

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

В.Д. Зелікман, Р.Б. Сокольська

ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

**Частина I: Теоретичні основи складання звітності
та фінансова звітність підприємства**

*Затверджено Вченою радою НМетАУ
як навчальний посібник
Протокол №4 від 22.06.2020 р.*

Дніпро НМетАУ 2020

УДК 657.312.2 (07)

Звітність підприємства: Навч. посібник. Частина I: Теоретичні основи складання звітності та фінансова звітність підприємства / В.Д. Зелікман, Р.Б. Сокольська. – Дніпро: НМетАУ, 2020. – 94 с.

Розглянуті теоретичні основи складання звітності підприємств, склад, структура та методика складання основних та додаткових форм фінансової звітності вітчизняного підприємства. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів спеціальності 071 – облік і оподаткування (бакалаврський рівень).

Іл. 7. Табл. 7. Бібл.: 33 найм.

Укладачі: В.Д. Зелікман, канд. техн. наук, доц.
Р.Б. Сокольська, канд. екон. наук, доц.

Відповідальний за випуск К.Ф. Ковальчук, д-р екон. наук, проф.

Рецензенти: М.С. Пашкевич, д-р екон. наук, проф.
(НТУ “Дніпровська політехніка”)
В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.
(Полтавська державна аграрна академія)

© Національна металургійна академія
України, 2020

© Зелікман В.Д., Сокольська Р.Б., 2020

ВСТУП

В умовах переходу до ринкової економіки та реформування економічних відносин в Україні відбулися радикальні зміни в обліку і звітності підприємств.

Система обліку і звітності, яка існує сьогодні на вітчизняних підприємствах, обумовлена сучасними інформаційними потребами різних груп користувачів інформації, зацікавлених в даних щодо діяльності підприємства. З одного боку, це отримання достовірної інформації для прийняття важених управлінських рішень менеджерами підприємства. З іншого боку, – надання зовнішньому середовищу інформації, яка характеризує фінансовий стан та результати господарчої діяльності підприємства і отримання якої надає можливості приймати економічно обґрунтовані рішення кредиторам, інвесторам та іншим юридичним та фізичним особам, так чи інакше зацікавленим у діяльності підприємства. З третього боку, це звітування перед державними органами (податковими, органами державної статистики та ін.) про результати господарчої діяльності підприємства за певний період для визначення сум, які мають бути перераховані у відповідні державні фонди. Усі ці проблеми вирішуються шляхом складання на підприємстві певних форм звітності та надання їх відповідним користувачам.

Інформація про фінансовий стан підприємства, результати його фінансово-господарської діяльності та рух грошових коштів на підприємстві, а також відображення цієї інформації відповідно чинним законодавчим та нормативним актам є предметом дисципліни “Звітність підприємств”. Метою дисципліни є надання знань про зміст, структуру, порядок складання і використання звітності підприємства.

Навчальна дисципліна “Звітність підприємств” входить до циклу обов’язкових дисциплін для студентів, які навчаються на першому (бакалаврському) рівні освіти за освітньо-професійною програмою “Облік і аудит” підготовки студентів за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування галузі знань 07 – Управління та адміністрування. Дисципліна “Звітність підприємств” має своєю основою такі дисципліни,

як “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Податкові системи”, знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов’язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план спеціальності 071 – Облік і оподаткування.

В результаті вивчення дисципліни “Звітність підприємств” студент повинен:

- засвоїти теоретичні засади складання звітності підприємств, законодавчі акти та нормативно-інструктивні документи, що регламентують її складання;

- опанувати методики та техніку складання фінансової, податкової, статистичної та спеціальної звітності, передбаченої вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і законодавством України;

- набути навички складання основних форм фінансової звітності підприємства та приміток до неї, виправлення помилок у фінансових звітах та внесення змін, складання фінансових звітів суб`єкта малого підприємництва, основних форм податкової, статистичної та спеціальної звітності.

Відповідно до навчального плану загальний обсяг дисципліни “Звітність підприємств” становить 150 академічні години, які містять аудиторний курс обсягом 72 години (складається з 36 годин лекцій, 16 годин лабораторних робіт та 24 годин практичних занять) та 90 годин самостійної роботи студентів. Дисципліна викладається на третьому курсі в четвертому семестрі (теоретичні основи складання звітності підприємств, основні та додаткові форми фінансової звітності) та на четвертому курсі у першому семестрі (фінансова звітність суб`єкта малого підприємництва, податкова, статистична та спеціальна звітність). Перша частина навчального посібника охоплює перші три модулі дисципліни і присвячена теоретичним основам складання звітності, основним та додатковим формам фінансової звітності підприємств в Україні.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Теорія бухгалтерської звітності є однією із системи теорій бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що ця система теорій безперервно змінюється і розвивається під впливом змін в теорії і практиці бухгалтерського обліку [1]. При цьому під теоріями фінансової звітності розуміються абстрактні системи облікового мислення, що стосуються генерування бухгалтерських даних, які відображаються у фінансових звітах. В якості теоретичної основи теорій бухгалтерської звітності виступають теорія прийняття рішень, теорія вимірювання (оцінки) та інформаційна теорія, які характеризують змістовні, процедурні та герменевтичні аспекти використання бухгалтерської звітності [2].

На сьогодні бухгалтерська звітність, що складається в результаті здійснення облікових процедур, є об'єктом вивчення багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Незважаючи на те, що серед науковців взагалі немає єдиної думки щодо доцільності розробки теорії в даній сфері, в результаті досліджень поступово формується певна абстрактна система поглядів щодо структури (змістовні аспекти) та методики формування, складання і оприлюднення (процедурні аспекти) бухгалтерської звітності [3].

Теорії бухгалтерської звітності мають забезпечити основу для застосування тих принципів або загальних понять, які дозволять абстрагуватися від практики формування та складання бухгалтерської звітності з метою забезпечення послідовного і систематичного розвитку практики, її поліпшення, розуміння, пояснення і передбачення [4]. Крім того, розробка теорій бухгалтерської звітності та дослідження проблематики її формування, складання і оприлюднення надає можливість побудови прогнозів її подальшого розвитку, що сприятиме підвищенню адаптивності облікових систем підприємства до функціонування в нових соціально-економічних умовах в майбутньому [2].

Враховуючи значну кількість напрямів і концепцій розвитку бухгалтерської звітності, які висвітлюються сьогодні в фаховій науковій літературі, появу її нових типів, видів та форматів представлення в

практичній діяльності підприємств, поступово сформувалась значна кількість теорій і концепцій бухгалтерської звітності, але серед провідних підручників з теорії бухгалтерського обліку немає єдиної думки стосовно того, що являє собою теорія фінансової звітності.

Класифікація сучасних теорій бухгалтерської звітності наведена в таблиці 1.1.

Основним об'єктом досліджень є облікова практика та практика прийняття рішень на основі облікової інформації з метою пояснення поведінки суб'єктів, причетних до підготовки бухгалтерської звітності, а також суб'єктів, що використовують її для прийняття економічних рішень. При цьому згідно облікового позитивізму бухгалтерська звітність розглядається в якості товару, що є результатом домовленості між суб'єктами регулювання та суб'єктами ведення обліку на підприємстві та формується в умовах інформаційної асиметрії. Позитивна теорія обліку здійснила значний вплив на розробку фінансових моделей прийняття рішень на основі облікової інформації, зокрема, гіпотеза ефективного ринку (*Efficient Market Hypothesis*) та модель оцінки капіталу та активів (*Capital Asset Pricing Model*) [2].

Одним з напрямків розвитку звітності розглядається складання на підприємстві інтегрованих звітів, які являтимуть сукупність фінансової, податкової, статистичної, внутрішньогосподарської та спеціальної звітності на основі обґрунтованого набору принципів (міркування, керівництво, фокус, часові рамки, вірогідність, адаптивність, стислість, використання сучасних технологій) [10].

Останнім часом значна увага науковцями у сфері бухгалтерського обліку приділяється підвищенню релевантності звітності для користувачів бухгалтерської інформації. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є формування системи інтегрованої звітності на підприємстві, що об'єднує фінансові та нефінансові показники. Слід зазначити, що через достатню складність системи звітності підприємств в Україні та різноманіття усіх параметрів цієї системи, на сьогодні не існує не тільки єдиної теорії бухгалтерської звітності, але навіть загальноновизнаної парадигми. Основні сучасні парадигми бухгалтерської звітності наведені у таблиці 1.2.

Сучасні теорії бухгалтерської звітності

| Класифікація | Групи теорій бухгалтерської звітності |
|--|--|
| 1 | 2 |
| За підходом та ключовою метою її розробки [5] | <p>1) нормативні – побудовані на основі застосування дедуктивного методу та передбачають надання вказівок щодо конкретного порядку облікового відображення інформації в бухгалтерській звітності, які на думку дослідників, є оптимальними для конкретної ситуації та з урахуванням рівня розвитку економічних відносин;</p> <p>2) позитивні – мають індуктивну природу та орієнтовані на пояснення того, як облікова інформація надається користувачам бухгалтерської звітності, як відбувається її інтерпретація внутрішніми та зовнішніми користувачами, якими є причини та на основі яких мотивів відбувається здійснення вибору бухгалтерами або менеджерами підприємства складових облікової політики;</p> |
| За базовими принципами, прийнятими за основу [6] | <p>1) етичні – процес формування і складання бухгалтерської звітності на рівні підприємства повинен здійснюватися на основі справедливості, законності, неупередженості та правдивості;</p> <p>2) соціологічні – зосереджені на соціальних ефектах, що виникають в результаті надання інформації з фінансової звітності зацікавленим внутрішнім та зовнішнім користувачам; базуються на припущеннях, що при формуванні облікової політики підприємства обираються методи, які сприятимуть збільшенню рівня соціального благополуччя, а соціальні цінності виступають основним критерієм, на основі якого повинен бути сформований набір видів, типів та форматів бухгалтерської звітності на підприємстві;</p> |

| 1 | 2 |
|--|--|
| | 3) економічні – бухгалтерська звітність розглядається як джерело інформації для прийняття управлінських рішень на макрорівні та розрахунку макроекономічних показників, склад яких має визначати вибір методів обліку в рамках облікової політики підприємства; |
| За особливостями теоретико-методологічного апарату [2] | <p>1) інституційна – набір принципів та положень формування, складання та оприлюднення звітності, що виокремлені на основі врахування основних облікових інституційних засад (розуміння обліку як інституту, формальних та неформальних правил його функціонування та інституційного середовища);</p> <p>2) комунікаційна – бухгалтерська звітність розглядається в якості кодованих повідомлень, які дозволяють її користувачам інтерпретувати інформацію про господарську діяльність підприємства за відповідний звітний період або прогнозувати його стан в майбутньому, а, отже, її структура і змістовне наповнення повинне бути сформовано таким чином, щоб необхідне повідомлення було передано та забезпечувало можливість його адекватної інтерпретації з урахуванням процесів кодування і декодування, каналів зв'язку та їх пропускнуої здатності, комунікантів, “шуму” та ін.;</p> <p>3) загальноцільового призначення – передбачає, що загальні цілі бухгалтерської звітності мають бути орієнтовані на задоволення потреб суспільства як агрегованого користувача облікової інформації (на відміну від специфічних цілей бухгалтерської звітності, які стосуються задоволення запитів окремих груп користувачів облікової інформації);</p> |

| 1 | 2 |
|---|---|
| | <p>4) еволюційно-адаптивна – припускає складання системи похідних (трансформованих або скоригованих) балансових звітів та методичного забезпечення їх формування (системи похідних бухгалтерських проведень), які на відміну від існуючих, дозволять наблизити балансову вартість підприємства до ринкової [7, с. 88], зокрема, на основі концепції бухгалтерського інжинірингу, що передбачає формування стратегічної інформації, яка узагальнюється у віртуальних балансових інжинірингових звітах [8, с. 98], та концепції мережевого корпоративного обліку та звітності, що враховує фактори внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, інформація про які узагальнюється в мережевих і фрактальних похідних балансових звітах [9, с. 62].</p> |

Таблиця 1.2

Парадигми бухгалтерської звітності (за даними [2])

| Види парадигм | Користувачі звітності | Предмет звітності | Часові характеристики | Форма подачі інформації | Прагматичні передумови виникнення нової парадигми звітності |
|---------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|-------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Парадигма 1 | Внутрішні | Внутрішнє середовище | Минуле | Фінансова | Необхідність надання інформації користувачам для прийняття управлінських рішень (ціноутворення, контроль власності, придбання активів, залучення позикових коштів тощо) |
| Парадигма 2 | Внутрішні | Внутрішнє | Минуле і теперішнє | Фінансова | Відокремлення власників від менеджменту підприємства зумовила виникнення потреби звітування менеджменту перед власниками, необхідність забезпечення порівнянності результатів діяльності підприємств для залучення капіталу зі сторони (інвестиційного чи позикового) / Використання моделей управління діяльністю підприємств та інвестування на основі врахування показника грошових потоків, що зумовило необхідність розробки відповідної форми звітності про рух грошових потоків |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|------------------------------------|---|---|------------------------------|--------------------------------------|--|
| Парадигма 3 | Внутрішні і зовнішні | Внутрішнє середовище і зовнішнє середовище | Минуле і теперішнє | Фінансова (тактична і стратегічна) | Глобалізація ринків та інформатизація управлінських процесів призвели до появи турбулентних явищ в економіці, виникнення гіперконкуренції, що зумовило необхідність використання в процесі прийняття рішень інформації про стан зовнішнього середовища підприємства, що характеризує стратегічні пріоритети його подальшого розвитку |
| Парадигма 4 | Внутрішні і зовнішні | Поглиблене внутрішнє середовище і зовнішнє середовище | Минуле, теперішнє і майбутнє | Фінансова і нефінансова | Необхідність надання інформації про соціальні, екологічні, інноваційні та інші “нетрадиційні” з позиції бухгалтерського обліку аспекти діяльності підприємств, які мають важливе значення в розвитку суспільства XXI столітті |
| Парадигма 5 (перспективи розвитку) | Внутрішні і зовнішні традиційні, нові види зовнішніх користувачів | Поглиблене внутрішнє і поглиблене зовнішнє середовище | Минуле, теперішнє і майбутнє | Фінансова і нефінансова, інтегрована | Виникнення потреби в наданні ретроспективної, поточної та перспективної інформації в нових і поглиблених існуючих розрізах про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства (за доданою або ринковою вартістю, на основі аналізу економічних подій замість фактів господарського життя тощо) |

На основі аналізу цих парадигм можна визначити сутності та категорії теоретичних основ звітності підприємства, до яких слід віднести об'єкт звітності підприємств, предмет звітності підприємств, суб'єкти звітності підприємств, мета звітності підприємств та завдання (задачі) звітності підприємств. При цьому для різних видів звітності окремі елементи можуть суттєво відрізнятися.

Сутність та категорії теоретичних основ звітності підприємства, визначені за результатами узагальнені проведених досліджень для різних видів звітності, наведені в таблиці 1.3.

Зрозуміло, що сутність і зміст визначених категорій (об'єкт і предмет звітності підприємств, суб'єкти звітності підприємств, мета і задачі) для різних видів звітності можуть відрізнятися. Певних специфічних рис зазначені категорії набуватимуть також в залежності від особливостей та окремих характеристик підприємств, які виступатимуть в якості об'єктів звітності.

Сутність та категорії теоретичних основ звітності підприємства

| Категорії | Сутність та характеристики |
|---|--|
| Об'єкт звітності підприємств | Підприємство як окремий суб'єкт економічної діяльності |
| Предмет звітності підприємств | Показники, які відображають інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства |
| Суб'єкти звітності підприємств | Співробітники облікового апарату підприємства |
| Мета звітності підприємств | Надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства для прийняття на підставі цієї інформації зважених та обґрунтованих рішень стосовно підприємства |
| Завдання (задачі) звітності підприємств | Основні завдання (задачі) звітності: а) формування системи визначених показників у певних статтях окремих форм звітності; б) агрегація даних із визначеним ступенем узагальнення; в) відображення визначеної інформації у зручному для користувача вигляді; г) передача інформації конкретним користувачам (комунікаційна функція); д) своєчасне задоволення інформаційних потреб користувачів звітності. |

2. ПРИЗНАЧЕННЯ І СТРУКТУРА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

На сьогодні звітність підприємств в Україні являє собою сукупність різноманітних форм, які можна об'єднати у декілька основних видів звітності в залежності, в першу чергу, від виду рішень, які приймаються на основі наведеної у звітності інформації, та, відповідно, нормативно-правової бази її формування, користувачів інформації та ін.

Слід зазначити, що будь-яка звітність підприємства містить інформацію, отриману в результаті ведення обліку, який являє собою процес виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан. При цьому можна виділити наступні види обліку, який здійснюється на підприємстві:

а) за просторово-часовими ознаками:

- 1) оперативний облік, який здійснюється на робочому місці в момент, коли відбувається певна подія або операція виробничо-господарської діяльності або безпосередньо після настання такої події або завершення операції;
- 2) бухгалтерський облік, який здійснюється в масштабах підприємства за часові проміжки від 1 місяця до 1 року на основі отриманих даних оперативного обліку, їх групування й обробки;
- 3) статистичний облік, який здійснюється з охопленням масштабів діяльності галузі, регіону, країни та/або за проміжки часу, що перевищують 1 рік;

б) за орієнтацією на забезпечення користувачів інформацією для прийняття певного тиму рішень стосовно даного підприємства:

- 1) управлінський облік, який спрямований на інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємстві;
- 2) фінансовий облік, який спрямований на інформаційне забезпечення прийняття фінансових рішень стосовно

даного підприємства (переважно зовнішніми користувачами);

- 3) податковий облік, який спрямований на інформаційне забезпечення прийняття податкових рішень стосовно даного підприємства, включаючи визначення бази оподаткування, ставок та сум певних податків та зборів, які мають бути нараховані та сплачені підприємством, а також перевірку державними податковими органами правильності таких розрахунків та сплат.

Відповідно до особливостей інформаційних вимог користувачів при прийнятті ними різних типів рішень стосовно певного підприємства сформувались специфічні вимоги до звітності, яка має містити потрібну інформацію, а, отже, і вимоги до ведення відповідного виду обліку. Виходячи з цього можна надати узагальнююче визначення поняттю “Звітність підприємства”.

Звітність підприємства – це документ або сукупність документів визначеної форми, які отримані в результаті обліку операцій виробничо-господарської діяльності підприємства та містять певні показники, що відображають інформацію про його фінансовий стан та результати діяльності для надання певним користувачам, які мають приймати на підставі отриманої інформації певні рішення стосовно даного підприємства.

Сучасна система видів обліку та звітності на підприємствах в Україні, їх основні характеристики, користувачі та загальна схема формування звітності вітчизняних підприємств в результаті ведення обліку наведена на рисунку 2.1.

Виходячи із запропонованого визначення поняття “Звітність підприємства” та загальної системи обліку та звітності на підприємствах в Україні (див. рис. 2.1) можна відокремити наступні види звітності:

– **бухгалтерська звітність** – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів та відображає у кількісному виразі інформацію про певну господарську операцію або сукупність операцій підприємства та їх наслідки;



Рис. 2.1. Сучасна система видів обліку та звітності на підприємствах в Україні

– **управлінська звітність підприємства** – це документ чи сукупність документів, зміст та форма яких регламентована внутрішніми наказами та розпорядженнями по підприємству, які надають управлінському персоналу цього підприємства інформацію, необхідну для прийняття обґрунтованих управлінських рішень з певної проблеми;

– **фінансова звітність підприємства** – це сукупність бухгалтерських документів, зміст та форма яких визначається відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та які містять в узагальненому вигляді інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період часу для надання зовнішнім користувачам, які мають приймати на підставі отриманої інформації фінансові рішення стосовно даного підприємства;

– **податкова звітність підприємства** – це сукупність бухгалтерських документів, зміст та форма яких встановлена чинним законодавством, наказами, розпорядженнями, інструкціями та роз'ясненнями Державної податкової адміністрації та які містять інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства за певний період часу для надання державним податковим органам з метою обґрунтування бази оподаткування і ставок за різними видами податків та підтвердження правильності сум податків, нарахованих та перерахованих підприємством до державного бюджету та державних фондів відповідно чинному законодавству України;

– **інша звітність підприємства** – це сукупність документів, зміст і форма яких встановлена чинним законодавством та іншими нормативними актами та які містять інформацію про підприємство та результати його діяльності за певний період часу для надання відповідним державним органам.

Одним з видів звітності вітчизняних підприємств є так звана “статистична звітність”, яка формується на підприємстві за даними бухгалтерського обліку і надається в органи державної статистики. На відміну від усіх вищенаведених видів звітності, назва яких відповідає виду обліку, внаслідок ведення якого сформований даний вид звітності, назва статистичної звітності відповідає виду обліку, для здійснення якого ця

звітність є вихідною інформацією. Тому для статистичної звітності, як для одного з видів звітності підприємства, пропонується визначення, яке за структурою дещо відрізняється від визначень інших видів звітності:

– **статистична звітність підприємства** – це сукупність бухгалтерських документів, зміст та форма яких встановлена чинним законодавством, наказами, розпорядженнями, інструкціями та роз'ясненнями органів державної статистики та які містять інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства за певний період часу для надання органам державної статистики з метою визначення ними статистичних показників згідно планів державних статистичних досліджень.

Основними користувачами різних видів звітності підприємства, як наведено на рисунку 2.1, є:

- користувачі управлінської звітності – менеджери підприємства, які знаходяться на різних рівнях управління;

- користувачі фінансової звітності – топ-менеджери підприємства та зовнішні користувачі, які не є представниками державних органів, що виконують фіскальні функції або здійснюють регулювання певних аспектів діяльності підприємства;

- користувачі податкової звітності – уповноважені представники державних податкових органів;

- користувачі іншої звітності – уповноважені представники інших державних органів (окрім податкових), які здійснюють регулювання певних аспектів діяльності підприємства.

Зміст, форми, строки та порядок подання звітності підприємства регламентуються різними нормативно-правовими документами в залежності від виду звітності – від Законів України до внутрішніх наказів і розпоряджень керівництва підприємств, як зазначено у наведених визначеннях різних видах звітності. Основними документами, які регламентують звітність підприємств, є:

– для бухгалтерської звітності: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [12] та Положення (стандарту)

бухгалтерського обліку [13];

– для фінансової звітності: Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [14, 15], Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [13], Наказ Міністерства фінансів України “Про Примітки до річної фінансової звітності” [16];

– для податкової звітності: Податковий кодекс України [17], інструкціями та роз’ясненнями Державної податкової адміністрації [18];

– для управлінської звітності: виключно внутрішні накази та розпорядження керівництва підприємства [19];

– для іншої звітності: відповідні нормативні документи.

Зрозуміло, що зміст, форми, строки та порядок подання звітності підприємства змінюються відповідно до змін в законодавчо-нормативній базі, якою регламентується відповідна звітність.

3. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14], *фінансова звітність* – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [14].

Структура фінансової звітності підприємства:

а) основні форми фінансової звітності [14]:

- 1) Форма № 1 – Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- 2) Форма № 2 – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- 3) Форма № 3 – Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) або Форма № 3-н – Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);
- 4) Форма № 4 – Звіт про власний капітал;

б) додаткові форми фінансової звітності:

- 1) Форма № 5 – Примітки до річної фінансової звітності [16];
- 2) Форма № 6 – Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” [20].

Для підприємств, які є суб’єктами малого бізнесу, згідно чинного законодавства [11, 14, 21] фінансова звітність включає:

а) Фінансова звітність малого підприємства:

- 1) Форма № 1-м – Баланс;
- 2) Форма № 2-м – Звіт про фінансові результати;

б) Фінансова звітність мікропідприємства:

- 1) Форма № 1-мс – Баланс;
- 2) Форма № 2-мс – Звіт про фінансові результати.

Підприємства, які складають скорочену за показниками фінансову звітність, визначаються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11], а зміст, форма і порядок складання

такої звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 “Спрощена фінансова звітність” [21].

Від фінансової звітності підприємств дещо відрізняється консолідована фінансова звітність [15]. Інші форми фінансової звітності встановлені для банків і для бюджетних установ.

Основні елементи, за якими ведеться фінансовий облік на підприємстві з відображенням інформації у формах фінансової звітності підприємства:

- активи;
- зобов’язання;
- доходи;
- витрати;
- прибутки;
- збитки;
- власний капітал;
- інвестиції власників;
- виплати власникам.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям [14]:

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

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, ***користувачі фінансової звітності*** – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень [14].

Відповідно до системи видів обліку та звітності на підприємствах в Україні (див. рис. 2.1) користувачами фінансової звітності є зовнішні користувачі інформації, які не є представниками державних органів, а

також внутрішні користувачі інформації – менеджери вищих рівнів управління підприємства. Проте “цільовою аудиторією” фінансової звітності підприємства є саме зовнішні користувачі інформації, які мають приймати на її основі обґрунтовані фінансові рішення стосовно даного підприємства.

Основні групи користувачів фінансової звітності та *вимоги* до них наведені на рисунку 3.1.

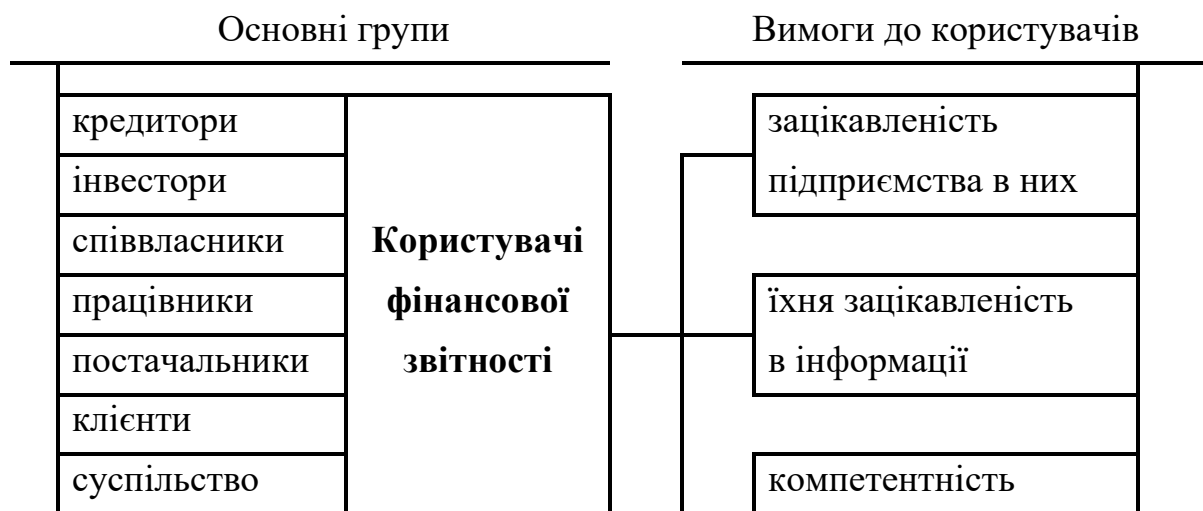


Рис. 3.1. Основні групи та характеристики користувачів фінансової звітності

Саме з урахуванням вимог до користувачів фінансової звітності, зокрема, їхньої компетентності, визначаються якісні характеристики фінансової звітності підприємства та принципи її складання.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких *принципів* [14]:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників (а, отже, особисте майно і зобов’язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства);

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов’язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);
- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики (зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності);
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Крім того, при формування облікової політики підприємства мають бути вибрані принципи оцінки статей звітності, інформації про які повинна бути розкрита у примітках до фінансової звітності.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14], інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. При цьому фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

У фінансовій звітності підприємства має бути наведена суттєва інформація, тобто інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства. Зрозуміло, що фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою), а, отже, інформація, наведена у фінансовій звітності, має не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Крім того, фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- а) фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- б) фінансові звіти різних підприємств.

У цілому, можна сформулювати ряд критеріїв інформації, яка має міститись у фінансовій звітності:

- першорядні вимоги: цінність для користувача (зрозумілість, доречність, своєчасність, прогностична та аналітична цінність) та надійність (достовірність, перевірність, неупередженість, безсторонність);
- другорядні вимоги: порівнянність та постійність принципів, на яких базується складання фінансової звітності.

У свою чергу, відповідність кожному з наведених критеріїв забезпечується дотриманням ряду вимог більш низького порядку, що дозволяє сформулювати певну ієрархію необхідних якостей інформації [22].

4. ШЛЯХИ АДАПТАЦІЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

На сьогодні зміст, вимоги до складання і подання фінансової звітності вітчизняних підприємств регламентуються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11], Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] та рядом інших законодавчих і нормативних актів. Проте слід визнати, що система обліку і звітності підприємства в Україні потребує реформування, запровадження методології розкриття економічної інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності вітчизняних суб’єктів господарювання.

Сучасні українські національні стандарти бухгалтерського обліку *не відображають*:

- усіх підходів до обліку;
- моделей оцінки статей фінансової звітності;
- вимог до розкриття інформації;
- усіх пояснень, які містять МСФЗ;
- усіх змін міжнародних стандартів.

Додатковою проблемою є виконання вимог положень бухгалтерського обліку більшістю підприємств не в повному обсязі, а також прагнення бухгалтерів застосувати у фінансовому обліку підходи податкового законодавства з метою скорочення різниць між фінансовим та податковим обліком.

Слід зазначити, що, на відміну від вітчизняної звітності підприємств, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [23] спрямовані, у першу чергу, на відображення у звітності підприємства інформації про його фінансовий стан і результати діяльності, виходячи з економічного змісту процесів та подій виробничо-господарської діяльності підприємства. При цьому Міжнародні стандарти, на відміну від вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, не містять чітко визначених правил і форми, а лише надають загальні принципи і

підходи до відображення операцій та розкриття інформації у звітності. Так, зокрема, Міжнародними стандартами не регламентується форма Балансу, яка може бути горизонтальною або вертикальною, структура статей Балансу, їх групування й розміщення має відповідати специфіці конкретного підприємства та встановлюється відповідно до принципу повного розкриття господарської інформації [24].

Міжнародні стандарти в Україні застосовують підприємства, чії інвестори зацікавлені у її складанні, а також компанії, які бажають отримати кредит в банках, які вимагають складання звітності згідно МСФЗ, або бажають вийти на міжнародні фондові ринки.

Основним позитивним результатом застосування міжнародних стандартів вітчизняними підприємствами є підвищення ступеня зіставності фінансових звітів, як наслідок – зростання довіри до підприємства з боку іноземних компаній.

Ведення обліку за міжнародними стандартами є необхідною умовою залучення господарюючого суб'єкта до міжнародного ринку капіталу, що забезпечується його повною відкритістю перед інвесторами з питань обсягів фінансових ресурсів та шляхів їх ефективного використання.

При веденні обліку за міжнародними стандартами необхідно виходити з того, що сформована інформація має бути корисною для контролю фінансової діяльності підприємства, яке належить власникам, забезпечувати ефективну взаємодію корпоративних та індивідуальних власників з менеджерами, які відповідальні за ведення бізнесу. Для інвесторів важливою є інформація про ризики та доходи за їх інвестиціями, на основі якої можна розпоряджатися фінансовими вкладеннями та можливостями виплачувати дивіденди.

Основним способом наближення стандартів ведення обліку в окремій країні до Міжнародних стандартів є гармонізація – процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації (стандартизація) та усунення внутрішніх протиріч (внутрішня гармонізація) [25].

Міжнародні стандарти вимагають переорієнтації нормативного регулювання облікового процесу на звітність, органічного поєднання

законодавчих актів з професійними рекомендаціями бухгалтерських асоціацій, спілок та інших громадських організацій.

Перехід до ведення обліку та складання звітності за міжнародними стандартами є одним із раціональних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки концепція створення міжнародних стандартів ґрунтується на створенні єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та увібрала всі найкращі якості міжнародного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

На сьогодні міжнародні стандарти використовуються:

а) як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;

б) як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють свої власні вимоги;

в) фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам надавати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів;

г) наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

д) Світовим банком, який вимагає від позичальників надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів;

е) великою кількістю підприємств.

Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Основні переваги використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, наведені на рисунку 4.1.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є відправною точкою для багатьох країн, які створюють на їх основі власні національні стандарти. При цьому перехід на міжнародні стандарти може відбуватись різними шляхами:

- запровадження міжнародних стандартів – від компаній вимагається використовувати МСФЗ в оригінальному вигляді, тобто у тій редакції, у якій вони були створені Міжнародним комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку;

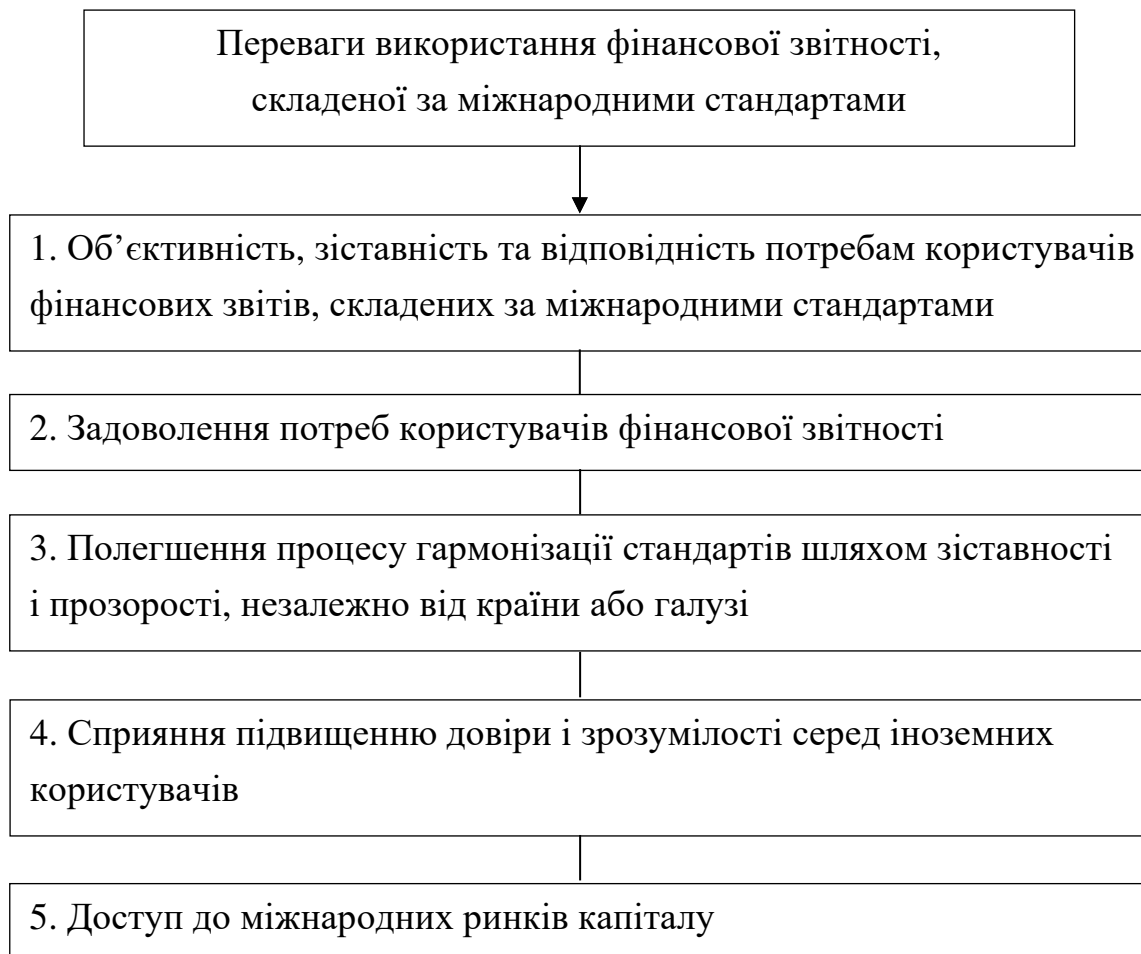


Рис. 4.1. Переваги використання фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами

- запровадження міжнародних стандартів без змін у законодавстві країни – порівнюючи з попереднім методом, цей метод може спричинити відтермінування початку використання стандартів компаніями та необхідність перекласти стандарти з англійської для національного законодавства;

- схвалення міжнародних стандартів – ратифікація кожного окремого стандарту та його доповнення один за одним, що може спричинити вибіркове або викривлене застосування стандартів;

- повна відповідність міжнародних стандартів – національний орган запроваджує усі стандарти, випущені Міжнародним комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку, з можливим внесенням мінімальних правок;

- адаптація міжнародних стандартів – країна бере міжнародні стандарти за основу і вносить необхідні доповнення відповідно до національних умов і особливостей;

- дозвіл використання міжнародних стандартів – держава може дозволяти використовувати міжнародні стандарти замість національних стандартів.

Україна дотримується адаптаційної політики – були розроблені вітчизняні національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які не суперечать міжнародним стандартам.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади.

Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, крім зазначених, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Це означає перехід з однієї системи стандартів, принципів та методів обліку в зовсім іншу систему, впровадження якої потребує зміни облікової політики згідно МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності”.

Інструментами вирішення проблем мають стати:

- розробка норм, методик та рекомендацій із застосування міжнародних стандартів;

- забезпечення співпраці між вітчизняними спеціалістами;

- підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Слід зазначити, що, згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11], підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб’єкти

господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, а інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [11].

Впровадження МСФЗ може стати інструментом підвищення прозорості й ефективності системи управління підприємства, що, у свою чергу, надасть Україні можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки.

До *факторів*, що зумовлюють необхідність удосконалення звітності на вітчизняних підприємствах, відноситься необхідність:

- підвищення рівня прозорості та достовірності фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання;
- збільшення рівня довіри до фінансової звітності з боку вітчизняних та зарубіжних інвесторів;
- забезпечення необхідного рівня деталізації показників фінансової звітності;
- забезпечення співставності та взаємоузгодженості показників як між собою у складі різних форм, так і у взаємозв'язку з іншою звітністю.

Шляхи удосконалення звітності підприємств повинні визначатись на основі її цілісності, системності та дієвості і мають передбачати збереження концептуальних основ складання фінансової звітності в межах чинного правового поля. Основними напрямками розвитку систем обліку і звітності вітчизняних підприємств є:

- а) уточнення та дотримання в умовах активного розвитку різноманітних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- б) уніфікація методики визначення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, використовуваної термінології із застосуванням міжнародної практики стандартизації;
- в) гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової

звітності та з урахуванням вітчизняних потреб і можливостей методики обліку підприємницької та непідприємницької діяльності (підприємств, фінансових установ, органів державного сектора) та формування відповідних форм звітності;

г) безперервна професійна освіта, реалізація програми сертифікації бухгалтерів та аудиторів із забезпеченням прийнятних для широкого загалу умов та належного рівня оцінювання

Удосконалення форм, змісту, структури, методики складання звітності вітчизняних підприємств є предметом чисельних досліджень і наукових розробок, у тому числі – на кафедрі обліку і аудиту Національної металургійної академії України [25].

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11], починаючи із фінансової звітності за 2020 рік, підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб’єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

XBRL (англ. *EXtensible Business Reporting Language* – “розширювана мова ділової звітності”) – широко використовуваний у світі відкритий стандарт обміну діловою інформацією. XBRL дозволяє висловлювати за допомогою семантичних засобів загальні для учасників ринку та регуляторів вимоги до подання бізнес-звітності [27]. Стандарт заснований на розширюваній мові розмітки XML і використовує такі пов’язані з XML технології, як XML Schema, XLink, XPath і простір імен. Однією з головних завдань XBRL є регламентація обміну фінансовою інформацією, такої як фінансової звітності. Специфікація мови XBRL розробляється і публікується незалежною міжнародною організацією XBRL International, Inc [28].

iXBRL або Inline XBRL – це відкритий стандарт, який дозволяє одному документу надавати як читабельні, так і структуровані, машиночитні дані. iXBRL використовується зокрема для підготовки фінансової звітності у форматі, який забезпечує структуровані дані, необхідні регуляторам та аналітикам, дозволяючи тим самим зберегти повний контроль над компонуванням та поданням звіту. iXBRL має розширення HTML, та відкривається для перегляду інтернет браузерями, також має вбудовані “теги”, які надають значення даним файлу у форматі, який сприймається програмними засобами для подальшої обробки.

Отримати у зручній формі загальне розуміння того, що являє собою складання звітності у форматі XBRL, можна з інформаційного ролику, який розміщено Deloitte Ukraine на каналі YouTube.ua за посиланням <https://youtu.be/TqiLuLBJNHM>.

5. ЗМІСТ І МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ОСНОВНИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

5.1. Призначення балансу (звіту про фінансовий стан підприємства) та його структура

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14], *Баланс (Звіт про фінансовий стан)* – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. *Мета* складання балансу – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату, загальної інформації про його діяльність та ліквідність.

Зміст і форма Балансу (Звіту про фінансовий стан) та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей для суб’єктів підприємництва (крім банків та бюджетних установ) визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14]. Особливості складання консолідованого балансу визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” [15].

Вітчизняний Баланс (Звіт про фінансовий стан) має *горизонтальну* форму, тобто являє собою таблицю, поділену на дві частини: ліву – “Актив” і праву – “Пасив”. Кожна з частин, у свою чергу, поділяється на розділи. Принцип розподілу активу і пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) на розділи єдиний – в залежності від впливу на показники ліквідності, а підсумок по активу дорівнює підсумку по пасиву, чим, власне, й обумовлена назва цієї форми – “Баланс”. Слід зазначити, що при роздрукуванні форми 1 – Баланс (Звіт про фінансовий стан) його частини можуть розміщувати не горизонтально, а одну за одною: спочатку актив, потім – пасив.

Структура Балансу (Звіту про фінансовий стан) наведена на рисунку 5.1.

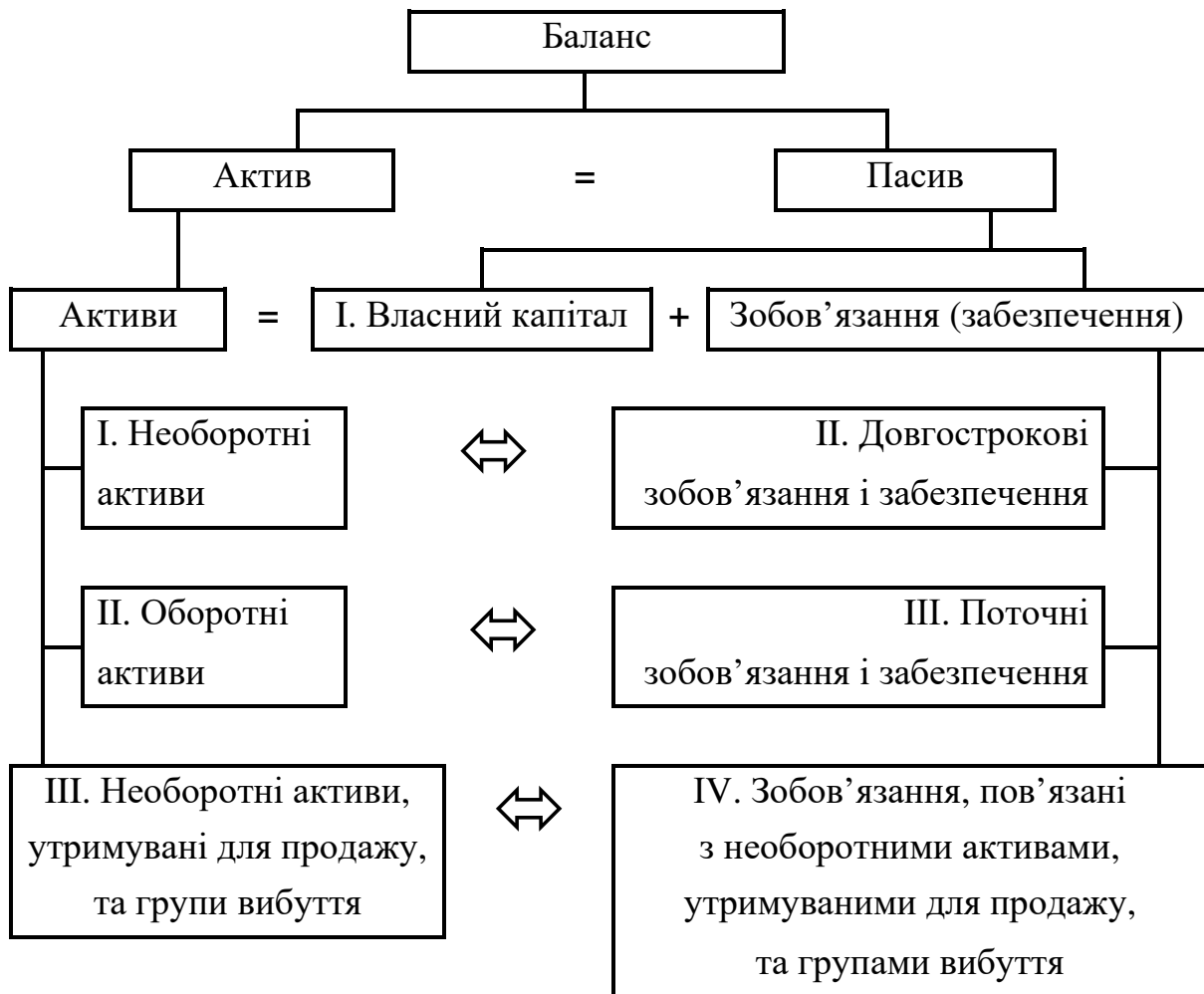


Рис. 5.1. Взаємозв'язок розділів Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства [29]

В активі балансу відображаються його активи.

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, можуть існувати у формі:

- виробничих засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо);

- запасів готової продукції та незавершеного виробництва;
- грошових коштів чи їх еквівалентів;
- фінансових інвестицій;
- дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб.

Активи відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства, якщо відповідний об'єкт відповідає двом умовам:

а) очікується отримання підприємством в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням активу;

б) оцінка активу може бути достовірно визначена.

Активи відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у грошовому виразі за справедливою вартістю.

Справедлива вартість активу – сума, за якою актив може бути обміняний чи отриманий в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.

При цьому базою оцінки активу може бути:

– *історична собівартість* – балансова вартість активу визначається за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання;

– *поточна собівартість* – балансова вартість активу визначається за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент;

– *вартість реалізації* – балансова вартість активу визначається за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації;

– *теперішня вартість* – балансова вартість активу визначається за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства.

Не визнаються як активи:

- витрати на дослідження;
- організаційні витрати (на реєстрацію підприємства, емісію цінних паперів тощо);

- витрати на перебазування або реорганізацію частини чи усього підприємства;
- витрати на підготовку кадрів,
- витрати на внутрішньо генерований гудвіл;
- витрати на реалізацію (в тому числі – на рекламу);
- наднормативні витрати тощо.

Витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі (Звіті про фінансовий стан), включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) активи розподілені на *оборотні* та *необоротні*. До *необоротних активів* відносяться усі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. (Під ***операційним циклом*** розуміється проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.)

Взаємозв'язок рядків активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) та відповідних рахунків бухгалтерського обліку наведений у таблиці 5.1. Курсивом позначені додаткові статті фінансової звітності, наведені у додатку 3 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14].

В *пасиві* Балансу (Звіту про фінансовий стан) відображаються його *власний капітал, зобов'язання та забезпечення*.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. Інформація про власний капітал докладно розкривається у формі 4 фінансової звітності “Звіт про власний капітал”.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Таблиця 5.1

Взаємозв'язок рядків активу балансу та рахунків бухгалтерського обліку

| Актив | Код рядка | Сальдо по дебету або по кредиту, номер рахунку (субрахунку) | Назва рахунку (субрахунку) |
|--|--------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Необоротні активи | | | |
| Нематеріальні активи | 1000 | | <i>Розраховується</i> |
| первісна вартість | 1001 | Д 12 | Нематеріальні активи |
| накопичена амортизація | 1002 | К 133 | Накопичена амортизація нематеріальних активів |
| Незавершені капітальні інвестиції | 1005 | Д 15 | Капітальні інвестиції |
| Основні засоби | 1010 | | <i>Розраховується</i> |
| первісна вартість | 1011 | Д 10 | Основні засоби <i>(окрім субрахунку 100 “Інвестиційна нерухомість”)</i> |
| | | Д 11 | Інші необоротні матеріальні активи |
| Знос | 1012 | К 131 | Знос основних засобів |
| | | К 132 | Знос інших необоротних матеріальних активів |
| Інвестиційна нерухомість | 1015 | | <i>Розраховується</i> |
| <i>первісна вартість інвестиційної нерухомості</i> | <i>1016</i> | Д 100 | Інвестиційна нерухомість |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|------|-------|--|
| <i>знос інвестиційної нерухомості</i> | 1017 | К 135 | Знос інвестиційної нерухомості |
| Довгострокові біологічні активи | 1020 | Д 161 | Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю |
| | | Д 163 | Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю |
| | | Д 165 | Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю |
| | | | <i>або розраховується</i> |
| <i>первісна вартість довгострокових біологічних активів</i> | 1021 | Д 162 | Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю |
| | | Д 164 | Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю |
| | | Д 166 | Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю |
| <i>накопичена амортизація довгострокових біологічних активів</i> | 1022 | К 134 | Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів |
| Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 1030 | Д 141 | Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|-------------|-------|---|
| інші фінансові інвестиції | 1035 | Д 142 | Інші інвестиції пов'язаним сторонам |
| | | Д 143 | Інвестиції непов'язаним сторонам |
| Довгострокова дебіторська заборгованість | 1040 | Д 181 | Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду |
| | | Д 182 | Довгострокові векселі одержані |
| | | Д 183 | Інша дебіторська заборгованість |
| Відстрочені податкові активи | 1045 | Д 17 | Відстрочені податкові активи |
| <i>Гудвіл</i> | <i>1050</i> | Д 19 | Гудвіл |
| <i>Відстрочені аквізиційні витрати</i> | <i>1060</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах</i> | <i>1065</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| Інші необоротні активи | 1090 | 184 | Інші необоротні активи |
| Усього за розділом І | 1095 | | <i>Розраховується</i> |
| ІІ. Оборотні активи | | | |
| Запаси | 1100 | Д 20 | Виробничі запаси |
| | | Д 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети |
| | | Д 23 | Виробництво |
| | | Д 25 | Напівфабрикати |
| | | Д 26 | Готова продукція |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|------|-------|--|
| | | Д 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва |
| | | Д 28 | Товари (окрім субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”) |
| <i>Виробничі запаси</i> | 1101 | Д 20 | Виробничі запаси |
| | | Д 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети |
| <i>Незавершене виробництво</i> | 1102 | Д 23 | Виробництво |
| | | Д 25 | Напівфабрикати |
| <i>Готова продукція</i> | 1103 | Д 26 | Готова продукція |
| | | Д 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва |
| <i>Товари</i> | 1104 | Д 28 | Товари (окрім субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”) |
| Поточні біологічні активи | 1110 | Д 21 | Поточні біологічні активи |
| <i>Депозити перестраховання</i> | 1115 | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Векселі одержані</i> | 1120 | Д 34 | Короткострокові векселі одержані |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 1125 | Д 36 | Розрахунки з покупцями та замовниками |
| | | К 38 | Резерв сумнівних боргів |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами | 1130 | Д 371 | Розрахунки за виданими авансами |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|------|--------|--|
| | | Д 63 | Розрахунки з постачальниками та підрядниками |
| з бюджетом | 1135 | Д 641 | Розрахунки за податками |
| | | Д 642 | Розрахунки за обов'язковими платежами |
| у тому числі з податку на прибуток | 1136 | Д 641_ | Розрахунки за податком на прибуток (додатковий субрахунок) |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів | 1140 | Д 373 | Розрахунки за нарахованими доходами |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків | 1145 | Д 682 | Внутрішні розрахунки |
| | | Д 683 | Внутрішньогосподарські розрахунки |
| | | Д 36_ | Розрахунки з пов'язаними сторонами (додаткові субрахунки) |
| | | Д 377_ | Розрахунки з іншими дебіторами, які є пов'язаними сторонами (додатковий субрахунок) |
| Інша поточна дебіторська заборгованість | 1155 | Д 372 | Розрахунки з підзвітними особами |
| | | Д 374 | Розрахунки за претензіями |
| | | Д 375 | Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків |
| | | Д 376 | Розрахунки за позиками членам кредитних спілок |
| | | Д 377 | Розрахунки з іншими дебіторами |
| | | Д 378 | Розрахунки з державними цільовими фондами |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|-------------|-------|--|
| | | Д 379 | Розрахунки за операціями з деривативами |
| | | Д 65 | Розрахунки за страхуванням |
| Поточні фінансові інвестиції | 1160 | Д 352 | Інші поточні фінансові інвестиції |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | Д 30 | Готівка |
| | | Д 31 | Рахунки в банках |
| | | Д 333 | Грошові кошти в дорозі в національній валюті |
| | | Д 334 | Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті |
| | | Д 335 | Електронні гроші, номіновані в національній валюті |
| | | Д 351 | Еквіваленти грошових коштів |
| <i>Готівка</i> | <i>1166</i> | Д 30 | Готівка |
| <i>Рахунки в банках</i> | <i>1167</i> | Д 31 | Рахунки в банках |
| Витрати майбутніх періодів | 1170 | Д 39 | Витрати майбутніх періодів |
| <i>Частка перестраховика у страхових резервах</i> | <i>1180</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>у тому числі в:</i> | | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>резервах довгострокових зобов'язань</i> | <i>1181</i> | | |
| <i>резервах збитків або резервах належних виплат</i> | <i>1182</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |

Продовження таблиці 5.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|-------------|-------|--|
| <i>резервах незароблених премій</i> | <i>1183</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>інших страхових резервах</i> | <i>1184</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| Інші оборотні активи | 1190 | Д 331 | Грошові документи в національній валюті |
| | | Д 332 | Грошові документи в іноземній валюті |
| | | Д 643 | Податкові зобов'язання |
| | | Д 644 | Податковий кредит |
| Усього за розділом II | 1195 | | <i>Розраховується</i> |
| III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття | 1200 | Д 286 | Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу |
| Баланс | 1300 | | <i>Розраховується</i> |

Погашення існуючого зобов'язання може здійснюватись:

- а) сплатою грошових коштів;
- б) передаванням інших активів;
- в) наданням послуг;
- г) заміною даного зобов'язання іншим;
- д) перетворенням зобов'язання на капітал.

Аналогічно активам, *зобов'язання* відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства за відповідності двом умовам:

- а) існує ймовірність зменшення економічних вигод в майбутньому внаслідок погашення даного зобов'язання;
- б) оцінка зобов'язання може бути достовірно визначена.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, величина яких на дату складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування та цільових надходжень, що були отримані з бюджету та інших джерел.

Серед зобов'язань підприємства виділяють так звані *непередбачені зобов'язання*, до яких відносяться:

- а) можливе зобов'язання, що виникає в результаті минулих подій, існування якого може бути підтверджене після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій;
- б) дійсне зобов'язання, яке виникає в результаті минулих подій, але не визнане, тому що не очікується відтік ресурсів та відповідне зменшення економічних вигод у зв'язку з його погашенням;
- в) зобов'язання, сума якого не може бути достовірно оцінена.

Зобов'язання відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у грошовому виразі. Базою оцінки зобов'язання може бути:

– *історична собівартість* – балансова вартість зобов'язання визначається за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або, за деяких інших обставин, суми грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання підчас звичайної діяльності підприємства;

– *поточна вартість* – балансова вартість зобов’язання визначається за недисконтованою сумою грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов’язання на поточний момент;

– *вартість розрахунку (платежу)*, або *сума погашення* – балансова вартість зобов’язання визначається за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства;

– *теперішня вартість* – балансова вартість зобов’язання визначається за дисконтованою сумою майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) зобов’язання та забезпечення розподілені на *довгострокові* та *поточні*. До *довгострокових зобов’язань* відносяться усі зобов’язання, які не є поточними.

Поточні зобов’язання – зобов’язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства чи протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Взаємозв’язок рядків пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) та відповідних рахунків бухгалтерського обліку наведений у таблиці 5.2.

Аналогічно таблиці 5.1 курсивом позначені додаткові статті фінансової звітності, наведені у додатку 3 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14].

Зміст кожної статті балансу визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] та в Положеннях, які розкривають поняття, сутність, класифікацію, особливості обліку та умови відображення у фінансовій звітності відповідних елементів балансу.

Питання розкриття інформації за статтями Балансу (Звіту про фінансовий стан) також розглянуті в офіційно затверджених Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [30].

Таблиця 5.2

Взаємозв'язок рядків пасиву балансу та рахунків бухгалтерського обліку

| Пасив | Код рядка | Сальдо по дебету або по кредиту, номер рахунку (субрахунку) | Назва рахунку (субрахунку) |
|--|--------------|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Власний капітал | | | |
| Зареєстрований (пайовий) капітал | 1400 | К 40 | Зареєстрований (пайовий) капітал |
| <i>Внески до незареєстрованого статутного капіталу</i> | <i>1401</i> | К 404 | Внески до незареєстрованого статутного капіталу |
| Капітал у дооцінках | 1405 | К 41 | Капітал у дооцінках |
| Додатковий капітал | 1410 | К 42 | Додатковий капітал |
| <i>Емісійний дохід</i> | <i>1411</i> | К 421 | Емісійний дохід |
| <i>Накопичені курсові різниці</i> | <i>1412</i> | К 423 | Накопичені курсові різниці |
| Резервний капітал | 1415 | К 43 | Резервний капітал |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | | К 441 | Прибуток нерозподілений |
| | | Д 442 | Непокриті збитки |
| Неоплачений капітал | 1425 | К 46 | Неоплачений капітал |
| Вилучений капітал | 1430 | К 45 | Вилучений капітал |
| <i>Інші резерви</i> | <i>1435</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|-------------|---------------|--|
| Усього за розділом I | 1495 | | <i>Розраховується</i> |
| II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення | | | |
| Відстрочені податкові зобов'язання | 1500 | К 54 | Відстрочені податкові зобов'язання |
| <i>Пенсійні зобов'язання</i> | <i>1505</i> | <i>К 472_</i> | <i>Пенсійні зобов'язання з додаткового пенсійного забезпечення (додатковий субрахунок)</i> |
| Довгострокові кредити банків | 1510 | К 501 | Довгострокові кредити банків у національній валюті |
| | | К 502 | Довгострокові кредити банків в іноземній валюті |
| | | К 503 | Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті |
| | | К 504 | Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті |
| Інші довгострокові зобов'язання | 1515 | К 505 | Інші довгострокові позики в національній валюті |
| | | К 506 | Інші довгострокові позики в іноземній валюті |
| | | К 51 | Довгострокові векселі видані |
| | | К 52 | Довгострокові зобов'язання за облігаціями |
| | | К 53 | Довгострокові зобов'язання з оренди |
| | | К 55 | Інші довгострокові зобов'язання |

Продовження таблиці 5.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----------------------------------|-------------|-------|--|
| Довгострокові забезпечення | 1520 | К 471 | Забезпечення виплат відпусток (довгострокова частина) |
| | | К 472 | Додаткове пенсійне забезпечення (окрім додаткового субрахунку 472_ “Пенсійні зобов’язання з додаткового пенсійного забезпечення”) |
| | | К 473 | Забезпечення гарантійних зобов’язань (довгострокова частина) |
| | | К 474 | Забезпечення інших витрат і платежів (довгострокова частина) |
| | | К 477 | Забезпечення матеріального заохочення |
| | | К 478 | Забезпечення відновлення земельних ділянок |
| <i>Довгострокові забезпечення</i> | <i>1521</i> | К 471 | Забезпечення виплат відпусток (довгострокова частина) |
| <i>витрат персоналу</i> | | К 472 | Додаткове пенсійне забезпечення (окрім додаткового субрахунку 472_ “Пенсійні зобов’язання з додаткового пенсійного забезпечення”) |
| | | К 477 | Забезпечення матеріального заохочення |

Продовження таблиці 5.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|-------------|-------|--|
| Цільове фінансування | 1525 | К 48 | Цільове фінансування і цільові надходження |
| <i>Благодійна допомога</i> | 1526 | К 483 | Благодійна допомога |
| <i>Страхові резерви</i> <i>у тому числі:</i> | 1530 | К 49 | Страхові резерви <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>резерв довгострокових зобов'язань</i> | 1531 | | |
| <i>резерв збитків або резерв належних виплат</i> | 1532 | | |
| <i>резерв незароблених премій</i> | 1533 | | |
| <i>інші страхові резерви</i> | 1534 | | |
| <i>Інвестиційні контракти</i> | 1535 | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Призовий фонд</i> | 1540 | К 475 | Забезпечення призового фонду (резерв виплат) |
| <i>Резерв на виплату джек-поту</i> | 1545 | К 476 | Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї |
| Усього за розділом II | 1595 | | <i>Розраховується</i> |
| III. Поточні зобов'язання і забезпечення | | | |
| Короткострокові кредити банків | 1600 | К 60 | Короткострокові позики |
| | | К 31 | Рахунки в банках (<i>овердрафт</i>) |
| <i>Векселі видані</i> | 1605 | К 62 | Короткострокові векселі видані |

Продовження таблиці 5.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|------|--------|---|
| Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями | 1610 | К 61 | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями |
| товари, роботи, послуги | 1615 | К 63 | Розрахунки з постачальниками та підрядниками |
| розрахунками з бюджетом | 1620 | К 641 | Розрахунки за податками |
| | | К 642 | Розрахунки за обов'язковими платежами |
| у тому числі з податку на прибуток | 1621 | К 641_ | Розрахунки за податком на прибуток (додатковий субрахунок) |
| розрахунками зі страхування | 1625 | К 65 | Розрахунки за страхуванням |
| розрахунками з оплати праці | 1630 | К 66 | Розрахунки за виплатами працівникам |
| <i>Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами</i> | 1635 | К 681 | Розрахунки за авансами одержаними |
| <i>Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками</i> | 1640 | К 67 | Розрахунки з учасниками |
| <i>Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків</i> | 1645 | К 682 | Внутрішні розрахунки |
| | | К 683 | Внутрішньогосподарські розрахунки |
| | | К 63_ | Розрахунки з постачальниками та підрядниками, які є пов'язаними сторонами (додатковий субрахунок) |
| <i>Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю</i> | 1650 | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |

Продовження таблиці 5.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|-------------|--------------|--|
| Поточні забезпечення | 1660 | <i>К 471</i> | Забезпечення виплат відпусток (<i>поточна частина</i>) |
| | | <i>К 473</i> | Забезпечення гарантійних зобов'язань (<i>поточна частина</i>) |
| | | <i>К 474</i> | Забезпечення матеріального заохочення (<i>поточна частина</i>) |
| Доходи майбутніх періодів | 1665 | К 69 | Доходи майбутніх періодів |
| <i>Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків</i> | <i>1670</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| Інші поточні зобов'язання | 1690 | К 684 | Розрахунки за нарахованими відсотками |
| | | К 685 | Розрахунки з іншими кредиторами |
| Усього за розділом III | 1695 | | <i>Розраховується</i> |
| IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття | 1700 | К 680 | Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу |
| <i>V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду</i> | <i>1800</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| Баланс | 1900 | | <i>Розраховується</i> |

5.2. Загальна характеристика звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), особливості розрахунку показників прибутковості акцій

Другою основною формою фінансової звітності підприємства є *Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)* – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Мета складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Зміст і форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей для суб'єктів підприємництва (крім банків та бюджетних установ) визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14].

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма звіту про фінансові результати [21]. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” [15].

Склад розділів Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та схема їх взаємозв'язку наведені на рисунку 5.2.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доход *відображається* у Звіті про фінансові результати в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

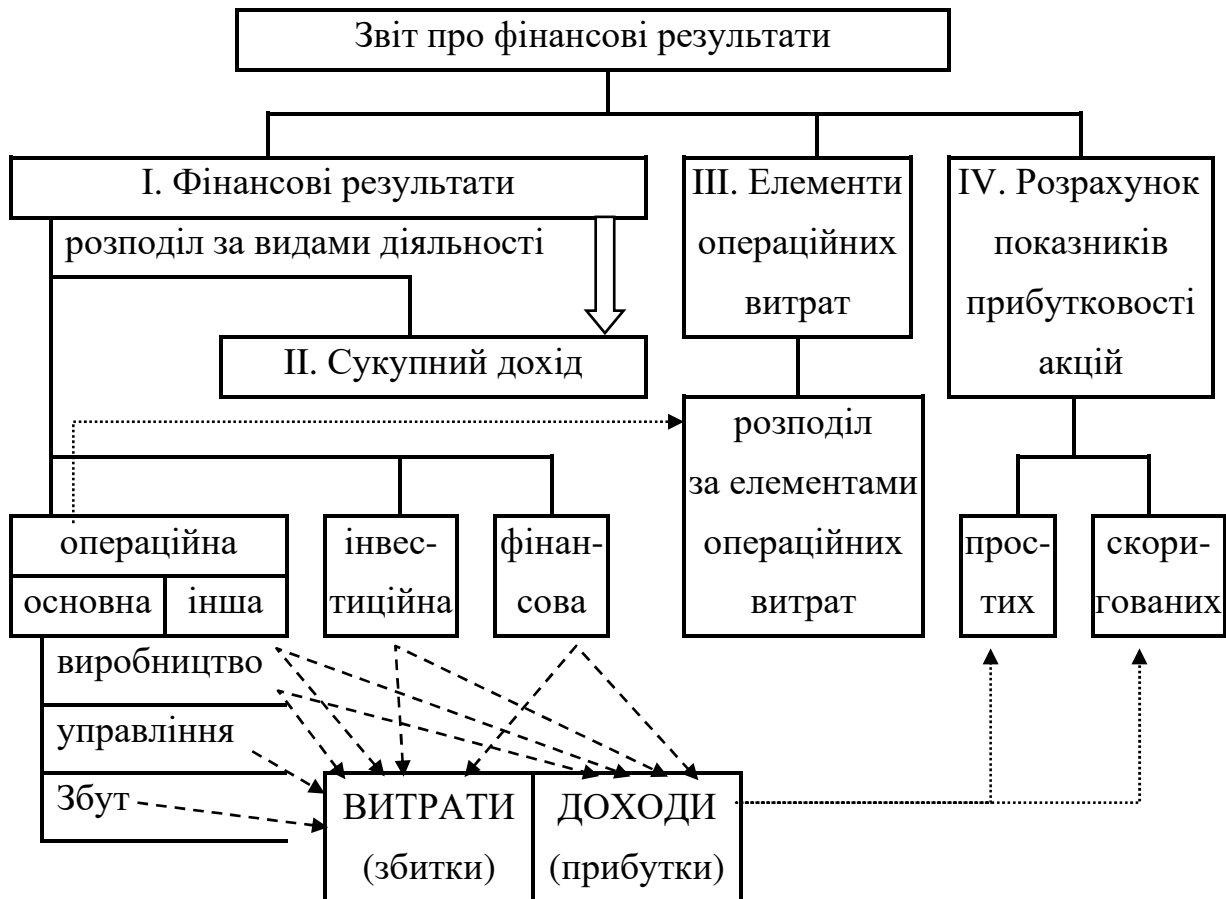


Рис. 5.2. Склад розділів Звіту про фінансові результати

Витрати відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена.

Загальні критерії визнання доходів і витрат у звіті про фінансові результати:

– ймовірність збільшення (зменшення) майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

– можливість достовірного визначення оцінки цієї статті.

Зрозуміло, що одним з основних показників, який цікавить користувачів фінансової звітності та відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), є власне фінансовий результат підприємства – його *прибуток* або *збиток*.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] інформація про доходи, витрати та фінансові результати підприємства у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) подається в розрізі окремих видів діяльності: *операційної (основної та іншої), інвестиційної та фінансової*, як наведено на рисунку 5.2.

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

Основна діяльність – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Послідовність визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) наступна:

- 1) визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- 2) розрахунок валового прибутку (збитку);
- 3) визначення фінансового результату (прибутку або збитку) від операційної діяльності;
- 4) розрахунок фінансового результату (прибутку або збитку) до оподаткування;

5) визначення чистого фінансового результату (прибутку або збитку).

Взаємозв'язок рядків першого розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – “Фінансові результати” та відповідних рахунків бухгалтерського обліку наведений у таблиці 5.3. Аналогічно таблицям 5.1 і 5.2 курсивом позначені додаткові статті фінансової звітності, наведені у додатку 3 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14].

Взаємозв'язок рядків другого розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – “Сукупний дохід” та третього розділу – “Елементи операційних витрат” з рахунками бухгалтерського обліку наведений у таблицях 5.4 і 5.5 відповідно.

У четвертому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наводиться розрахунок *показників прибутковості акцій*. При цьому наводяться показники прибутковості як *простих* акцій, так і *потенційно простих*.

Потенційно проста акція – фінансовий інструмент або інший контракт, за яким у майбутньому його власнику надається право на прості акції (облігації та привілейовані акції, які можуть бути конвертовані в прості акції, варанти та опціони на акції, акції, які можуть бути придбані за спеціальними програмами для працівників, контракти, учасники яких матимуть право на отримання простих акцій в залежності від виконання вимог, передбачених цими контрактами, та інші).

При розрахунку скоригованого прибутку, що припадає на одну просту акцію, має враховуватися вплив тільки таких потенційних звичайних акцій, при врахуванні яких сума скоригованого прибутку, що припадає на одну просту акцію, буде нижчою за суму базисного прибутку, що припадає на одну просту акцію, розраховану за один і той же звітний період (*розбавляючий* або *розводняючий* вплив). Потенційні звичайні акції з протилежним впливом (*антирозбавляючий* або *антирозводняючий* вплив) не включаються до розрахунку скоригованого прибутку, що припадає на одну просту акцію.

Таблиця 5.3

Взаємозв'язок рядків розділу I “Фінансові результати” Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) та рахунків бухгалтерського обліку

| Стаття звіту | Код рядка | Обороти по дебету або по кредиту, номер рахунку (субрахунку) | Назва рахунку (субрахунку) |
|---|--------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000 | ОК=ОД 70 | Доходи від реалізації (окрім субрахунку 705 “Перестраховання”) |
| <i>Чисті зароблені страхові премії</i> | <i>2010</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Премії підписані, валова сума</i> | <i>2011</i> | | |
| <i>Премії, передані у перестраховання</i> | <i>2012</i> | | |
| <i>Зміна резерву незароблених премій, валова сума</i> | <i>2013</i> | | |
| <i>Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій</i> | <i>2014</i> | | |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2050 | ОК=ОД 90 | Собівартість реалізації (окрім субрахунку 904 “Страхові виплати”) |
| <i>Чисті понесені збитки за страховими виплатами</i> | <i>2070</i> | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |

Продовження таблиці 5.3

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|------|-----------|---|
| Валовий: | | | |
| прибуток | 2090 | | <i>Розраховується</i> |
| Збиток | 2095 | | <i>Розраховується</i> |
| <i>Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань</i> | 2105 | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів</i> | 2110 | | <i>Підприємствами не застосовується</i> |
| <i>Зміна інших страхових резервів, валова сума</i> | 2111 | | |
| <i>Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах</i> | 2112 | | |
| Інші операційні доходи | 2120 | ОК=ОД 71 | Інший операційний дохід |
| <i>Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю</i> | 2121 | ОК=ОД 710 | Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю |
| <i>Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i> | 2122 | ОК=ОД 710 | Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю |
| Адміністративні витрати | 2130 | ОД=ОК 92 | Адміністративні витрати |
| Витрати на збут | 2150 | ОД=ОК 93 | Витрати на збут |

Продовження таблиці 5.3

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|------|------------|--|
| Інші операційні витрати | 2180 | ОД=ОК 94 | Інші витрати операційної діяльності |
| <i>Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю</i> | 2181 | ОД=ОК 940 | Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (<i>окрім біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i>) |
| <i>Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i> | 2182 | ОД=ОК 940_ | Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (<i>біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i>) |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: | | | <i>Відповідає інформації на рахунку 791 “Результат операційної діяльності”</i> |
| прибуток | 2190 | | <i>Розраховується</i> |
| збиток | 2195 | | <i>Розраховується</i> |
| Дохід від участі в капіталі | 2200 | ОК=ОД 72 | Дохід від участі в капіталі |
| Інші фінансові доходи | 2220 | ОК=ОД 73 | Інші фінансові доходи |
| Інші доходи | 2240 | ОК=ОД 74 | Інші доходи |
| <i>Дохід від благодійної допомоги</i> | 2241 | ОК=ОД 745 | Дохід від безоплатно одержаних активів |
| Фінансові витрати | 2250 | ОД=ОК 95 | Фінансові витрати |
| Втрати від участі в капіталі | 2255 | ОД=ОК 96 | Втрати від участі в капіталі |

Продовження таблиці 5.3

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|------|------------|---|
| Інші витрати | 2270 | ОД=ОК 97 | Інші витрати |
| <i>Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті</i> | 2275 | | <i>Розраховується окремо</i> |
| Фінансовий результат до оподаткування: | | | <i>Відповідає інформації на рахунку 79 “Фінансові результати”</i> |
| прибуток | 2290 | | <i>Розраховується</i> |
| збиток | 2295 | | <i>Розраховується</i> |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток | 2300 | ОК (ОД) 98 | Податок на прибуток |
| Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування | 2305 | ОК/ОД 79_ | <i>Фінансові результати від припиненої діяльності після оподаткування (додатковий субрахунок)</i> |
| Чистий фінансовий результат: | | | <i>Відповідає інформації на рахунку 79 “Фінансові результати”</i> |
| прибуток | 2350 | | <i>Розраховується</i> |
| збиток | 2355 | | <i>Розраховується</i> |

Таблиця 5.4

Взаємозв'язок рядків розділу II “Сукупний дохід” Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) та рахунків бухгалтерського обліку

| Стаття звіту | Код рядка | Обороти по дебету або по кредиту, номер рахунку (субрахунку) | Назва рахунку (субрахунку) |
|--|--------------|---|---|
| Дооцінка (уцінка) необоротних активів | 2400 | ОК (ОД) 411 | Дооцінка (уцінка) основних засобів |
| | | ОК (ОД) 412 | Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів |
| Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів | 2405 | ОК (ОД) 413 | Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів |
| Накопичені курсові різниці | 2410 | ОК 423 | Накопичені курсові різниці |
| Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств | 2415 | ОК 425 | Інший додатковий капітал |
| Інший сукупний дохід | 2445 | | <i>Сукупний дохід, не включений в інші статті</i> |
| Інший сукупний дохід до оподаткування | 2450 | | <i>Розраховується</i> |
| Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом | 2455 | ОК 54_ | <i>Відстрочені податкові зобов'язання, пов'язані з іншим сукупним доходом (додатковий субрахунок)</i> |
| Інший сукупний дохід після оподаткування | 2460 | | <i>Розраховується</i> |
| Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460) | 2465 | | <i>Розраховується</i> |

Таблиця 5.5

Взаємозв'язок рядків розділу III "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) та рахунків бухгалтерського обліку

| Стаття звіту | Код рядка | Обороти по дебету або по кредиту, номер рахунку (субрахунку) | Назва рахунку (субрахунку) |
|-------------------------|--------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Матеріальні затрати | 2500 | ОК 20 | Виробничі запаси |
| | | ОК 21 | Поточні біологічні активи |
| | | ОК 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети |
| | | ОК 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва |
| | | ОК 28 | Товари |
| | | <i>Або</i> | |
| | | ОД=ОК 80 | Матеріальні витрати |
| Витрати на оплату праці | 2505 | ОК 66 | Розрахунки за виплатами працівникам |
| | | ОК 47_ | <i>Забезпечення майбутніх витрат і платежів на оплату праці (додаткові субрахунки)</i> |
| | | <i>Або</i> | |
| | | ОД=ОК 81 | Витрати на оплату праці |

Продовження таблиці 5.5

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----------------------------------|-------------|---------------|--|
| Відрахування на соціальні заходи | 2510 | ОК 65 | Розрахунки за страхуванням |
| | | ОК 47_ | <i>Забезпечення майбутніх витрат і платежів на соціальні заходи (додаткові субрахунки)</i> |
| | | <i>Або</i> | |
| | | ОД=ОК 82 | Відрахування на соціальні заходи |
| Амортизація | 2515 | ОК 13 | Знос (амортизація) необоротних активів |
| | | <i>Або</i> | |
| | | ОД=ОК 83 | Амортизація |
| Інші операційні витрати | 2520 | залишки ОД 23 | Виробництво |
| | | залишки ОД 91 | Загальновиробничі витрати |
| | | залишки ОД 92 | Адміністративні витрати |
| | | залишки ОД 93 | Витрати на збут |
| | | залишки ОД 94 | Інші витрати операційної діяльності |
| | | <i>Або</i> | |
| | | ОД=ОК 84 | Інші операційні витрати |
| Разом | 2550 | | <i>Розраховується</i> |

Послідовність розрахунку показників прибутковості акцій при складанні Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наступна:

- 1) розрахунок чистого прибутку (збитку), який належить власникам простих акцій;
- 2) розрахунок середньозваженої кількості простих акцій, які знаходились у обігу протягом звітного періоду;
- 3) обчислення показника прибутковості акцій;
- 4) оцінка впливу потенційно простих акцій на суму чистого прибутку, який належить власникам простих акцій;
- 5) розрахунок середньозваженої кількості простих та потенційно простих акцій, які знаходились у обігу протягом звітного періоду;
- 6) обчислення скоригованого показника прибутковості акцій.

Зміст кожної статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] та в Положеннях, які розкривають поняття, сутність, класифікацію, особливості обліку та умови відображення у фінансовій звітності відповідних елементів Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Як і для Балансу (Звіту про фінансовий стан), питання розкриття інформації за статтями Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) також розглянуті в офіційно затверджених Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [30].

5.3. Призначення та структура звіту про рух грошових коштів, особливості його складання за прямим та за непрямим методами

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Мета складання звіту про рух грошових коштів – надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

При цьому відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] під *рухом грошових коштів (грошей)* розуміється надходження і вибуття *грошових коштів* та їх *еквівалентів*.

До *грошових коштів (грошей)* відносяться готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14]. Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” [15].

Аналогічно поданню інформації у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), відображення руху грошових коштів та їх еквівалентів у формі 3 фінансової звітності – Звіті про рух грошових коштів здійснюється за трьома видами діяльності підприємства: *операційною, інвестиційною та фінансовою*, визначення яких згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] наведені у підрозділі 5.2 даного навчального посібника. Таким чином, у Звіті про рух грошових коштів відображаються:

– рух грошових коштів від *операційної* діяльності – надходження коштів від реалізації продукції (товарів, послуг), надходження коштів за надання права користування активами (оренда, ліцензії тощо), платежі постачальникам, виплати працівникам тощо;

– рух грошових коштів від *інвестиційної* діяльності – платежі, пов’язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів, надходження коштів від продажу необоротних активів, надання позик іншим підприємствам, надходження коштів від фінансових інвестицій

(дивіденди, відсотки) тощо;

– рух грошових коштів від *фінансової* діяльності – випуск власного капіталу (акцій), отримання позик та їх погашення, викуп акцій власної емісії, виплата дивідендів тощо.

Якщо рух грошових коштів внаслідок однієї операції включає суми, які відносяться до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

Не включаються до Звіту про рух грошових коштів:

а) *негрошові операції* – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, надходження основних засобів на умовах фінансового лізингу, перетворення зобов'язань на власний капітал тощо);

б) *внутрішні зміни* у складі грошових коштів та їх еквівалентів (надходження коштів з банку до каси підприємства тощо).

Схема процесу надходження інформації до Звіту про рух грошових коштів та його структура наведені на рисунку 5.3.



Рис. 5.3. Схема надходження інформації до звіту про рух грошових коштів та його розділи

Інформація про рух коштів внаслідок операційної діяльності може бути отримана:

- з облікових реєстрів (*прямий метод*);
- шляхом послідовного коригування статей звіту про фінансові результати (*непрямий метод*).

Коригування здійснюється з метою врахування впливу:

- змін у складі запасів, операційної дебіторської та кредиторської заборгованості;
- негрошових операцій;
- доходів і витрат пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Прямий метод для визначення суми чистого надходження (видатку) грошових коштів в результаті операційної діяльності передбачає, що у звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень та видатків (вибуття), різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Послідовність визначення руху грошових коштів та їх еквівалентів при використанні *прямого* методу:

1) визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності:

- визначення суми надходження від покупців (замовників);
- визначення суми інших надходжень від операційної діяльності;
- визначення суми платежів постачальникам;
- визначення суми сплачених операційних витрат;
- визначення суми сплачених відсотків;
- визначення суми сплачених податків з обороту;
- визначення суми сплачених податків на прибуток.

2) визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності:

- визначення суми надходження грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності;
- визначення суми вибуття грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності;

3) визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності:

- визначення суми надходження грошових коштів в результаті фінансової діяльності;
- визначення суми вибуття грошових коштів в результаті фінансової діяльності;

4) визначення загального руху грошових коштів.

Непрямий метод для визначення суми чистого надходження або вибуття (видатку) коштів в результаті операційної діяльності передбачає визначення суми чистого надходження (видатку) в результаті операційної діяльності шляхом послідовного коригування показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, наведеного в звіті про фінансові результати.

Послідовність визначення руху грошових коштів та їх еквівалентів при використанні *непрямого* методу:

1) визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності:

- отримання показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах;
- визначення руху грошових коштів від операційної діяльності;
- визначення чистого руху коштів до надзвичайних статей;
- визначення чистого руху коштів від операційної діяльності;

2) визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності (аналогічно прямому методу);

3) визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності (аналогічно прямому методу);

4) визначення загального руху грошових коштів.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] припускається використання як прямого, так і непрямого методу для визначення руху

грошових коштів в результаті операційної діяльності при складанні Звіту про рух коштів – за формою 3 або 3н відповідно.

Зміст кожної статті Звіту про рух грошових коштів, складеному за прямим або за непрямим методом, визначається в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] та в Положеннях, які розкривають поняття, сутність, класифікацію, особливості обліку та умови відображення у фінансовій звітності відповідних елементів звіту.

Як і для інших форм фінансової звітності підприємства, питання розкриття інформації за статтями Звіту про рух грошових коштів також розглянуті в офіційно затверджених Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [30].

5.4. Порядок складання звіту про власний капітал

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Мета складання звіту про власний капітал – розкриття інформації про зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Зміст і форма звіту про власний капітал та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей для суб’єктів підприємництва (крім банків та бюджетних установ) визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14].

Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, як і для інших форм консолідованої звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” [15].

Власний капітал – різниця між активами і зобов’язаннями підприємства.

Власний капітал *утворюється*:

- 1) внесенням власниками підприємства грошей та інших активів;
- 2) накопиченням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами утворення власний капітал поділяється на категорії:

- інвестований (вкладений або сплачений) капітал;
- нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною (оголошеною) вартістю, а також додатково вкладений капітал.

Нерозподілений прибуток – частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на наступні категорії:

- а) статутний капітал;
- б) додатковий капітал (нереєстрований):
 - 1) додатково вкладений капітал;
 - 2) резервний капітал;
 - 3) нерозподілений прибуток.

Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] надає наступні визначення складовим власного капіталу:

– **статутний капітал** – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

– **пайовий капітал** – сума пайових внесків членів союзів та інших підприємств, яка передбачена установчими документами;

– **додатковий вкладений капітал:**

- 1) для акціонерних товариств – сума, на яку вартість акцій, які були випущені, перевищує їх номінальну вартість;
- 2) для інших підприємств – сума капіталу, який був вкладений засновниками зверх статутного;

– **резервний капітал** – сума резервів, які створені у відповідності з чинним законодавством чи установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства;

– **неоплачений капітал** – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу;

– *вилучений капітал* – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зміст кожної статті звіту про власний капітал визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] та в Положеннях, які розкривають поняття, сутність, класифікацію, особливості обліку та умови відображення у фінансовій звітності відповідних елементів Звіту про власний капітал.

Як і для усіх інших форм фінансової звітності підприємства, питання розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал також розглянуті в офіційно затверджених Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [30].

Одним зі способів перевірки правильності складання форм фінансової звітності є порівняння значень, наведених у взаємопов’язаних статтях фінансових звітів, у тому числі – у різних формах звітності. Така перевірка може бути здійснена з використанням офіційно затверджених Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [31].

6. ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Примітки служать для розкриття інформації, яка не відповідає змісту чотирьох основних форм фінансової звітності, але має суттєве значення для прийняття її користувачами фінансових рішень стосовно фінансового стану та діяльності даного підприємства.

Зміст приміток до фінансових звітів визначається відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які регламентують зміст і форму основних форм фінансової звітності та загальні вимоги до визнання і розкриття їх статей [14]. Форма приміток до основних фінансових звітів в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку не регламентується.

Відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [14] у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

а) загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

- 1) сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;
- 2) вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;
- 3) загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку;

б) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

- 1) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;
- 2) номінальна вартість акцій;

- 3) зміни протягом звітнього періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;
 - 4) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;
 - 5) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;
 - 6) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;
 - 7) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;
 - 8) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум;
- в) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;
- г) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені [14].

Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками, права, привілеї або обмеження щодо цих часток та зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі [14].

Крім того, у примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про склад грошових коштів (грошей), склад статей звіту про рух грошових коштів “Інші надходження”, “Інші платежі” та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків, а також про наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітнього періоду у примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- загальну їх вартість придбання або продажу;
- частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або

отримана грошима;

- суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей [14].

Незважаючи на відсутність як у міжнародних стандартах фінансової звітності [23], так і в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку чітко визначених та затверджених форм приміток як до фінансової звітності в цілому, так і до окремих фінансових звітів, Міністерство фінансів України запровадило Примітки до річної фінансової звітності, форма яких є чітко визначеною та затвердженою відповідним наказом [16].

Примітки до річної фінансової звітності є п'ятою (додатковою) формою фінансової звітності підприємства і містять сукупність показників та пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Форма Приміток до річної фінансової звітності визначається наказом Міністерства фінансів України [16]. Зміст кожної статті усіх розділів Приміток до річної фінансової звітності визначається Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11] та в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які розкривають поняття, сутність, класифікацію, особливості обліку та умови відображення у фінансовій звітності відповідних елементів.

Форма 5 – Примітки до річної фінансової звітності складається з наступних *розділів*:

- розділ I: “Нематеріальні активи”;
- розділ II: “Основні засоби”;
- розділ III: “Капітальні інвестиції”;
- розділ IV: “Фінансові інвестиції”;
- розділ V: “Доходи і витрати”;
- розділ VI: “Грошові кошти”;
- розділ VII: “Забезпечення і резерви”;

- розділ VIII: “Запаси”;
- розділ IX: “Дебіторська заборгованість”;
- розділ X: “Нестачі і втрати від псування цінностей”;
- розділ XI: “Будівельні контракти”;
- розділ XII: “Податок на прибуток”;
- розділ XIII: “Використання амортизаційних відрахувань”;
- розділ XIV: “Біологічні активи”;
- розділ XV: “Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів”.

Типова форма фінансової звітності 5 – Примітки до річної фінансової звітності не застосовується банками, бюджетними установами, представництвами іноземних суб’єктів господарської діяльності, юридичними особами, які відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11] визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, а також підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, та підприємствами, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

7. ІНФОРМАЦІЯ ЗА СЕГМЕНТАМИ

Під *звітним сегментом* розуміється господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6-9 Положення (стандарту) 29 [20], щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація.

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- економічними і політичними умовами географічного регіону;
- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців.

Сегмент може бути визначений і за критерієм дотримання єдиного технологічного процесу, який може здійснюватися в кількох географічних регіонах, що обумовлено стадіями виробництва продукції, політикою післяпродажного обслуговування, умовами доставки товарів тощо.

При визначенні сегментів враховуються ризики, які обумовлені особливостями ринку збуту продукції (товарів, робіт, послуг) у даному регіоні, валютні ризики, які виникають при провадженні діяльності в двох

або більше країнах, тощо.

Сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

1) *географічний виробничий* сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства;

2) *географічний збутовий* сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених господарських і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент. Подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

При об'єднанні господарських сегментів аналізуються

- особливості та призначення продукції (товарів, робіт, послуг),
- характер виробничого процесу, категорія покупців, способи отримання доходу (способи розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг) тощо.

При об'єднанні географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких *критеріїв*:

а) дохід даного сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10% загального доходу від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно);

б) фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10% сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно); якщо підприємство за різними сегментами у звітному періоді має одночасно різні фінансові результати (прибутки та збитки), то звітним визначається сегмент, фінансовий результат якого становить не менше ніж 10% більшої з двох абсолютних величин – сумарного прибутку або сумарного збитку всіх сегментів даного виду;

в) балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10% загальної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно).

Внутрішньогосподарськими розрахунками вважаються розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітної року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники діяльності встановленим критеріям.

При невідповідності показників сформованих сегментів критеріям, необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів. Проте сегмент, який не відповідає критеріям, може бути

визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для підприємства в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.

Господарські або географічні сегменти, які *не відповідають* критеріям і які не можна включити до складу будь-якого звітного сегмента, вважаються неподібними сегментами. Показники неподібних сегментів у Додатку до приміток до річної фінансової звітності включаються до складу нерозподіленої статті, з використанням яких узгоджуватимуться відповідні показники діяльності звітних сегментів і підприємства в цілому за статтями Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма N 1) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2).

Дохід від операцій із зовнішніми покупцями всіх визначених звітних сегментів, інформація про які наводиться в Додатку до річної фінансової звітності, має становити не менше ніж 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Якщо загальний дохід визнаних звітних сегментів менше такого рівня, то здійснюється виділення додаткових сегментів з метою досягнення зазначеного рівня доходу, навіть, якщо такі додаткові сегменти не будуть відповідати зазначеним критеріям.

Сегмент, який було визначено звітним у попередньому році, але який у поточному році не відповідає критеріям звітного сегмента, має визначатися звітним сегментом, якщо підприємство протягом дванадцяти місяців або операційного циклу, якщо він більше дванадцяти місяців, очікує досягнення цим сегментом показників, які відповідають критеріям. Якщо у звітному році підприємство визначає нові звітні сегменти, які виникають унаслідок зміни (розширення) господарської діяльності підприємства, то за цими звітними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти

(господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітнього сегмента враховується організаційна структура підприємства. При цьому пріоритетним сегментом може бути визначено або господарський сегмент, або географічний виробничий сегмент, або географічний збутовий сегмент.

Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляється, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнається географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський. У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів і ризиків пріоритетним звітнім сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

За певних обставин (реорганізація підприємства, припинення певного виду діяльності) підприємство може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент. Зміна облікової політики щодо сегментів відображається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [32]. Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Доходами звітнього сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо).

Витратами звітнього сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов’язані з звичайною діяльністю господарського або

географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента.

У розділі I Додатка до приміток до річної фінансової звітності наводяться показники основної діяльності пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності).

Доходи звітних сегментів наводяться за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу. Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю підприємства. Дохід сегмента від участі в капіталі асоційованих і спільних підприємств та дохід від інших інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наводиться в сумі, що безпосередньо стосується звітнього сегмента. Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю підприємства.

Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей, зокрема втрати від участі в капіталі. Доходи і витрати, пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітнього сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітнього сегмента. До складу доходів звітних сегментів не включається дохід з податку на прибуток.

До складу витрат звітних сегментів не включаються адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; витрати з податку на прибуток. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітнього сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на

окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зовнішнім покупцям). Розподіл витрат на підприємствах, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, здійснюється в порядку, визначеному законодавством.

Показники доходів за рік допоміжних звітних сегментів наводяться в розділах II і III Додатка до приміток до річної фінансової звітності в такому порядку:

- якщо пріоритетним видом сегмента обрано господарський сегмент, то в розділі II за кожним допоміжним звітним географічним збутовим сегментом наводиться дохід (за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу) від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям;

- якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний виробничий або географічний збутовий сегмент, то в розділі II за кожним допоміжним звітним господарським сегментом наводиться дохід (за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу) від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям;

- якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний виробничий сегмент і якщо місце розташування покупців відрізняється від місця розташування активів підприємства, то в розділі III за кожним допоміжним звітним географічним збутовим сегментом наводиться дохід (за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу) від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям.

За кожним звітним сегментом у розділі I наводиться інформація про річну суму амортизаційних відрахувань і капітальних інвестицій.

У розділі I Додатка до приміток до річної фінансової звітності наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають

узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства або консолідованої фінансової звітності.

Активами звітнього сегмента визнаються активи господарського або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента. Зобов'язаннями звітнього сегмента визнають заборгованість господарського або географічного сегмента підприємства, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітнього сегмента підприємства, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності. Наприклад, дебіторська (кредиторська) заборгованість з нарахованих до одержання (до виплати) відсотків належить до складу активів (зобов'язань) сегмента, якщо ці відсотки віднесені до доходів (витрат) звітнього сегмента.

Основні засоби і нематеріальні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами підприємства, включаються до того звітнього сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами. Інвестиції, у тому числі фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі, включаються до складу активів звітнього сегмента, якщо доходи у вигляді відсотків (дивідендів) та доходи (втрати) від участі в капіталі від таких інвестицій включаються до доходів (витрат) такого звітнього сегмента. Дебіторська заборгованість та інші активи, що призводять до виникнення у підприємства доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітнього сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітнього сегмента.

До складу активів звітнього сегмента *не включаються*:

- відстрочені податкові активи;
- дебіторська заборгованість з податку на прибуток;
- фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими

фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітного сегмента;

- дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітного сегмента;

- інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Зобов'язання, що виникли на рівні підприємства і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

До складу зобов'язань звітного сегмента *не включаються*:

- забезпечення наступних витрат і платежів та цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому;

- відстрочені податкові зобов'язання;

- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;

- поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками;

- зобов'язання з податку на прибуток, інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами підприємства.

Показники активів на кінець року і капітальних інвестицій за рік допоміжних звітних сегментів наводяться в розділах II і III Додатка до приміток до річної фінансової звітності в такому порядку:

а) якщо пріоритетним видом сегмента обрано господарський сегмент, то в розділі III за кожним допоміжним звітним географічним виробничим сегментом наводяться балансова вартість активів і капітальні інвестиції;

б) якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний виробничий або географічний збутовий сегмент, то в розділі II за кожним допоміжним звітним господарським сегментом наводиться балансова вартість активів і капітальні інвестиції;

в) якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний збутовий сегмент і якщо активи і покупці розташовані в різних регіонах, то в розділі III за кожним допоміжним звітним географічним виробничим сегментом наводяться балансова вартість активів і капітальні інвестиції;

г) підприємство може доповнювати передбачений у розділах II і III перелік показників допоміжних звітних сегментів.

Якщо звітний сегмент підприємства утворився внаслідок операції з придбання, порядок обліку якої встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” [33], то різниця між балансовою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань та їхньою справедливою вартістю визнається активом або зобов’язанням при включенні таких активів і зобов’язань до такого звітного сегмента.

Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти здійснюється на основі показників консолідованої фінансової звітності. Якщо материнське підприємство, яке має складати консолідовану фінансову звітність, приймає рішення про розкриття інформації за сегментами за показниками консолідованої фінансової звітності, то воно узгоджує з дочірніми підприємствами, показники яких включаються до консолідованої фінансової звітності, облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента. Якщо показники дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, то такі показники включаються до нерозподілених статей.

У примітках до річної фінансової звітності наводяться дані про суму доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і суму доходів за внутрішньогосподарськими розрахунками сегмента, який не визначено звітним сегментом, якщо більша частина доходу цього сегмента сформована за внутрішньогосподарськими розрахунками та дохід цього сегмента від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям становить не менше ніж 10% загального доходу підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям.

Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за

сегментами” є шостою формою фінансової звітності і являє собою звіт, який відображає інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання звітних сегментів.

Зміст і форма додатка до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”, загальні вимоги до визнання і розкриття його статей та зміст кожної статті визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” [20], в якому розкриті поняття, сутність, класифікація звітних сегментів, критерії визначення господарського і географічного сегментів, особливості визначення доходів і витрат звітних сегментів, активів і зобов’язань за звітними сегментами. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), якщо вони зобов’язані оприлюднювати річну фінансову звітність або займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо їх продукції (товарів, робіт, послуг) до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Форма 6 – Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” складається з трьох розділів:

- розділ I – Показники пріоритетних звітних сегментів (господарський, географічний виробничий, географічний збутовий);
- розділ II – Показники за допоміжними звітними сегментами (господарський, географічний виробничий, географічний збутовий);
- розділ III – Показники за допоміжними звітними географічними сегментами (виробничий, збутовий).

Вказівки до заповнення окремих статей та граф звіту, а також приклади визначення господарських сегментів підприємства наведені у П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [20]. Згідно з цим Положенням інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

8. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [32], яке застосовується до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ) щодо операцій, які відбуваються з 2000 року.

Схема виправлення помилок та відображення змін у фінансовій звітності наведена на рисунку 8.1.

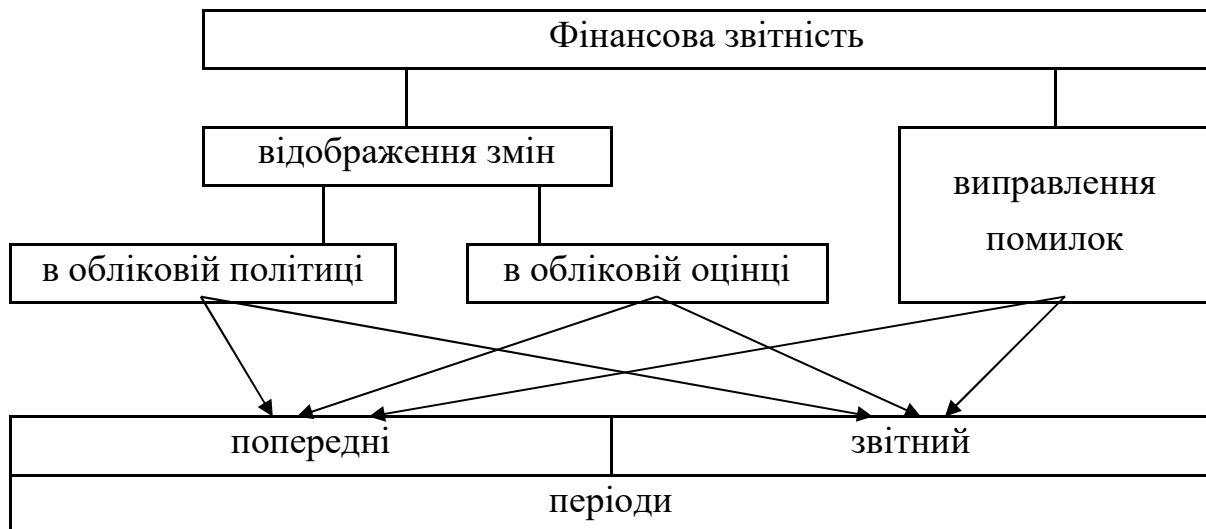


Рис. 8.1. Схема виправлення помилок та відображення змін у фінансовій звітності

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика може змінюватися тільки в тому випадку, коли змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. *Зміною облікової політики не вважається її встановлення*

для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій та які раніше не відбувалися.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація, причому наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, та відображати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

Дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітнього періоду.

Подія після дати балансу – подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на

фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів. Зокрема, якщо такі події надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, це вимагає коригування відповідних активів і зобов'язань шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітнього періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року; виправлення таких помилок вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Інформація щодо виправлення помилок, що мали місце в попередніх періодах, яка має розкриватися у примітках до фінансових звітів:

- зміст і сума помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факти повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
2. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: Монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
3. Rutherford B.A. An introduction to modern financial reporting theory / Brian A. Rutherford. – SAGE, 2000. – 179 p.
4. The rout ledge companion to accounting, reporting and regulation / edited by Carien van Mourik, Peter Walton. – Routledge, 2013. – 546 p.
5. Хендриксон Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; под ред. проф. Я.В. Соколова; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
6. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – 2004. – 598 p.
7. Денисевич Ю.В. Эволюционно-адаптивная теория отчетности как основа формирования информации для принятия управленческих решений в коммерческих организациях / Ю.В. Денисевич // Вестник Адыгейского Государственного университета. Серия Экономка. – Майкоп: Изд-во АГУ, 2010. – № 2. – С. 88-93.
8. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д.: Феникс, 2001. – 320 с.
9. Крохичева Г.Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация: дисс.... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Г.Е. Крохичева. – Ростов н/Д, 2004. – 379 с.
10. Безверхий К. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів / К. Безверхий // Бізнесінформ. – 2014. – № 2. – С. 299-307.
11. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” із змінами (Редакція від 02.04.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (Дата звернення

12.04.2020 р.).

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами (Редакція від 29.10.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 із змінами (Редакція від 23.07.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 із змінами (Редакція від 03.08.2018) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

16. Примітки до річної фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302 із змінами (Редакція від 23.07.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами (Редакція від 02.04.2020) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

18. Державна податкова служба України // Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.tax.gov.ua/> (Дата

звернення 12.04.2020 р.).

19. Зелікман В.Д. Управлінський облік: Навч. посібник / В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, Р.Б. Сокольська та ін. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 198 с.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 із змінами (Редакція від 09.08.2013) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Спрощена фінансова звітність”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 із змінами (Редакція від 23.07.2019) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#n14> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

22. Король Г.О. Облік, перевірка й аналіз у системі фінансового контролю на підприємствах: Монографія / Г.О. Король, Р.Б. Сокольська, В.Д. Зелікман, Т.В. Акімова. – Дніпро: Ліра, 2018. – 136 с.

23. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ): Версія перекладу українською мовою – 2011 рік (Редакція від 12.03.2013) / Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (Дата звернення 12.04.2020 р.).

24. Стадник М. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу (НП(С)БО, МСБО, ГААП США, Директива 2013/34/ЄС) / М.Стадник // Вісник МСФЗ: Світовий досвід. Українська практика. – 2017. – № 04 / Архів електронного видання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001173 (Дата звернення 12.04.2020 р.).

25. Зелікман В.Д. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / В.Д. Зелікман, О.Л. Ерьоміна, А.О. Безгодкова. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 131 с.

26. Король Г.О. Інформація обліку в аналізі ефективності діяльності

суб'єктів господарювання: Монографія / Г.О. Король, В.Д. Зелікман, Р.Б. Сокольська та ін.; за ред. Король Г.О., Зелікмана В.Д. – Дніпро: Ліра, 2019. – 280 с.

27. Що таке XBRL та iXBRL / Система фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frs.gov.ua/learning/about-xbrl/> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

28. XBRL: the Business Reporting Standard / Official site of XBRL developer [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.xbrl.org/> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

29. Зелікман В.Д., Сокольська Р.Б. Звітність підприємств: Опорний конспект лекцій. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2005. – 44 с.

30. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 із змінами (Редакція від 30.12.2013) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

31. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 11.04.2013 № 476 із змінами (Редакція від 15.04.2014) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 із змінами (Редакція від 10.01.2012) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.07.1999 № 163 із змінами (Редакція від 09.08.2013) // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (Дата звернення 12.04.2020 р.).

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП..... | 3 |
| 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ..... | 5 |
| 2. ПРИЗНАЧЕННЯ І СТРУКТУРА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ..... | 14 |
| 3. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ..... | 20 |
| 4. ШЛЯХИ АДАПТАЦІЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ..... | 25 |
| 5. ЗМІСТ І МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ОСНОВНИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА..... | 33 |
| 5.1. Призначення балансу (звіту про фінансовий стан підприємства) та його структура..... | 33 |
| 5.2. Загальна характеристика звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), особливості розрахунку показників прибутковості акцій..... | 52 |
| 5.3. Призначення та структура звіту про рух грошових коштів, особливості його складання за прямим та за непрямым методами..... | 63 |
| 5.4. Порядок складання звіту про власний капітал..... | 68 |
| 6. ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ..... | 71 |
| 7. ІНФОРМАЦІЯ ЗА СЕГМЕНТАМИ..... | 75 |
| 8. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ..... | 86 |
| ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ..... | 89 |

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович
Сокольська Рената Борисівна

ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА
Частина I: Теоретичні основи складання звітності
та фінансова звітність підприємства

Навчальний посібник

Тем. план 2020, поз. 161

Підписано до друку 01.10.2020. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 5,53. Умов. друк. арк. 5,45. Замовлення №100.

Національна металургійна академія України
49600, Дніпро, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ