

Анатация.

Дудник Е.В., Смигунова Е.В., Богомолова Е.С. Стратегии минимизации рисков в системе антикризисного управления.

В статье рассмотрены виды стратегий минимизации рисков в системе антикризисного управления и определены их характерные особенности, а именно: стратегия избегания риска, стратегия принятия риска, стратегия превентивного воздействия на риски, стратегия последующего воздействия на риски, стратегия диверсификации риска. Определены функции управления рисками и выделены главные факторы влияния на процесс адаптации стратегий минимизации рисков в разрезе таких сфер: общая политическая ситуация, демографическая и социальная ситуация, экономическое положение, изменения в региональном управлении. В дальнейших исследованиях следует уделить внимание аккомодации рассмотренных стратегий к современным условиям хозяйствования.

Ключевые слова: антикризисное управление, кризис, риск, стратегии, диверсификация.

Abstract.

Dudnyk O.V., Smigunova O.V., Bohomolova K.S. The strategy of risk minimization in system of crisis management.

In article types of strategy of risk minimization in system of crisis management are considered and their characteristics are determined, namely: the strategy of avoiding of risk, the strategy of acceptance of risk, the strategy of preventive impact on risks, the strategy of the subsequent impact on risks, the strategy of risk diversification. Risk management functions are determined and the main factors of influence on process of adaptation of strategy of risk minimization by such spheres are allocated: a general political situation, a demographic and social situation, an economic situation, changes in regional managements. In further researches it is necessary to pay attention to accommodation of the considered strategy to modern conditions of managing.

Key words: crisis management, crisis, risk, strategy, diversification.

УДК 657.372.2.

РІЧНИЙ ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ ПІДПРИЄМСТВА: ВПЛИВ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ НА ЙОГО ЗМІСТ І ФОРМУ

**ЄРМОЛАЄВА М.В., К.Е.Н., ДОЦЕНТ,
СКИДАНЕНКО Ю.Д., К.ФІЛОЛ. Н., ДОЦЕНТ,
ТРУШИНА А.Ю., АСИСТЕНТ,
ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ**

Постановка проблеми у загальному вигляді. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» у п. 1 ст. 2 зазначає, що всі юридичні особи, створені згідно законодавства України, незалежно від їх організаційно–правових форм і форм

власності, зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, складену на підставі даних бухгалтерського обліку. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1].

Інформація про фінансове становище підприємства міститься у формі фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Баланс як форма бухгалтерської звітності надає користувачу загальну інформацію про конкретне підприємство – розмір його активів, джерела їх походження, фінансове становище і формує уявлення про діяльність цього підприємства. Слід зазначити, що форма балансу перебуває у стані постійних змін і вдосконалення. Це пов'язане з періодичним введенням в дію нових стандартів бухгалтерського обліку та нових об'єктів обліку, із змінами методологічних підходів до трактування сутності тих чи інших об'єктів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) надає користувачам інформацію про розмір отриманих доходів і понесених витрат в залежності від видів діяльності, що здійснює підприємство, демонструє порядок формування прибутків або збитків, характеризує сукупний дохід, елементи операційних витрат и прибутку на акцію. З переходом України на міжнародні стандарти обліку і звітності форма Звіту суттєво змінилася, але до останнього часу залишалася більш-менш стабільною. Зміни законодавства призвели до зміни форми і змісту цього звіту.

Відбуваються зміни у змісті решти форм фінансової звітності. Так, форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» тепер існує у двох форматах і, відповідно, у двох таблицях. Складається або за прямим методом або за непрямым за вибором підприємства. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» характеризує причини змін у капіталі підприємства.

Неможливо вважати, що форми фінансової звітності є сталими і незмінними. До сьогодення часу виникають спірні питання щодо формування інформації у балансі, змісту активу і пасиву та окремих балансових статей. Крім того, порядок відображення інформації про сукупний дохід у Звіті про фінансові результати суперечить прийнятій методиці обліку доходів та власного капіталу. Ці проблеми потребують подальшого вивчення та вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вивчення історії розвитку форм фінансової звітності, порядок формування інформації у розділах балансу та інших форм досліджуються у наукових доробках вітчизняних та іноземних вчених – Ю.А. Вериги, В.Я. Плаксінка, О.А. Боярової, М.М. Зюкової, Б.О. Гриніва, Т.Г. Китайчук, О.В. Леги, І. Дерун.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження змін, які відбуваються у бухгалтерській звітності, критичне оцінювання змісту статей звітності, розробка пропозицій, втілення яких сприятиме формуванню об'єктивної думки про діяльність підприємства у користувача фінансової звітності для прийняття ним управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Завершальним етапом будь якого облікового процесу на підприємстві є складання бухгалтерської звітності. Дані бухгалтерських звітів є засобом вивчення діяльності суб'єктів господарювання, джерелом інформації для проведення фінансового аналізу. Вивчення показників, що містяться у бухгалтерській, зокрема у фінансовій звітності, надає користувачам цінну інформацію про активи, капітал і зобов'язання підприємства, його доходи і витрати, фінансові результати, напрями руху грошових коштів, зміни у власному капіталі.

Крім того, узагальнені дані фінансового звіту надають керівнику і власнику підприємства інформацію про результати роботи колективу, що дає можливість спланувати необхідні організаційно–господарські заходи для усунення виявлених недоліків і вдосконалення існуючих умов господарювання з метою оптимізації витрат і збільшення прибутків.

Важливою звітність є і для широкого кола державних органів. На основі її даних проводять аналіз діяльності галузей економіки України, розробляються планові показники державного бюджету на наступні звітні періоди.

Форма фінансових звітів, мета та зміст їх статей визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з п.1 ч.2 НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Форма і склад статей фінансової звітності наводяться у додатках 1 та 2 до НП(С)БО 1 [2].

До переходу України на міжнародні стандарти обліку і звітності і запровадження П(С)БО суб'єкти підприємницької діяльності

подавали річний фінансовий звіт у наступних формах: баланс підприємства – форма № 1; звіт про фінансові результати та їх використання – форма № 2; звіт про фінансово-майновий стан підприємства – форма № 5; звіт про наявність коштів підприємства – форма № 10. До звіту додавалась пояснювальна записка, в якій характеризувались фактори, що вплинули на результати діяльності у звітному році. При складанні річного фінансового звіту керувалися Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства № 139 від 18 серпня 1995 року зі змінами і доповненнями [3].

Проаналізуємо зміст річного фінансового звіту за 1999 рік і порівняймо його з чинними формами фінансової звітності, які містять в собі вимоги міжнародних стандартів. Так, форма № 1 «Баланс» містила в собі інформацію про активи підприємства та джерела їх формування. Актив балансу складався з трьох розділів:

- Розділ I «Основні засоби та інші необоротні активи»;
- Розділ II «Запаси і витрати»;
- Розділ III «Грошові кошти, розрахунки та інші активи».

Пасив балансу також містив три розділи:

- Розділ I «Джерела власних та притриманих до них засобів»;
- Розділ II «Довгострокові пасиви»;
- Розділ III «Розрахунки та інші короткострокові пасиви».

Актив балансу заповнювався за балансовими рахунками 1 розділу Плану рахунків «Основні засоби», 2 розділу «Виробничі запаси», 3 розділу «Виробництво», 5 розділу «Грошові кошти», 6 розділу «Розрахунки». У першому розділі активу наводилась інформація про основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та їх знос. Для відображення цієї інформації використовувались сальдо синтетичних балансових рахунків 01 «Основні засоби», 04 «Нематеріальні активи», 02 «Знос (амортизація) майна», 33 «Капітальні вкладення», 35 «Формування основного стада», 61 «Розрахунки за авансами», 07 «Будівельні матеріали та обладнання до встановлення», 58 «Фінансові вкладення», 11 «Майно в оренді». Як бачимо, для заповнення цього розділу активу балансу необхідно було проаналізувати сальдо по бухгалтерських рахунках, які відносились до різних розділів Плану рахунків.

Другий розділ активу відображав інформацію про запаси і витрати підприємства. Для заповнення цього розділу необхідно було проаналізувати сальдо по рахункам другого, третього и четвертого розділів Плану рахунків. По статті «Виробничі запаси» наводилось

сальдо по рахункам 05 «Матеріали», 06 «Паливо», 08 «Запасні частини», 10 «Насіння і корми». Окремі статті відводились для відображення тварин на вирощуванні і відгодівлі (рахунок 09), МПП (рахунок 12), незавершеного виробництва, витрат майбутнього періоду (рахунок 31), готової продукції (рахунок 40) та товарів (рахунок 41).

Третій розділ активу відображає наявність грошових коштів підприємства, його дебіторську заборгованість та інші активи. Для його заповнення використовувалось сальдо наступних бухгалтерських рахунків: 45 «Товари відвантажені», 62 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 76 «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами», 67 «Податкові розрахунки», 68 «Розрахунки з бюджетом», 73 «Розрахунки з працівниками і службовцями за іншими операціями». Залишки грошових коштів відображались за їх видами на підставі рахунків 50 «Каса», 51 «Розрахунковий рахунок», 52 «Валютний рахунок», 54 «Рахунки в банку по коштам на капітальні вкладення», 55 «Інші рахунки в банках», 56 «Інші кошти».

Пасив балансу надає інформацію про джерела формування активів підприємства. Згідно інструкції № 139 для заповнення пасиву балансу необхідно було використовувати сальдо по синтетичних балансових рахунках 6, 7, 8, та 9 розділів Плану рахунків. Так, у першому розділі пасиву «Джерела власних та притриманих до них засобів» відображалась інформація про розмір статутного капіталу (рахунок 85), додаткового капіталу та резервного фонду (рахунок 88), фінансування капітальних вкладень (рахунки 93 та 94), розрахунки за майно (рахунок 76), спеціальні фонди та цільове фінансування (рахунки 87, 88, 96), амортизаційний фонд (рахунок 86), прострочена податкова заборгованість (рахунок 95), доходи майбутніх періодів (рахунок 83), прибуток і збиток минулого і звітних періодів (рахунки 98, 80, 81).

У другому розділі пасиву відображались довгострокові пасиви у вигляді довгострокових кредитів банку (рахунок 92) та запозичених коштів (рахунок 95). Третій розділ пасиву наводив інформацію про розрахунки та інші короткострокові пасиви. В цьому розділі можна було побачити інформацію про наявність короткострокових кредитів банків (рахунок 90), розрахунки з кредиторами за товари (рахунки 60, 76), розрахунки з бюджетом (рахунок 68), по заробітній платі (рахунок 70), зі страхування (рахунок 69), інші поточні розрахунки (рахунки 66, 61, 67, 65, 75, 78, 97).

Аналізуючи форму і зміст Балансу можна зробити декілька висновків:

– актив і пасив Балансу логічно був поділений на відповідні розділи. В активі чітко виділялися необоротні та оборотні активи, дебіторська заборгованість і грошові кошти за їх видами. В пасиві окремим розділом характеризувався власний капітал підприємства і відображались довгострокові та поточні зобов'язання;

– діючий на той час План рахунків був поділений на 9 розділів, в яких бухгалтерські рахунки були згруповані за економічною сутністю об'єктів обліку. При заповненні розділів Балансу необхідно було проаналізувати сальдо по бухгалтерським рахункам, які відносились до різних розділів Плану рахунків, що було досить незручно.

Діюча на сьогодні форма Балансу визначена НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно НП(С)БО 1 баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [2]. Актив балансу містить три розділи:

- Розділ 1 «Необоротні активи»;
- Розділ 2 «Оборотні активи»;
- Розділ 3 «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття».

Пасив балансу складається з чотирьох розділів:

- Розділ 1 «Власний капітал»;
- Розділ 2 «Довгострокові зобов'язання і забезпечення»;
- Розділ 3 «Поточні зобов'язання і забезпечення»;
- Розділ 4 «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття».

З переходом України на міжнародні стандарти обліку і звітності і запровадженням Національних П(С)БО було прийнято новий План рахунків бухгалтерського обліку, який відповідає вимогам цих нормативних документів. Незважаючи на те, що бухгалтерські рахунки розподілені в Плані рахунків також на 9 класів, як і в попередній його редакції, зміст і наповнення кожного класу суттєво змінилися. В першу чергу, в Україні з'явилися нові об'єкти обліку і, відповідно, нові бухгалтерські рахунки, яких не передбачалось раніше. Наприклад, «Інвестиційна нерухомість», «Довгострокові біологічні активи», «Поточні біологічні активи», «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Крім того, окремі класи в Плані рахунків тепер виділені для обліку отриманих доходів і понесених витрат.

Виходячи з цього, заповнення розділів активу і пасиву балансу тепер чітко підпорядковано Плану рахунків. Так, перший розділ

активу заповнюється за сальдо по синтетичних рахунках першого класу, другий розділ – за сальдо по синтетичних рахунках другого та третього класів, а третій розділ заповнюється за сальдо по субрахунку 286.

Пасив заповнюється за рахунками четвертого, п'ятого та шостого класів Плану рахунків. Перший розділ пасиву заповнюють за сальдо по рахунках четвертого класу, крім рахунків 47 та 48, другий розділ – за сальдо рахунків п'ятого класу та рахунків 47 та 48, третій розділ – за рахунками шостого класу, четвертий – за сальдо по субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу».

З точки зору техніки, заповнення Балансу стало простішим і зрозумілішим як для бухгалтера, так і для користувача інформації. Але чинна форма Балансу не є досконалою. На думку авторів, попередній поділ активу на розділи краще структурував інформацію. Ми вважаємо, що в діючій формі Балансу недоцільно об'єднувати в одному розділі запаси підприємства та його розрахунки і грошові кошти, оскільки дебіторська заборгованість не може бути віднесена до запасів підприємства.

Тому, на нашу думку слід повернутися до попередньої форми активу, в якій окремими розділами відображатимуться необоротні активи, запаси та розрахунки і грошові кошти. З точки зору зовнішнього користувача звітності, такий поділ на розділи більш зручний для отримання інформації щодо активів підприємства, оскільки підсумок кожного розділу буде відображати суму економічно однорідних об'єктів обліку. Користуючись чинною формою Балансу, для визначення суми запасів підприємства необхідно провести додаткові розрахунки в межах другого розділу, що не завжди зручно зробити особі, яка отримала Баланс для ознайомлення (наприклад під час підписання договорів з контрагентами).

До дискусійних питань щодо побудови активу Балансу сьогодні можна віднести питання виділення окремого розділу для відображення необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття. Так, І. Дерун [4] та Т. Китайчук [5] вважають, що виділення окремого розділу в активі для відображення необоротних активів, призначених для реалізації, порушує принципи класифікації статей Балансу і пропонують наводити цю інформацію у першому та другому розділах активу.

Ми погоджуємось із тезою В.Я. Плаксієнка, який зазначає, що при відображенні в балансі основних засобів, щодо яких прийнято

рішення про їх продаж, слід проаналізувати причини продажу. Якщо має місце припинення діяльності, то їх доцільно відображати у другому розділі активу по статті «Інші оборотні активи», якщо для продажу були інші причини, не пов'язані з припиненням діяльності, то такі об'єкти слід відображати у першому розділі активу по статті «Інші основні засоби» [6]. При цьому доречно буде наводити розшифровку цієї інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

О. Лега зазначає, що національна форма Балансу не в повній мірі відповідає МСФЗ. Так, згідно МСФЗ не виділяється окремого об'єкта обліку «Незавершені капітальні інвестиції», що означає необов'язковість наведення цієї інформації у балансі [7]. Слід зазначити, що згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом № 561 від 30.09.2003 р. (зі змінами і доповненнями) затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом) [8]. Тобто, в національному обліку такий об'єкт обліку існує. Такі витрати відображаються на синтетичному рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Ми вважаємо, що вони мають бути відображені у першому розділі активу Балансу. Ця інформація є суттєвою для користувача, оскільки дає йому можливість зробити висновки про обсяги і зміни капітальних інвестицій досліджуваного підприємства.

Аналізуючи пасив Балансу, можна запропонувати групування інформації про капітал і зобов'язання підприємства у трьох розділах – «Власний капітал», «Довгострокові зобов'язання і забезпечення», «Поточні зобов'язання і забезпечення». Виділення окремого розділу для відображення поточних зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу і груп вибуття на нашу думку, не доречно. Такі зобов'язання можуть бути відображені по статті «Інші поточні зобов'язання» з подальшою розшифровкою у Примітках до річної фінансової звітності.

Така побудова бухгалтерського балансу, на наш погляд, буде мати більш логічну форму з точки зору зовнішнього користувача і відповідатиме його інформаційним запитам.

Крім Балансу до складу річної та квартальної фінансової звітності входить Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2. Ця форма звітності також не стала новиною після

переходу на міжнародні стандарти обліку і звітності. До 2000 року у складі фінансової звітності підприємства подавали Звіт про фінансові результати та їх використання ф. № 2. Цей звіт складався з п'яти розділів:

- Розділ 1 «Фінансові результати»;
- Розділ 2 «Використання прибутку»;
- Розділ 3 «Витрати на виробництво»;
- Розділ 4 «Розшифровка окремих прибутків та збитків»;
- Розділ 5 «Платежі до бюджету».

У першому розділі відображалась інформація про формування фінансових результатів діяльності підприємства за звітний період. У другому розділі наводились дані про використання отриманого прибутку за напрямками: платежі до бюджету, відрахування до резервних фондів, поповнення статутного фонду, виробничий і соціальний розвиток підприємства, премії, дивіденди та інші напрямки використання прибутку.

Третій розділ містив інформацію про витрати на виробництво – матеріальні витрати, оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші витрати. Крім того в цьому розділі наводилась інформація про фактичний обсяг виробництва продукції (робіт, послуг).

У четвертому розділі Звіту наводилась розшифровка окремих прибутків і збитків, пов'язаних з отриманням або сплатою штрафів та пені, надзвичайними подіями, курсовими різницями, продажем основних засобів, цінних паперів, наданням майна в оренду та іншими операціями. Останній розділ Звіту відображав суми нарахованих і сплачених податків та платежів до державного бюджету. Заповнення Звіту проводилось на підставі даних аналітичного обліку по рахунках обліку витрат, доходів, розрахунків з бюджетом та грошових коштів.

В цілому, користувач міг отримати достатню інформацію про діяльність підприємства і про формування його фінансових результатів, але вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності викликали необхідність внесення суттєвих змін до форми цього звіту у відповідності до зміни методології обліку.

Діюча форма Звіту про фінансові результати визначена НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід [2]. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів:

- Розділ 1 «Фінансові результати»;

- Розділ 2 «Сукупний дохід»;
- Розділ 3 «Елементи операційних витрат»;
- Розділ 4 «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Заповнення Звіту проводиться на підставі оборотів по рахункам обліку доходів (7 клас) та обліку витрат (8 та 9 класи). Крім того, проводиться аналіз реєстрів обліку по рахунку 23 «Виробництво», 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» та рахунка 41 «Капітал у дооцінках».

При формуванні фінансових результатів слід керуватися П(С)БО 15 «Дохід» з точки зору визнання доходів та П(С)БО 16 «Витрати» з точки зору визнання витрат. Визначення фінансових результатів здійснюється шляхом порівняння отриманих доходів з понесеними витратами. При цьому слід дотримуватись принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Слід зазначити, що заповнення першого розділу Звіту в загальному не змінилося з прийняттям НП(С)БО, але в Звіті тепер формування фінансових результатів підпорядковано видам діяльності, що здійснювало підприємство у звітному періоді. Це дає можливість користувачу отримати інформацію про те, який вид діяльності приніс підприємству прибуток, а який – збиток.

До принципів новачій у Звіті можна віднести запровадження другого розділу «Сукупний дохід». НП(С)БО 1 дає визначення цього терміну як зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [2]. Якщо проаналізувати показники, що наводяться у другому розділі і формують сукупний дохід підприємства, то до них віднесені: дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, інший сукупний дохід. Якщо стосовно віднесення накопичених позитивних курсових різниць до складу доходу заперечень не виникає, то відносно переоцінки необоротних активів є певні заперечення.

Так, згідно § 39 МСБО 16 «Основні засоби» [9] та п. 19 П(С)БО 7 «Основні засоби» сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки - до складу витрат [10]. При проведенні дооцінки об'єкта основних засобів згідно Методичних рекомендацій № 561 проводять бухгалтерський запис: Дебет 10 «Основні засоби», Кредит 41 «Капітал у дооцінках», на суму

дооцінки нарахованого зносу Дебет 41, Кредит 13. Тому, виходячи з Методичних рекомендацій та проведених бухгалтерських записів сума дооцінки не є доходом, а є збільшенням капіталу підприємства. Тому на нашу думку, якщо у звітному періоді на підприємстві відбулась перша дооцінка основних засобів, то її суму необхідно відобразити у Звіті про власний капітал ф. № 4, а не у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2.

З іншого боку, основні засоби можуть підпадати під повторну переоцінку. Згідно п. 20 П(С)БО 7 за наявності (на дату проведення чергової/останньої дооцінки об'єкта ОЗ) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта й втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта й вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більш ніж зазначене перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової/останньої дооцінки більша, ніж указане перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

За наявності (на дату проведення чергової/останньої уцінки об'єкта ОЗ) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта й втрат від зменшення його корисності сума уцінки, але не більше, ніж зазначене перевищення, спрямовується на зменшення капіталу в дооцінках і відображається в іншому сукупному прибутку, а різниця (якщо сума уцінки більша, ніж зазначене перевищення) включається до витрат звітного періоду [10].

При цьому в обліку слід здійснити наступні записи: при дооцінці раніше уцінених об'єктів Дебет 10, Кредит 13 – на суму дооцінки зносу; Дебет 10, Кредит 746 – на суму дооцінки залишкової вартості (у межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат), Дебет 10, Кредит 41 - на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат.

При уцінці раніше дооцінених об'єктів проводять такі записи: Дебет 13, Кредит 10 – на суму уцінки зносу; Дебет 41, Кредит 10 – на суму уцінки залишкової вартості (в межах попередніх дооцінок); Дебет 975, Кредит 10 – на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта [8].

Згідно Податкового кодексу України, фінансовий результат до оподаткування:

– збільшується на суму уцінки й втрат від зменшення корисності

основних засобів, включених до витрат звітнього періоду згідно з П(С)БО чи МСФЗ;

– зменшується на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки й втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів згідно з П(С)БО чи МСФЗ [11].

Водночас фінансовий результат до оподаткування на суму дооцінок не збільшується, якщо в попередніх звітних періодах уцінка не проводилася. Тому, на нашу думку, у Звіті про фінансові результати сукупний дохід доречно відображати в тому випадку, коли на підприємстві відбулася дооцінка раніше уцінених об'єктів.

Третій розділ Звіту про фінансові результати відображає елементи операційних витрат і схожий за своїм змістом на третій розділ попередньої форми цього звіту. Але на відміну від даної форми, в чинному Звіті не відображається обсяг виробленої продукції. У четвертому розділі Звіту відображається інформація про суму прибутку і дивідендів, нарахованих на одну просту акцію. Цю частку Звіту складають акціонерні товариства відкритого типу. Чинна форма Звіту не передбачає наведення інформації про напрями використання прибутку і платежі до бюджету.

В цілому, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) надає користувачу достатню інформацію про порядок формування прибутку або збитку і може слугувати надійним джерелом для прийняття управлінських рішень.

Висновки. Порівнявши зміст окремих форм річної фінансової звітності до і після реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, проаналізувавши зміни, що відбулися внаслідок запровадження НП(С)БО в практичну діяльність бухгалтерської служби суб'єктів господарювання в Україні, можна сказати, що чинні форми Балансу і Звіту про фінансові результати на сьогодні в цілому відповідають вимогам міжнародних стандартів обліку.

З іншого боку, методологія обліку перебуває в стані постійних змін і вдосконалення, що призводить до виникнення нових об'єктів обліку, що в свою чергу потребує внесення змін до відповідних П(С)БО та методичних рекомендацій. Форми фінансової звітності повинні відповідати вимогам користувачів і містити правдиву і доречну інформацію. Подальший розвиток системи бухгалтерського обліку сприятиме вдосконаленню змісту і форми фінансової звітності в Україні.

Література.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-IX від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 7 лют. 2013 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page2/>
3. **Ткаченко Н.М.** Бухгалтерський учет на підприємствах України с разными формами собственности: [учебно-методическое пособие] / **Н.М. Ткаченко**. – К. : А.С.К., 1998. – 800 с.
4. **Дерун І.А.** Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу та шляхи удосконалення методики їх обліку [Електронний ресурс] / **І.А. Дерун**. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/136.pdf>.
5. **Китайчук Т.Г.** Аналіз складових частин балансу підприємства / **Т.Г. Китайчук** // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 3. – С. 859-864.
6. **Плаксiєнко В.Я.** Методичні аспекти відображення в обліку і звітності продажу основних засобів / **В.Я. Плаксiєнко** // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2016. – № 2. – С. 3-10.
7. **Лега О.В.** Баланс підприємства: історія та сучасні реалії / **О.В. Лега** // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 11. – С. 863-868.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30 вересня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536
9. International Accounting Standard 16 «Properti, Plant and Equipment» [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias16.pdf>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
11. Податковий кодекс України № 2755 – VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

References.

1. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalters'kyj oblik i finansovu zvitnist' v Ukraini» № 996-IX vid 16 lyp. 1999 r. [The law of Ukraine «About accounting and financial reporting in Ukraine» № 996-IX from July 16, 1999]. (1999, 16 July). *Verkhovna Rada Ukrainy – The Verkhovna Rada Of Ukraine*, Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/lavs/show/996-14> [in Ukrainian].

2. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhal'ters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti» № 73 vid 7 liut. 2013 r. [National provision (standard) of accounting 1 "General requirements to financial reporting" № 73 dated February 7, 2013]. (2013, 7 February). *Verkhovna Rada Ukrainy – The Verkhovna Rada Of Ukraine*, Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page2> [in Ukrainian].

3. **Tkachenko N.M.** (1998). Bukhhal'terskyj uchet na predpriyatiakh Ukrainy s raznymi formamy sobstvennosti [Accounting at the enterprises of Ukraine with different forms of ownership]. Kyiv: A.S.K., p. 800 [in Russian].

4. **Derun I.A.** Sutnist' neoborotnykh aktiviv, utrymuvanykh dlia prodazhu ta shliakhy udoskonalennia metodyky ikh obliku [The essence of non-current assets held for sale and ways of improvement of methods of their accounting]. *sworld.com.ua*. Retrieved from <http://www.sworld.com.ua/konfer26/136.pdf> [in Ukrainian].

5. **Kytajchuk T.H.** (2015). Analiz skladovykh chastyn balansu pidpriemstva [Analysis of the component parts of the balance sheet]. *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky – Global and national problems of Economics*, Issue 3, pp. 859-864 [in Ukrainian].

6. **Plaksiienko V.Ya.** (2016). Metodichni aspekty vidobrazhennia v obliku i zvitnosti prodazhu osnovnykh zasobiv [Methodological aspects of recording and reporting sales of fixed assets]. *Visnyk KhNAU im. V.V. Dokuchaieva. Serii «Ekonomichni nauky» – Bulletin of KHNAU im. V. V. Dokuchaev. Series «Economics»*, No 2, pp. 3-10 [in Ukrainian].

7. **Leha O.V.** (2016). Balans pidpriemstva: istoriia ta suchasni realii [Balance sheet: history and modern realities]. *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky – Global and national problems of Economics*, Issue 11, pp. 863-868 [in Ukrainian].

8. Metodichni rekomendatsij z bukhhal'ters'koho obliku osnovnykh zasobiv № 561 vid 30. ver. 2003 r. [Methodological recommendations on accounting asset No 561 dated September 30, 2003]. (2003, 30 September). Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536 [in Ukrainian].

9. International Accounting Standard 16 «Properti, Plant and Equipment» [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias16.pdf> [in English].

10. Polozhennia (standart) bukhhal'ters'koho obliku 7 «Osnovni zasoby» № 92 vid 27 kvit. 2000 r. [Regulation (standard) accounting 7 «fixed assets» № 92 of 27 April 2000]. (2000, 27 April). *Verkhovna Rada Ukrainy – The Verkhovna Rada Of Ukraine*, Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].

11. Podatkovyj kodeks Ukrainy № 2755 – VI vid 2 hrud. 2010 r. [tax code of Ukraine № 2755 – VI from December 2, 2010]. (2010, 2 December). *Verkhovna Rada Ukrainy – The Verkhovna Rada Of Ukraine*, Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

Анотація.

Ермолаєва М.В., Скиданенко Ю.Д., Трушина А.Ю. Річний фінансовий звіт підприємства: вплив міжнародних стандартів на його зміст і форму.

У статті розглянуто зміни, які відбулися у формі і змісті фінансової звітності підприємств під впливом міжнародних стандартів обліку і звітності. Форми фінансової звітності не є сталими і незмінними. До сьогодення часу виникають спірні питання щодо формування інформації у Балансі, змісту активу і пасиву та окремих балансових статей. Крім того, порядок відображення інформації про сукупний дохід у Звіті про фінансові результати суперечить прийнятій методиці обліку доходів та власного капіталу. Ці проблеми потребують подальшого вивчення та вдосконалення. Метою статті є дослідження змін, які відбуваються у бухгалтерській звітності, критичне оцінювання змісту статей звітності, розробка пропозицій, втілення яких сприятиме формуванню об'єктивної думки про діяльність підприємства у користувача фінансової звітності для прийняття ним управлінських рішень. При роботі над статтею вивчалися нормативні документи, які регламентували порядок відображення інформації у фінансовій звітності до переходу України на міжнародні стандарти обліку і звітності, зміст статей і порядок складання річної фінансової звітності, здійснювався критичний аналіз змін, що відбулися у методології та методиці обліку активів, капіталу та зобов'язань, порядку визначення фінансових результатів діяльності підприємств. В статті висвітлені проблемні питання відображення інформації про окремі види активів у балансі та сформульовані пропозиції щодо вдосконалення розподілу активів та пасивів за розділами. Крім того, проведено порівняльний аналіз змісту статей окремих форм фінансової звітності, виявлені позитивні та дискусійні моменти. Розглянуто методику обліку процесу переоцінки основних засобів згідно норм діючого законодавства і внесені пропозиції щодо вдосконалення порядку відображення інформації про сукупний дохід у Звіті про фінансові результати.

Ключові слова: фінансова звітність, баланс, статті фінансової звітності, звіт про фінансові результати.

Аннотация.

Ермолаева М.В., Скиданенко Ю.Д., Трушина А.Ю. Годовой финансовый отчет предприятия: влияние международных стандартов на его содержание и форму.

В статье рассмотрены изменения, которые произошли в форме и содержании финансовой отчетности предприятия под влиянием международных стандартов учета и отчетности. Формы финансовой отчетности не являются постоянными и неизменными. До настоящего момента возникают спорные вопросы относительно порядка формирования информации на отдельных балансовых статьях, содержания разделов актива и пассива. Кроме того, порядок отображения информации о совокупном доходе в Отчете о финансовых результатах противоречит принятой методике учета доходов и капитала. Эти проблемы требуют дальнейшего изучения и совершенствования. Целью написания статьи является изучение изменений, которые происходят в бухгалтерской отчетности, критическая оценка содержания статей отчетности, разработка

предложений, внедрение которых будет способствовать формированию объективного мнения о деятельности предприятия у пользователя финансовой отчетности для принятия им управленческих решений. Во время работы над статьей изучались нормативные документы, регламентирующие порядок отображения информации в финансовой отчетности до момента перехода Украины на международные стандарты учета и отчетности и после их внедрения, критически проанализированы изменения, которые произошли в методологии и методике учета активов, капитала и обязательств, в порядке определения финансовых результатов деятельности предприятий. В статье рассмотрены проблемные вопросы отображения информации об отдельных видах активов в Балансе и сформулированы предложения по усовершенствованию распределения активов и пассивов по разделам. Кроме того, проведен сравнительный анализ содержания отдельных статей финансовой отчетности, выявлены позитивные и дискуссионные моменты. Рассмотрена методика учета процесса переоценки основных средств и внесены предложения по усовершенствованию порядка отображения информации о совокупном доходе в Отчете о финансовых результатах.

Ключевые слова: финансовая отчетность, баланс, статьи финансовой отчетности, отчет о финансовых результатах.

Abstract.

Yermolayeva M.V., Skydanenko Y.D., Trushyna A.Y. The annual financial report of the enterprise: the impact of international standards in its content and form.

The article deals with the changes that have occurred in the form and content of financial statements under the influence of international standards of accounting and reporting. Forms of financial statements is not constant and unchanged. Until this time, there are disputes about the formation of the information in the balance sheet, the content assets and liabilities and certain balance sheet items. In addition, the order of the information on the total income in the Income statement contradicts the accepted methods of income and equity. These issues require further study and improvement. The purpose of the article is to study the changes that occur in the financial statements, the critical evaluation of the contents of the reporting articles, the development of proposals, the implementation of which will help to form an objective opinion about the activities of the enterprise from the user of financial statements for making managerial decisions. When working on the article studied normative documents regulating the order of the information in the financial statements for Ukraine's transition to international accounting standards and reporting, content of the articles and order preparation of annual financial statements, conducted a critical analysis of the changes in methodology and technique of assets, capital and liability procedures for determining the financial performance of companies. The article highlights the issues displaying information on certain types of assets in the balance sheet and formulated proposals on improving the allocation of assets and liabilities sections. In addition, a comparative analysis of the content of articles of certain forms of financial reporting, found positive and discussion points. The method of accounting revaluation process according to the norms of current legislation and the proposals for improving the display order information on the total income in the Income Statement.

Key words: financial statements, balance sheet, financial statement items, financial results report.