

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет



*До 50-річчя  
Тернопільського національного  
економічного університету*

# КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ

МОНОГРАФІЯ

*За науковою редакцією  
доктора економічних наук, професора  
З.-М. В. Задорожного*

Тернопіль

ТНЕУ

2015

Фінансова звітність підприємств відповідно до П(С)БО та МСФЗ: проблеми гармонізації / Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія / З.-М.-В. Задорожний, Крупка Я.Д., Омецінська І.Я.; за наук. ред. д.е.н., проф. З. М.-В. Задорожного, д.е.н., проф. Я. Д. Крупки. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – С. 25-59.

к.е.н., доц. Гудзь Н.В.,  
к.е.н., ст. викладач Мужевич Н.В.

## ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО П(С)БО ТА МСФЗ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Підсумкове узагальнення інформації та одержання узагальнюючих показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюються шляхом складання за відповідний період звітності. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» усі юридичні особи та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність [2]. Складання фінансової звітності на сьогодні для України є складним й суперечливим питанням, якому присвячена значна кількість праць багатьох вчених, зокрема Ф. Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, С. В. Голова, Г. Г. Кірейцева, В. В. Сопка, В. О. Шевчука, П. Я. Хомина, Л. В. Чижевської та інших.

Мету, склад, принципи, а також вимоги до призначення та розкриття елементів фінансової звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. Метою складання звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. При цьому мета складання звітності, яка зазначена в Концептуальних основах фінансової звітності, є іншою - надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів [6]. Тобто очевидне протиріччя у визначенні мети складання звітності у національних стандартах та МСФЗ, що потребує його усунення.

**Поняття про фінансову звітність.** Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка дає інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітній період [2]. Також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає бухгалтерську звітність як звітність, яка складена на основі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [11]. Тобто, законодавчі акти розділяють ці два поняття, при цьому виділяючи фінансову звітність як складову бухгалтерської.

МСБО введений термін «фінансові звіти загального призначення», під якими й розуміють фінансову звітність, і визначаються вони як звіти, що відповідають потребам користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб [10].

Визначення фінансової звітності вітчизняних науковців-дослідників дуже схожі (табл. 1).

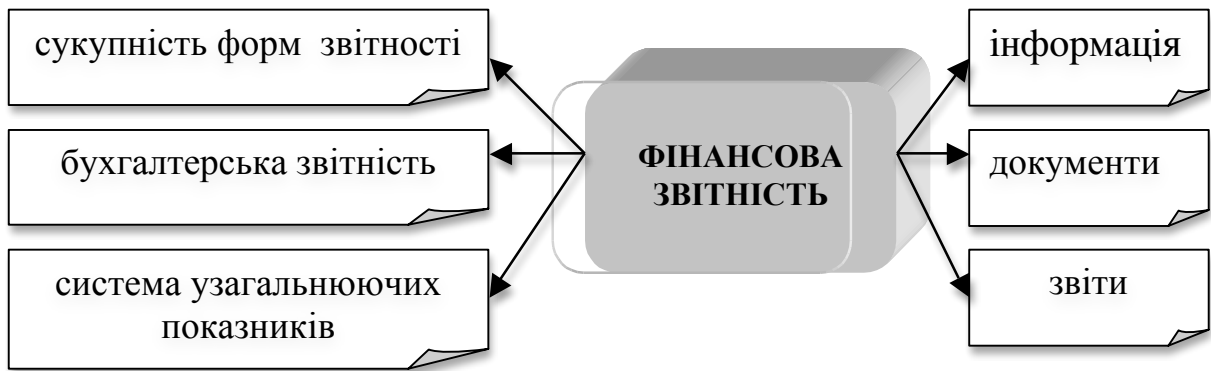
Таблиця 1

## Визначення фінансової звітності вітчизняними вченими-дослідниками

Автор	Визначення
О. Малишкін [8]	Звітність – це система узагальнених підсумкових показників поточного обліку по найважливішим розділам фінансово-господарської діяльності підприємства, а саме бухгалтерська (фінансова) звітність відображає найбільш істотні результати фінансово-господарської діяльності підприємства за квартал, рік. Фінансові звіти є своєрідними інформаційними моделями господарюючих суб'єктів.
Н. Чебанова [15]	Фінансова (бухгалтерська) звітність – це документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період.
Тлумачний словник бухгалтера [14]	Бухгалтерська звітність – це сукупність показників обліку, відображених у формі визначених таблиць, які характеризують рух майна та фінансового стану підприємства, установи за звітний період.
М. В. Кужельний [7]	Звітність – це сукупність затверджених в установленому порядку звітних форм, які об'єднують комплекс систематизованих показників, що всебічно характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств за відповідний період
В.В. Сопко, В.М. Пархоменко [12]	Фінансова звітність підприємств являє собою систему узагальнених показників, які характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік)
Н. Ткаченко [13]	Фінансова звітність – це сукупність форм звітності, які складені на основі даних фінансового обліку з метою отримання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни у його фінансовому становищі за звітний період у встановленій формі для прийняття цим користувачем ділових рішень» Фінансову звітність визначають економічні показники суб'єкта господарської діяльності, що характеризують статичну і динамічну об'єктів бухгалтерського обліку.
О. Ільченко [4]	Фінансова звітність є джерелом інформації про фінансовий стан будь-якого суб'єкта господарювання, яка повинна містити лише доречну інформацію, оскільки ця інформація впливає на прийняття рішень користувачами і дає їм змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події
Г. Г. Кірейцев [5]	Фінансова звітність - це сукупність форм звітності, складених на підставі даних фінансового обліку з метою надання користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни в його фінансовому стані за звітний період в зручній та зрозумілій формі для прийняття цими користувачами управлінських рішень.

Фінансова звітність підприємства – це інформація про фінансовий та майновий стан підприємства, а також показники виробничо-господарської діяльності, яка є підсумковим етапом ведення обліку.

Якщо виокремити серед визначень основні підходи до трактування фінансової звітності, то можна дати такі її короткі характеристики (рис. 1).



**Рис. 1. Основні трактування фінансової звітності**

Систематизуючи підходи законодавчих актів та погляди науковців, можемо сформулювати й розширене визначення: фінансова звітність – це сукупність форм звітності, які містять систему узагальнюючих і взаємопов’язаних показників, які призначені для надання користувачам інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства. Таке трактування фінансової звітності дає змогу узагальнити та згрупувати її основні економічні та правові ознаки: сукупність та види фінансових форм звітності, систему фінансово-економічних показників та інформативність для користувачів у процесі прийняття рішень.

**Принципи та якісні характеристики побудови фінансової звітності.** Процес входження України до Європейського Союзу потребує перегляду як чинного законодавства, так і чинної системи обліку, звітності й статистики. Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» нормативно-правова база з регулювання бухгалтерського обліку віднесена до пріоритетних сфер адаптації.

Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Застосування єдиних стандартів фінансової звітності дозволяє міжнародним фінансовим ринкам оцінювати і порівнювати результати діяльності різних компаній, забезпечує відкритість, прозорість і зіставність фінансової звітності суб’єктів господарювання.

Під час складання звітності українські підприємства повинні дотримуватися відповідних принципів, які встановлені на законодавчому рівні.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Відомо, що Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” виділяє десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 2):

- 1) *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- 2) *безперервність* – оцінка активів і зобов’язань підприємства проводять, виходячи із припущення, що його діяльність буде тривати далі;



**Рис. 2. Принципи формування фінансової звітності в Україні**

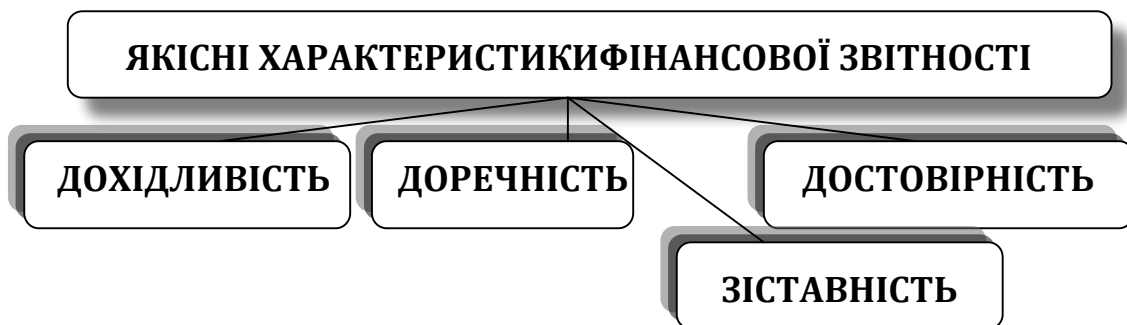
- 3) *автономність* – кожне підприємство розглядають як юридичну особу, відособлену від його власників, у зв'язку із чим особисте майно й зобов'язання власників не потрібно відображати у фінансовій звітності підприємства;
- 4) *нарахування й відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для одержання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображають у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів;
- 5) *повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, прийняті на її основі;
- 6) *послідовність* – застосування підприємством постійно щороку обраної облікової політики;
- 7) *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.
- 8) *превалювання сутності над формою* – операції відображають відповідно до їх сутності, а не тільки, виходячи з юридичної форми (наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає переходу права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховують на баланс

орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу;

9) *єдиний грошовий вимірник* – вимір й узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюють в єдиній грошовій оцінці - гривні;

10) *історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання.

Фінансові звіти мають правдиво відобразити фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства. Необхідною умовою правдивого відображення діяльності підприємства є подання інформації у спосіб, який забезпечує якісні характеристики фінансових звітів. Якісні характеристики визначають міру корисності інформації, що наведена у фінансових звітах. НП(С)БО 1, як і МСФЗ, виділяє чотири основні якісні характеристики фінансової інформації (рис. 3): дохідливість; зіставність; достовірність; доречність.



**Рис. 3. Якісні характеристики фінансової інформації відповідно до НП(С)БО 1 та МСФЗ**

*Дохідливість* – це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак із цього не випливає, що користувачі зможуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку. У зв'язку із цим інформацію про складні поняття, що є корисною для прийняття економічних рішень, не потрібно виключати зі звітності через складність розуміння її окремими користувачами.

*Достовірність* інформації означає, що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності інформація є достовірною, якщо їй притаманні ознаки повноти, нейтральності, обачності, превалювання сутності над формою та правдивого відображення фінансового стану і результатів діяльності.

*Зіставність* інформації означає можливість користувачів порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

В Україні триває реформування системи бухгалтерського обліку спрямоване на уніфікацію з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Вже за 2012 рік публічні акціонерні товариства, банки та страхові компанії склали фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Станом на 1 січня 2013 р. в Україні зареєстровано 1346 публічних акціонерних товариств (ПАТ), що складає 0,5% загальної кількості суб'єктів господарювання. У порівнянні з 1 січня 2012 року кількість зареєстрованих ПАТ зросла майже на 6% (1275) [1, 39]. Таким чином, кількість підприємств, що використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності постійно зростає.

Відповідно до нового Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” затверджено нові форми фінансової звітності, які застосовують юридичні особи усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність.

*Доречність* характеризує здатність інформації впливати на рішення, які приймають на її основі. Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування.

П(С)БО містять мінімальний обсяг інформації, яка повинна бути наведена у фінансових звітах і примітках до них. У свою чергу, керівництво підприємства може включати до приміток додаткову інформацію, яка є важливою для користувачів фінансової звітності.

Найдостовірніша інформація втрачає сенс, якщо вона надана користувачам із запізненням. Тому фінансові звіти мають бути надані користувачам у строки, що забезпечують їх ефективне використання. Виходячи із цього, згідно з Порядком подання фінансової звітності квартальну фінансову звітність підприємства подають не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річну - не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

Інформація, наведена у фінансових звітах, повинна не тільки відображати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутніх прибутків, дивідендів та інших виплат.

Відповідно до НП(С)БО 1 підприємства можуть не наводити статті за якими відсутня інформація за звітний період, крім випадків, якщо такі дані були в попередньому звітному періоді. З появою НП(С)БО підхід до структуризації звіту зазнав коригувань. Тепер до нормативно встановлених форм звітності можна вписувати додаткові статті в тому випадку, якщо вони є суттєвими. Щоправда повної свободи в цьому питанні бухгалтерам не дали: усі можливі додаткові статті перелічені в третьому додатку до НП(С)БО 1, і кожна з них має свій «персональний» код. Ці статті можна використовувати за умови, що інформація є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена. Згідно з П(С)БО суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Суттєвість статей звітності визначають НП(С)БО 1, МСФЗ та керівництво підприємства. Цей підхід відповідає міжнародним стандартам, що є позитивним моментом. Наявність же обумовлених додаткових рядків знову не дає можливості бухгалтеру висловлювати свої професійні судження відносно інформації, яка є у формах звітності, що, безумовно, є негативним моментом.

З одного боку, згортання ряду статей Звіту про фінансовий стан суттєво не впливає на показники фінансової звітності більшості підприємств, так як інформація про такі об'єкти бухгалтерського обліку у них відсутня (інформація про довгострокові біологічні активи, векселі, резерви та забезпечення тощо). Разом з тим, втрачається аналітичність інформації і щодо суттєвих її показників (залишків виробничих запасів, незавершеного виробництва, товарів, готової продукції), що унеможливорює виконання превалюючої функції ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Умови згортання показників фінансової звітності одночасно збільшують “поле” для шахрайств, адже приховати реальну вартість активів, капіталу і зобов'язань в загальній сукупності значно легше. Це породжує одну з найважливіших проблем сучасного бухгалтерського обліку – фальсифікацію фінансової звітності. Викривлення показників фінансової звітності внаслідок фальсифікації створює інформаційний ризик прийняття рішень на їх основі, знижує ефективність ринку капіталу, призводить до зменшення прозорості недержавного сектору економіки, ускладнює і скорочує ефективність державного контролю. Для уникнення фальсифікації фінансової звітності необхідним є по-перше її виявлення, а по-друге створення правового механізму та контролю, що перешкоджатиме її здійсненню.

Оскільки межі суттєвості нормуються в стандартах украї рідко, функцію їх установлення здебільшого бере на себе керівництво підприємства, і головну роль у цьому процесі відіграє, звісно, головний бухгалтер. Отже, база та межі суттєвості для господарських операцій, подій і фінансової звітності різнитимуться. Мінфін рекомендує кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості (табл. 2) інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності привести в розпорядчому документі про облікову політику [9].

**Таблиця 2**

**Межі суттєвості для виокремлення статей фінзвітності**

<b>Форма звіту</b>	<b>Межі суттєвості статей</b>
<b>Баланс</b>	5% підсумку балансу або 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
<b>Звіт про фінансові результати</b>	5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або 25% фінансового результату від операційної діяльності
<b>Звіт про рух грошових коштів</b>	5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
<b>Звіт про власний капітал</b>	5% розміру власного капіталу підприємства

Також зауважимо, що відповідно до Методрекомендацій щодо облікової політики підприємства:

1) інформацію за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводить у статтях, що призначені для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів і витрат, інших показників, які виділяють у фінансовій звітності;



2) стаття, яка може бути визнана несуттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

Приклад 1. Підприємство переважно працює з покупцями за системою оплати з відстроченням платежу. Передоплата вимагається лише в тих випадках, коли споживач не викликає довіри.

На дату балансу за даними обліку:

- заборгованість підприємства за отриманими авансами - 1000000 грн.;
- валюта балансу - 205000000 грн.;
- загальна сума зобов'язань підприємства - 25000000 грн.

Кредиторська заборгованість за авансами дорівнює:

- 0,49% підсумку балансу ( $1000000/205000000$ ) < 5%;
- 4% підсумку класу зобов'язань ( $1000000/25000000$ ) < 15%.

Висновок: сума авансової заборгованості не є суттєвою. Отже, аванси в балансі не виокремлюють, а наводиться за узагальненим рядком 1690 балансу «Інші поточні зобов'язання».

Приклад 2. Підприємство переважно працює із замовниками за системою стовідсоткової попередньої оплати.

На дату балансу за даними обліку:

- заборгованість підприємства за отриманими авансами - 10000000 грн.;
- валюта балансу - 205000000 грн.;
- загальна сума зобов'язань підприємства - 25000000 грн.

Кредиторська заборгованість за авансами становить:

- 4,9% підсумку балансу ( $10000000/205000000$  грн), < 5%;
- 40% підсумку класу зобов'язань ( $10000000/25000000$  грн) > 15%.

Звідси:

- якщо керівництво обрало як базу визначення кількісних критеріїв суттєвості підсумок балансу, сума авансової заборгованості не буде визначена суттєвою й наводитиметься в рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» балансу;
- якщо ж керівництво обрало як базу визначення кількісних критеріїв суттєвості підсумок класу зобов'язань, сума авансової заборгованості буде визначена суттєвою й наводитиметься в окремому рядку 1635 «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами».

Приклад 3. Підприємство має на балансі фінансові інвестиції (фінансовий інструмент) вартістю 3500000 грн., які, відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», обліковують за справедливою вартістю. Згідно з П(С)БО 12 та П(С)БО 13, зміни балансової вартості таких інвестицій від переоцінки відображають в складі інших доходів та інших витрат.

У звітному періоді ринкова вартість зазначених інвестицій зросла. Сума дооцінки становила 50000 грн. За звітній період:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив 15000000 грн.;
- фінансовий результат від операційної діяльності - збиток 150000 грн.

Сума дооцінки дорівнює:

- 0,3% чистого доходу ( $50000/15000000$ ) < 5%;
- 33,3% збитку від операційної діяльності ( $50000/150000$ ) > 25%.

Звідси:

- якщо в Наказі про облікову політику базою визначення кількісних критеріїв суттєвості статей звіту про фінансові результати обрано показник чистого доходу, то сума дооцінки виокремленою не буде. Вона буде віднесена до загальної статті «Інші доходи» Звіту про фінансові результати за рядком 2240;
- якщо в Наказі про облікову політику базою визначення кількісних критеріїв суттєвості обрано показник фінансового результату від операційної діяльності, то сума дооцінки повинна бути виокремленою. Вона буде наведена за рядком 2121 «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюють за справедливою вартістю Звіту про фінансові результати».

Тобто, якщо стаття визнана несуттєвою, її наводять в складі інших доходів, а коли вона визнана суттєвою, її сума у формі № 2 буде наведена між статтею інших операційних доходів (рядок 2120) і статтею адміністративних витрат (рядок 2130). Фактично це призводить до того, що дооцінка фінансових інвестицій належатиме у звітності до операційної діяльності.

На наш погляд, такий підхід не є раціональним. Адже сам факт подолання порогу суттєвості не повинен впливати на класифікацію економічної суті статті. Проте зауважимо, що мінфінівські методичні рекомендації щодо баз визначення кількісних критеріїв і відповідних порогів суттєвості - це лише рекомендації. Вони не мають нормативного характеру. Це означає, що менеджмент підприємства має повне право встановити інші бази та діапазони (як кількісні, так і якісні). Обмежувати думку керівництва в зазначеній царині можуть хіба що аудитори, які підтверджуватимуть достовірність звітності.

**Форми фінансової звітності.** Починаючи з 2013 року юридичні особи (крім банків та бюджетних установ) зобов'язані подавати фінансову звітність, застосовуючи нові форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» (табл. 3).

**Таблиця 3**

**Склад фінансової звітності**

№	Форма звітності	Призначення форми звітності
1.	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Інформація про фінансовий стан підприємства, активи, зобов'язання, капітал на певну дату.
2.	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)	Інформація про доходи і витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.
3.	Звіт про рух грошових коштів	Інформація про зміни, які відбулися у грошових коштах, джерелах їх надходження та напрямках використання.
4.	Звіт про власний капітал	Розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства за звітний період.
5.	Примітки до річної фінансової звітності	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів та іншої інформації, розкриття якої передбачено П(С)БО.

**Баланс (Звіт про фінансовий стан).** Баланс (Звіт про фінансовий стан) віднедавна складається з трьох розділів активу та чотирьох пасиву (табл. 4).

**Таблиця 4**

**Структура Балансу (Звіту про фінансовий стан)**

<b>АКТИВ</b>	<b>ПАСИВ</b>
Розділ 1. Необоротні активи.	Розділ 1. Власний капітал.
Розділ 2. Оборотні активи.	Розділ 2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення.
Розділ 3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.	Розділ 3. Поточні зобов'язання і забезпечення.
	Розділ 4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

За старою формою розділів було значно більше, як в активі, так і в пасиві. Змінилась також і наповненість кожного розділу Балансу (табл. 5).

**Таблиця 5**

**Порівняльна характеристика форм фінансового звіту “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” за вимогами НП(С)БО 1 та П(С)БО 2**

Об'єкт бухгалтерського обліку	НП(С)БО 1		П(С)БО 2	
	Код рядка	Назва статті звіту	Код рядка	Назва статті звіту
1	2	3	4	5
<b>Актив</b>				
Інформація про інвестиційну нерухомість	1015	Інвестиційна нерухомість	-	-
Інформація про первісну вартість та знос довгострокових біологічних активів	1020	Довгострокові біологічні активи	035	справедлива (залишкова) вартість
	-		036	первісна вартість
	-		037	накопичена амортизація
Інформація про виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію та товари	1100	Запаси	100	Виробничі запаси
			120	Незавершене виробництво
			130	Готова продукція
			140	Товари
Інформація про векселі одержані	-	-	150	Векселі одержані
Інформація про первісну вартість дебіторської заборгованості та суму нарахованого резерву сумнівних боргів	1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	160	чиста реалізаційна вартість
			161	первісна вартість
			162	резерв сумнівних боргів
Інформація про дебіторську заборгованість з нарахованих доходів	-		190	з нарахованих доходів
Інформація про дебіторську заборгованість із внутрішніх розрахунків	-		200	із внутрішніх розрахунків

1	2	3	4	5
Інформація про дебіторську заборгованість із нарахованого податку на прибуток	1136	у тому числі з податку на прибуток	-	-
Інформація про грошові кошти, що зберігаються в касі	-		231	у т.ч. в касі
Інформація про грошові кошти в розрізі в національній валюті			230	в нац. валюті
	-		240	в інозем. валюті
<b>Пасив</b>				
Інформація про статутний (пайовий) капітал підприємства	1400	Зареєстрований капітал	300	Статутний капітал
			310	Пайовий капітал
Інформація про додатковий капітал	1405	Капітал у дооцінках	330	Інший додатковий капітал
			1410	Додатковий капітал
Інформація про забезпечення	1520	Довгострокові забезпечення	410	Інші забезпечення
	1660	Поточні забезпечення	415	Сума страхових резервів
			416	Сума часток перестраховиків у страхових резервах
Інформація про векселі видані		-	520	Векселі видані
Інформація про кредиторську заборгованість з одержаних авансів		-	540	з одержаних авансів
Інформація про кредиторську заборгованість з позабюджетних платежів		-	560	з позабюджетних платежів
Інформація про кредиторську заборгованість з учасниками		-	590	з учасниками
Інформація про кредиторську заборгованість із внутрішніх розрахунків		-	600	із внутрішніх розрахунків
Інформація про кредиторську заборгованість із нарахованого податку на прибуток	1621	у тому числі з податку на прибуток	-	-

Значно менше стало обов'язкових статей, але збільшилась кількість додаткових. Заповнення обов'язкових статей можливе за умови їх достовірної оцінки та отримання /вибуття економічних вигід від їх використання /погашення. Використовувати додаткові статті є необов'язковим, якщо інформація по ним відсутня і її не було в попередніх періодах. Методика складання форми 1, як і інших форм, викладена у Методичних рекомендаціях по заповненню форм фінансової звітності [9].

Загальноприйнятим та зрозумілим є той факт, що розділи формують шляхом об'єднання окремих статей, отже, якщо у балансі є розділ, то у ньому повинні бути виділені окремі статті (показники). Але у попередній формі балансу (як в активі так і у пасиві) були виділені окремі розділи, хоча жодної

статті у них не передбачено – розділ 3 “Витрати майбутніх періодів” в активі балансу та розділ 5 “Доходи майбутніх періодів” у пасиві балансу. Правомірним стало вилучення цих розділів із структури балансу, і відображення витрат майбутніх періодів у складі оборотних активів, доходів майбутніх періодів – в складі поточних зобов’язань. Хоча на деяких підприємствах можуть бути особливості щодо відображення витрат майбутніх періодів. Витрати майбутніх періодів, що включають, переважно, передоплату періодичних видань, в практиці господарювання підприємств є оборотними активами, але для сільськогосподарських формувань витрати на будівництво літніх таборів і загонів для тварин, траншей для силосування, витрати на поліпшення земель є необоротними активами, що в новій формі Балансу, ймовірно, повинні відобразитися у складі інших необоротних активів.

Зауважимо, що старі помилки щодо структури залишилися і у новій формі Балансу, про що свідчить наявність в активі Розділу 3 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» та в пасиві Розділу 4 «Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».

Спрощенню читання та розуміння фінансової звітності сприятиме наведення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) інформації про інвестиційну нерухомість та довгострокові біологічні активи лише за справедливою (залишковою) вартістю, оскільки ці статті не є типовими для більшості підприємств, а наведення детальної інформації про такі активи призводить до перенасичення балансу надлишковою інформацією. Вилучення зі складу статей балансу гудвілу з цих позицій також є правомірним, однак суперечить Міжнародним стандартам фінансової звітності.

У попередньому балансі за статтею “Незавершене будівництво” показували вартість незавершеного будівництва, яке здійснювалося для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва. Отже, в обліку такі витрати реєструють за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунок “Капітальне будівництво”. Разом з тим на рахунку 15 також відображають й інші незавершені капітальні вкладення: вартість придбаних, але не введених в дію необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів тощо). Враховуючи те, що більшість статей Балансу відповідають назві рахунків, призначених для обліку відповідних об’єктів, було правомірним статтю “Незавершене будівництво” перейменувати на “Незавершені капітальні інвестиції”.

У балансі відсутня інформація про вартість земельних ділянок, прав на землю, про вартість орендованих земельних ділянок, що не дозволяє об’єктивно оцінити ресурсний потенціал підприємства.

Некоректним, на нашу думку, є укрупнення статті «Запаси» та включення до її складу виробничих запасів, МШП, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів, оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності виробничого, торговельного підприємства або підприємства, що надає послуги.

Відображення у звітності дебіторської заборгованості також зазнало змін. Якщо дебіторська заборгованість з нарахованих доходів та із внутрішніх розрахунків може бути відображена у додаткових статтях, то нарахований резерв сумнівних боргів у звітності не показують: дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відображають вже за мінусом цього резерву.

Наведення у активі балансу статті «дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» тільки за чистою реалізаційною вартістю сприймається неоднозначно у зв'язку з тим, що розрахунок резерву сумнівних боргів запозичений із зарубіжної облікової практики. Крім того, до витрат у податковому обліку включаються витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, але в сумі безнадійної дебіторської заборгованості. Тому нарахування резерву сумнівних боргів з прийняттям Податкового кодексу України також є обов'язковим.

Виділення в окремий рядок дебіторської заборгованості з податку на прибуток пов'язаний не стільки з гармонізацією обліку відповідно до міжнародних стандартів, а з введенням обов'язкової сплати авансових внесків з цього податку для контролю за ними, оскільки Податкова декларація з податку на прибуток буде подана лише після закінчення звітного року.

У Методичних рекомендаціях [9] зазначено, що в рядку 1136 Балансу потрібно відображати «дебіторську заборгованість з податку на прибуток». У П(С)БО 17 «Податок на прибуток» йдеться про те, що перевищення сплаченого податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю. Аванси з податку на прибуток, ідентифіковані як дебіторська заборгованість, повинні бути включені у відповідний рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток». Тим не менше, у Методичних рекомендаціях [9] висунуто інше припущення, згідно якого аванси з податку на прибуток мають бути наведені у рядку 1130 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами», призначеного для відображення розрахунків за виданими авансами. Суперечливість логіки ведення бухгалтерського обліку та роз'яснень Міністерства фінансів України щодо авансових платежів з податку на прибуток може бути обумовлена поправками до форм фінансової звітності, пов'язаними з коригуваннями МСФЗ. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [10] запроваджена окрема репрезентація в балансі зобов'язань і активів з поточного податку на прибуток. Поточним податком на прибуток вважається податок, визначений у звітному періоді згідно чинного законодавства. Якщо податок на прибуток не визначається щокварталу в податковій декларації, то в проміжних періодах такий податок відсутній. Отже, формально авансові платежі з податком на прибуток не пов'язані. Якщо припустити, що новий балансовий рядок 1136 «Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, у тому числі з податку на прибуток» призначений саме для дебіторської заборгованості з поточного податку на прибуток, то цілком зрозуміло, що авансовий платіж не може бути за ним відображений. У будь-якому разі в новому балансі авансові платежі з податку на прибуток, виходячи з

нового на них погляду, будуть віддистанційовані від звичайних переplat з податку на прибуток. При цьому незмінним залишиться порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку – за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Складаючи баланс, обов'язково слід правильно поділяти всі активи підприємства на оборотні та необоротні. До оборотних активів відповідно до НП(С)БО 1 належать гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу [11]. Активи, що не є оборотними, належать до необоротних активів.

Помилкою є відображення у складі оборотних активів дебіторської заборгованості, погашення якої не очікується протягом року з дати балансу. Така заборгованість вважається довгостроковою, тому її потрібно відображати у складі необоротних активів.

Що стосується грошових коштів, то їх відображають загальною сумою без поділу на валюти; лише у додаткових статтях ці кошти можна розділити на готівкові та безготівкові. Назва статті активу балансу «гроші та їх еквіваленти», на нашу думку, є некоректною, оскільки слово «гроші» є розмовним, а законодавча база України розкриває тільки сутність терміну «грошові кошти».

Пасив Баланс включає 4 розділи: 1. Власний капітал. 2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення. 3. Поточні зобов'язання і забезпечення. 4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття.

Зазнав нововведень розділ 1 пасиву. Так, змінено назву статті «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал», за якою відображають суму статутного або пайового капіталу відповідно до зареєстрованих установчих документів. Об'єднання інформації про статутний та пайовий капітал підприємства та відображення у статті «зареєстрований капітал» є обґрунтованою, оскільки підприємства залежно від форми власності формують тільки один вид зареєстрованого капіталу (статутний або пайовий), що відображено в установчих документах (статуті чи установчому договорі).

З усіх складових власного капіталу найбільших змін у відображенні в Балансі зазнав додатковий капітал. Як і раніше, його складові показують у двох статтях, однак тепер в окрему статтю виділено суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів як капітал у дооцінках. Виокремлення в окрему статтю балансу «Капітал у дооцінках» забезпечує взаємозв'язок з розділом 2 «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати. Додатково можна показати емісійний дохід та накопичені курсові різниці.

Деяко змінилися назви розділів 2 та 3 у новій формі Балансу: Розділ 2. «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» та Розділ 3. «Поточні зобов'язання і забезпечення». Цільове фінансування у повному обсязі включено до розділу 2 «Довгострокові зобов'язання і забезпечення». При цьому, забезпечення тепер можуть бути відображені й у складі поточних забезпечень. Створені забезпечення відображають нараховані у звітному періоді майбутні

витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх прогностичних оцінок. Для правильного відображення у фінансовій звітності забезпечень – у наказі про облікову політику доцільно вказати види створюваних на підприємстві забезпечень у розрізі термінів їх використання.

Вилучення з пасиву балансу статті «поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів» з позицій податкового законодавства є недоцільним, оскільки ПДВ відображають в обліку та звітності за правилом «першої події» та потребує окремого відстежування передоплати, що отримана на поточний рахунок підприємства.

Доходи майбутніх періодів зараз відображають у розділі 3 «Поточні зобов'язання і забезпечення». Також спостерігаємо появу розділу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття». Якщо звернутися до МСФЗ, то вони не передбачають відображення даної інформації в окремих розділах звітної форми.

У цілому, аналізуючи нововведення, внесені до форми Звіту про фінансовий стан, визначено згортання статей фінансової звітності, що зменшує її аналітичність для користувачів при прийнятті рішень. У зв'язку з чим, поступово втрачається корисність інформації, що надає фінансова звітність для користувачів, які мають доступ виключно до неї, оскільки лише фінансова звітність підприємства не є комерційною таємницею, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи).** Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Звіт про фінансові результати отримав з 2013 року додаткову назву – Звіт про сукупний дохід. Він є частиною як квартальної, так і річної звітності підприємств, які повинні подавати фінансову звітність згідно з вимогами НП(С)БО 1. Звіт складають наростаючим підсумком з початку звітного року. Його показники зазначають у тисячах гривень без десяткового знака, крім розділу 4 звіту, грошові показники якого наводять у гривнях з копійками.

Форма складається із чотирьох розділів (табл. 6):

**Таблиця 6**

**Структура Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)**

РОЗДІЛ ЗВІТУ	ЗМІСТ ІНФОРМАЦІЇ
Розділ 1. «Фінансові результати»	Розкривають інформацію про отримані доходи в розрізі видів діяльності підприємства та про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів. На підставі цих показників визначають фінансові результати відповідно від операційної, потім від звичайної діяльності і обчислюють чистий прибуток або збиток. У новій формі скорочено кількість статей, які розшифровують порядок формування валового прибутку.



РОЗДІЛ ЗВІТУ	ЗМІСТ ІНФОРМАЦІЇ
<p><b>Розділ 2.</b> <b>«Сукупний дохід»</b></p>	<p>Містить інформацію стосовно дооцінки необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, іншого доходу, податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Цей розділ є новим у звіті.</p>
<p><b>Розділ 3.</b> <b>«Елементи операційних витрат»</b></p>	<p>Відображають всі операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління та ін.) у звітному періоді, за вирахуванням внутрішнього обороту - тих витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством. У розділі не відображають: собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені. Розділ залишився без змін.</p>
<p><b>Розділ 4.</b> <b>«Розрахунок показників прибутковості акцій»</b></p>	<p>Розділ залишився без змін. Розділ заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах. Для розрахунку показників застосовують норми П(С)БО 24 "Прибуток на акцію". Показники розділу III обчислюють тільки для складання звіту, а в бухгалтерському обліку підприємства не відображають.</p>

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за аналогією до Міжнародних стандартів фінансової звітності починається зі статті «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її неперобтяження «податковою інформацією». Однак, в контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства буде проблемним.

Необхідно відзначити що відповідно до НП(С)БО 1 у звіті не потрібно окремо виділяти надзвичайну діяльність, тобто статті «Надзвичайні доходи» та «Надзвичайні витрати» вилучено. Витрати, які раніше визнавалися надзвичайними, мають знайти своє відображення у складі інших витрат.

Загалом, структура першого розділу майже не змінилась: фінансові результати визначають поступово, порівнюючи доходи і витрати від різних видів діяльності. Однак, навіть у додаткових статтях, в яких наводять інформацію щодо доходів та витрат від зміни вартості активів, які оцінюють за справедливою вартістю, яких не було у попередній формі, та ряду статей, в яких відображають доходи і витрати страхових організацій, не передбачено статей, в яких би відображали доходи та витрати від надзвичайних подій.

Стаття «податок на прибуток від звичайної діяльності» у новій формі Звіту про фінансові результати перейменована на «витрати (дохід) з податку на прибуток», що, ймовірно, передбачає розрахунок податку на прибуток тільки за даними фінансового обліку. Інформація про тимчасові та постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова

або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства. Тому, ймовірно, у Звіті про фінансові результати податкові різниці не знайдуть належного відображення, а будуть розшифровуватися у Примітках до річної фінансової звітності.

Розділ 2. «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) містить інформацію тільки про окремі види доходів підприємства, що не відповідає його назві.

Зауважимо недосконалість та незручність структури другого розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Звертаючи увагу на назви рядків, треба поглянути на рядки 2445 «Інший сукупний дохід» та 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування». Відповідно до Методичних рекомендацій інший сукупний прибуток до оподаткування складається з показників дооцінки певних активів, капітальних курсових різниць, частин капіталу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу. Тобто, щоб отримати показник іншого сукупного доходу, потрібно до сукупного доходу додати ще кілька показників. Із цього можна зробити беззаперечний висновок щодо недопрацьованості Методичних рекомендацій, запропонованих Міністерством фінансів України. Так, зокрема у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [10] коректно надано склад і структуру іншого сукупного доходу, тоді як вітчизняна практика наразі відрізняється серйозною методологічною помилкою у частині пропозиції рядка 2445 «Інший сукупний дохід», який є безсистемним неупорядкованим накопиченням інформації, яку піддають критиці з точки зору доцільності та відповідності. Закономірним і логічним є питання, яким чином бухгалтерам заповнювати рядок 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період»? У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відповідно до Методичних рекомендацій необхідно відображати суму іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати. Ця пропозиція є вельми цікавою, оскільки, як вже відомо, у Звіті про фінансові результати є кілька статей іншого сукупного доходу, що, логічно, потребує відповіді на питання, яку саме статтю доцільно брати для заповнення форми 4 «Звіт про власний капітал». Знову ж таки, спираючись на логіку – це показник рядка 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» Звіту про фінансові результати. Проте це власна логіка практиків з бухгалтерського обліку, яка йде дещо врозріз з твердженням Міністерства фінансів України. Потрібні додаткові роз'яснення з боку Міністерства фінансів.

**Звіт про рух грошових коштів.** Звіт про рух грошових коштів показує розгорнуто всі надходження та витрачання грошових коштів та їх еквівалентів за певний період, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Результатом заповнення звіту є формування показників чистого руху грошових коштів відповідно за видами діяльності підприємства і в цілому за звітний період (рис. 4).



**Рис. 4. Структура Звіту про рух грошових коштів**

При формуванні Звіту про рух грошових коштів важливою є ідентифікація господарських операцій за видами діяльності. При класифікації господарських операцій (а отже і грошових потоків) за видами діяльності, в першу чергу необхідно визначити, які з них можна віднести до інвестиційних та/або фінансових. Всі інші грошові потоки необхідно вважати операційними.

Зарахування конкретної операції, пов'язаної з рухом коштів, до певної класифікаційної групи визначає, насамперед, характер господарської діяльності кожного конкретного підприємства. Якщо рух коштів унаслідок однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводять окремо у складі відповідних видів діяльності.

Необхідно підкреслити, що у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій виробничої сфери субрахунки 731 «Дивіденди одержані» та 732 «Відсотки одержані» віднесені до рахунка 73 «Інші фінансові доходи», який у кінці звітної періоду закривають субрахунком 792 «Результати фінансових операцій». Отже, дивіденди і відсотки одержані можна класифікувати як доходи або операційної, або інвестиційної, або фінансової діяльності. Кожна точка зору має право на існування. На нашу думку, в цьому питанні необхідно дотримуватися певної послідовності: оскільки у поточному обліку ці доходи віднесені до фінансової діяльності, то й у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів їх необхідно відносити не до інвестиційної або операційної діяльності, а до фінансової. Тоді практикуючому бухгалтеру буде зрозумілим логічний взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку та окремих форм фінансової звітності. В іншому випадку, необхідно

внести суттєві корективи до діючого Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню.

У визначенні фінансової діяльності також не все абсолютно ясно і зрозуміло. Дискусійним, наприклад, є питання про класифікацію дивідендів та відсотків сплачених. Відповідно до МСБО 7, кожен з грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривають окремо. Кожен з них класифікується на послідовній основі в будь-які періоди як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність. Отже, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку дають можливість кожному суб'єкту господарювання самостійно класифікувати грошові потоки від отриманих та сплачених відсотків і дивідендів відповідно до того, з яким видом діяльності вони пов'язані та з якою метою надаються позики і залучаються фінансові ресурси, тобто відповідно до економічного змісту тих подій, які стали підставою отримання або сплати відсотків і дивідендів. Аналогічні підходи, за деяким винятком, декларуються і П(С)БО, але у Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери передбачено, що субрахунок 951 «Відсотки за кредит» відносять до рахунка 95 «Фінансові витрати» і відповідно закривають субрахунком 792 «Результати фінансових операцій», тому доцільно й у Звіті про рух грошових коштів відсотки сплачені показувати у складі витрат фінансової діяльності.

Таким чином, для українських підприємств характерною є певна відмінність нормативної бази ведення обліку та складання фінансової звітності від міжнародних стандартів, що особливо бажано враховувати при переході до застосування окремими підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У Звіті про рух грошових коштів сплачені та отримані відсотки за позиками взагалі окремо не виділяють, а відображають у складі інших надходжень та інших платежів. Це ускладнює роботу бухгалтерів як при відображенні господарських операцій на рахунках, так і при визначенні фінансових результатів за видами діяльності та складанні фінансової звітності.

Відповідно до Н(П)СБО 1 Звіт про рух грошових коштів може бути складений за прямим (форма №3) чи непрямим (форма №3-н) методами. Підприємство може на власний розсуд обрати відповідний метод розрахунку, про що потрібно обов'язково зазначити в Наказі про облікову політику в частині фінансової звітності.

У розділі 1. "Рух коштів внаслідок операційної діяльності" за прямим методом кількість основних статей, порівняно з попередньою формою, значно скоротилась. Однак у додаткових – крім статей, які були в попередній звітній формі, додалися надходження від операційної оренди, отримання роялті, авторських прав. У цьому ж розділі надходження та видатки, що пов'язані з векселями необхідно відображати в складі інших надходжень та видатків. Використання прямого методу для визначення чистої зміни коштів полягає у тому, що послідовно наводяться всі основні статті грошових надходжень та видатків, а різниця між ними формує чистий рух коштів окремо від операційної (рядок 3195), інвестиційної (рядок 3295) та фінансової діяльності (рядок 3395).

Прямий метод складання звіту про рух грошових коштів базується на безпосередньому використанні даних із реєстрів бухгалтерського обліку щодо дебетових або кредитових оборотів коштів (рахунки 30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках») за звітний період у кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку активів або зобов'язань (табл. 7).

**Таблиця 7**

**Порядок складання Звіту про рух грошових коштів за прямим методом на основі даних бухгалтерського обліку**

Стаття	Код рядка	Дані із реєстрів бухгалтерського обліку
1	2	3
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>		
Надходження від:		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Д-т 30, 31 К-т 70, 713
Повернення податків і зборів у тому числі податку на додану вартість	3005	Д-т 31 К-т 641, 642
Цільового фінансування	3006	Д-т 31 К-т 641/ПДВ
Інші надходження	3010	Д-т 30, 31 К-т 48
Витрачання на оплату:	3095	Д-т 30, 31 К-т 71
Товарів (робіт, послуг)	3100	(Д-т 631 К-т 30, 31)
Праці	3105	(Д-т 661, 663 К-т 30, 31)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(Д-т 65 К-т 31)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(Д-т 642 К-т 31)
Інші витрачання	3190	(Д-т 37, 39, 662, 68, 90-94 К-т 31)
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	3195	Ряд. 3000+ряд. 3005+ряд.3010 + ряд. 3095- ряд. 3100 – ряд. 3105- ряд. 3110 – ряд. 3115 – ряд. 3190
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>		
Надходження від реалізації:		
фінансових інвестицій	3200	Д-т 30, 31 К-т 741
необоротних активів	3205	Д-т 30, 31 К-т 712*
Надходження від отриманих:	3215	Д-т 31 К-т 732
відсотків		
дивідендів	3220	Д-т 31 К-т 731
Надходження від деривативів	3225	Д-т 31 К-т 379
Інші надходження	3250	Д-т 31 К-т 72, 733
Витрачання на придбання:	3255	(Д-т 971 К-т 30, 31)
фінансових інвестицій		
необоротних активів	3260	(Д-т 631, 685, 684 в частині відсотків, що капіталізуються, К-т 30, 31 в частині, що потім йде в Д-т 15)
Виплати за деривативами	3270	(Д-т 379 К-т 31)
Інші платежі	3290	(Д-т 977 К-т 30, 31)
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	3295	Рядок 3200 + рядок 3205 + рядок 3215 + рядок 3220 + рядок 3225 + рядок 3250 - рядок 3255 - рядок 3260 - рядок 3270 - рядок 3290

1	2	3
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>	3300	Д-т 30, 31 К-т 46
Надходження від:		
Власного капіталу		
Отримання позик	3305	Д-т 30, 31 К-т 60, 50
Інші надходження	3340	Д-т 30, 31 К-т 37, 68, 731
Витрачання на:	3345	(Д-т 45 К-т 30,31)
Викуп власних акцій		
Погашення позик	3350	(Д-т 50, 60, 61 К-т 30, 31)
Сплату дивідендів	3355	(Д-т 671 К-т 30, 31)
Інші платежі	3390	(Д-т 672, 685 К-т 30, 31)
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	3395	Рядок 3300 + рядок 3305 + рядок 3340 - рядок 3345 - рядок 3350 - рядок 3355 - рядок 3390
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	3400	Рядок 3195 + рядок 3295 + рядок 3395
<b>Залишок коштів на початок року</b>	3405	Д-т 30, 31 на 01.01.
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	Д-т 714, 744 К-т 302, 312 Д-т 302, 312 К-т 945, 974
<b>Залишок коштів на кінець року</b>	3415	Д-т 30, 31 на 31.12.
* Приймаючи рішення про продаж необоротних активів, бухгалтер переводить їх до складу оборотних активів із відповідним відображенням доходів від такої реалізації за К-т 712 (доходи операційної діяльності). Проте логіка та структура звіту про рух грошових коштів відносить такі надходження до складу інвестиційної діяльності.		

Окрему увагу варто звернути на статтю «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Фактично ця стаття звіту відображає величину курсової різниці, що виникає внаслідок впливу зміни валютного курсу на залишок коштів в іноземній валюті. І в міжнародній практиці, й у вітчизняних вимогах до фінансової звітності цю статтю показують не безпосередньо в операційній, фінансовій чи інвестиційній діяльності, а окремо.

Якщо підприємство обирає складання Звіту про рух грошових коштів за формою 3-н, то насправді за непрямим методом у звіті визначають тільки ту частину, яка пов'язана з операційною діяльністю. Показники руху коштів від інвестиційної та фінансової діяльності визначають за прямим методом: окремо відображають усі надходження, які потім зменшуються на суму витрачань та інших платежів. Тобто, та частина, яка стосується руху коштів внаслідок інвестиційної та фінансової діяльності, в обох формах (за прямим та непрямим методом) є ідентичною (рядки 3200-3395). Сумарні показники (рядки 3400-3415) у формах звітності за прямим та непрямим методами також обчислюють однаково.

За непрямим методом складання Розділ 1 майже не відрізняється від форми, затвердженої у 1999 році. Однак у додатку 3 до НП(С) БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" передбачено значну кількість додаткових статей, які деталізують зміни в збільшенні та зменшенні оборотних активів та поточних зобов'язань.

Непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів полягає в тому, що спочатку зазначають суму чистого прибутку (збитку), яку потім коригують з метою отримання величини чистої зміни коштів через виключення впливу негрошових операцій. Під негрошовими розуміють операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів, а їх прикладами є: бартерні операції; придбання активів за допомогою емісії акцій; обмін власних акцій на акції іншого підприємства; списання дебіторської і кредиторської заборгованостей. Відповідно до вимог П(С)БО у звіті не показують внутрішні зміни (так звані внутрішні обороти) у складі грошових коштів (табл. 8)

**Таблиця 8**

**Операції, які не включають у Звіт про рух грошових коштів**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерське відображення
1.	Здавання готівки з каси підприємства та зарахування її на його поточний рахунок у банку	Д-т 311, 312 К-т 301, 302
2.	Отримання готівки з поточного рахунка в банку та оприбуткування її в касі підприємства	Д-т 301, 302 К-т 311, 312
3.	Розміщення вільних грошових коштів на депозитних рахунках за договором банківського рахунка (вкладу) на умовах повернення вкладу (депозиту) на першу вимогу (вклад (депозит) на вимогу) та їх повернення з депозитних рахунків на поточні	Д-т 313, 314 К-т 311, 312; Д-т 311, 312 К-т 313, 314
4.	Переказ грошових коштів з поточного рахунка на акредитивний та їх перерахування з акредитивного рахунка на поточний	Д-т 313, 314 К-т 311, 312; Д-т 311, 312 К-т 313, 314
5.	Переказ грошових коштів з поточного рахунка в одному банку на поточний рахунок в іншому банку	Д-т 311, 312 К-т 311, 312
6.	Унесення грошових сум до кас банків (у тому числі через інкасаторів) або поштових відділень для наступного їх зарахування на рахунки підприємства (так звані грошові кошти в дорозі) та подальшого зарахування таких сум на поточні рахунки в банках	Д-т 333, 334 К-т 301, 302; Д-т 311, 312 К-т 333, 334
7.	Переказ грошових коштів на корпоративні банківські платіжні картки та повернення коштів з карткових рахунків на поточні рахунки підприємства	Д-т 313, 314 К-т 311, 312 Д-т 311, 312 К-т 313, 314
8.	Перерахування грошових коштів з поточного рахунка головного підприємства на поточний рахунок його філії та з поточного рахунка філії на поточний рахунок підприємства — юридичної особи	Д-т 311, 312, 333, 334 К-т 311, 312; Д-т 311, 312 К-т 311, 312, 333, 334
9.	Переказ грошових коштів з поточного рахунка в національній валюті для придбання іноземної валюти та зарахування на поточний валютний рахунок придбаної іноземної валюти	Д-т 333 К-т 311 Д-т312К-т 333
10.	Інвестування вільних грошових коштів в еквіваленти грошових коштів, тобто рух між власне грошовими коштами та їх еквівалентами	Д-т 351 К-т311, 312; Д-т 311, 312 К-т 351

Що ж до розміщення грошових коштів за депозитним договором, укладеним на строк, що перевищує 12 місяців, на умовах повернення вкладу (депозиту) після закінчення встановленого договором строку (строковий вклад (депозит)) (Д-т 184 К-т 311, 312), а також оформлення депозитів за допомогою ощадних (депозитних) сертифікатів (Д-т 143, 352 К-т 311, 312), та наступного їх повернення (Д-т 311, 312 К-т 143, 184, 352), то ці операції не може бути розцінено як внутрішні зміни у складі грошових коштів, а отже, у звіті їх відображають в складі руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Водночас, варто окремо підкреслити, що, на відміну від руху грошових коштів унаслідок придбання іноземної валюти, який не включають до звіту, у ньому в обов'язковому порядку показують надходження на поточний рахунок у національній валюті грошових коштів, отримані від продажу іноземної валюти (Д-т 311 К-т 377), а також собівартість проданої іноземної валюти (Д-т 942 К-т 334) у складі показників відповідно рядку «Інші надходження» та «Інші витрачання» форми №3. Пояснити це можна лише тим, що за згаданою операцією визнають дохід від реалізації іноземної валюти та витрати в сумі балансової вартості такої реалізованої іноземної валюти на дату її продажу. Інакше кажучи, від зазначеної операції виникає фінансовий результат, який впливає на утворення чистого прибутку (збитку) діяльності підприємства.

При цьому слід зауважити, що суму грошових коштів в іноземній валюті, перераховану з поточного валютного рахунка для продажу (Д-т 334 К-т 312), невідображають у звіті, оскільки це є внутрішня зміна у складі грошових коштів.

Складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом можна охарактеризувати такими коригуваннями чистого прибутку:

1) коригування на зміни негрошових оборотних активів та короткострокових зобов'язань:

+ зменшення (- збільшення) негрошових оборотних активів;

+ збільшення (- зменшення) короткострокових зобов'язань.

2) коригування на суми операцій основної (операційної) діяльності, які не зумовлюють руху грошових коштів:

+ нарахований знос необоротних активів;

+ нараховані, але не сплачені витрати;

- нараховані, але не отримані доходи;

3) коригування на суми операцій, не пов'язаних з основною (операційною) діяльністю:

+ збитки (- прибутки) від реалізації довгострокових активів та погашення боргових зобов'язань.

Отже, непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів передбачає коригування суми чистого прибутку за даними Звіту про фінансові результати на суми негрошових витрат і доходів. При цьому, суми негрошових доходів віднімають, а суми негрошових витрат (амортизація необоротних активів і т. ін.) – додають до суми чистого прибутку. Сума чистого прибутку підлягає коригуванню на відхилення залишків на рахунках операційних активів



та зобов'язань за даними Балансу підприємства: приріст активів або зменшення зобов'язань свідчать про вибуття грошових коштів, а зменшення активів або приріст зобов'язань – про їх надходження.

Звіт про рух грошових коштів, складений непрямим методом, має ряд переваг для аналізу показників діяльності підприємства. Він показує взаємозв'язок отриманого чистого прибутку зі змінами активів та зобов'язань підприємства. Він простіший для використання, не вимагає великих розшифровок оборотів за рахунками, тому в зарубіжній практиці його використовують частіше. Недоліком є відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності. У кінці звітнього періоду такий ґрунтовний аналіз грошових потоків за видами діяльності можна виконати лише шляхом додаткових вибірок.

Отже, з наведеного можна зробити висновок, що діючий нині План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій виробничої сфери зорієнтований, в основному, на складання Балансу та Звіту про фінансові результати і не враховує потреб складання Звіту про рух грошових коштів, на що необхідно звертати увагу практикуючим бухгалтерам при визначенні облікової політики підприємства та відкритті аналітичних рахунків, на яких бажано виокремлювати операції з інвестиційної та фінансової діяльності.

Вважаємо, що система бухгалтерського обліку і звітності повинна забезпечувати прозорість і зрозумілість інформації, яка характеризує діяльність підприємства і використовується зовнішніми користувачами звітності для прийняття управлінських рішень. Тому в стандартах бухгалтерського обліку та інших нормативних документах МФУ бажано мати чітко визначення витрат і доходів за видами діяльності, у відповідності з яким і повинні будуватися форми фінансової звітності. Перш за все це повинно стосуватися інвестиційної та фінансової діяльності. Їх склад повинен бути чітко визначений і обмежений, а всі інші процеси і пов'язані з ними грошові потоки необхідно відносити до операційної діяльності.

**Звіт про власний капітал.** Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітнього періоду. Тобто в звіті розшифровують зміни, що відбулися за рік в розділі 1 пасиву балансу, – показники цього розділу балансу повністю повторюються.

Нововведенням є вимога щодо обов'язковості надання разом із пакетом річної фінансової звітності, Звіту про власний капітал за попередній період (рік), для забезпечення порівняльного аналізу інформації такого звіту та дотримання принципів порівнянності та зіставності фінансових звітів.

У Звіті про власний капітал назву граф приведено у відповідність із назвами статей розділу 1 пасиву Балансу. Окрім того, інформацію про операції з дооцінки (уцінки) основних засобів, нематеріальних активів окремо не розкривають, а відображають у складі статті «Інший сукупний дохід за звітний період» (код рядка «4110»).

Водночас додаткові рядки, якими можна деталізувати складові власного капіталу в балансі, зокрема емісійний дохід та накопичені курсові різниці відобразити у звіті про власний капітал вже неможливо. Щодо змін у власному

капіталі спостерігаємо наступне: у частині додаткового капіталу – переоцінка необоротних активів показується узагальнено як інший сукупний дохід; а списання невідшкодованих збитків та безкоштовно отриманих активів відображаються у складі інших змін.

Отже, відповідно до прийнятих змін, у фінансовій звітності більшість об'єктів обліку показують узагальнено в певній групі однорідних об'єктів. Для їх деталізації у додатку 3 до НП(С) БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" передбачено перелік додаткових статей фінансової звітності, які можуть їх деталізувати, однак для цього інформація в цих статтях повинна бути істотною. Таким чином, у Наказі про облікову політику необхідно вказувати величину істотності за окремими об'єктами обліку.

Охарактеризовані зміни в законодавстві підвищують якість облікової інформації, більш наближені до МСФЗ, проте є ще окремі не врегульовані питання, які, зокрема, пов'язані із податковим законодавством.

Система бухгалтерського обліку та система фінансової звітності українських підприємств повинні бути абсолютно зрозумілі всім, хто може і хоче з ними працювати, а значить, вони повинні бути інтегровані у світову систему, складатися за єдиними нормами і правилами.

Необхідність міжнародних стандартів викликана процесом уніфікації наявних національних вимог і правил ведення обліку та складання звітності в різних країнах. Таким чином, МСФЗ є системою, яка не пов'язана з економікою окремих країн та не має власних традицій. Те, що закладене в основу системи МСФЗ, є результатом домовленостей між представниками різних систем звітності. Це, у свою чергу, спричинило те, що міжнародні стандарти передбачають основний і альтернативний підходи до визнання та оцінювання активів, зобов'язань і капіталу в низці випадків, залишаючи можливість вибору тієї або іншої облікової політики, що використовується в тій або іншій країні, без створення єдиних вимог до складання звітності, яку дійсно можна було б порівняти.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що при грамотному веденні бухгалтерського обліку та достатньому рівні автоматизації облікової системи у компанії не повинно виникнути великої кількості труднощів при переході на МСФЗ і здаванні звітності. Компанії, які постійно складають фінансову звітність за МСФЗ, можуть сміливо переходити на міжнародні стандарти не тільки в підготовці звітності, але й у веденні бухгалтерського обліку. Це мінімізує трудовитрати на ведення паралельного обліку або трансформацію звітності. МСФЗ покликані полегшити роботу бізнесу і зробити його прозорим.

#### *Література:*

1. Борисейко Ю. В. Нові форми фінансової звітності: переваги і недоліки // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. - 2013. - № 1 (63) – С. 39-41.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 19.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws).
3. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

4. Ільченко О. О. Використання нормативно-правових актів при аудиті фінансової звітності / О. О. Ільченко // Управління розвитком. – 2011. – № 2 (99). – С. 46-48.
5. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖІТІ. – 2001. – 440 с.
6. Концептуальна основа фінансової звітності. [IASB. Стандарт. Міжнародний документ. Концепція від 01.09.2010]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009/page2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page2).
7. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку/ М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. Малышкин А. И. Финансовая отчетность предприятия: международные и национальные стандарты : учеб. пособ. / А. И. Малышкин. – С.-Пт. : Университетская книга, 2001. – 158 с.
9. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затв. Наказом міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
11. Н(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13).
12. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. – Київ : КНЕУ, 2006. – 526 с.
13. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – Київ : Алерта, 2006. – 1080 с.
14. Тлумачний словник бухгалтера : словник / А. Риндя. – Х. : Фактор, 2000. – 19 с.
15. Чебанова Н. В. Фінансова звітність підприємства / Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир. – Х. : Фактор, 2006. – 444 с.