутку розглядається у взаємозв'язку з прибутком як показником ефективності, який впливає на розмір дивідендів та використання капіталу підприємства з метою

забезпечення одержання дивідендів в майбутньому . Прагматична концепція прибутку пов'язана з процесами прийняття рішень інвесторами та кредиторами, реакцією курсу цінних паперів на звітну інформацію, рішеннями адміністрації щодо довгострокових фінансових вкладень та зворотною реакцією апарату управління та бухгалтерської служби [11].

Таким чином, при синтаксичному підході до категорії фінансового результату досліджують його структуру та порядок формування відповідно до нормативного регулювання. Значна увага приділяється показникам фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Семантична концепція прибутку полягає в оцінюванні впливу його величини на ефективність діяльності підприємства у звітному та наступних звітних періодах. Прагматична концепція прибутку зумовлює вплив інформації про фінансові результати на прийняття рішень всіма користувачами фінансової звітності, залежно від їх цілей та прогнозування результатів діяльності підприємства у наступних звітних періодах.

Використання в бухгалтерському обліку однієї з трьох концепцій не задовольнятиме в повній мірі інтереси користувачів фінансової звітності, тому на практиці необхідно застосовувати їх у сукупності.

Задоволенню інтересів користувачів фінансової звітності в значній мірі сприяє застосування підприємством ефективного механізму формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності і зокрема у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), який ґрунтується, насамперед, на обґрунтованій класифікації фінансових результатів та її регулюванні на законодавчому рівні.

На сьогоднішній день, діючи в Україні нормативно-правові акти, що регулюють здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, класифікації фінансових результатів не містять. Лише в деяких з них наводяться окремі види фінансових результатів.

Так, у додатках 1, 2 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] наводяться певні види фінансових результатів як складові Звіту

про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Балансу (Звіту про фінансовий стан), а саме: валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток / збиток), фінансовий результат до оподаткування (прибуток / збиток), чистий фінансовий результат (прибуток / збиток), нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

- валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

- фінансовий результат до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

- чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припинення діяльності після оподаткування;

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – частина чистого прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після його розподілу (нарахування дивідендів, поповнення резервного капіталу чи покриття збитків минулих років).

Дещо інші види фінансових результатів наводяться в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема такі: результат операційної діяльності, результат фінансових операцій, результат іншої діяльності, прибуток нерозподілений, непокриті збитки, прибуток, використаний у звітному періоді [23].

На основі вищенаведеного, можна стверджувати про неузгодженість даних нормативно-правових актів в частині визначення ними певних видів фінансових результатів.

Виходячи з того, що основою для складання фінансової звітності є сформовані та узагальнені на рахунках бухгалтерського обліку показники господарської діяльності підприємства, невідповідність видів фінансових результатів, визначених НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій порушує якісні характеристики фінансової звітності та зумовлює недовіру користувачів до її показників.

Тому, з метою забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності в цілому та показників фінансових результатів зокрема, важливим питанням є не лише усунення невідповідності між видами фінансових результатів, визначених у вищенаведених нормативних актах, а й розробка та закріплення на законодавчому рівні обґрунтованої класифікації фінансових результатів (прибутку / збитку) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Пропозиції щодо класифікації фінансових результатів

Ознака класифікації фінансових результатів	Види фінансових результатів
Види діяльності	- прибуток (збиток) від основної діяльності; - прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності; - прибуток (збиток) від операційної діяльності; - прибуток (збиток) від фінансової діяльності; - прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності; - прибуток (збиток) від іншої діяльності
Джерела формування	- прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) (основна діяльність); - прибуток (збиток) від реалізації активів та здійснення операцій, що не відносяться до основної діяльності підприємства (інша операційна діяльність); - прибуток (збиток) від здійснення інвестицій (інвестиційна діяльність); - прибуток (збиток) від одержання дивідендів, відсотків та здійснення запозичень (фінансова діяльність); - прибуток (збиток) від операцій, не пов'язаних з основною, іншою операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю (інша діяльність)
Характер оподаткування	- оподатковуваний прибуток; - прибуток, що не підлягає оподаткуванню

Продовж. табл. 2.3

Ознака класифікації фінансових результатів	Види фінансових результатів
Склад елементів звітності, регламентованих на законодавчому рівні	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): - валовий прибуток (збиток); - прибуток (збиток) від операційної діяльності; - прибуток (збиток) до оподаткування; - чистий прибуток (збиток); - сукупний прибуток (збиток) Баланс (Звіт про фінансовий стан): - нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Період формування	- прибуток (збиток) минулого періоду; - прибуток (збиток) звітного періоду; - прибуток (збиток) майбутнього періоду
Характер використання	- нерозподілений прибуток; - розподілений прибуток;
Відповідність плану	- недоотриманий прибуток; - надлишковий прибуток; - плановий прибуток;

Така класифікація фінансових результатів надаватиме можливість користувачам фінансової звітності отримувати вичерпну інформацію про джерела формування прибутку (збитку) в розрізі кожного виду діяльності підприємства, періоду його формування, характеру використання та відповідності плану.

2.2. Зміст та структура Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами

В Україні, до прийняття НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», головним методом визначення фінансового результату був метод вирахування з доходів пов'язаних з ними витрат, основою якого є модель В. Леонтьєва «витрати-випуск»: у Звіті про фінансові результати суб'єкт господарювання повинен був наводити всі доходи і витрати, що мали місце у

звітному періоді, на основі яких розраховується чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) [51].

Головним нововведенням НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стало те, що суб'єкти господарювання повинні обов'язково наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про інший сукупний дохід, який впливає на зміни у власному капіталі (збільшення або зменшення), що зумовило і зміну назви звіту на Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Внаслідок цього, діючий Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) передбачає застосування двох методів визначення фінансового результату: методу «доходи-витрати» та балансового методу, внаслідок чого є більш інформативним ніж його попередній формат, що регламентувався П(С)БО 3 [11].

Порівняння форматів Звіту про фінансові результати за П(С)БО 3 та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за НП(С)БО 1 наведено в додатку О.

На основі даних додатку О та аналізу НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» можна виділити наступні зміни у структурі та змісті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) в порівнянні з попереднім.

По-перше, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), на відміну від попереднього звіту, містить не три, а чотири розділи:

Розділ I. Фінансові результати.

Розділ II. Сукупний дохід.

Розділ III. Елементи операційних витрат.

Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Важливою зміною є введення вимоги обов'язкової для підприємств - розкривати інформацію про інший сукупний дохід у розділі II Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). В даному розділі наводиться детальна інформація про інший сукупний дохід підприємства та розраховується

загальний сукупний дохід, що впливає на зміну величини власного капіталу за звітний період.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під сукупним доходом розуміють зміну у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). Інший сукупний дохід представляє собою доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства [44]. При цьому НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не визначено склад іншого сукупного та сукупного доходу. Натомість згідно розділу II. Сукупний дохід Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) до іншого сукупного доходу включаються:

1. дооцінка (уцінка) необоротних активів;
2. дооцінка (уцінка) фінансових інструментів;
3. накопичені курсові різниці;
4. частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств;
5. інший сукупний дохід.

Сукупний дохід включає чистий фінансовий результат (прибуток або збиток), наведений у розділі I. Фінансові результати Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та інший сукупний дохід після оподаткування.

Аналізуючи визначення, представлені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», слід відмітити їх неточність та суперечливість. Так, в НП(С)БО 1 наведено визначення сукупного доходу та іншого сукупного доходу, при цьому, сутність даних понять однакова. Причиною цього є те, що в англійській мові значно більше, ніж в українській, слів, що означають різні види доходів, прибутку і витрат. У перекладі з англійської мови на українську слова *income* та *profit* означають одне й те саме – дохід, прибуток, проте кожне з них має своє економічне значення. З точки зору МСФЗ *income* не дорівнює *profit* [51].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» компонентом сукупного доходу, що наводиться у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), крім іншого сукупного доходу, є чистий прибуток (збиток), тому даний показник не може бути доходом, оскільки дохід є елементом прибутку, а не навпаки. Разом з тим, з визначення сукупного доходу, наведеного в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» слідує, що він є зміною у власному капіталі підприємства протягом звітного періоду, при цьому не вказано, якою є ця зміна – позитивною чи негативною. На нашу думку, термін «сукупний дохід» передбачає лише позитивну зміну власного капіталу, тобто його приріст, втім в господарській діяльності підприємства можуть виникати події, що призводять до певних витрат та збитків, наслідком чого є зменшення власного капіталу. Виходячи з цього, вважаємо більш доцільним в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) замість термінів «сукупний дохід» та «інший сукупний дохід» використовувати терміни «сукупний прибуток (збиток)» та «інший сукупний прибуток (збиток)», що сприятиме усуненню невідповідності між даними визначеннями та спрощенню розуміння звітів, складених за національними стандартами користувачами фінансової звітності.

По-друге, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тепер у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) наводиться на нетто-основі без попереднього відображення статті доходу від реалізації, що включає в себе податок на додану вартість, акцизний податок на інші суми, що підлягають вирахування з окремим наведенням сум даних податків та інших вирахувань, що на нашу думку є позитивною зміною, яка сприяє зменшенню переобтяження Звіту зайвою інформацією.

По-третє, із Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) виключено статті, що відображають розрахунок фінансових результатів на основі доходів і витрат від звичайної і надзвичайної діяльності. Тобто, розраховується лише два види фінансових результатів: фінансовий результат

від операційної діяльності та загальний фінансовий результат, в якому узагальнюється інформація про всі види діяльності підприємства. Але, на нашу думку, такий формат Звіту є не достатньо інформативним та не надає в достатньому обсязі інформацію користувачам, необхідну для прийняття ними обґрунтованих рішень [11].

На основі дослідження змін структури та змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) можна стверджувати, що діючий формат Звіту та вимоги до його складання значним чином наближено до Міжнародних стандартів фінансової звітності [43]. Проте згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами передбачається шляхом заповнення уніфікованої форми фінансової звітності. Крім того, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) можна доповнювати додатковими статтями, передбаченими в додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» за умови, що інформація є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена [44].

При цьому суттєвість інформації визначають НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та керівництво підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропущень чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, може бути визначальним чинником [44].

На думку автора, визначальне рішення щодо суттєвості інформації необхідно приймати керівництву підприємства, оскільки одна і та сама інформація може бути суттєвою для одного користувача фінансової звітності та несуттєвою для іншого. Тому, вважаємо, що інформація у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) повинна бути насамперед доречною, зрозумілою, прозорою та в повній мірі задовольняти потреби її користувачів.

З огляду на вищевикладене, можна зробити висновок, що не зважаючи на значну спробу законодавців наблизити складання фінансової звітності загалом та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) зокрема за національними стандартами до вимог міжнародних, все ж відображати інформацію і додавати на власний розсуд до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) статті, які найбільш повно розкривали б склад доходів, витрат і фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства, бухгалтер не може.

При цьому в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] відсутній порядок заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), крім того, в ньому не наводиться інформація щодо змісту статей. У доповнення до нього Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 затверджено Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності [40], в яких розкривається порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності, зокрема й Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Дані Методичні рекомендації призначені для підприємств усіх форм власності, крім тих, які відповідно до чинного законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Виходячи з того, що вищезазначені Методичні рекомендації є загальними для всіх підприємств, що застосовують національні стандарти бухгалтерського обліку, незалежно від видів їх діяльності, постає необхідність розроблення та впровадження на законодавчому рівні галузевих методичних рекомендацій щодо заповнення фінансової звітності, які б враховували особливості складання фінансової звітності підприємствами різних галузей економіки за національними стандартами.

2.3. Методика складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за звітний період. Він є складовою квартальної і річної фінансової звітності [44].

Загальну характеристику Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) представлено на рис. 2.1.

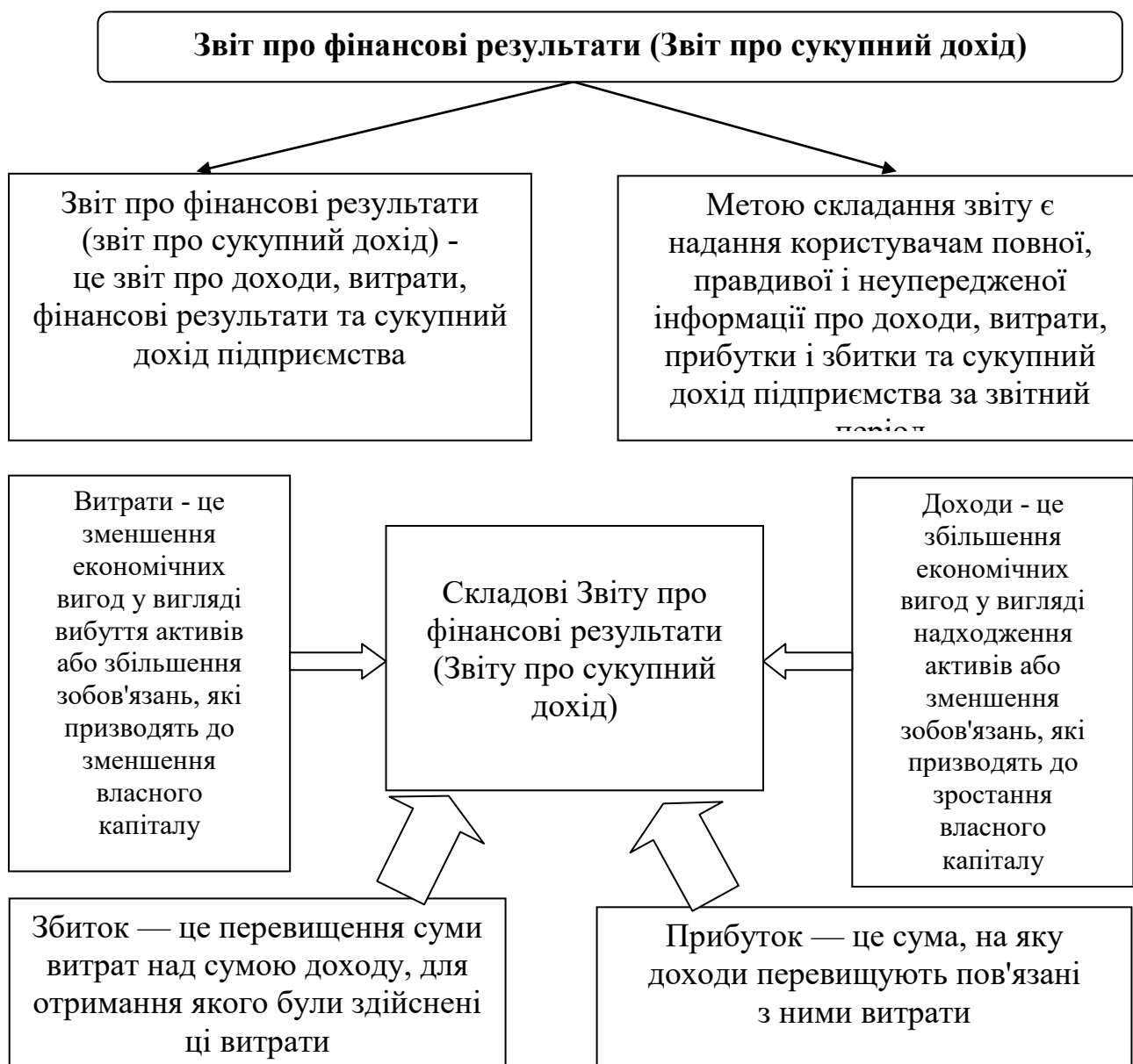


Рис. 2.1. Загальна характеристика Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається із чотирьох розділів, кожний з яких розкриває певні види доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, має власне інформаційне забезпечення та призначення.

Розділ I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надає інформацію про доходи і витрати та фінансові результати підприємства за видами діяльності. Він призначений для визначення чистого прибутку (збитку) підприємства за звітний період. Із цією метою у формі Звіту передбачається послідовне зіставлення його статей. Це досягається використанням класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціональним призначенням. Кожна стаття базується на даних певного рахунка (субрахунка) доходів (класу 7) і витрат (класу 9 або 8).

Процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду і заповнення розділу I Звіту про фінансові результати може бути поділений на такі кроки [10, с.179]:

Розрахунок валового прибутку (збитку) $p.2090, 2095 = p.2000 - p.2050$

Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) - від операційної діяльності $p.2190, 2195 = p.2090, 2095 + p.2190 - p.2130, 2150, 2180$.

Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) - до оподаткування $p.2290, 2295 = p.2190, 2195 + p. 2200, 2220, 2240 - p. 2250, 2255, 2270$.

Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду $p.2350, 2355 = p.2290, 2295 +(-) p.2300, 2305$.

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання I розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» узагальнені в табл. 2.4.

**Методика складання I розділу Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж»**

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань (п. 3.3 Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів/робіт, послуг)	2050	У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 30 "Біологічні активи". У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї (п. 3.5 Методрекомендацій № 433). У рядку 2050 відображаються: оборот за Кт 90 в кореспонденції з Дт 791
Валовий: прибуток	2090	У статті "Валовий прибуток" зазначається валовий прибуток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методрекомендацій № 433): $p. (2000 + 2010) - (2050 + 2070)$ (якщо значення додатне)
збиток	2095	У статті "Валовий збиток" зазначається валовий збиток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методрекомендацій № 433): $p. (2000 + 2010) - (2050 + 2070)$ (якщо значення від'ємне)
Інші операційні доходи	2120	У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): • дохід від операційної оренди активів; • дохід від операційних курсових різниць; • відшкодування раніше списаних активів; • дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; • дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; • дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10 Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Адміністративні витрати	2130	У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства (п. 3.11 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 92 в кореспонденції з Дт 791
Витрати на збут	2150	У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо (п. 3.12 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 93 в кореспонденції з Дт 791
Інші операційні витрати	2180	У статті "Інші операційні витрати" відображаються: • собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; • відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"; • втрати від знецінення запасів; • втрати від операційних курсових різниць; • визнані економічні (фінансові) санкції; • відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)) (п. 3.13 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 94 в кореспонденції з Дт 791
Фінансовий результат операційної діяльності: прибуток	2190	У рядку 2190 відображається прибуток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методрекомендацій № 433): $p. (2090 \pm 2105 \pm 2110 + 2120) - p. (2130 + 2150 + 2180)$ або $p. (2120 \pm 2105 \pm 2110) - p. (2095 + 2130 + 2150 + 2180)$
збиток	2195	У рядку 2195 відображається збиток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методрекомендацій № 433): $p. (2090 \pm 2105 \pm 2110 + 2120) - p. (2130 + 2150 + 2180)$ або $p. (2120 \pm 2105 \pm 2110) - p. (2095 + 2130 + 2150 + 2180)$
Дохід від участі в капіталі	2200	У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.15 Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 72 в кореспонденції з Кт 792
Інші фінансові доходи	2220	У статті "Інші фінансові доходи" відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) (п. 3.16 Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 73 в кореспонденції з Кт 792
Інші доходи	2240	У статті "Інші доходи" відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.17 Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 74 в кореспонденції з Кт 793
Фінансові витрати	2250	У статті "Фінансові витрати" відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати" (п. 3.18 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 95 в кореспонденції з Дт 792

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Втрати від участі в капіталі	2255	У статті "Втрати від участі в капіталі" відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.19 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 96 в кореспонденції з Дт 792
Інші витрати	2270	У статті "Інші витрати" відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.20 Методрекомендацій № 433): обороти за Кт 97 в кореспонденції з Дт 793
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	У рядку 2290 відображається прибуток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.22 Методрекомендацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення додатне)
збиток	2295	У рядку 2295 відображається збиток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) (п. 3.22 Методрекомендацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення від'ємне)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	У статті "Витрати (дохід) з податку на прибуток" відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17 "Податок на прибуток" (п. 3.23 Методрекомендацій № 433): сума, відображена у звітному періоді за Кт 98 Дт 791 (витрати) або Дт 791 Кт 98 (доходи)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	У статті "Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування" відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації (п. 3.24 Методрекомендацій № 433): вибірка по рахунках відповідних даних, що відображають фінрезультати від припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	У рядку 2350 відображається чистий прибуток, який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомендацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення додатне)
збиток	2355	У рядку 2355 відображається чистий збиток, який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомендацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення від'ємне)

Розділ II Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надає інформацію про сукупний дохід, а саме: зміни у власному капіталі протягом

звітний періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками). Показники розділу II заповнюються на підставі даних, відображених в обліку на рахунках класу 4.

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання II розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» узагальнені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Методика складання II розділу Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж»**

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	У статті "Дооцінка (уцінка) необоротних активів" наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітної періоду в межах сум раніше проведених дооцінок. Сума дооцінки, яка включається до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у випадках, передбачених НП(С)БО, до складу сукупного доходу розділу II звіту про фінансові результати не включається (п. 3.27 Методрекомендацій № 433)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	У статті "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів" наводиться сума зміни вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному п. 38 – 41 П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" (п. 3.28 Методрекомендацій № 433)
Накопичені курсові різниці	2410	У статті "Накопичені курсові різниці" наводиться сума курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході (п. 3.29 Методрекомендацій № 433)
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	У статті "Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств" наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі (п. 3.30 Методрекомендацій № 433)
Інший сукупний дохід	2445	У статті "Інший сукупний дохід" наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі (п. 3.31 Методрекомендацій № 433)
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	У рядку 2450 відображається інший сукупний дохід до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу (п. 3.32 Методрекомендацій № 433): $p. (2400 + 2405 + 2410 + 2415 + 2445)$
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	У статті "Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом" наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом (п. 3.33 Методрекомендацій № 433)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	У статті "Інший сукупний дохід після оподаткування" наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток (п. 3.34 Методрекомендацій № 433, п. 47 Методрекомендацій № 476): $p. (2450 + / - 2455)$
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	У рядку 2465 відображається сукупний дохід, який розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування (п. 3.35 Методрекомендацій № 433): $p. (2350 \text{ або } 2355 + 2460)$

Розділ III Звіту про фінансові результати надає інформацію про склад та структуру витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами.

У розділі III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) операційні витрати на виробництво, збут, управління та інші операційні витрати надаються в розрізі економічних елементів, за виключенням внутрішнього обороту. Показники розділу III базуються на даних, відображених в обліку на рахунках класу 8. У разі застосування лише рахунків класу 9 для його заповнення необхідно здійснити аналіз витрат, відображених у дебеті рахунків 23,91-94.

Зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання III розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» узагальнені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Методика складання III розділу Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) ТОВ «Престиж»**

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Матеріальні затрати	2500	У рядку 2500 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Витрати на оплату праці	2505	У рядку 2505 відображаються: обороти за Кт 66 та 471, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Відрахування на соціальні заходи	2510	У рядку 2510 відображаються: обороти за Кт 65 та 471, 472, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Амортизація	2515	У рядку 2515 відображаються: обороти за Кт 13 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Інші операційні витрати	2520	У рядку 2520 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Разом	2550	У рядку 2550 відображається: сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520

Розділ IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) стосується лише акціонерних товариств, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у тому числі таких товариств, які знаходяться у процесі випуску зазначених акцій.

Зміст і методика заповнення IV розділу форми №2 регламентується П(С)БО 24 "Прибуток на акцію". Мета - цього розділу - розрахувати дивіденди на одну просту акцію за єдиною методикою, а саме:

- 1) розрахувати чистий прибуток (збиток) з урахуванням суми прибутку (збитку), який належить власникам простих і привілейованих акцій;
- 2) розрахувати середньозважену кількість простих акцій, які знаходяться в обігу;
- 3) розрахувати чистий прибуток на одну просту акцію (ПНА);
- 4) розрахувати скоригований прибуток на просту акцію;
- 5) розрахувати скориговану середньозважену кількість простих акцій в обігу;
- 6) розрахувати скоригований ПНА;
- 7) зазначити суму оголошених дивідендів на кількість простих акцій [15].

Досліджуване підприємство не заповнює цей розділ, тому зміст статей, інформаційне забезпечення і методика складання IV розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) узагальнені в табл. 2.7 лише в теоретичному аспекті.

Таблиця 2.7

**Методика складання IV розділу Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) акціонерними товариствами**

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
Середньорічна кількість простих акцій	2600	У статті "Середньорічна кількість простих акцій" наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду (п. 3.39 Методрекомендацій № 433). Розрахунок середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з п. 5 – 7 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомендацій № 433)
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	У статті "Скоригована середньорічна кількість простих акцій" наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій (п. 3.40 Методрекомендацій № 433). Розрахунок скоригованої середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з пп. 9.2 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомендацій № 433)
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	У статті "Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.41 Методрекомендацій

Продовж. табл. 2.7

Найменування статті	Код рядка	Зміст статей та інформаційне забезпечення
		№ 433). Розрахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 4 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомендацій № 433)
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	У статті "Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.42 Методрекомендацій № 433). Розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 8 – 14 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомендацій № 433)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	У статті "Дивіденди на одну просту акцію" відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди (п. 3.44 Методрекомендацій № 433)

Загалом Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» складається згідно з чинним законодавством, своєчасно та якісно. Показники його доходів, витрат, фінансових результатів та сукупних доходів є достовірними, підтверджені даними бухгалтерського обліку. Помилки і перекручень у фінансовій звітності досліджуваного підприємства не виявлено.

Висновки за розділом 2

Державне регулювання процесу складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами здійснюється різними нормативно-правовими актами України різного підпорядкування, основними з яких є Господарський та Податковий кодекси України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо заповнення

форм фінансової звітності, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Порядок подання фінансової звітності тощо.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», інформація, яка надається у фінансовій звітності, в тому числі і Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами та бути достовірною, тобто не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Користувачі повинні також мати можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Крім якісних характеристик фінансової звітності загалом та Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить чіткий перелік принципів їх формування, що являють собою правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності підприємства. Проте з 1 січня 2018 року вони не відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», оскільки з останньої редакції Закону вилучені принципи періодичності, обачності та фактичної (історичної) собівартості.

Порядок формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та відображення їх у фінансовій звітності в значній мірі визначається потребами користувачів даної інформації. При цьому, проблема полягає в тому, що між інформаційними потребами різних категорій користувачів мають місце значні розбіжності. Так, власників підприємства в першу чергу цікавить інформація про наявність чистого прибутку за звітний період, від якого безпосередньо залежить розмір отриманих ними дивідендів, загальна платоспроможність підприємства та можливість його розвитку. Працівників підприємства цікавить

інформація про фінансовий результат з метою оцінки спроможності підприємства щодо виплати заробітної плати та погашення заборгованості по ній (у випадку її наявності). Органам державного управління необхідна інформація про порядок формування фінансових результатів для різних цілей. Так, податкові органи цікавить інформація про формування фінансового результату підприємства, від якого безпосередньо залежить сума нарахованого та сплаченого податку на прибуток. Для статистичних органів інформація про фінансові результати певного звітного періоду є базою для здійснення статистичних спостережень та визначення динаміки фінансових показників підприємств в розрізі різних галузей економіки. Значний інтерес до інформації про фінансові результати підприємства мають кредитори та інвестори. Тому, фінансова звітність повинна містити всю необхідну інформацію, на основі якої кредитори та інвестори могли б оцінити ризики надання кредитів та здійснення інвестицій у підприємство та визначити можливі прибутки (збитки) внаслідок даних операцій.

Задоволенню інтересів користувачів фінансової звітності в значній мірі сприяє застосування підприємством ефективного механізму формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності і зокрема у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), який ґрунтується, насамперед, на обґрунтованій класифікації фінансових результатів та її регулюванні на законодавчому рівні. Проте на сьогоднішній день, діючи в Україні нормативно-правові акти, що регулюють здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, не містять чіткої класифікації фінансових результатів. Лише в деяких з них наводяться окремі види фінансових результатів, при цьому можна стверджувати про неузгодженість чинних нормативно-правових актів в частині їх визначення.

Головним нововведенням НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стало те, що суб'єкти господарювання повинні обов'язково наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про інший сукупний дохід, який

впливає на зміни у власному капіталі (збільшення або зменшення), що зумовило і зміну назви звіту на Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Внаслідок цього, діючий Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) передбачає застосування двох методів визначення фінансового результату: методу «доходи-витрати» та балансового методу, внаслідок чого є більш інформативним ніж його попередній формат, що регламентувався П(С)БО 3.

На сьогодні Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за звітний період. Він складається із чотирьох розділів, кожний з яких розкриває певні види доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, має власне інформаційне забезпечення та призначення.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» складається згідно з чинним законодавством, своєчасно та якісно. Показники його доходів, витрат, фінансових результатів та сукупних доходів є достовірними, підтверджені даними бухгалтерського обліку. Помилки і перекручень у фінансовій звітності досліджуваного підприємства не виявлено.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

3.1. Загальні вимоги до розкриття інформації про фінансові результати у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за міжнародними стандартами

Міжнародні стандарти фінансової звітності (International financial reporting standards – IFRS) – це набір документів (стандартів та інтерпретацій), що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної широкому колу зовнішніх користувачів у процесі прийняття ними економічних рішень відносно підприємства, яке звітує.

Згідно з міжнародними стандартами визначено, що суб'єкт господарювання повинен подавати інформацію про фінансові результати у фінансовій звітності так, щоб забезпечувати доречну, достовірну та зрозумілу інформацію. В Концептуальній основі фінансової звітності [28] якісні характеристики фінансової інформації поділено на основоположні якісні характеристики та посилювальні якісні характеристики.

Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання. При цьому, основою доречності є суттєвість інформації, що впливає на рішення, які приймають користувачі на основі даної інформації про конкретний суб'єкт господарювання.

Посилювальними якісними характеристиками є зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість. Ці якісні характеристики збільшують корисність інформації, яка є доречною та правдиво поданою.

Таким чином, можна стверджувати, що якісні характеристики фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами по суті є однаковими,

оскільки зміст кожної з них зводиться до надання користувачам фінансової звітності правдивої, доречної, зрозумілої та порівняної інформації. Складання фінансової звітності на основі наведених якісних характеристик сприятиме підвищенню довіри користувачів до показників фінансової звітності суб'єктів господарювання, що позитивно впливатиме на здійснення та розвиток діяльності підприємства.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансова звітність про фінансові результати підприємства складається на основі безперервності, нарахування, суттєвості, окремого подання доходів та витрат (не згортання), періодичності, порівняності, послідовності [43]. Певний перелік правил складання такої фінансової звітності є ідентичними з принципами, визначеними національними стандартами, і в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [42] наводиться у складі загальних характеристик звіту. Проте, в Концептуальній основі фінансової звітності [28] відсутній термін «принципи», замість якого використовується поняття «основоположні припущення», які є основою складання фінансової звітності, в тому числі і стосовно фінансових результатів.

Розкриття інформації про фінансові результати згідно з міжнародними стандартами передбачається у звіті про прибутки та збитки, проте вони не містять чітких вимог щодо форми такого звіту. Стандартом лише встановлено мінімальну кількість статей, їх назви та порядок розташування у звіті не регламентовано. При цьому, згідно з міжнародними стандартами суб'єкт господарювання може наводити інформацію про компоненти прибутку чи збитку та сукупний дохід у єдиному звіті про прибутки та збитки або у двох окремих звітах.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» також встановлено можливість подавати додаткові рядки у звіті, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів підприємства. Можливість подавати додаткові рядки до Звіту передбачено і ст. 85 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання [42]. В ст. 86 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

зазначено, що разом із включенням додаткових рядків до Звіту, суб'єкт господарювання змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності. При цьому, до уваги приймаються такі чинники, як суттєвість і характер, а також функція статей доходу та витрат.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено, що пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи у сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, може бути визначальним чинником [42].

Вимоги МСФЗ щодо розкриття інформації про доходи регламентується Міжнародним стандартом фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (до 2018 року - Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід»).

Порівняння вимог П(С)БО 15 «Дохід», МСБО 18 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», що визначають умови визнання доходів від реалізації товарів та надання послуг в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності здійснено в додатку П.

Виходячи з даних додатку П, можна стверджувати, що умови визнання доходу від реалізації товарів та надання послуг за П(С)БО 15 та МСБО 18 подібні, натомість кардинально новим для вітчизняної облікової практики є порядок визнання доходу, визначений МСФЗ 15, який представлений у вигляді «п'ятикрокової моделі».

Головною умовою застосування МСФЗ 15 є наявність договору з клієнтом (письмового, усного або укладеного у відповідності з іншою звичною практикою ведення бізнесу), який трактується як угода між двома або більше сторонами, що породжує юридично обов'язкові права та обов'язки [МСФЗ 15]. На основі даної умови, МСФЗ 15 визначено п'ять основних кроків визнання доходу від реалізації товарів та надання послуг. При цьому, дохід виникає, коли

клієнт отримує контроль над товаром або послугою, що може відбуватися на протязі певного періоду або у конкретний момент часу.

Головним принципом відображення доходу в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 15 та МСБО 18 є момент фактичної реалізації товарів або послуг, тобто перехід права власності до покупця. Але на відміну від МСФЗ 15, дані стандарти не містять вимоги щодо наявності документального підтвердження даних операцій, що на нашу думку є їх суттєвим недоліком.

Значною перевагою МСФЗ 15 порівняно з П(С)БО 15 та МСБО 18 також є надання суттєвого значення необхідності визначення порядку виконання зобов'язань підприємства щодо поставки товарів або наданні послуг клієнту відповідно до укладеного договору. Таким чином, визнання доходу залежить не лише від передачі контролю над товаром або послугою покупцю, а й від чіткого визначення підприємством своїх зобов'язань перед клієнтом згідно укладеного договору, за результатом виконання яких, підприємство матиме право на одержання доходу.

Щодо визнання доходу від надання послуг, то П(С)БО 15 та МСБО 18 встановлено порядок визнання даного доходу, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на кінець звітного періоду та наведено порядок визначення ступеня завершеності операції з надання послуг. Разом з тим, даними стандартами встановлено, що у випадку неможливості достовірної оцінки результату операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися в обсязі, що не перевищує визнані витрати, які підлягають відшкодуванню.

Схожі умови визнання доходу від надання послуг на протязі певного періоду, але в дещо іншій інтерпретації, встановлені МСФЗ 15, які застосовуються також до порядку визнання доходів від реалізації товарів. Визнання доходу на протязі певного періоду згідно з МСФЗ 15 здійснюється за двома методами: методом оцінки за результатом та методом оцінки за ресурсами. Метод оцінки за результатом передбачає визнання доходу на основі оцінки вартості товарів або послуг, переданих (наданих) клієнту на кінець

відповідного періоду по відношенню до решти товарів або послуг, які повинні бути передані (надані) за договором. Сутність методу оцінки за ресурсами полягає у визнанні доходу на основі витрачених зусиль підприємства або використаних ресурсів, необхідних для виконання зобов'язань за договором по відношенню до очікуваного загального обсягу ресурсів, необхідного для виконання зобов'язань за договором.

Таким чином, на основі вищевикладеного, можна стверджувати, що МСФЗ 15 визначено уніфікований порядок визнання доходів від реалізації товарів та надання послуг на основі документального забезпечення даних операцій, що може застосовуватись підприємствами різних галузей економіки та організаційно-правових форм господарювання.

Разом з тим, погоджуємось з проф. Н.О. Лохановою [11], яка зазначила, що «введення в практику обліку МСФЗ 15 ставить ряд нових завдань перед обліковцями, що потребують рішення, зокрема, потрібними стають: детальна конкретизація складу контрактних зобов'язань у договорах з клієнтами, перегляд облікової політики більшості підприємств усіх видів діяльності з урахуванням нових критеріїв визнання доходу, а також пошук нових шляхів узгодження бухгалтерського обліку і оподаткування, оскільки, з одного боку, нові запропоновані в МСФЗ 15 підходи є більш чіткими і конкретизованими, з іншого, система оподаткування, застосована в Україні, стає більш віддаленою від бухгалтерського обліку і фінансової звітності».

Вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» щодо розкриття витрат також в певній мірі відрізняється від національних стандартів. Так, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено два методи подання витрат у звіті про прибутки та збитки: за характером витрат та за функціями витрат. При цьому, суб'єкт господарювання може обирати один з двох методів подання витрат у звіті.

При застосуванні методу за характером витрат у звіті про прибутки та збитки витрати об'єднуються згідно з їх характером (за економічними

елементами) наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, заробітна плата тощо без перерозподілу їх за функціями.

За методом функції витрат у звіті про прибутки та збитки витрати класифікують відповідно до їх функцій, тобто витрати, що включаються до собівартості продукції, адміністративні витрати, витрати на збут тощо. Разом з тим, МСБО 1 визначено необхідність розкриття у звіті додаткової інформації про характер витрат, у випадку застосування суб'єктом господарювання методу функції витрат [42].

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у звіті про прибутки та збитки повинна розкриватися інформація про сукупний прибуток підприємства. Загальний сукупний прибуток представляє собою зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями [42]. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та іншого сукупного прибутку. Інший сукупний прибуток містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ [43].

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено наступні компоненти іншого сукупного прибутку:

1. зміни у надлишку переоцінки, що визнаються згідно МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
2. актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до параграфу 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»;
3. прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці, згідно МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
4. прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до параграфу 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

5. ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування потоків грошових коштів (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

6. для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (параграф 5.7.7. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти») [42].

3.2. Напрями зближення національних та міжнародних стандартів складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Процес впровадження МСФЗ у практичну діяльність підприємств України був досить тривалим (майже 15 років) і його можна розподілити на кілька глобальних етапів [24].

Етап 1. Підготовчий – період, коли з'явилися перші нормативні документи з питань МСФЗ, а саме: 1. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню міжнародних принципів обліку та звітності про діяльності професійних учасників фондового ринку: рішення ДКЦПФР від 09.12.97 р. № 55. 2. Про затвердження Концептуальних основ розкриття інформації емітентами цінних паперів: рішення ДКЦПФР від 09.12.97 р. № 54. 3. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: постанова Кабміну України від 29.10.98 р. № 1706. На цьому етапі значну роль виконувала громадська професійна організація ФПБАУ. Члени Федерації займалися пропагандою користі, прозорості та переваг міжнародної системи обліку. Було організовано масштабне навчання спочатку викладачів, а після цього і широкого кола

фахівців, бухгалтерів, аудиторів. У результаті з'явилася перша міжнародна програма сертифікації практиків, сьогодні більше відома як програма CAP/CIPA.

Етап 2. Модернізація системи обліку і розкриття інформації в Україні. Розпочався із прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, з розробки і затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на МСФЗ. Було впроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку, з'явилися нові форми звітності, бухгалтери навчилися або принаймні стали намагатися працювати за новими правилами. На цьому етапі також було ухвалено рішення ДКЦПФР «Про затвердження Методичних рекомендацій із трансформації бухгалтерської звітності відкритих акціонерних товариств і підприємств – емітентів облігацій у фінансову звітність за МСБЗ» від 21.12.99 р. № 268, що викликало черговий сплеск суспільного інтересу й організації професійного навчання з питань трансформації фінансової звітності.

Етап 3. Ініціативне використання МСФЗ багатьма підприємствами, що проходив у 2006–2008 рр. Відбувся деякий перелом в усвідомленні необхідності застосування МСФЗ і активного їх впровадження в практичну діяльність. Безсумнівно, використання міжнародних стандартів для складання звітності стало переходом на новий етап розвитку окремих великих секторів економіки. Звітність, подана за МСФЗ, відображує реальні процеси в діяльності підприємств і груп компаній, коли активи обліковуються в основному за ринковою вартістю, а резерви розраховуються коректно за певними принципами. Така інформація стає зрозумілою зовнішнім користувачам у більшості країн світу. В підсумку використання МСФЗ сприяло не тільки виходу українських підприємств, компаній і банків на міжнародний рівень, а й залученню інвестицій і нових джерел фінансування, які є більш масштабними за розміром і менш дорогими, ніж вітчизняні. На цьому етапі було видано розпорядження Кабміну України «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10.2007 р. №

911-р, що стало базовим документом для подальшого розвитку і застосування МСФЗ.

Етап 4. Обов'язковий. Розпочався із затвердження таких нормативних документів: 1. Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності: рішення ДКЦПФР від 30.11.2010 р. № 1780. 2. Зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI, відповідно до яких публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать Закону й офіційно подані на веб-сайті Міністерства фінансів України. Всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. 3. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. 4. Про створення умов для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: розпорядження Кабміну України від 22.02.2012 р. № 157-р.

Отже, можна констатувати, що процес підготовки для переходу до використання МСФЗ практично завершено. Позитивними моментами можна назвати такі:

- затверджено базове нормативне забезпечення як на рівні держави в цілому, так і окремими регуляторами (НБУ, НКЦПФР, НКРФУ);
- налагоджена офіційна взаємодія з Радою з МСФЗ. Стандарти перекладені державною мовою і перебувають у вільному доступі для всіх бажаючих на сайті Мінфіну України;
- створено і вміщено на сайті Мінфіну інтернетресурс, присвячений питанням впровадження МСФЗ, на якому вже зараз є достатня кількість

корисної інформації, порад, рекомендацій для практичного застосування МСФЗ;

- організовано широке суспільне обговорення процесів впровадження МСФЗ, проводяться круглі столи, науково-практичні конференції [24].

Однак незважаючи на значні позитивні аспекти, як і в будь-якій новій справі, є також проблемні моменти, які можна розподілити на три групи.

1. Технічні проблеми.

1.1. Існуюча система бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності не повною мірою відповідала національним П(С)БО. Слід почати з того, що більшість проблем, пов'язаних із застосуванням МСФЗ, виникли ще в 2000 р. при переході на ведення бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО. Нові нормативні документи, що стосуються питань застосування МСФЗ, розроблялися з тим припущенням, що П(С)БО за більшістю аспектів відповідають принципам МСФЗ. Однак, як показує досвід спілкування з бухгалтерами й аудиторами, можна зробити висновок, що більш як 90% підприємств не повною мірою застосовували національні стандарти. Системі бухгалтерського обліку приділялася увага не як основі для прийняття управлінських рішень, а лише як бази для складання податкових декларацій. Це привело до того, що для багатьох фахівців сама думка про те, що необхідно буде складати звітність за МСФЗ, викликає масу негативних емоцій і «жах» від майбутньої роботи. Насправді для тих, хто використовував національні стандарти для складання фінансової звітності, перехід буде без особливих проблем.

1.2. Оцінка окремих статей на дату переходу. Відповідно до МСФЗ 1 на дату переходу підприємство має провести оцінку всіх своїх статей активів і зобов'язань відповідно до нової облікової політики і перерахувати вхідні залишки ретроспективно, крім окремих дозволених статей. Найбільш проблемним є питання визначення передбачуваної вартості основних засобів та інших необоротних активів, яка є справедливою вартістю, розрахованою з використанням експертної оцінки. У зв'язку із цим виникає велика кількість

запитань: Експертна оцінка, розрахована за допомогою незалежних експертів-оцінювачів, – це суттєва сума витрат для більшості підприємств? Де знайти фінансові ресурси для цих цілей? Чи можуть фахівці підприємства провести таку оцінку самостійно? Що буде, якщо таку оцінку не робити? Кого запрошувати як експертів? Чи погодяться із цією оцінкою незалежні аудитори, які підтверджують звітність для регулюючих органів, та інші контролюючі органи, зокрема державна фінансова інспекція? Які методики застосовувати для оцінки? Яку модель обліку для основних коштів вибрати на наступні дати звіту?

1.3. Необхідність використання професійного судження. Існуюча система обліку та звітності (а особливо податкова) привчила бухгалтерів чітко дотримуватися інструкцій і рекомендацій, які доводяться регулюючими і контролюючими органами. Бухгалтерський облік на основі первинних документів відображує всі фінансово-господарські операції підприємства за звітний період. А фінансова звітність являє собою результати цих операцій і стан активів та зобов'язань на звітну дату відповідно до залишків за рахунками обліку. Фінансові звіти, складені згідно з МСФЗ, не призначені для того, щоб констатувати факти того, що підприємство досягло, проте вони надають інформацію з метою допомогти нинішнім і потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам оцінити вартість підприємства й прийняти рішення про надання ресурсів цьому підприємству. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або володіння інструментів власного капіталу і боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів. Тому фінансові звіти за МСФЗ більшою мірою ґрунтуються на оцінках, судженнях і моделях, а не на точних описах. Бухгалтерові тепер недостатньо бути просто рахівником, тепер він стає творцем, який на основі своїх знань, свого професійного судження (яке потрібно вміти переконливо доводити) зможе скласти звітність, яка якнайкраще відображує корисну, доречну, достовірну і необхідну користувачам інформацію про підприємство. Однак професійні судження в кожного свої. Що робити, якщо думка складача

звітності відрізняється від думки того, хто її перевіряє, особливо в тому разі, якщо це думка представника регулюючого або контролюючого органа, а тим більше на державному підприємстві? Як правильно вибрати незалежного аудитора, кому з них можна довіряти і чи збіжиться його суб'єктивна думка з вашою? Багатьох бухгалтерів також хвилює питання, а чи будуть будь-які санкції за невідповідне застосування МСФЗ і своє професійне судження?

1.4. Техніка застосування МСФЗ: або тільки для складання звітності (трансформація) або для ведення бухгалтерського обліку. Останні зміни до нормативних документів скасували використання П(С)БО для того переліку підприємств, які будуть складати звітність за МСФЗ. Однак у міжнародних стандартах не йдеться про порядок ведення бухгалтерського обліку, вони є лише концептуальною базою для складання фінансової звітності. Виникають закономірні запитання: що робити бухгалтерам? Вести облік, як і вели, а звітність складати за МСФЗ чи всю систему бухгалтерського обліку будувати на основі МСФЗ? І з якої дати? Насправді План рахунків бухгалтерського обліку і систему подвійного запису в зв'язку з переходом на МСФЗ ніхто не скасовував. Тому операції в системі бухгалтерського обліку будуть відображатися за старими правилами, а складати звітність потрібно із використанням інформації бухгалтерського обліку. І бухгалтерів абсолютно не повинно лякати те, що залишки за рахунками обліку можуть і не збігатися зі статтями звітності. Наприклад, існують деякі відмінності між П(С)БО і МСФЗ. Зокрема, сьогодні об'єкти соціально-культурного призначення – це основні засоби. Згідно з МСФЗ, якщо актив не приносить вигоди, він таким не є і в звітності не відображується. Отже, такі об'єкти в системі бухгалтерського обліку числиться будуть, а в звітності – ні. Це саме стосується й активів, на які підприємство не має права власності, і до активів, які підприємство не планує використовувати, але вони є на складі, тощо.

1.5. Відображення у звітності інвестицій у дочірні та асоційовані компанії. Незважаючи на те, що в національній обліковій практиці існують П(С)БО, які регламентують порядок відображення у звітності інвестицій у

дочірні та асоційовані компанії, на практиці мало хто складав консолідовану звітність. Тепер виникає ціла низка проблем, які необхідно буде вирішувати при переході на МСФЗ. Фахівців, які складають консолідовану звітність, насамперед хвилюють питання структурування групи й своєчасності надання достовірної фінансової звітності окремих підприємств групи. Як перевірити, що вона складена відповідно до єдиної облікової політики? Де гарантії, що всі операції відображено коректно? Кому подавати консолідовану звітність – тільки НКЦПФР або органам статистики і податковій службі також? Якщо подають звітність групи, то дочірні компанії свої окремі звіти не повинні подавати?

1.6. Зв'язок з податковим обліком. На жаль, дотепер більшість наших підприємств веде бухгалтерський облік з основною метою, щоб правильно скласти податкові декларації та вчасно здати аудований звіт до ДКЦПФР. З моменту прийняття Податкового кодексу України правила податкового і бухгалтерського обліку постаралися максимально наблизити, зокрема для порядку визначення балансової вартості основних коштів, списання запасів тощо. При цьому виникає важливе запитання: якщо бухгалтерський облік вести по-старому, звітність складати по-новому, яку інформаційну базу використовувати для розрахунку податкових платежів? Нова вартість основних коштів приведе до нової суми амортизації і можливо зниження податку на прибуток, але це у фінансовій звітності, а в податковій використовувати ті суми, які відображені в декларації, проте це призведе до значної тимчасової різниці й змінить суми відкладених податкових активів або зобов'язань? Зменшення вартості неліквідних запасів та інше знецінення активів може призвести також до зниження прибутку, але водночас для підприємства може збільшити податок на додану вартість? Критерії визнання виручки також дещо відрізняються, що, в свою чергу, вплине на суму податків. Або податковий облік вести поки що за даними бухгалтерського обліку, нічого не змінювати, а річну звітність здати за МСФЗ? [24]

2. Організаційні проблеми.

У нашій країні традиційно склалося так, що питання, пов'язані з обліком і звітністю, належать до внутрішніх проблем бухгалтерської служби. Однак для тих, хто має хоча б поверхові знання МСФЗ, стає зрозумілим, що підготовка інформації та складання комплексу звітності, що відповідає міжнародним стандартам, потребують залучення широкого кола фахівців, зокрема: технічних служб, аналітичних і фінансових служб, ризик-менеджерів, юристів, оцінювачів та ін. Це, в свою чергу, вимагає від вищого керівництва насамперед усвідомлення своєї відповідальності в момент затвердження звітності до випуску і як наслідок створення відповідних умов для своєчасного збору й якісної обробки різнопланової інформації про діяльність підприємства і достовірного подання фінансової звітності [24].

3. Освітні проблеми.

На сьогодні в законодавчій базі не існує обов'язкових вимог до бухгалтерів щодо підтвердження знань із МСФЗ. Однак як забезпечити впевненість керівників, які підписують звітність, що її склав кваліфікований фахівець? Де підвищити кваліфікацію бухгалтера, якщо найчастіше бюджет на навчання обмежений? Якій програмі навчитися, в якого тренера, якщо зараз у країні не навчає тільки ледачий? Назріла потреба вносити зміни до програми вищої школи і поглибити програму з предмета «Фінансова звітність зарубіжних країн». Можливо для практикуючих фахівців, включаючи сертифікованих аудиторів, доцільно затвердити перелік існуючих міжнародних дипломів, що підтверджують знання з МСФЗ, наприклад: Дипифр АСА, САР/СІРА та ін.? Можливо регуляторам з урахуванням галузевої специфіки доцільно розробити програми підвищення кваліфікації з урахуванням МСФЗ? [24]

Таким чином з юридичної точки зору міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні впроваджено. Виконано колосальну роботу з перекладу стандартів, розробки нормативних документів, організації навчання фахівців, але це тільки початок.

Зараз розпочинається найскладніший етап практичного впровадження, на якому потрібно залучити якнайбільше практиків, членів професійних

бухгалтерських організацій, усіх зацікавлених осіб для діалогу, обміну думками, пошуку відповідей на всі проблемні запитання. Майбутній перехід на МСФЗ страхових компаній, банків, а також публічних компаній матиме досить ефективний вплив на українську економіку.

Всі наведені законодавчі зміни, безсумнівно, будуть сприяти інтеграції України в європейську і світову економіку; поліпшенню ділового клімату; зростанню прозорості облікових і звітних даних; стимулюванню місцевих та іноземних прямих і портфельних інвестицій; зміцненню стабільності й конкуренції банківського, страхового і реального секторів, скороченню ризиків.

Оперативна підготовка звітності за МСФЗ дасть змогу краще оцінити реальну ситуацію в компанії та прийняти правильні антикризові заходи. Складена звітність за МСФЗ українськими компаніями підвищує прозорість в очах їх іноземних контрагентів і можливих інвесторів. Отже, складання і публікація звітності за міжнародними стандартами є ознакою як високої якості корпоративного управління, так і інформаційної відкритості компанії.

3.4. Оцінка корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності

Відповідно до Концептуальної основи метою складання фінансової звітності, в тому числі стосовно фінансових результатів є надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень [28]. У разі, якщо фінансова звітність про фінансові результати не здатна вплинути на прийняття рішення, вона втрачає свою доречність, перестає бути корисною, а отже, не реалізує свою мету. Проте розуміння, що саме робить фінансову звітність корисною, є неоднозначним. Певна річ, аби бути корисною для прийняття рішень, вона має задовольняти відповідні потреби всіх своїх користувачів. Однак ці потреби не

завжди однорідні за своїм характером через конфлікт інтересів користувачів звітності, які якраз і повинні задавати вимоги до складу та обсягів фінансової інформації, спектра необхідних для відображення елементів, способів їх оцінювання. Певним чином очікування основних користувачів фінансової звітності щодо фінансових результатів повинні бути враховані у законодавчій базі, тобто у процесі розробки облікових стандартів. Враховуючи наведені міркування, логічно вивчити запити широкого кола користувачів фінансової звітності стосовно фінансових результатів. Це уможливить:

- 1) визначення ступіню корисності для користувачів існуючої форми фінансової звітності про фінансові результати та показників, які отримуються на її основі;

- 2) знаходження відповіді на запитання, які заходи сприятимуть покращенню корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності;

- 3) підтвердження або спростування певних припущень про те, що оцінка ефективності управління є основною метою фінансової звітності, а також, що звіт про фінансові результати виконує прогностичну функцію [51].

Необхідно відзначити висновки, побудовані на базі дослідження, проведеного у 2009 році Європейською консультативною групою з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) спільно з Національною радою бухгалтерського обліку і фінансів (the Conseil National de la Comptabilite, CNC) у межах проекту «Активна бухгалтерська діяльність у Європі» (Proactive Accounting Activities in Europe, далі - PAAinE) [548]. Опитування було проведено серед користувачів із 10 країн Європи, у тому числі: Великобританії, Данії, Німеччини, Франції, Італії, Швеції, Польщі, Латвії, Литви та Кіпру. Крім того, щодо окремих питань варто розглянути результати опитування австралійських науковців, та дослідження АССА «Зрозуміти інвесторів: напрямки корпоративної звітності» [51].

Результати дослідження засвідчують, що респонденти майже одноставно (94%) вважають фінансову звітність найкориснішим джерелом фінансової

інформації. Крім фінансової звітності, 84 % опитуваних відзначили, що корисну інформацію для прийняття рішень забезпечує звіт керівництва. Інші форми фінансової інформації, на думку учасників опитування, менш надійні. Також серед інших джерел інформації респонденти називали: фінансові плани, бізнес-плани, протоколи нарад директорів, особливу, податкову, управлінську звітності, звіти рейтингового агентства та правову інформацію.

Разом з тим, користувачі інших країн Європи висловлюють вищу задоволеність інформацією фінансової звітності та звіту керівництва. Майже дві третини з 300 інвесторів, опитаних у процесі проведення дослідження повідомили, що керівники дуже обережно публікують дані з фінансової звітності, і тому переважна більшість інвесторів (63%) вище цінують інформацію, одержану із зовнішніх джерел, а не з традиційних корпоративних звітів, зокрема з новин та соціальних медіа. Викликає занепокоєння, що 45% респондентів вважають річний звіт слабким. 69% інвесторів почали скептично ставитися до інформації, яка надається компаніями, починаючи з моменту світової фінансової кризи [51].

Окремі інвестори не поділяють занадто велике акцентування уваги розробників стандартів на балансі. Хоча баланс завжди вважався центральною формою фінансової звітності та існує потреба в отриманні статичної інформації на звітну дату, інвестори вбачають необхідність зосередити увагу на показниках фінансового результату, зокрема у відображенні взаємозв'язку між фінансовим результатом та іншим сукупним доходом. Незважаючи на те, що інформація фінансової звітності визнана всіма користувачами в Україні корисною або дуже корисною, найбільш високий рейтинг (98% опитуваних) отримали баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Звіт про рух грошових коштів вважають корисним 86% респондентів, примітки до фінансової звітності – 72%. Звіт про власний капітал має найнижчий рейтинг – 62% користувачів.

Натомість 94% учасників опитування в Європі надали перевагу звіту про фінансовий результат. При цьому, троє з чотирьох опитуваних у

Великобританії вважають звіт про прибутки і збитки кориснішим за баланс. Результати дослідження підтверджують привабливість показників звіту про фінансові результати для прийняття управлінських рішень, особливо високий рейтинг присвоюють показнику чистого прибутку. Однак бухгалтери як укладачі звітності та аудитори, окрім чистого прибутку, досить високо оцінюють показник операційного прибутку (83% та 100% відповідно) та показники ліквідності (по 83% відповідно). Водночас керівників більше цікавить співвідношення залученого і власного капіталу (86%) та прибуток на акцію (86%) [51].

Узагальнюючи отримані відповіді, необхідно сказати, що проаналізовані показники фінансової звітності обрані не випадково, оскільки можуть бути використані для прогнозування майбутньої ліквідності підприємства та його рентабельності, а також для оцінки успішності управління. Так, дохід від реалізації дає можливість відстежити інтерес ринку до продукції підприємства, тобто його основної діяльності. Операційний прибуток є важливим показником, оскільки відображує продуктивність основної діяльності. Чистий прибуток, як й операційний, характеризує ефективність діяльності підприємства та дозволяє порахувати рентабельність підприємства, тобто визначити достатність отриманого прибутку, враховуючи певний рівень товарообігу та пов'язані з ним бізнес-ризики.

Дослідження демонструє, що у разі об'єднання цих категорій (форми і показники звітності) найбільш важливими п'ятьма елементами респонденти вважають: дохід від реалізації (92%), операційний прибуток (85%), робочий капітал (84%), сума заборгованості (83%) та рух грошових коштів (81%). До п'яти найменш важливих показників респонденти відносять інформацію про дивідендну політику (29%), дольову участь (31%), гудвіл (41%), коефіцієнти (43%) та пенсійні виплати (44%). Австралійським респондентам також було запропоновано назвати причини того, чому вони вважають ту чи іншу інформацію звітності важливою або дуже важливою. З дослідження видно, що найбільш поширені причини використання фінансової звітності пов'язані з

порівнянням поточних фінансових результатів підприємства з результатами попередніх періодів. Перші чотири причини показують, що фінансова звітність допомагає оцінювати діяльність керівництва з точки зору дійсних та потенційних інвесторів, приймати рішення щодо надання кредитів, а також контролювати відповідність вимогам законодавства. Цікаво, що 28% опитуваних використовують звітність для порівняння з іншими австралійськими компаніями, і тільки 3% вбачають необхідність використання звітності для порівняння із зарубіжними суб'єктами господарювання. Ця відповідь, за висновками науковців, вступає у протиріччя з найчастіше згадуваною причиною використання міжнародних стандартів фінансової звітності для порівняння звітності різних країн [51].

Вітчизняним респондентам запропонували навести будь-які інші показники, які вони вважають корисними. Учасники дослідження у своїх відповідях відзначили такі елементи: інформація за сегментами, вартість основних засобів і запасів, сума дебіторської та кредиторської заборгованості, у т.ч. заборгованість за кредитами, з оплати праці, сума чистих активів, нерозподілений прибуток. Показово, що всі категорії користувачів у Європі, включаючи інвесторів, показники операційної діяльності вважали кориснішими, ніж чистий прибуток та прибуток на акцію. Серед інших показників учасники опитування виділили EBITDA (Прибуток до вирахування відсотків, податків (на прибуток) та амортизації) і показники рентабельності, зокрема рентабельність задіяного капіталу та рентабельність власного капіталу. Враховуючи інформативність цих показників, можна розглянути питання про систематичне їх наведення у фінансовій звітності підприємства (у складі звіту керівництва).

В дослідженні було запропоновано п'ять варіантів можливого вдосконалення, а також учасники опитування могли вказати додатково до трьох пунктів інших варіантів поліпшення інформації про фінансові результати. З п'яти запропонованих заходів стабільність облікових стандартів та покращення порівнянності були визнані найбільш корисними або дуже корисними

користувачами як в Україні, так і в інших країнах. Прагнення до стабільності стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та посилення порівнянності, можливо, мають спільну мету: порівняти фінансову звітність суб'єкта господарювання у часі та щодо інших суб'єктів тієї ж галузі або виду діяльності. Це також підтверджують відповіді на питання, в якому 21% респондентів пріоритетним напрямом поліпшення звітності вбачають відображення тенденцій в економічному зростанні й прибутковості, а 13% користувачів надають перевагу «конкурентному аналізу». Це є свідченням того, що, на думку більшості користувачів, сучасна фінансова звітність не дає повної можливості визначити напрями розвитку. Потреба у стабільності облікових стандартів викликана численними змінами, що відбуваються у досить короткостроковому періоді в МСФЗ і, як наслідок, у національних стандартах. У такому разі важко досягти тієї порівнянності фінансової звітності, що необхідна для оцінки якості управління. Проте, оскільки подальші зміни до існуючих стандартів є неминучими, ймовірно, слід передбачити обов'язкове розкриття інформації про вплив таких змін на фінансовий результат у фінансовій звітності. Крім того, це частково задовольнить користувачів звітності у відображенні прогностної інформації, яку вони вимагають.

Серед інших заходів із покращення корисності фінансової звітності вітчизняні учасники опитування назвали: оприлюднення уточнюючої звітності; посилення відповідальності за недостовірну інформацію; розкриття суттєвої нефінансової інформації; аудит фінансової звітності; впровадження МСФЗ; стандартизація облікових підходів.

Учасники опитування в інших країнах Європи, крім запропонованих в анкеті, необхідними вбачають такі заходи щодо покращення фінансової звітності про фінансові результати: наведення у ній очікуваної інформації, наприклад бізнес-планів, прогностної інформації щодо доходів, витрат, перспектив ринку); розкриття додаткової інформації за сегментами; удосконалення приміток до фінансової звітності; наведення основних аналітичних показників [51].

Отже, висновки щодо корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності можна узагальнити наступним чином. По-перше, всупереч сучасній тенденції щодо втрати актуальності фінансової звітності в епоху глобалізації більшість користувачів вважають фінансову звітність та звіт керівництва найкориснішими джерелами фінансової інформації порівняно з прес-релізами, економічними оглядами та ринковою інформацією. По-друге, для всіх категорій користувачів баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є найбільш значущими формами фінансової звітності. Найкориснішими для прийняття рішень учасники опитування вважають операційний прибуток та чистий прибуток, а також показники ефективності діяльності, тобто показники, які базуються на звіті про фінансові результати. Це підтверджує, що у процесі підготовки фінансової звітності, як і розробки облікових стандартів, їх укладачі повинні зосереджувати увагу на використанні таких методів оцінки, які б забезпечували найбільш правдиве обчислення фінансового результату підприємства. Дослідження виявило, що основні заходи щодо підвищення корисності фінансової звітності про фінансові результати полягають у забезпеченні стабільності стандартів бухгалтерського обліку, посиленні порівнянності показників звітності та спрощенні відображення ключових показників. Поряд з цим, користувачі вимагають «розширення спектра інформації, що включається у фінансову звітність» [52] через наведення різного роду прогностичної інформації та висвітлення тенденцій у зростанні прибутковості, а також розкриття інформації про управління ризиками. В світлі цього передбачається зосередити подальші дослідження у напрямі вдосконалення приміток до фінансових звітів та звіту керівництва як обов'язкових компонентів фінансової звітності.

Висновки за розділом 3

Міжнародні стандарти фінансової звітності (International financial reporting standards – IFRS) – це набір документів (стандартів та інтерпретацій), що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної широкому колу зовнішніх користувачів у процесі прийняття ними економічних рішень відносно підприємства, яке звітує.

Згідно з міжнародними стандартами визначено, що суб'єкт господарювання повинен подавати інформацію про фінансові результати у фінансовій звітності так, щоб забезпечувати доречну, достовірну та зрозумілу інформацію. В Концептуальній основі фінансової звітності якісні характеристики фінансової інформації поділено на основоположні якісні характеристики та посилювальні якісні характеристики. Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання. Посилювальними якісними характеристиками є зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансова звітність про фінансові результати складається на основі безперервності, нарахування, суттєвості, окремого подання доходів та витрат (не згортання), періодичності, порівняності, послідовності. Проте, в Концептуальній основі фінансової звітності відсутній термін «принципи», замість якого використовується поняття «основоположні припущення», які є основою складання фінансової звітності, в тому числі і стосовно фінансових результатів.

Розкриття інформації про фінансові результати згідно з міжнародними стандартами передбачається у звіті про прибутки та збитки, проте вони не містять чітких вимог щодо форми такого звіту. Стандартом лише встановлено мінімальну кількість статей, їх назви та порядок розташування у звіті не регламентовано. При цьому, згідно з міжнародними стандартами суб'єкт господарювання може наводити інформацію про компоненти прибутку чи

збитку та сукупний дохід у єдиному звіті про прибутки та збитки або у двох окремих звітах.

Вимоги МСФЗ щодо розкриття інформації про доходи регламентується Міжнародним стандартом фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (до 2018 року - Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід»). Вони свідчать, що умови визнання доходу від реалізації товарів та надання послуг за П(С)БО 15 та МСБО 18 подібні, натомість кардинально новим для облікової практики є порядок визнання доходу, визначений МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який представлений у вигляді «п'ятикрокової моделі».

Вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» щодо розкриття витрат також в певній мірі відрізняються від національних стандартів. Так, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено два методи подання витрат у звіті про прибутки та збитки: за характером витрат та за функціями витрат. При цьому, суб'єкт господарювання може обирати один з двох методів подання витрат у звіті.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у звіті про прибутки та збитки повинна розкриватися інформація про сукупний прибуток підприємства. Загальний сукупний прибуток представляє собою зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та іншого сукупного прибутку. Інший сукупний прибуток містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено наступні компоненти іншого сукупного прибутку: зміни у надлишку переоцінки, що визнаються згідно МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»; актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до параграфа 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»;

прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці, згідно МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до параграфу 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування потоків грошових коштів (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»); для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (параграф 5.7.7. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»).

З юридичної точки зору міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні уже впроваджено. Зараз розпочинається етап їх практичного застосування, на якому потрібно залучити якнайбільше практиків, членів професійних бухгалтерських організацій, усіх зацікавлених осіб для діалогу, обміну думками, пошуку відповідей на всі проблемні запитання.

Позитивними моментами впровадження МСФЗ в Україні є такі:

- затверджено базове нормативне забезпечення як на рівні держави в цілому, так і окремими регуляторами (НБУ, НКЦПФР, НКРФУ);
- налагоджена офіційна взаємодія з Радою з МСФЗ. Міжнародні стандарти перекладені державною мовою і перебувають у вільному доступі для всіх бажаючих на сайті Мінфіну України;
- створено і розміщено на сайті Мінфіну України інтернетресурс, присвячений питанням впровадження МСФЗ, на якому вже зараз є достатня кількість корисної інформації, порад, рекомендацій для практичного застосування МСФЗ;
- організовано широке суспільне обговорення процесів впровадження МСФЗ, проводяться тренінги, круглі столи, науково-практичні конференції.

Проте незважаючи на значні позитивні аспекти, як і в будь-якій новій справі, є також проблемні моменти, які можна розподілити на три групи: технічні, організаційні, освітні. Їх вирішення безсумнівно буде сприяти інтеграції України в європейську і світову економіку; поліпшенню ділового клімату; зростанню прозорості облікових і звітних даних; стимулюванню місцевих та іноземних прямих і портфельних інвестицій; зміцненню стабільності й конкуренції банківського, страхового і реального секторів, скороченню ризиків.

Результати дослідження корисності показників фінансової звітності за міжнародними стандартами засвідчують, що іноземні респонденти майже одноставно (94%) вважають фінансову звітність найкориснішим джерелом інформації. Крім фінансової звітності, 84 % опитуваних відзначили, що корисну інформацію для прийняття рішень забезпечує звіт керівництва. Серед інших важливих джерел інформації респонденти називали: фінансові плани, бізнес-плани, протоколи нарад директорів, особливу, податкову, управлінську звітності, звіти рейтингового агентства та правову інформацію. В Україні незважаючи на те, що інформація фінансової звітності визнана всіма користувачами корисною або дуже корисною, найбільш високий рейтинг (98% опитуваних) отримали баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Звіт про рух грошових коштів вважають корисним 86% респондентів, примітки до фінансової звітності – 72%, звіт про власний капітал має найнижчий рейтинг – 62% користувачів.

І хоча баланс завжди вважався основною формою фінансової звітності оскільки існує потреба в отриманні статичної інформації про діяльність підприємства на звітну дату, інвестори вбачають необхідність зосередити увагу на показниках звіту про прибутки та збитки, зокрема у відображенні взаємозв'язку між фінансовим результатом та іншим сукупним доходом. Майже 94% учасників опитування в Європі надали перевагу звіту про фінансовий результат. При цьому, троє з чотирьох опитуваних у Великобританії вважають звіт про прибутки і збитки кориснішим за баланс.

Результати дослідження підтверджують привабливість показників звіту про фінансові результати для прийняття управлінських рішень, особливо високий рейтинг присвоюють показнику чистого прибутку. Однак бухгалтери як укладачі звітності та аудитори, окрім чистого прибутку, досить високо оцінюють показник операційного прибутку (83% та 100% відповідно) та показники ліквідності (по 83% відповідно). Водночас керівників більше цікавить співвідношення залученого і власного капіталу (86%) та прибуток на акцію (86%).

Дослідження демонструє, що у разі об'єднання цих категорій (форми і показники звітності) найбільш важливими п'ятьма елементами респонденти вважають: дохід від реалізації (92%), операційний прибуток (85%), робочий капітал (84%), сума заборгованості (83%) та рух грошових коштів (81%). До п'яти найменш важливих показників респонденти відносять інформацію про дивідендну політику (29%), дольову участь (31%), гудвіл (41%), коефіцієнти (43%) та пенсійні виплати (44%).

Так, дохід від реалізації дає можливість відстежити інтерес ринку до продукції підприємства, тобто його основної діяльності. Операційний прибуток є важливим показником, оскільки відображує продуктивність основної діяльності. Чистий прибуток, як й операційний, характеризує ефективність діяльності підприємства та дозволяє порахувати рентабельність підприємства, тобто визначити достатність отриманого прибутку, враховуючи певний рівень товарообігу та пов'язані з ним бізнес-ризики.

Отже, висновки щодо корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності можна узагальнити наступним чином. По-перше, всупереч сучасній тенденції щодо втрати актуальності фінансової звітності в епоху глобалізації більшість користувачів вважають фінансову звітність та звіт керівництва найкориснішими джерелами фінансової інформації порівняно з прес-релізами, економічними оглядами та ринковою інформацією. По-друге, для всіх категорій користувачів баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є найбільш значущими формами

фінансової звітності. Найкориснішими для прийняття рішень учасники опитування вважають операційний прибуток та чистий прибуток, а також показники ефективності діяльності, тобто показники, які базуються на звіті про фінансові результати. Це підтверджує, що у процесі підготовки фінансової звітності, як і розробки облікових стандартів, їх укладачі повинні зосереджувати увагу на використанні таких методів оцінки, які б забезпечували найбільш правдиве обчислення фінансового результату підприємства.

Дослідження виявило, що основні заходи щодо підвищення корисності фінансової звітності про фінансові результати полягають у забезпеченні стабільності стандартів бухгалтерського обліку, посиленні порівнянності показників звітності та спрощенні відображення ключових показників. Поряд з цим, користувачі вимагають «розширення спектра інформації, що включається у фінансову звітність» через наведення різного роду прогностичної інформації та висвітлення тенденцій у зростанні прибутковості, а також розкриття інформації про управління ризиками.

ВИСНОВКИ

Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який визначає ефективність господарської діяльності підприємства, характеризує його фінансовий стан і рівень ділової активності є фінансовий результат. Фінансовий результат є однією з найскладніших економічних категорій. До сьогодні в економічній теорії немає єдиного розуміння його сутності та механізму формування.

В сучасній економічній літературі поняття фінансових результатів розглядається по-різному. Економісти-теоретики розглядають різні види фінансових результатів та джерела їх формування, економісти-практики спрямовують свої дослідження на пошуки шляхів максимізації прибутку та мінімізації збитку, економісти-бухгалтери обґрунтовують різні методи розрахунку фінансових результатів для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку.

В економічній літературі достатньо повно розглянуто категорію «прибуток», проте, наявні визначення є неоднозначними та містять ряд недоліків і проблемних питань, що пов'язано з вузьким трактуванням поняття «прибуток» в обмеженій кількості нормативно-правових актів.

На відміну від поняття «прибуток», економічна категорія «збиток» в економічній літературі практично не розглядається. Це пов'язано з тим, що збиток є від'ємним фінансовим результатом, небажаним для суб'єктів господарювання.

Згідно з останньою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складати та оприлюднювати фінансову звітність, в тому числі і Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) згідно з МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо

цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Наразі вирішити проблему складання фінансової звітності загалом та Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) зокрема за міжнародними стандартами можна двома способами:

- 5) за допомогою конверсії - ведення бухгалтерського обліку паралельно за національними та за міжнародними стандартами;
- 6) шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність, що відповідає вимогам МСФЗ.

Основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат.

Суб'єктом дослідження в дипломній роботі обрано ТОВ «Престиж», яке здійснює свою діяльність у сфері роздрібної торгівлі та здачі майна в оренду.

Загалом, показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Престиж» свідчать про те, що воно працює неефективно. Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, що товариство не в змозі негайно погасити поточну заборгованість за рахунок наявних оборотних активів. Коефіцієнт фінансової залежності вказує на високий ступінь залежності аналізованого підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Протягом 2016-2018 рр. діяльність ТОВ «Престиж» була збитковою за винятком останнього року і свідчить про низьку якість управління підприємством та наявність внутрішніх невикористаних можливостей подальшого розвитку бізнесу.

Державне регулювання процесу складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за національними стандартами здійснюється різними нормативно-правовими актами України різного підпорядкування, основними з яких є Господарський та Податковий кодекси України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Порядок подання фінансової звітності тощо.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», інформація, яка надається у фінансовій звітності, в тому числі і Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами та бути достовірною, тобто не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Користувачі повинні також мати

можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Крім якісних характеристик фінансової звітності загалом та Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить чіткий перелік принципів їх формування, що являють собою правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності підприємства. Проте з 1 січня 2018 року вони не відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», оскільки з останньої редакції Закону вилучені принципи періодичності, обачності та фактичної (історичної) собівартості.

Порядок формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та відображення їх у фінансовій звітності в значній мірі визначається потребами користувачів даної інформації. При цьому, проблема полягає в тому, що між інформаційними потребами різних категорій користувачів мають місце значні розбіжності. Так, власників підприємства в першу чергу цікавить інформація про наявність чистого прибутку за звітний період, від якого безпосередньо залежить розмір отриманих ними дивідендів, загальна платоспроможність підприємства та можливість його розвитку. Працівників підприємства цікавить інформація про фінансовий результат з метою оцінки спроможності підприємства щодо виплати заробітної плати та погашення заборгованості по ній (у випадку її наявності). Органам державного управління необхідна інформація про порядок формування фінансових результатів для різних цілей. Так, податкові органи цікавить інформація про формування фінансового результату підприємства, від якого безпосередньо залежить сума нарахованого та сплаченого податку на прибуток. Для статистичних органів інформація про фінансові результати певного звітного періоду є базою для здійснення статистичних спостережень та визначення динаміки фінансових показників підприємств в розрізі різних галузей економіки. Значний інтерес до інформації

про фінансові результати підприємства мають кредитори та інвестори. Тому, фінансова звітність повинна містити всю необхідну інформацію, на основі якої кредитори та інвестори могли б оцінити ризики надання кредитів та здійснення інвестицій у підприємство та визначити можливі прибутки (збитки) внаслідок даних операцій.

Задоволенню інтересів користувачів фінансової звітності в значній мірі сприяє застосування підприємством ефективного механізму формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності і зокрема у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), який ґрунтується, насамперед, на обґрунтованій класифікації фінансових результатів та її регулюванні на законодавчому рівні. Проте на сьогоднішній день, діючи в Україні нормативно-правові акти, що регулюють здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, не містять чіткої класифікації фінансових результатів. Лише в деяких з них наводяться окремі види фінансових результатів, при цьому можна стверджувати про неузгодженість чинних нормативно-правових актів в частині їх визначення.

Головним нововведенням НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стало те, що суб'єкти господарювання повинні обов'язково наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про інший сукупний дохід, який впливає на зміни у власному капіталі (збільшення або зменшення), що зумовило і зміну назви звіту на Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Внаслідок цього, діючий Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) передбачає застосування двох методів визначення фінансового результату: методу «доходи-витрати» та балансового методу, внаслідок чого є більш інформативним ніж його попередній формат, що регламентувався П(С)БО 3.

На сьогодні Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за звітний період. Він складається із чотирьох розділів, кожний з яких

розкриває певні види доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, має власне інформаційне забезпечення та призначення.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) ТОВ «Престиж» складається згідно з чинним законодавством, своєчасно та якісно. Показники його доходів, витрат, фінансових результатів та сукупних доходів є достовірними, підтверджені даними бухгалтерського обліку. Помилки і перекручень у фінансовій звітності досліджуваного підприємства не виявлено.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (International financial reporting standards – IFRS) – це набір документів (стандартів та інтерпретацій), що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної широкому колу зовнішніх користувачів у процесі прийняття ними економічних рішень відносно підприємства, яке звітує.

Згідно з міжнародними стандартами визначено, що суб'єкт господарювання повинен подавати інформацію про фінансові результати у фінансовій звітності так, щоб забезпечувати доречну, достовірну та зрозумілу інформацію. В Концептуальній основі фінансової звітності якісні характеристики фінансової інформації поділено на основоположні якісні характеристики та посилювальні якісні характеристики. Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання. Посилювальними якісними характеристиками є зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансова звітність про фінансові результати складається на основі безперервності, нарахування, суттєвості, окремого подання доходів та витрат (не згортання), періодичності, порівняності, послідовності. Проте, в Концептуальній основі фінансової звітності відсутній термін «принципи», замість якого використовується поняття «основоположні припущення», які є основою складання фінансової звітності, в тому числі і стосовно фінансових результатів.

Розкриття інформації про фінансові результати згідно з міжнародними стандартами передбачається у звіті про прибутки та збитки, проте вони не

містять чітких вимог щодо форми такого звіту. Стандартом лише встановлено мінімальну кількість статей, їх назви та порядок розташування у звіті не регламентовано. При цьому, згідно з міжнародними стандартами суб'єкт господарювання може наводити інформацію про компоненти прибутку чи збитку та сукупний дохід у єдиному звіті про прибутки та збитки або у двох окремих звітах.

Вимоги МСФЗ щодо розкриття інформації про доходи регламентується Міжнародним стандартом фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (до 2018 року - Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід»). Вони свідчать, що умови визнання доходу від реалізації товарів та надання послуг за П(С)БО 15 та МСБО 18 подібні, натомість кардинально новим для облікової практики є порядок визнання доходу, визначений МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який представлений у вигляді «п'ятикрокової моделі».

Вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» щодо розкриття витрат також в певній мірі відрізняються від національних стандартів. Так, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено два методи подання витрат у звіті про прибутки та збитки: за характером витрат та за функціями витрат. При цьому, суб'єкт господарювання може обирати один з двох методів подання витрат у звіті.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у звіті про прибутки та збитки повинна розкриватися інформація про сукупний прибуток підприємства. Загальний сукупний прибуток представляє собою зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та іншого сукупного прибутку. Інший сукупний прибуток містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено наступні компоненти іншого сукупного прибутку: зміни у надлишку переоцінки, що визнаються згідно МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»; актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до параграфа 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»; прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці, згідно МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до параграфа 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування потоків грошових коштів (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»); для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (параграф 5.7.7. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»).

З юридичної точки зору міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні уже впроваджено. Зараз розпочато етап їх практичного застосування, на якому потрібно залучити якнайбільше практиків, членів професійних бухгалтерських організацій, усіх зацікавлених осіб для діалогу, обміну думками, пошуку відповідей на всі проблемні запитання.

Позитивними моментами впровадження МСФЗ в Україні є такі:

- затверджено базове нормативне забезпечення як на рівні держави в цілому, так і окремими регуляторами (НБУ, НКЦПФР, НКРФУ);
- налагоджена офіційна взаємодія з Радою з МСФЗ. Міжнародні стандарти перекладені державною мовою і перебувають у вільному доступі для всіх бажаючих на сайті Мінфіну України;
- створено і розміщено на сайті Мінфіну України інтернетресурс, присвячений питанням впровадження МСФЗ, на якому вже зараз є достатня

кількість корисної інформації, порад, рекомендацій для практичного застосування МСФЗ;

- організовано широке суспільне обговорення процесів впровадження МСФЗ, проводяться тренінги, круглі столи, науково-практичні конференції.

Проте незважаючи на значні позитивні аспекти, як і в будь-якій новій справі, є також проблемні моменти, які можна розподілити на три групи: технічні, організаційні, освітні. Їх вирішення безсумнівно буде сприяти інтеграції України в європейську і світову економіку; поліпшенню ділового клімату; зростанню прозорості облікових і звітних даних; стимулюванню місцевих та іноземних прямих і портфельних інвестицій; зміцненню стабільності й конкуренції банківського, страхового і реального секторів, скороченню ризиків.

Результати дослідження корисності показників фінансової звітності за міжнародними стандартами засвідчують, що іноземні респонденти майже одностайно (94%) вважають фінансову звітність найкориснішим джерелом інформації. Крім фінансової звітності, 84 % опитуваних відзначили, що корисну інформацію для прийняття рішень забезпечує звіт керівництва. Серед інших важливих джерел інформації респонденти називали: фінансові плани, бізнес-плани, протоколи нарад директорів, особливу, податкову, управлінську звітності, звіти рейтингового агентства та правову інформацію. В Україні незважаючи на те, що інформація фінансової звітності визнана всіма користувачами корисною або дуже корисною, найбільш високий рейтинг (98% опитуваних) отримали баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Звіт про рух грошових коштів вважають корисним 86% респондентів, примітки до фінансової звітності – 72%, звіт про власний капітал має найнижчий рейтинг – 62% користувачів.

І хоча баланс завжди вважався основною формою фінансової звітності оскільки існує потреба в отриманні статичної інформації про діяльність підприємства на звітну дату, інвестори вбачають необхідність зосередити увагу на показниках звіту про прибутки та збитки, зокрема у відображенні

взаємозв'язку між фінансовим результатом та іншим сукупним доходом. Майже 94% учасників опитування в Європі надали перевагу звіту про фінансовий результат. При цьому, троє з чотирьох опитуваних у Великобританії вважають звіт про прибутки і збитки кориснішим за баланс. Результати дослідження підтверджують привабливість показників звіту про фінансові результати для прийняття управлінських рішень, особливо високий рейтинг присвоюють показнику чистого прибутку. Однак бухгалтери як укладачі звітності та аудитори, окрім чистого прибутку, досить високо оцінюють показник операційного прибутку (83% та 100% відповідно) та показники ліквідності (по 83% відповідно). Водночас керівників більше цікавить співвідношення залученого і власного капіталу (86%) та прибуток на акцію (86%).

Дослідження демонструє, що у разі об'єднання цих категорій (форми і показники звітності) найбільш важливими п'ятьма елементами респонденти вважають: дохід від реалізації (92%), операційний прибуток (85%), робочий капітал (84%), сума заборгованості (83%) та рух грошових коштів (81%). До п'яти найменш важливих показників респонденти відносять інформацію про дивідендну політику (29%), дольову участь (31%), гудвіл (41%), коефіцієнти (43%) та пенсійні виплати (44%).

Так, дохід від реалізації дає можливість відстежити інтерес ринку до продукції підприємства, тобто його основної діяльності. Операційний прибуток є важливим показником, оскільки відображує продуктивність основної діяльності. Чистий прибуток, як й операційний, характеризує ефективність діяльності підприємства та дозволяє порахувати рентабельність підприємства, тобто визначити достатність отриманого прибутку, враховуючи певний рівень товарообігу та пов'язані з ним бізнес-ризики.

Отже, висновки щодо корисності інформації про фінансові результати у фінансовій звітності можна узагальнити наступним чином. По-перше, всупереч сучасній тенденції щодо втрати актуальності фінансової звітності в епоху глобалізації більшість користувачів вважають фінансову звітність та звіт

керівництва найкориснішими джерелами фінансової інформації порівняно з прес-релізами, економічними оглядами та ринковою інформацією. По-друге, для всіх категорій користувачів баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є найбільш значущими формами фінансової звітності. Найкориснішими для прийняття рішень учасники опитування вважають операційний прибуток та чистий прибуток, а також показники ефективності діяльності, тобто показники, які базуються на звіті про фінансові результати. Це підтверджує, що у процесі підготовки фінансової звітності, як і розробки облікових стандартів, їх укладачі повинні зосереджувати увагу на використанні таких методів оцінки, які б забезпечували найбільш правдиве обчислення фінансового результату підприємства.

Дослідження виявило, що основні заходи щодо підвищення корисності фінансової звітності про фінансові результати полягають у забезпеченні стабільності стандартів бухгалтерського обліку, посиленні порівнянності показників звітності та спрощенні відображення ключових показників. Поряд з цим, користувачі вимагають «розширення спектра інформації, що включається у фінансову звітність» через наведення різного роду прогностичної інформації та висвітлення тенденцій у зростанні прибутковості, а також розкриття інформації про управління ризиками.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрієнко В.С. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку / В.С. Андрієнко // Наука молода. – 2010. – №9. – С. 153-157.
2. Бардаш С.В. Достовірність фінансової звітності: сучасний стан та шляхи її гарантування / С.В. Бардаш // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : тези II Міжнар. наук-практ. конф., м. Харків 26 жовтня 2012 р. / [редкол.: О.І. Черевко та ін.]; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2012. – 231 с.
3. Бруханський Р.Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку / Р.Ф. Бруханський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Сер. Економічні науки. – 2014. – №. 1. – С. 163-169.
4. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навч. посібник / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – К.: ЦУЛ, 2010. – 776 с.
5. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посібник / Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 310 с.
6. Верига Ю. А. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія / за заг. ред. Ю. А. Верига, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 333 с.
7. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна. – К.: ЦУЛ, 2010. – 536 с.
8. Висока О.Є. Економічна сутність прибутку та концепції його формування. / О.Є. Висока // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – Серія: Економічні науки. – Вип. 17. – 2010. – С. 293-299.

9. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібник / М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
10. Волкова І.А. Фінансовий облік 1: навч. посібник / І.А. Волкова. – К.: ЦУЛ, 2011. – 228 с.
11. Гавриленко О.Є. Облік і внутрішній контроль фінансових результатів на підприємствах міського транспорту: дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / О.Є. Гавриленко; Одеський національний економічний університет. – Одеса: ОНЕУ, 2018. – 346 с.
12. Георгієва Н.І. Вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств: семантичний підхід / Н.І. Георгієва // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2 (17). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1231/1/9.pdf>.
13. Гольцова С.М. Звітність підприємств: навч. посібник / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 292 с.
14. Голов С.Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3-17.
15. Голов С.Ф. МСФЗ в Україні: шляхом спроб і помилок / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 3-12.
16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV (зі змінами та доповненнями). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/436-15>.
18. Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посібник / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2011. – 623 с.
19. Дамант Д. Финансовая отчетность – новые задачи и перспективы развития / Д. Дамант // Журнал «Аудит». – 16 июня 2014. – № 5 [Електрон. ресурс]. –

Режим доступу: http://gaap.ru/articles/Finansovaya_otchetnost_novye_zadachi_i_perspektivy_razvitiya.

20. Данилюк І. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ / І. Данилюк, Н. Зорій // Галицький економічний вісник. – 2014. – № 1. – С. 125-130.

21. Зоріна В.Н. Фінансова звітність підприємств: навч. посібник / В.Н. Зоріна, Т.С. Осадча, Г.Г. Зорін. – К.: ЦУЛ, 2010. – 200 с.

22. Івахів Ю.О. Фінансова звітність підприємств: обліково-аналітичні аспекти : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю.О. Івахів; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К.: КНЕУ, 2012. – 336 с.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

24. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39-43.

25. Кисельова В.А. Особливості складання фінансової звітності за МСФЗ в Україні // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики : збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Полтава, 11–12 травня 2017 року / В.А. Кисельова, Ю.А. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2017. – 219 с. – С. 18-20.

26. Кисельова В.А. Проблеми складання фінансової звітності за міжнародними стандартами: збірник наукових статей магістрів. Інститут економіки, управління та інформаційних технологій ПУЕТ / В.А. Кисельова, Ю.А. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2018. – 320 с. – С. 99-105.

27. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215-220.
28. Концептуальна основа подання фінансової звітності (2010 р.) // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
29. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: спец.: 08.06.04 / О.М. Коробко. – К.: ДАСОА, 2003. – 23с.
30. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 276с.
31. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
32. Крупка Я.Д. Трансформація вітчизняного обліку інвестиційної діяльності до міжнародних стандартів / Я.Д. Крупка // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: тези другої міжнародної науково-практичної конференції. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – С. 131-133.
33. Крутова А.С. Методологія та організація ведення обліку в умовах автоматизації / А.С. Крутова, Г.М. Фадєєва // Облік і фінанси АПК: науково - виробничий журнал, 2010. – С. 48-52. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/metodologiya-ta-organizaciya-vedennya-obliku-v-umovah-avtomatizacii.html>.
34. Кузнєцов В. Як заповнити фінансову (бухгалтерську) звітність / В. Кузнєцов, Я. Клищенко, І. Басова. – Х. : Фактор, 2013. – 384 с.
35. Кузнєцова С.О. Регламентування фінансової бухгалтерської звітності в Україні / С.О. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 1. – С. 25-32.
36. Куцик П.О. Прогнозна фінансова звітність: проблемні аспекти і перспективи використання підприємствами / П.О. Куцик // International

- scientific journal. – 2015. – С. 101-108. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2015_9_26.
37. Левицька С.О. Звітність підприємств: навч. посібник / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2012. – 315 с.
38. Лозенко Т.О. Проблеми складання фінансової звітності / Т.О. Лозенко // Фінансова звітність: Онлайн бібліотека Уманського національного університету садівництва. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library>.
39. Магальян К.С. Проблеми формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) / К.С. Магальян, Ю.О. Ночовна // Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю : зб. матер. ІУ Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Полтава, 24 жовтня 2019р.). – Полтава : ПДАА, 2019. – 544 с. – С. 233-235.
40. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. №433 (з врахуванням змін і доповнень). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1547-17>.
41. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013р. №635 (з врахуванням змін і доповнень). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article>.
42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
43. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua>.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27. 06. 2013 р. № 628. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
46. Ночовна Ю.О. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства / Ю.О. Ночовна, В.А. Кулик // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 776. – С. 141-146. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_776_24.
47. Ночовна Ю.О. Критична оцінка нових форм фінансової звітності / Ю.О. Ночовна, В.А. Кулик // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», – 2013. – С. 271-276.
48. Ночовна Ю.О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. // Ефективна економіка. – 2018. – № 11. [Електрон. ресурс]: – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6700>.
49. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – №. 34. – С. 267-270.
50. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За редакцією проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
51. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління / дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук.: спец.: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – К.: ДАСОА, 2015. – 468 с.
52. Озеран А. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №6. – С. 25-34.

53. Орлова В. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. Орлова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5. – С. 3-7.
54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
55. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені Законом України від 28.01.2014 р. № 736-VII). [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
57. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. № 879. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
58. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XIV (з врахуванням змін і доповнень) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
60. Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 із змінами і доповненнями. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish>.
61. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 257 с.

62. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
63. Стан та перспективи розвитку економіки України в умовах глобалізації: теорія та практика / О.О. Непочатенко. – Умань: Видавничо-поліграфічний центр “Візаві”, 2014. – 324 с.
64. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук. – К.: Либідь, 2012. – 647 с.
65. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – 358 с.
66. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч // за ред. Л.В. Нападовської. – К.: КНЕТУ, 2011. – 735 с.
67. Терещенко В. С. Проблеми впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. С. Терещенко, Ю. І. Марченко [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_86103.doc.htm.
68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навч. посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
69. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень / Я.В. Шеверя: автореф. дисертації на здобуття наукового ступеня кандидат економічних наук. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 21 с.
70. Фінансова звітність: від стандартів до практики // Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 1. – С. 5-193.
71. Харламова О. МСФЗ - звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 33(2030). – С. 42-47.
72. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 9-15.

73. Чижевська Л.В. Словник економічних термінів: бухгалтерський облік, фінанси / Л.В. Чижевська, А.Ю. Масловська. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – 196 с.
74. Цветкова Н. Принципи бухгалтерського обліку та звітності: досвід застосування та розвиток / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 14-20. 498.
75. Цебеня Р. Л. Принципи бухгалтерського обліку як основа складання та подання фінансової звітності / Р. Л. Цебеня, Ю. І. Николишин // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Серія економічна. – Вип. 38. – С. 212-215.
76. Яцишин Н.З. Методичні аспекти формування Звіту про фінансові результати діяльності підприємства / Н.З. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 4 (33). – С. 194-204.
77. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.ua.
78. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
79. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.
80. Репозитарій Полтавського університету економіки і торгівлі [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.puet.edu.ua>.