Т.Є Кучеренко

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ АГРАРНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Умань – 2009

УДК 657.37:338.43
ББК 65.052.253.2
К95

Рекомендовано до друку вченою радою Уманського державного аграрного університету (протокол № 1 від 16 вересня 2009 року)

Рецензенти:

П.Я. Хомин, доктор економічних наук, професор (Тернопільський національний економічний університет)
П.А. Стецюк, доктор економічних наук, провідний науковий співробітник, заступник завідувача відділу фінансових відносин (ННЦ «Інститут аграрної економіки » УААН)
О.О. Непочатенко, доктор економічних наук, завідувач кафедри фінансів і кредиту (Уманський державний аграрний університет)

Кучеренко Т.Є.
К95 Фінансова звітність у системі аграрного менеджменту / Т.Є.Кучеренко // Умань : Видавець «Сочінський», 2009. – 296 с.

ISBN 978-966-1604-31-4

Викладено результати комплексного дослідження формування фінансової звітності, її принципів та методів в залежності від соціально-економічних умов розвитку суспільства. Визначено сучасні підходи до побудови основних форм фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки суб'єктів господарювання.

Монографія розрахована на науковців, працівників державних установ, керівників і спеціалістів підприємств АПК, аграрно-промислових структур, викладачів, аспірантів, слухачів магістратури, студентів вищих закладів освіти.

УДК 657.37:338.43
ББК 65.052.253.2

ISBN 978-966-1604-31-4
© Кучеренко Т.Є., 2009

ЗМІСТ

Передмова …… 4
Розділ 1. Розвиток бухгалтерської звітності …… 6
1.1. Становлення бухгалтерської звітності …… 6
1.2. Бухгалтерська звітність в умовах адміністративно-командної економіки …… 21
1.3. Класифікація господарської звітності: генезис та проблеми …… 44
Розділ 2. Теоретичні основи фінансової звітності …… 67
2.1. Фінансова звітність як складова економічних наук …… 67
2.2. Принципи фінансової звітності та проблеми їх дотримання в умовах застосування національних стандартів …… 83
2.3. Регламентування облікової політики фінансової звітності …… 133
Розділ 3. Методологія та методика облікового забезпечення основних форм фінансової звітності …… 147
3.1. Баланс в контексті ресурсної концепції капіталу …… 147
3.2. Формування прибутку підприємства та його відображення у Звіті про фінансові результати …… 174
3.3. Звіт про власний капітал в умовах національних реалій …… 196
Розділ 4. Фінансова звітнсть як функція правління капіталом …… 209
4.1. Функції і концепції фінансової звітності в системі управління … 209
4.2. Економічні передумови розвитку фінансової звітності в процесі залучення інвестицій агроформуваннями …… 224
Висновки …… 243
Додатки …… 250
Список літератури …… 274

ПЕРЕДМОВА

Трансформація економіки України у світовий економічний простір на базі приватної власності сприяла впровадженню кардинальних змін у методологію системи бухгалтерського обліку, виділенню фінансової звітності, як основного джерела публічної інформації про ефективність використання інвестованого капіталу. Фінансова звітність підприємств є важливим елементом ринкової інфраструктури, що пов'язує воєдино інтереси різних суб'єктів ринку капіталу, які приймають інвестиційні та інші рішення на її основі.

Зміна соціально-економічного шляху розвитку країни ставить нові вимоги до розвитку економічної теорії, яка є методологічною основою прикладних економічних наук, в тому числі і системи бухгалтерського обліку та її складової – фінансової звітності, що у першу чергу повинні відображати національні особливості обігу капіталу та сприяти створенню ефективного інформаційно-комунікаційного зв'язку з потенційними учасниками бізнесу і суспільства в цілому. Поряд із цим, входження України до світового економічного співтовариства зобов'язує її запроваджувати міжнародні стандарти фінансової звітності, розроблені провідними країнами на вимогу транснаціональних корпорацій, що стримує оперативне реагування державних органів на зміни соціально-економічної ситуації, проведення відповідної державної політики у різних галузях національної економіки тощо. Вимагають уточнення і розвитку в економічних умовах, що змінюються, окремі поняття і категорії, вживані в досліджуваній області.

Історичний досвід розвитку бухгалтерської звітності показує, що публічна фінансова звітність в умовах глобалізації світового економічного простору набуває ознак самостійних наукових знань в системі бухгалтерського обліку, виокремлюючи предмет, об'єкт і методи дослідження з використанням власної концепції, основні принципи якої забезпечують формування повної, правдивої та неупередженої інформації про потенційні економічні вигоди, отримувані власником капіталу-суб'єктом господарювання внаслідок використання та утримання активів підприємства.

Метою проведеного дослідження було визначення функцій фінансової звітності у системі бухгалтерського обліку, її структури та змісту, що підпорядковані домінуючій парадигмі соціально-економічного облаштування суспільства, визначаються рівнем розвитку ринкового економічного середовища, вимогами основних постачальників капіталу. В роботі розроблена концепція фінансової звітності під впливом теорії фінансового капіталу, що визначає зміст окремих її форм, необхідність репрезентації іншої суттєвої фінансової і нефінансової інформації окремим соціальним групам користувачів, чиї інтереси безпосередньо чи

опосередковано забезпечуються через функціонування корпоративного капіталу в контексті сталого розвитку суспільства.

Запровадження принципів фінансової звітності, що визначені Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів в контексті міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, спричинило певні проблеми їх практичного використання, методологічного обґрунтування у взаємозв'язку із прийнятими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Вимоги окремих національних нормативних документів, які регулюють питання бухгалтерського обліку і звітності, містять теоретичні і методологічні помилки, що призводять до неможливості їх застосування в практичній діяльності підприємств. Тому виявлення внутрішнього взаємозв'язку, послідовності тлумачення виділених принципів бухгалтерського обліку спрямовано на формування фундаментальної основи, базової концепції, регламентованої національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, методологічне забезпечення яких має бути побудоване у чіткій відповідності до встановлених правил, створення єдиних критеріїв комплексного інформаційного підходу до усіх форм фінансової звітності та їх обліково-аналітичного забезпечення.

В роботі проведено обґрунтування принципів фінансової звітності, критеріїв їх існування та взаємозв'язок між ними, встановлено особливості регламентування облікової політики фінансової звітності та її відмінності від регламенту облікової політики бухгалтерського обліку. Такий підхід дозволив визначити методику побудови основних форм фінансової звітності, їх відповідність сучасним вимогам основних користувачів, в тому числі в аграрному секторі економіки.

Бухгалтерська фінансова звітність є атрибутом ринкової економіки, призначена для забезпечення зв'язку суб'єкта господарювання із суспільством, окремими його інститутами та членами, створюючи умови вільного переливу, підтримання і нарощування капіталу за ефективними сферами діяльності. Тому склад, структура та вимоги до публічної бухгалтерської звітності розглядалися в контексті з теорією управління капіталом та його структурними компонентами, які характеризують особливості економічних формацій та критеріїв, що розмежовують фази і сектори суспільного виробництва.

На відміну від інших галузей економіки сільськогосподарське виробництво функціонує в специфічних умовах, оскільки основні засоби і предмети праці його такі як рослини, тварини та земельні ресурси, що є біологічними активами, розвиваються згідно біологічних законів їх існування. Тому проблема створення вартості аграрних підприємств з урахуванням інтегрованої екологічної та соціально-економічної оцінки результатів біологічних перетворень складових і факторів сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах потребує інших методологічних підходів, ніж у промисловості.

РОЗДІЛ 1. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерської звітності

Історично публічна бухгалтерська звітність з'явилася на потребу часу запровадження оподаткування промислових підприємств та створення корпоративних підприємств, тобто у період розвитку капіталістичного способу виробництва. У докапіталістичних економічних формаціях у держави такої потреби не виникало через оподаткування природних та інших ресурсів (в залежності від кількості земельних ресурсів, одержаного урожаю тощо) і населення, облік яких здійснювався відповідними власниками цих ресурсів. При цьому обов'язковість ведення господарського обліку та звітності регламентувалися такими власниками на їх розсуд. Так, найбільшим власником країни, як правило була монархічна особа, яка розпоряджалася безпосередньо власними і державними ресурсами, що потребувало певного їх обліку та звітування щодо проведених господарських операцій. Першими нормативними актами, які на законодавчому рівні регулювали облік і звітність державного майна, вважаються Військовий Статут (1716 р.) і Регламент Морський (1722 р.). Військовий статут, виданий Петром І в 1716 р., містив спеціальний розділ XV, який регламентував порядок обліку і звітності в армії [183,с. 205- 453]. Більш детально визначено порядок обліку і складання та представлення звітності в Регламенті про Управління Адміралтейства і Верфі Регламенту Морського, затвердженого Петром І в 1722 р. [184,с. 525 - 641]. Звітність складалася із регістрів обліку, у яких фіксували факти здійснення операцій, щодо яких встановлювалися правила їх ведення. З часом правила ведення обліку і складання бухгалтерської звітності та їх перевірка були деталізовані у Збірнику рахівничих правил [224], Збірнику ревізійних правил по удільному відомству [223]. Державні акти по запровадженню бухгалтерського обліку в різних сферах суспільного життя видавалися з різною періодичністю і різнилися за суттю. Як відмічають Я.В Соколов [232, с. 145], Ф.Ф Бутинець [23, с. 89], це було спричинене запозиченням законодавчих актів щодо бухгалтерського обліку із західної, передусім шведської практики.

Із появою капіталістичних заводів, фабрик виникає необхідність оподаткування їх прибутків, а створення корпоративних підприємств спонукає до запровадження публічної звітності для забезпечення фінансовою інформацією (склад доходів і витрат, що включаються у розрахунок фінансового результату звітного періоду, активів і пасивів, що характеризують фінансовий стан компанії на початок і кінець звітного періоду) акціонерів, пайовиків і відповідних державних органів, на які покладено стягнення прибуткового податку. Юридичного оформлення проведених операцій на таких підприємствах вимагав і уряд у відповідь на

часті банкрутства, шахрайства з боку управлінського персоналу по відношенню до вкладень акціонерів, а також запровадження державного промислового податку у 1898 р. Звітування акціонерних, пайових та інших підприємств, зобов'язаних оприлюднювати звітність, вимагало впровадження уніфікованих форм бухгалтерської звітності, за даними яких можна визначати за єдиними правилами фінансові результати діяльності підприємств та пояснити фактори і причини, які вплинули на них. Кредитні установи повинні були складати баланси за правилами, визначеними статтею 9 розділу X Статуту кредитного, впроваджених у 1893 р.; для акціонерних комерційних банків – 12.07. 1873 р.; для земельних банків – 1879 р.; для міських громадських банків – 23.12. 1883 р.; для товариств взаємного кредитування – 18.12.1879 р.

Розробці форм бухгалтерської звітності та правил і інструкції по її заповненню передувало широке обговорення їх науковцями і практиками, що друкувалося в журналі „Счетоводство" за 1898 – 1903 роки. Всього було розроблено п'ять інструкцій про застосування Положення про державний промисловий податок, які затверджувалися у наступні строки: 22.11.1898 р.: 05.02.1899 р.; 11.05. 1899 р.; 10.06 1899 р. Всі ці п'ять інструкцій складали одне ціле по своєму змісту, поєднуючись послідовною нумерацією параграфів і тому їх розглядали як одну інструкцію, затверджену по частинах у різний час [6, с.29]. Проект цих правил був надрукований в журналі „Счетоводство" у 1890 р. в № 1– 2 [209, с. 7 – 18]. В основу запроваджених правил була покладена німецька система обліку і звітності, яка базується на принципі розділення функції податкової звітності і звітності, складеної за вимогами торгового права. Бухгалтерська звітність складалася із семи форм, які виокремилися у сучасний час як форми фінансової і податкової звітності (табл. 1.1).

Для практичної реалізації правил по складанню бухгалтерської звітності спочатку їх було апробовано більш, ніж на 100 підприємствах торгівлі, мануфактури і промисловості, біржових комітетах, купецьких управах і комітетах, казенних палатах з проханням надати зауваження не лише по суті, але і зауваження до редакції проекту правил і форм звітності [172, с. 220].

В 1902 році був надрукований проект Правил про звітність акціонерних, пайових та інших підприємств, зобов'язаних публічною звітністю (надалі Правила), з урахуванням зроблених зауважень і пропозицій науковцями і практиками. У нових Правилах був встановлений термін подання детальних річних звітів і балансів загальним річним зборам і в Казену Палату в строки, визначені статутами підприємств, а якщо ці строки не встановлені, то не пізніше чотирьох місяців з дня закінчення операційного року (в попередньому проекті Правил – на протязі трьох місяців з дня заключення торговельних книг за звітний операційний рік). Повний річний звіт кожного підприємства складався із двох частин:

1. Із Пояснювальної записки, яка містила детальний опис торговельно-промислової діяльності підприємства за звітний, та порівняння їх із попереднім роком;

2. Звіту по експлуатації підприємства за звітний рік.

Таблиця 1.1

Склад ретроспективної бухгалтерської звітності та її аналоги сучасних форм

Ретроспективна бухгалтерська звітність акціонерних, пайових та інших підприємств		Сучасні аналоги ретроспективної бухгалтерської звітності	
назва форми	номер	назва форми	номер
Відомості рахунків головної книги	ф. №1	Оборотна відомість по синтетичних рахунках	–
Баланс на кінець звітного року	ф. №2	Баланс підприємства	ф. №1
Рахунки прибутків і збитків	ф. №3	Звіт про фінансові результати	ф. №2
Розрахунок податкового прибутку, який підлягає обкладанню процентним збором	ф. №4	Декларація з податку на прибуток (в частині валового доходу і валових витрат)	–
Розрахунок податку з капіталу і процентного збору з прибутку	ф. №5	Декларація з податку на прибуток (в частині нарахування податку)	–
Відомість промислових свідоцтв, вибраних протягом звітного операційного року на заклади, промисли і складові приміщення, належні підприємству	ф. №6	–	–
Список осіб, які служать в управлінні підприємства на посадах, які підлягають платежу основного промислового податку за особисту промислову діяльність 1-го розряду	ф. №7	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого із них податку	ф. №1 ДФ

Звіт по експлуатації підприємства складався із визначених раніше 7 форм, але Балансу була присвоєна форма № 1; Рахунку прибутку і збитку з відображенням розподілу чистого прибутку – форма № 2; Зведеній відомості підсумків по рахунках головної книги і допоміжних до неї

відомостей – форма № 3, а решта форм зберегла визначену раніше нумерацію.

Окремі показники балансу називалися статтями, яким присвоювалися певні номери і вимагалося чітке дотримання порядку розміщення статей і їх нумерації. Окрім того, встановлювалися правила оцінки окремих статей активу і пасиву балансу на дату його заключення, що надавало можливість порівнювати звітність різних підприємств через єдині методичні підходи (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Склад і оцінка активів і пасивів підприємства у заключному ретроспективному балансі

№ п/п	Види активів	Оцінка
1	Земля та різні угіддя, а також інше майно, яке не підлягає амортизації	По дійсній вартості придбання для самого підприємства
2	Приміщення і споруди (з підрозділом їх на камінні і дерев'яні), викопні землі, а також рухоме майно (з підрозділом їх на машини та інші засоби виробництва, судна металеві і судна дерев'яні, живий і мертвий інвентар та інші предмети), які не призначені для реалізації	По вартості їх придбання або облаштування з включенням усіх витрат на капітальний ремонт, який збільшує вартість активу, без річної суми нарахованої амортизації
3	Вироби, товари та інші предмети, призначені до реалізації, а також матеріали для виробництва, інші господарські заготовки	По вартості їх виробництва або придбання
4	Процентні папери	За найменшою із двох оцінок: вартістю придбання або біржовою ціною на дату заключення балансу
5	Належні підприємству борги за векселями та іншим борговим зобов’язанням, інші дебітори підприємства	За сумою несплачених зобов'язань на день заключення балансу
6	Сумнівні борги	Ймовірна ціна
7	Безнадійні борги	Належать до виключення з відміткою у балансі – суми таких боргів
8	Цінності на комісії і зберіганні, а також активи, які переходять із минулих звітних періодів	По номінальній їх вартості
9	Капітали: основний, запасний (додатковий), капітал погашення (амортизаційний) та усі інші спеціальні капітали	За сумою цих капіталів, а облігаційний капітал – за сумою непогашення на день заключення балансу
10	Усякого роду займи, борги і боргові зобов’язання підприємства (його кредитори)	За несплаченою сумою на день заключення балансу

В активі балансу статті розміщувалися відповідно до їх важливості для підприємства: спочатку грошові кошти та цінні папери, потім за видами основні засоби, запаси, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, збитки минулих років, збиток звітного року.У пасиві балансу

показували різні види створених капіталів: основний (акціонерний, пайовий і т.д.), запасний, резервний, погашення (амортизаційний), спеціальні капітали (пенсійний, допоміжний, будівельний, страховий, на покращення побуту), облігаційний капітал. Потім послідовно розміщувалися статті, які відображали кредиторську заборгованість, доходи майбутніх періодів, залишки нерозподіленого прибутку минулих років, а також прибуток звітного року.

Оцінка активів підприємства здійснювалася, як правило, за вартістю їх придбання або виробництва, за винятком процентних цінних паперів, які оцінювалися за найменшою із двох оцінок: вартістю придбання або біржовою ціною на дату заключення балансу. Основні засоби відображалися у балансі за залишковою вартістю, яка визначалася як різниця між первісною вартістю (вартістю їх придбання або виготовлення на підприємстві) та сумою нарахованої амортизації. Норми амортизації визначалися в залежності від видів основних засобів і становили 5 % і 10 % від первісної вартості (5 % – для приміщень, споруд, металевих суден, викопні земельні ресурси, а за усіма іншими основними засобами – 10 %). Створений амортизаційний капітал відображався у пасиві балансу як капітал погашення.

Баланс підприємства (ф, № 1) складався на підставі даних зведеної відомості за рахунками головної і допоміжних до неї книг (ф. № 3) і після цього визначалися фінансові результати звітного періоду як різниця між підсумком активу і пасиву балансу, що і записувалося у відповідний розділ для балансового узагальнення. Розрахований таким чином фінансовий результат записували на рахунок прибутку і збитку (ф. № 2). Оскільки баланс характеризував фінансовий стан підприємства з юридичної точки зору, то активами визнавалося майно, яке знаходилося у власності підприємства, а пасив відображав його зобов'язання. Різниця між активом і пасивом складала чистий капітал звітного періоду, який записувався на рахунок прибутку. На кінець звітного року сума прибутку залишалася нерозподіленою як у балансі, так і на рахунку прибутку і збитку. Це пояснюється тим, що в акціонерних компаніях прибуток розподілявся за рішенням загальних зборів товариства, які скликалися після заключення бухгалтерських книг звітного періоду. Отже, прибуток розподілявся у наступному звітному році, але проблема виникала щодо встановлення реалізованого і нереалізованого прибутку. Реалізованим вважався прибуток, який отримано у результаті процесу реалізації певного майна: виробленої продукції, виробів, товарів, основних засобів тощо. Нереалізованим вважався прибуток, який отримано у результаті дооцінки певних активів (цінних паперів) на дату балансу до біржової їх вартості. За такими операціями не відбувалося надходження грошових коштів чи інших активів і тому прибуток вважався нереалізованим, що, у свою чергу, не складало забезпечення для виплати прибутку на дивіденди, оскільки у цьому разі вилучаються оборотні кошти підприємства.

Як в активі, так і в пасиві наводився перелік статей балансу без групування їх за окремими розділами. Якщо за якоюсь статтею балансу на кінець року не було залишку, то навпроти статті проставлявся прочерк і нумерація статей зберігалася.

Порядок розрахунку прибутків і збитків визначалося параграфом 7 „Про складання рахунка прибутку і збитку" Правил. Загальна сума прибутку (збитку), перенесена із балансу (ф. № 1) у рахунок прибутку і збитку, додатково розшифровувалася щодо кожного виду діяльності, якими займалося підприємство протягом року, за даними торгових книг підприємства. Особлива увага мала приділятися операційному прибутку, який виникав за окремими видами і галузями діяльності, що визначалися статутом підприємства, і відокремлювався від випадкових прибутків і збитків. За своїм змістом рахунок прибутку і збитку мав задовольняти дві основні вимоги:

- надати достовірну інформацію щодо доходності підприємства;
- забезпечити окреме відображення тих прибутків, які підлягають оподаткуванню процентним збором.

При цьому, прибуток, який визначався на рахунку прибутку і збитку відрізнявся від прибутку, який розраховувався для податкових цілей у розрахунку податкового прибутку, який підлягає оподаткуванню (ф. № 4) через обмеження певних витрат для потреб оподаткування. Різниця між прибутком, що записувався на рахунку прибутку і збитку, і прибутком, визначеним для цілей оподаткування у розрахунку податкового прибутку, повинна розшифровуватися за видами діяльності та окремими операціями.

Загальний порядок складання ретроспективної бухгалтерської звітності показано на рис. 1.1.

Чистий прибуток звітного року розподілявся згідно протоколу загальних зборів або інших нормативних документів відповідно до статуту підприємства. Порядок розподілу прибутку показували на звороті рахунку прибутку і збитку (ф. № 2). Основними напрямами розподілу прибутку були: поповнення запасного, резервного капіталів, капіталу погашення (амортизаційний капітал) та в інші спеціальні капітали, які створювалися на підприємстві, а також частина прибутку спрямувалася на винагороду засновникам, членам правління, спостережної ради, інших службовців підприємства; на благодійні цілі, в тому числі на покращення побуту службовців, робочих та їх дітей; відрахування на інші непередбачені потреби; виплати дивідендів у відсотках на акцію або пай від номінальної вартості. Залишок нерозподіленого прибутку переносився на наступний рік.

Рахунок податкового прибутку, який підлягав оподаткуванню процентним збором (ф. № 4) складався за даними торгових книг. Перелік рахунків та їх номери повинні зберігатися в тому порядку, в якому вони встановлені формою звітності. При цьому доходи і витрати повинні бути чітко розмежовані за їх видами. Розрахунок складався у таблиці, ліва

частина якої називалася „Валовий дохід”, а права – „Витрати і відрахування за звітний операційний рік” (додаток А).

Рис. 1.1. Порядок складання ретроспективної бухгалтерської звітності

Пояснювальна записка про торговельно-промислову діяльність підприємства за звітний рік базувалася на даних торговельних книг і звіту, які характеризували діяльність підприємства за звітний рік, його засоби і капітал, види діяльності, їх розміри, фінансові результати звітного року порівняно із минулим роком, розміри окремих заключних статей активу і пасиву балансу на день заключення звітного операційного року. Структурно пояснювальна записка складалася із шести розділів (табл. 1.3).

Ціллю складання пояснювальної записки було надання інформації щодо процесу розвитку підприємства шляхом пояснення та наведення статистичних даних усіх змін, які відбулися у складі, умовах і результатах діяльності підприємства за звітний період. Характеризуючи майновий стан та капітал підприємства за їх видами, вимагалося розкривати причини їх змін порівняно із попереднім роком. Аналіз фінансово-майнового стану підприємства слід було проводити за усіма статтями, їх класифікаційними підгрупами, які включалися у окремі форми бухгалтерської звітності. У

висновках пояснювальної записки необхідно було вказати прогнозні види діяльності, якими підприємство мало наміри займатися у наступному році.

Таблиця 1.3

Зміст пояснювальної записки ретроспективної бухгалтерської звітності

Розділи пояснювальної записки	Зміст розділів
Загальні відомості	Час заснування і фактичної діяльності (для підприємств, які складають звітність вперше). Зміни і доповнення у статуті у звітному та попередньому році і з якою ціллю.
Про капітал	1.Про основний капітал (акціонерний, пайовий та інші): а) початковий розмір за статутом та його зміни з поясненням причин; б) номінальна вартість акцій і паїв, їх кількість і дата випуску; в) біржова ціна акцій і паїв на день заключення балансу і порівняно із минулим роком. 2. Про запасний капітал: а) порядок створення і розмір на день заключення балансу звітного року і порівняно із минулим роком; б) пояснення причин змін у звітному році; в) в яких процентних чи інших паперах розміщений капітал, скільки отримано процентів у звітному році та порівняно із попереднім роком. 3. Про резервний та інші капітали: Ті ж відомості, що і по запасному капіталу. 4. Про облігаційний капітал: а) коли, для чого і в якому розмірі дозволено облігаційний займ; б) під заставу якого майна і на яку вартість поміщена облігаційна позика, на який термін, за якими процентами, а також дата погашення цього займу; в) кількість облігацій, час їх випуску та виручка від їх реалізації; г) сума непогашеного капіталу на день заключення балансу звітного року і порівняно із попереднім; д) біржова ціна облігацій, які котируються на біржі, по курсу на дату заключення балансу та порівняно із попереднім роком.
Про операції та виробництво	Детальний опис торговельно-промислових діяльності підприємства у звітному році: а) які операції проводили у звітному році; б)детальний огляд кожної із них за підрозділами і порівняно із попереднім роком; в) оцінка вигідності або невигідності операцій звітного року
Про валовий дохід і валові витрат	1) Пояснення валового доходу звітного року по відношенню із попереднім роком як у цілому, так і за окремими складовими – за видами діяльності; 2) Такі ж пояснення щодо витрат звітного року.

Продовження табл. 1.3

Про прибуток або збиток	1) Загальна сума отриманого прибутку (збитку) звітного року порівняно із попереднім як в абсолютному, так і у відносному виразі – процент на основний або інший капітал; 2) Пояснення отриманого прибутку (збитку) за тими підрозділами, який включено у рахунок прибутку і збитку; 3) Пояснення різниці між комерційним і податковим прибутком; 4) Розрахунок попереднього дивіденду, а одночасно і дивіденду, призначеного до видачі на кожну акцію, пай у звітному році порівняно із попереднім.
Загальний огляд стану справ	Загальний огляд стану підприємства по заключному балансу порівняно із попереднім роком, з викладенням причин збільшення або зменшення стану за наступними статтями: 1) Постійний капітал: а) нерухоме майно б) рухоме майно в) незакінчені споруди і приміщення д) сума усіх відрахувань на погашення рухомого і нерухомого майна та визначення таким чином дійсної їх вартості, за виключенням погашеної суми, списаної в амортизаційний капітал, на день заключення балансу; е) скільки конкретно і на якій підставі передбачається відрахувати у капітал погашення із прибутку звітного року, понад відрахувань із валового доходу; 2) Оборотний капітал: а) наявні кошти за їх видами; б) запаси (за видами); в) вироби і товари. 3) Боржники (дебітори) підприємства. 4) Кредитори підприємства. 5) Комісії. 6) Висновок. Загальна оцінка результатів операцій підприємства у звітному році та види на діяльність майбутнього року.

Статистичні дані за ряд років пояснювали тенденції у розвитку підприємства, а тому мали важливе значення поряд із групуванням: боргів і зобов'язань – за строками їх погашення; майна з певним доходом (процентні папери, майно, передане в оренду); різних галузей підприємства та його відділень, що відображалося у відповідних таблицях в залежності від доходності груп. В окремому додатку слід було відображати процентні папери, які належать підприємству, з вказівкою способу їх оцінки.

Складений, затверджений і підписаний відповідними чином бухгалтерський звіт повинен був бути представлений в Казенну палату на перевірку в чотирьох примірниках в установлені строки. До річного звіту додавалися копія протоколу загальних зборів або установ, які їх заміняють, про затвердження річного звіту і розподілу прибутку; квитанція або її копія з квитанцією казначейства про сплату податку з капіталу,

процентного збору з прибутку, а також сум, внесених за осіб, які служать в управлінні підприємства, за їх особисті промислові заняття 1-го розряду.

Акціонерні, пайові та інші підприємства зобов'язані були оприлюднювати щорічно у Віснику фінансів, промисловості і торгівлі складені за вказаними формами баланс підприємства на кінець звітного року, рахунок прибутку і збитку за звітний рік і розподіл чистого прибутку з визначенням у відповідних випадках розміру виданих або передбачених до видачі дивідендів на кожну акцію або пай. Публікація інших складових річного звіту надавалася на розсуд самих підприємств.

Таким чином, виокремлення бухгалтерської звітності, її структура, зміст та правила складання спричинено створенням акціонерних товариств різного типу в середині XIX ст., а також запровадженням промислового податку. Складання публічної бухгалтерської звітності переслідувало дві функції. Перша – це контроль зацікавлених осіб – акціонерів за ефективністю діяльності компанії шляхом представлення даних щодо фактичного стану його активів, зобов'язань і власного капіталу (рис. 1.2).

Рис. 1.2. Характеристика ретроспективної бухгалтерської звітності, її функції і призначення

Другою функцією бухгалтерської звітності було розрахунок доходів і витрат підприємства згідно встановленого переліку їх за окремими видами для визначення суми прибутку, яка підлягала оподаткуванню процентним збором. Перелік витрат підприємств охоплював усі сфери його діяльності: від виробничих витрат до витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, на поліпшення побуту робітників і службових осіб, не обмежуючи розмір здійснюваних витрат. Представлений проект правил щодо визначення витрат встановлював, по суті, перелік аналітичного обліку витрат і одночасно регулював їх для податкових цілей, обмежуючи нетиповими та недоцільними операціями і, таким чином, на державному рівні частково контролювалася господарча діяльність підприємства.

На відміну від бухгалтерської звітності Департаменту Уділів, де облік вівся за простою системою, бухгалтерська звітність фінансово-виробничих акціонерних товариств та інших господарських структур, зобов'язаних оприлюднювати бухгалтерську звітність, передбачала її складання за даними бухгалтерського обліку, побудованого із застосуванням подвійного запису на рахунках.

Статті звітності (балансу, рахунку прибутку і збитку) відображали узагальнені показники окремих рахунків, однорідних операцій на відміну від удільної звітності, яка практично була представлена копією відкритих рахунків та проведених за звітний період господарських операцій з підтвердженням первинними документами.

Незважаючи на відсутність практичного досвіду та наукових обґрунтувань бухгалтерської звітності, в Поясненнях правил про звітність акціонерних, пайових та інших підприємств, зобов'язаних публічною звітністю, визначені її якісні ознаки: дані звітів мають відповідати дійсності, бути складені з належною повнотою і ясністю, не маскувати дійсного стану справ [172, с. 219] (рис. 1.3).

Вважалося, що правдивість бухгалтерської звітності залежить не від її форми, а від змісту, основою чого є оцінка майна, яке належить підприємству. Л.І. Гомберг, аналізуючи зміст та умови запровадження бухгалтерської звітності для визначення оцінки майна, яке належить компанії, пропонував добавити проекти Правил принципом, який актуальний і сьогодні: " Не слід жодним чином змішувати цінності, що належать підприємству, з цінностями інших осіб" [46, с. 9]. С.М. Барац також підкреслював важливість відокремлення керівника від капіталу, що по-перше, сприяло розвитку подвійного рахівництва в умовах капіталістичного підприємства, а по друге, – персоніфікувало капітал, який самостійно виступає поряд із підприємцем [12, с. 147].

Оскільки бухгалтерська звітність мала публічний характер, то основним її проявом є гласність, якій надавалося домінуюча роль серед інших характеристик. Професор Беста зазначав, що гласність в області державного господарства впливає на міцність держави: "Для того, щоб народи могли розвиватися, необхідно, щоб поширене було загальне

переконання, що суспільне надбання витрачається правильно і бережливо, а кращим засобом досягнення цієї цілі є гласність і акуратне рахівництво, засноване на безперечних, справжніх документах" [181]. Проте основним недоліком такої звітності було те, що вона практично не підпадала суцільній перевірці контролюючими органами, що пояснювалося комерційною таємницею.

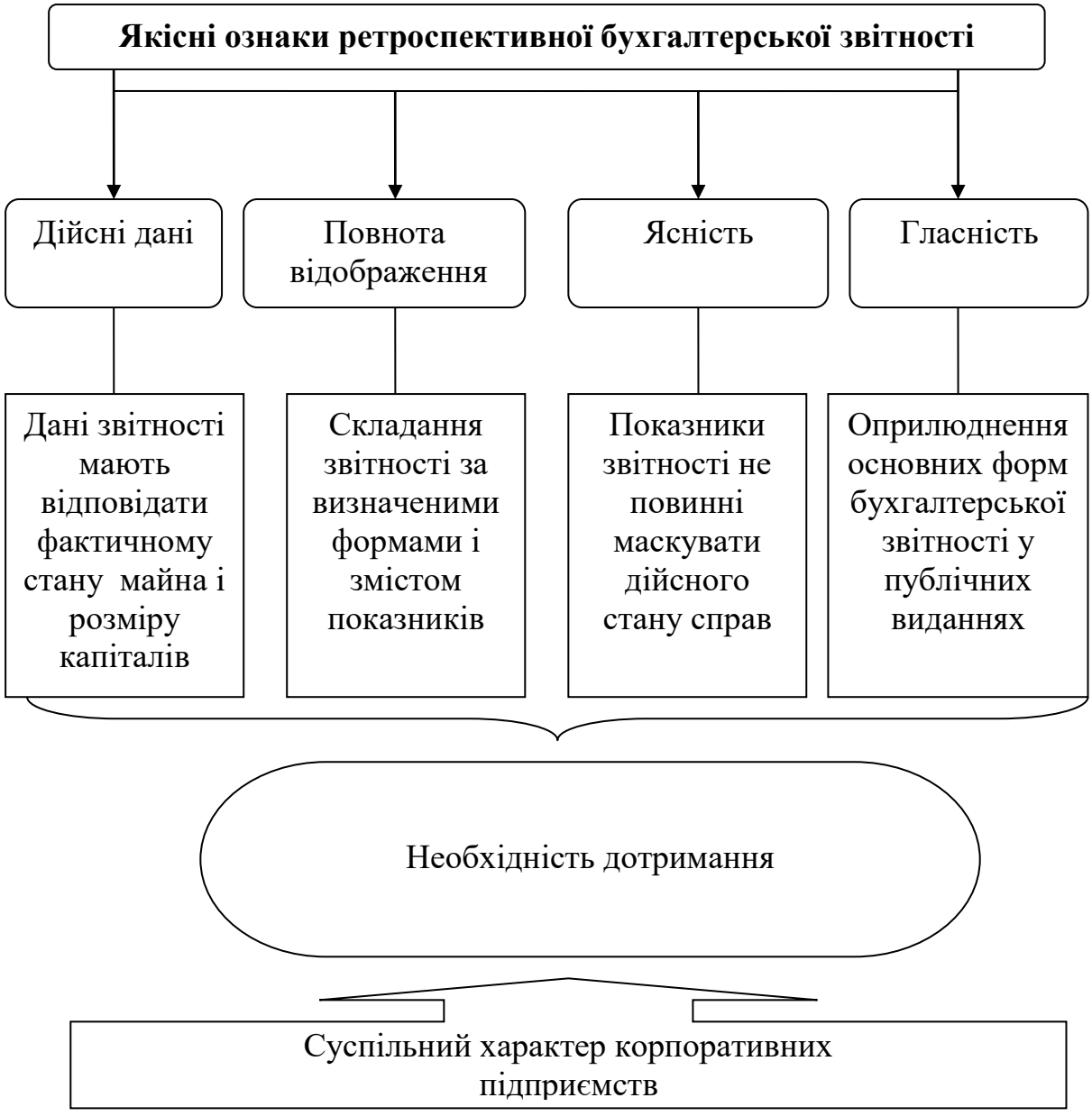

Рис. 1.3. Якісні ознаки ретроспективної бухгалтерської звітності, їх зміст та необхідність дотримання

Дозвіл на перевірку показників, відображених у бухгалтерській звітності, надавався особисто міністром фінансів лише в окремих випадках. Тому в процесі приймання Казенною Палатою здійснювалася

лише камеральна перевірка показників бухгалтерської звітності підприємств. Л.І. Гомберг писав по цьому поводу: „Перевірка звітів з однієї лише формальної сторони, таким чином, не достатня для судження про їх правильність: тільки повірка її з точки зору змісту може дати гарантію правильності. Покладення цього контролю на Казенні Палати не є практичним, воно було б обтяжливо для уряду, так і для публіки, так як, з однієї сторони, викликало дуже обтяжливе для держави збільшення штату службовців, заснування особливої Контрольної Палати, а з другої, цей казенний контроль абсолютно зв'язав би діяльність приватних підприємств і остаточно підірвав би промисловість і торгівлю, що і без того поволі розвиваються. Цей контроль має проводитися приватними особами, які не мають права порушувати комерційну таємницю і які користуються довірою як уряду, так і публіки, а саме, присяжними обліковцями …" [46, с.13].

Характеризуючи стан облікової роботи і складання та подання бухгалтерської звітності, сучасники відмічали небажання підприємств виконувати вимоги законодавства та невміння використовувати їх дані для потреб управління. „... В області застосування рахівництва ми далеко не досягли порядку. Більшість торгових і промислових домів не ведуть належної строгої звітності. Більша частина записів робиться скоріше в угоду торговому статуту, а зовсім не щоб знаходити в рахівництві керівну нитку для ведення справи, щоб дати собі ясний звіт про обороти справи, про стан майна, про свою вартість товарів, які виробляються і продаються і взагалі, про весь хід підприємства.

Серед сільських господарів можна розрахувати на пальцях тих, які ведуть вірне рахівництво і які отримують звідти керівні правила господарської діяльності" [59, с. 377].

Бухгалтерська звітність як сукупність узагальненої за певною методикою і відображеної із застосуванням наукової методології, встановленої на законодавчому рівні, системи інформації про підприємницьку діяльність суб'єктів господарювання, відображає виробничі відносини, які діють в суспільстві і призначені для певної категорії споживачів. Звичайно, бухгалтерська звітність є безпосереднім продовженням бухгалтерського обліку. Але чим більше усуспільнюється виробництво, тим більша потреба в уніфікованій, стандартизованій та особливій фінансовій і не фінансовій інформації, яка слугує внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Виокремлення бухгалтерської звітності, як певної системи інформаційних показників, досліджували сучасники ретроспективної звітності: В. Белов [13], М. Попов [204], Є. Сіверс [226] та інші.

Так, Є. Сиверс, виступаючи із полемікою щодо звітності та її викладання для студентів із Е.Г. Вальденбергом, писав: "После теории книг следует в моей программе теория оправдательных документов и теория отчета. ... Г. Вальденберг прибавил даже, что никакой теории

оправдательных документов и никакой теории отчета не существует и существовать не может. Начать с того, что если это так, то очень жаль, что у нас не существует ничего того, что существовать должно" [226, с. 163].

М. Попов, визначаючи економічні функції підприємства, також визначав звітність поряд із рахівництвом: "Основні економічні функції підприємств і установ легально поділяються на три головні категорії: управління, техніку або діловодство та рахівництво із звітністю …" [204, с.27].

В. Белов, вивчаючи баланс, його зміст, призначення і методику складання, що стало у майбутньому предметом балансознавства, відмічав: "… практичне значення звіту навіть більше, ніж значення якої-небудь іншої частини бухгалтерської роботи, не виключаючи навіть балансу. Проте, значення балансу цим аніскільки не послаблюється, і ось чому: складання звіту є робота, що стоїть зовсім осторонь, поза бухгалтерською роботою" [13, с. 38].

Таким чином, бухгалтерський облік та бухгалтерська звітність як складові економічних і практичних знань у ретроспективі їх розвитку формувалися за двома напрямками:

1 – у їх діалектичній єдності як причина і наслідок, дослідження і висновки, загальне і частинне, коли звітність була продовженням бухгалтерського обліку, заключна його частина, елемент методу, з допомогою якого перевірялася правильність відображення господарських операцій на рахунках, формування фінансових результатів;

2 – у двох протилежних тенденціях розвитку системи бухгалтерського обліку, яка із розвитком продуктивних сил і виробничих відносин не залишається статичною, а удосконалюється, виокремлюючи окремі складові, які формують свої функції, методи і предмет дослідження.

У першому випадку система бухгалтерського обліку розвивається як одне ціле, маючи єдині функції, предмет і методи дослідження, структурно забезпечуючи внутрішній зв'язок між складовими елементами методу, їх взаємозалежність і певну підпорядкованість. У другому випадку окремі складові системи набувають ознак, які спочатку виокремлюють їх із системи, надаючи їм індивідуального значення, що потребують інших методів дослідження, забезпечують інші функції, а потім виокремлюється і предмет дослідження, який, як правило, входить у систему, є її одним із структурних компонентів. Первісна система набуває ознак мегасистеми, складові системи якої мають внутрішній зв'язок і залежність між собою, підпорядковуються загальній функції, що їх об'єднує. Ця функція зберігає своє значення протягом усього часу існування системи, мегасистеми відповідно до потреб розвитку виробничих відносин і, зокрема, система бухгалтерського обліку і звітності є однією із функцій управління на мікро- і макрорівні.

Набуття бухгалтерською фінансовою звітністю своїх індивідуальних ознак відбувається протягом усього періоду її розвитку, який може

досліджуватися спочатку в історичному аспекті. Характеризуючи становлення принципів, методів бухгалтерської фінансової звітності та їх еволюцію розглянемо етапи виникнення і становлення бухгалтерської звітності. Так, Ф.Ф.Бутинець розглядає наступні періоди розвитку системи державної звітності, починаючи із петровської Росії:

„І період (починається заснуванням в 1718 р. Ревізіон-колегії та закінчується складанням в 1828 р. в державному контролі основних правил звітності).

В цьому періоді уряд намагався впорядкувати рахункові справи; але цей порядок не міг встановитись, так як йому не було загальної корінної підстави: були не впевненими, де зосередити ревізію рахунків, чи в особливій сторонній установі (контроль сторонній), чи надати їм установам, які розпоряджаються державними та суспільними капіталами, з тим, щоб вони надавали звітність про своє розпорядження капіталами особливому відомству (контроль наглядовий).

... ІІ період (з 1818 р. – до перетворення в 1864 р. державної звітності) дає поступове ствердження прийнятої системи державного рахівництва і узгоджене з нею утворення державного контролю і звітних постанов в міністерствах та головних управліннях та головних управліннях. Загальний характер цього періоду – точне визначення всіх деталей рахункової справи, правил складання звітності міністерствами, головними управліннями та підвідомчими їм структурними особами. Ці правила складають основу зведення рахункових законів, уставів.

... ІІІ період (1864 – 1917) характеризувався введенням системи єдності каси і нової організації державного контролю, правил рахівництва, звітності і ревізії, що містилась в рахівничих статутах” [23, с. 90-91].

Автор відмічає основні фактори, що вплинули на становлення та формування бухгалтерської звітності, такі як: намагання уряду впорядкувати рахункові справи, визначити форму та зміст рахунків, встановлення послідовної нормативної база для здійснення облікового процесу, яка в цей період характеризувалася великою кількістю постанов, що не мали між собою логічної ув’язки. Основним призначенням бухгалтерської звітності було здійснення контрольних функцій шляхом проведення ревізій її показників, які відображали господарську діяльність окремих підприємств. Контроль за даними бухгалтерської звітності проводився на державних підприємств, а приватні підприємства не підпадали під цю дію і тому ми не можемо говорити про розвиток системи бухгалтерської звітності.

В першому і другому періодах розвитку державної звітності, які виділено, вірогідніше за все здійснювалося становлення державного контролю за діяльністю державних підприємств і лише з 1864 р. зі створенням спочатку фінансових акціонерних товариств перед державою постала необхідність запровадження публічної бухгалтерської звітності з ціллю контролю за діяльністю таких підприємств як зі сторони

відповідних державних органів, так і зі сторони акціонерів-учасників таких підприємств.

На наш погляд, в цей період уряд зробив спробу сформувати правила складання бухгалтерської звітності приватними корпоративними і некорпоративними підприємствами, основне призначення якої полягало у розрахунку фінансових результатів та податку на прибуток, який підлягав сплаті до державного казначейства. Бухгалтерська звітність, яка забезпечувала інформаційні потреби акціонерів і власників корпоративного підприємства через її оприлюднення, за своєю суттю і призначенням була фінансовою звітністю, оскільки регулювала процес залучення фінансового капіталу, його приріст у результаті заявленої статутної діяльності, а потім розподіл між учасниками бізнесу.

Таким чином, бухгалтерська звітність набула свого практичного значення в Росії із впровадженням Положення про державний промисловий податок. У цей же час проводяться теоретичні дослідження оцінки, принципів та методів складання бухгалтерської звітності, що за своїм змістом є фінансовою і податковою звітністю. Бухгалтерська фінансова звітність набуває суспільного характеру, що забезпечується встановленням правил визначення фінансового результату через визнання доходів і витрат за їх видами і структурою, відображенням фінансового стану підприємства з допомогою встановлених статей та їх оцінки на дату балансу, оприлюдненням її показників. Одночасно бухгалтерська податкова звітність не підлягала обов'язковому оприлюдненню, оскільки мала інше призначення.

1.2. Бухгалтерська звітність в умовах адміністративно-командної економіки

Наступний етап розвитку бухгалтерської фінансової звітності у нашій країні проходить в умовах загальнодержавної власності та суспільного характеру виробництва за такими періодами:

1-й період – 1917 – 1950 рр., який характеризується поступовим витісненням приватної власності із економіки країни, а відповідно, і зміною принципів та методів ринкової бухгалтерської фінансової звітності;

2-й період – 1951 – 1990 рр. відбувається в умовах державної власності на засоби виробництва, коли звітність призначена для контролю виконання загальнодержавних планів розвитку, розподілу матеріально-технічних засобів виробництва; скасовано оприлюднення бухгалтерської звітності;

3-й період – 1991 р. – 1999 р. формування ринкових засад розвитку економіки та впровадження ринкових механізмів управління нею, що призвело до суттєвого скорочення бухгалтерської і статистичної звітності, домінування податкової звітності, застосування принципів і норм якої

відбувалося під впливом податкового законодавства у бухгалтерському обліку і звітності.

4-й період – 2000 р. і до теперішнього часу – застосування міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності, основним призначенням яких є надання відповідної інформації усім зацікавленим соціальним групам суспільства про ефективність функціонування капіталу в умовах обмежених ресурсів, зростання ролі інтелектуального капіталу, глобалізації світової економіки. Бухгалтерська фінансова звітність набуває ознак товару, за допомогою якого відбувається не лише управління вкладеним капіталом, але і її подальший розвиток та удосконалення у напрямку формування фінансових і нефінансових показників для забезпечення сталого розвитку суспільства.

Загальнодержавна власність на засоби виробництва в умовах адміністративно-командної економіки, яка виникла внаслідок революційного перевороту у 1917 р., потребувала поглибленого і усестороннього розвитку всіх видів господарської звітності – бухгалтерської, податкової, статистичної, оперативної. Цілі і принципи побудови бухгалтерської звітності в умовах загальнодержавної власності кардинально відрізнялися від цілей і принципів бухгалтерської звітності суб'єктів господарювання в умовах вільного ринку.

В перші роки становлення адміністративно-командної економіки її теоретики особливої ваги надавали усесторонньому розвиткові бухгалтерської звітності з ціллю контролю за державною власністю і виконанням планових завдань кожною галуззю економіки, окремими підприємствами і їх структурними підрозділами. Націоналізація всіх засобів виробництва в країні по іншому визначила і виробничі відносини між суб'єктами господарювання. Держава стала єдиним власником, а всі господарські одиниці ставали її структурними підрозділами, які повинні виконувати доведені їм планові завдання по виробництву, реалізації, витратах, використанню ресурсів та інших показниках господарської діяльності. За відсутності вільного ринку товарів, робіт, послуг перед державою постала проблема розподілу всіх наявних матеріально-технічних ресурсів для забезпечення поступального розвитку окремих підприємств, галузей і всього народного господарства країни відповідно до планів розвитку, які затверджувалися вищими партійними органами – з'їздами партії.

Теоретик соціалістичного способу виробництва В.І.Ленін надавав значну увагу правильній постановці обліку, контролю і звітності:: „Облік і контроль – ось головне, що потрібно для "налагодження", для правильного функціонування першої фази комуністичного суспільства" [130, с. 96], „... соціалізм – це перш за все облік" [131, с. 193], „Постановка звітності ... є річ основна у всіх відомствах і установах найрізноманітніших" [131, с. 253].

З перших днів захоплення влади перед новим урядом постали питання регулювання економічного розвитку держави з урахуванням показників окремих господарських одиниць, що потребувало нових принципів і методів організації як безпосередньо бухгалтерського обліку і звітності, так і органів, на які покладалася завдання розробити нормативно-правову базу і методику організації бухгалтерського обліку і звітності господарських процесів та контролю за їх виконанням. Цей період характеризується виданням різних інструктивних матеріалів, які регламентували бухгалтерський облік, звітність, контроль і ревізію господарської діяльності окремих галузей економіки. Робилася спроба створення спеціальних органів, на які покладалися завдання узагальнення даних звітності за усіма державними підприємствами для централізації їх матеріально-технічного забезпечення.

Для виконання поставленого завдання 5 грудня 1917 р. Рада Народних Комісарів (РНК) прийняла постанову „Про створення і склад колегії комісаріату державного контролю" і декрет „Про права народного комісара по державному контролю в РНК". В складі Народного Комісаріату Державного Контролю була створена Центральна державна бухгалтерія (ЦДБ), положення про яку було розроблено в 1918 р. Виходячи із поставлених завдань щодо націоналізації економіки країни та контролю за економічними процесами в країні, на Центральну державну бухгалтерію покладалися методологічні і практичні функції організації обліку і контролю за представленням бухгалтерської звітності підприємствами, організаціями і установами державної форми власності, за даними якої по закінченню року необхідно було скласти генеральний баланс і звітність для представлення Всеросійському з'їзду Ради робітничо-селянських і солдатських депутатів. ЦДБ розробила форми звітності, включаючи баланс, для підприємств різних галузей економічної діяльності, які були затверджені і підлягали практичному виконанню суб'єктами господарювання. Особливого значення набувала звітність, її структура і зміст націоналізованих державних підприємств, діяльність яких відповідно до законодавчих актів уряду підлягала суцільному контролю і аналізу (рис.1.4).

Основні завдання, поставлені перед обліком і звітністю полягали у:

- наданні інформації у будь-який момент для виявлення стану ресурсів підприємства;
- бути засобом регулювання і планування різних процесів, які мають місце в тому чи іншому господарстві;
- давати матеріал для відображення діяльності тієї чи іншої установи і підприємства в загальній систем народного господарства [23, с. 103].

Рис. 1.4. Функції центральної державної бухгалтерії

Господарська діяльність державних, акціонерних і кооперативних підприємств з переважанням державної частки, приватних підприємств контролювалася цілим рядом державних інститутів (рис. 1.5). Основою такого контролю були дані бухгалтерського обліку і фактичні показники, які підлягали інвентаризації.

11 вересня 1918 р. постанова ВРНГ зобов'язала всі промислові і торгово-промислові підприємства, які належали акціонерним, кооперативним товариствам, друкувати в журналі „Народне господарство" свої баланси і звіти 4 рази в рік. В подальшому ці строки були змінені Президією ВРНГ і публікація мала проводитися у два строки – на 01.01 і на 01.07 в журналі „Народне господарство" і в газеті „Економічне життя" одночасно.

Рис. 1.5. Органи управління і контролю господарською діяльністю державних і приватних підприємств, установ і організацій

Регламентація обліку і звітності державного сектору здійснювалася фінансово-обліковим відділом (ФОВ) ВРНГ, створеним в червні 1919 р. В складі ФОВ заснували Раду обліку, основним завданням якої було централізоване керівництво матеріально-технічним забезпеченням виробництва та пов'язаних із ними господарських процесів, складання генерального балансу, визначення основних тенденцій економічного розвитку країни. У всіх відділах ВРНГ існували обліково-контрольні частини як органи бухгалтерського обліку і фінансового контролю, а у ВРНГ – фінансово-обліковий відділ в якості центральної бухгалтерії, на яку покладалися обов'язки розробки єдиних форм бухгалтерської і оперативної звітності, систем, способів і прийомів ведення уніфікованого обліку операцій у підвідомчих їй організаціях і підприємствах, керівництво складанням кошторисів, узагальненням доходів і видатків ВРНГ, проведення контролю і ревізії. Основні нормативно-правові акти та події, які регулювали організацію бухгалтерського обліку і звітності за період 1917 – 1951 рр. представлені у додатку Б.

Рада обліку розробила і потім були затверджені Основні положення по складанню балансів і обліку виробництва націоналізованих підприємств, Правила рахівництва і звітності націоналізованих підприємств з додатком збірника зразків відомостей, бланків звітів, балансів і форм книг [49, с.46]. Рекомендована структура балансу свідчила, про те, що операції торгового або комерційного характеру виключалися.

Але визначені завдання Раді обліку щодо складання зведеного балансу країни не були виконані внаслідок цілого ряду економічних і політичних причин. Централізація в області постачання і розподілу в масштабах країни в цей період також не була досягнута, що призводило до великих зривів в роботі підприємств. Відмовившись від політики державного капіталізму, керівництво країни шукало нові шляхи організації економіки на базі суспільної власності на засоби виробництва. Тільки після створення Державної планової комісії в 1921 р. було покладено початок централізації в цій справі. Робота по створенню уніфікованої системи обліку і звітності в перші роки існування Радянської влади стримувалася гіперінфляцією, яка відбувалася внаслідок не виваженої економічної політики уряду, а також за відсутності теорії і практики з досвіду управління новими економічними відносинами в масштабі країни.

Широка індустріалізація, яка була закладена в плані розвитку країни для створення сучасної матеріально-технічної бази держави, потребувала організації відповідних соціальних установ і інститутів, які б займалися теорією і практикою бухгалтерського обліку і звітності. За відсутності як достатньої кількості спеціалістів у галузі обліку, так і навчальної бази для їх підготовки, перед державою було поставлена проблема в найкоротші строки націоналізувати економіку держави і створити потужну інституцію по організації обліку і звітності, їх методологічному і методичному забезпеченні відповідно до нових виробничих відносин з ціллю управління окремими підприємствами, галузями і в цілому економікою країни. Перед бухгалтерським обліком і звітністю були поставлені діаметрально протилежні завдання порівняно із попередньою соціально-економічною формацією, які полягали у створенні уніфікованих систем обліку і звітності для запровадження у всіх підприємствах країни, не залежно від організаційно-правових форм і видів діяльності. Поступальні дії уряду щодо створення системи звітності призвели до диференціації її в залежності від призначення, контролюючих органів, способів отримання даних та інших чинників для контролю господарських процесів на різних рівнях, а також з ціллю планування розвитку структурних одиниць, їх об'єднань, галузей економіки і в цілому держави. Так, створений Інститут економічних досліджень Народного комісаріату фінансів затвердив спеціальну комісію для розробки балансів і звітності трестів і акціонерних товариств, яка розробила проекти:

- правил звітності підприємств, зобов'язаних оприлюднювати звітність;
- схеми балансу і виробничого звіту тресту;
- схему балансу і виробничого звіту акціонерного товариства.

За даними проведених досліджень на засіданні ВРНГ було розроблено проект схеми балансу державних господарських установ і приватних підприємств. В роботі засідання прийняли участь і члени згадуваної комісії. Оскільки повної згоди між представниками ВРНГ і

Наркомфіну не було досягнуто, то подальші рішення спірних питань були доручені Валютному управлінню Наркомфіну, яке розробило три форми балансів: 1) для кредитних установ; 2) для торгово-промислових підприємств, підвідомчих ВРНГ; 3) для акціонерних і пайових товариств.

Форми балансів обговорювалися на ряді міжвідомчих нарад, де були вироблені правила публічної звітності. Ці правила встановлювали перелік установ, зобов'язаних оприлюднювати звітність. Бухгалтерська звітність повинна була складатися в радянській валюті, а заключний річний баланс коригувався із врахуванням переоцінки матеріальних цінностей за діючими цінами. Встановлювався календарний період звітності – 31.12 кожного року, а баланси пропонувалося складати кожні три місяці. Підзвітні установи повинні були представляти звітність через губернські (обласні) фінвідділи.

6 квітня 1922 р. ВРНГ було прийнято Положення про рахівництво і звітність, яке передбачало складання звітності за типовими формами, проведення переоцінки матеріальних цінностей. 6 жовтня цього ж року Рада Праці і Оборони (РПО) видала постанову, якою передбачалася публічна звітність. Згідно цієї постанови Валютне управління НКФ розробляло спеціальні правила про порядок складання звітності і її публікацію. З кінця 1922 р. стабілізується і укріплюється курс радянського карбованця, що сприяє поліпшенню показників звітності підприємств, їх аналізу. До кінця року в країні було організовано 42 трести, в складі ВРНГ створено Центральну бухгалтерію – спеціальний орган для обліку фінансової роботи трестів і об'єднань. Розповсюдження нових господарських форм сприяло появі декрету Всесоюзного центрального виконавчого комітету РНК „Про державні промислові підприємства, які діють на засадах комерційного розрахунку (трести)". Трестам було виділено статутний капітал і надана повна самостійність у виконанні господарської діяльності на засадах комерційного розрахунку з ціллю отримання прибутку. Необхідною умовою визначення фінансових результатів діяльності трестів – прибутків чи збитків, була правильна постановка обліку і звітності, які мали відповідати вимогам затверджених урядом нормативних актів. Операційний рік встановлювався з 1 жовтня поточного року по 30 вересня майбутнього року.

Баланс і рахунок прибутків і збитків підлягали публікації після затвердження звітності, але не пізніше, ніж через 6 місяців після закінчення звітного року. Перед складанням річної звітності передбачалося проведення інвентаризації та оцінку майна за її результатами в золотих карбованцях в Інвентаризаційному описі. Баланс складався також у золотих карбованцях.

Після створення СРСР Раднарком СРСР 18 вересня 1923 р. видав новий закон про обов'язкове ведення торгових книг торгівельними і промисловими підприємствами. Закон вводив обов'язковий мінімум торгових книг на підприємствах в залежності від їх розмірів Торгівельні

підприємства V розряду і промислові підприємства VI розряду зобов'язані були вести облік за подвійною системою. „Категорична вимога подвійного рахівництва була поворотним моментом в історії радянського обліку" – писав Маздоров В.А. [141,с. 56]. Закон передбачав видання інструкцій, які б деталізували і пояснювали основні питанні бухгалтерського обліку. Дія закону розповсюджувалася на державні, кооперативні та приватні підприємства до серпня 1936 р., коли РНК СРСР затвердила нове Положення про публічну звітність промислових і торгівельних підприємств і установ.

Проведена грошова реформа на початку 1924 р. сприяла уніфікації балансу підприємств і форм звітності, що дозволило складати зведені баланси по окремих галузях народного господарства, по всій промисловості, республіканські, союзні станом на 01.09. 1925 р. і зробити їх оприлюднення. Для спостереження за постановкою обліку і звітності в державних, концесійних, змішаних, кооперативних, громадських і приватних підприємств у 1924 р. при НК РСІ був створений інститут державних бухгалтерів-експертів, статут якого був затверджений РНК СРСР 18 серпня 1925 р.

Практика ведення обліку і складання звітності на націоналізованих великих об'єднаннях підприємств і окремих підприємствах вимагала встановлення єдиної облікової політики щодо нарахування амортизації та пристосування діючої форми балансу до вимог аналізу і контролю господарських засобів та їх джерел. Тому 10 жовтня 1926 р. РПО прийняті нові Правила складання балансів і розрахунку амортизаційних відрахувань державними і кооперативними, а також акціонерними з переважанням державного капіталу підприємствами, які у послідуючому доповнювалися, змінювалися відповідно до потреб управління. Правила передбачали складання балансу підприємства за даними повної інвентаризації майна, яке належить підприємству на день заключення балансу.

Наказом ВРНГ з 1 жовтня 1926 р. запроваджена Інструкція головному бухгалтеру тресту по складанню річного звіту і балансу, яка доповнювала Правила. Інструкцією передбачалася нова форма річного звіту і балансу. В річному звіті різко скоротили кількість форм: замість 47 форм для промисловості союзного значення і 79 форм для трестів РСФР було рекомендовано 29 форм річного звіту [160].

Ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності підприємствами регулювалося відповідно до встановлених розрядів, що визначалося постановою Раднаркому СРСР „Про обов'язкове ведення рахівництва торгівельними і промисловими підприємствами", затвердженою 9 вересня 1926 р.

Для суцільного контролю за звітними даними підприємств звітність поділялася на відомчу і позавідомчу, що визначено постановою ЦВК РНК СРСР від 30 квітня 1927 р. „Про порядок представлення звітності державними, кооперативними організаціями і акціонерними товариствами

за участю державного і кооперативного капіталу". Цією ж постановою була встановлена широка публічність звітності шляхом друкування її в газетах, ознайомлення трудящих через доповіді, розміщення звітності в спеціальних місцях тощо.

У 1927 р відбувся XV з'їзд ВКП(б), який затвердив директиви першого п'ятирічного плану розвитку народного господарства країни, надавши особливої ваги виконанню планових показників розвитку окремих підприємств, галузей і в цілому економіки країни. У зв'язку із цим Рада по справах звітності при ВРНГ була ліквідована, а замість неї створена Тимчасова комісія по справах звітності при президії ВРНГ. Восени 1928 р. була зроблена перша практична спроба ув'язати планові показники розвитку економіки країни із звітними. Для цього в грудні 1928 р. на IV Пленумі ВРНГ було прийнято рішення про впровадження принципу повного відображення всіх планових показників по всій системі і у всіх формах звітності. XVI партійна конференція поставила питання про єдність бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку, оскільки соціалістичний облік повинен бути органічно пов'язаний з народногосподарським планом, мати єдину систему і містити такі показники, які могли б забезпечити оперативний аналіз і контроль за ходом виконання народногосподарського плану. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком, як і іншими видами обліку, покладалося на Центральне управління народногосподарського обліку (ЦУНГО), створене відповідно до постанови ЦВК РНК СРСР від 17 грудня 1931 р., а 10 березня 1932 р. Раднарком СРСР затвердив Положення про ЦУНГО, який ставав загальносоюзним органом, котрому підпорядковувалися сектора (управління, відділи) обліку і статистики відомств і центральних організацій Союзу РСР, які зобов'язані були виконувати видані директиви і завдання від ЦУНГО Держплану Союзу РСР. При цьому вказівки ЦУНГО по лінії бухгалтерського обліку повинні були погоджуватися з Наркомфіном Союзу РСР і Держбанком СРСР, а також проводитися виключно через відповідні відомства. Керівництво народногосподарським обліком ЦУНГО проводило через відомчі галузеві центри, маючи свої органи на місцях у вигляді управлінь народногосподарського обліку при республіканських, крайових і обласних планових комісіях районних інспекторів. З 1 січня 1933 р. планування і облік стали складатися в рамках календарного року.

Перед складанням річного балансу передбачалося проведення комплексу робіт по встановленню фактичної суми заборгованості з окремими дебіторами, закриттю операційних рахунків і списанню калькуляційних різниць, визначенню залишків незавершеного виробництва тощо. Залишки по рахунках виводилися станом на 31. 12 і на 01. 01. Баланс станом на 31.12 складався до заключення рахунків і називався перевірочним та служив для перевірки даних оборотних відомостей. Баланс станом на 01.01. відрізнявся від перевірочного балансу тим, що в

ньому були відсутні операційно-результативні рахунки, які закривалися в процесі заключення рахунків, а також тим, що він був ув'язаний з фактичними даними за результатами інвентаризації.

Через рік, у грудні 1929 р. постановою ЦК ВКП(б) „Про реорганізацію управління промисловістю" визначено щомісячне складання звітності і балансу, основу яких становили дані про собівартість виробництва. Для стимулювання скорочення витрат виробництва встановлена на законодавчому рівні частина різниці між плановою і фактичною собівартістю виробництва, залишалася у розпорядженні підприємства і після затвердження річного звіту використовувалася за розсудом керівництва підприємства. Підприємству гарантувалося придбання товарно-матеріальних цінностей для потреб виробництва за попередньо встановленими постійними цінами. Місячна звітність, яка складалася із балансу підприємства та звітності по собівартості основних видів продукції, що вироблялася на підприємстві, повинна була подаватися контролюючим органам до 15 – 17 числа місяця, наступного за звітним. Звітність по собівартості виробництва призначалася для технічного керівництва і проведення контролю за витратами і здійснювалася з використанням даних Інструкції по калькуляції, яка була затверджена у жовтні 1927 р. для практичного використання підприємствами. Для більш повної взаємо ув'язки планових і звітних показників НК РКІ у 1929 р. затвердив нові форми звітності.

В 1932 р в Наркомфіні СРСР був створений відділ бухгалтерського обліку і звітності. Таким чином, в СРСР було два органи, які керували обліком і звітністю: ЦУНГО у складі Держплану СРСР і відділ обліку і звітності у складі Наркомфіну в послідуючому міністерство фінансів СРСР. З кінця 30-х років державні органи стали запроваджувати уніфіковані методи обліку і звітності у сільськогосподарських формуваннях. У жовтні 1929 р. Колгоспцентр, ЦСУ і Наркомзем видали інструкцію по рахівництву і звітності в колгоспах, яка передбачала 4 типи рахівництва: 1 – скорочене просте; 2 – повне просте; 3 – скорочене подвійне; 4 – повне подвійне. З 1930 р. почалося впровадження єдиних методів обліку в радгоспах, у зв'язку із чим Наркомат РКІ видав посібник „Облік і звітність в радгоспах".

Конституція СРСР, яка була прийнята у 1934 р., закріпила організацію єдиної системи народногосподарського обліку, що включала бухгалтерський, оперативний, статистичний облік, а відповідно і звітність за кожним із них. Вимоги уряду в цей період стосувалися скорочення показників звітності, що проявилося у постанові Раднаркому від 27 квітня 1934 р. „Про скорочення звітності". За результатами проведеної роботи діючі звітні форми звітності були суттєво скорочені в окремих галузях народного господарства: у важкій промисловості – від 60 до 82 %, легкій промисловості – на 80 %, лісовому господарстві – на 40 %, по

капітальному будівництву – від 21 до 59 %, торгівлі – від 83 до 89 %, звітність з праці була скорочена на 59 % [141, с. 131].

В середині першої п’ятирічки термін „капітал” поступово став замінятися терміном „виробничі фонди”. Академік С.Г. Стумілін побудував нову схему балансу, виходячи із марксистсько-ленінського вчення про соціалістичне відтворення, але вона не була повністю прийнята. Актив пропонованого балансу складався із 4 розділів: Засоби виробництва, Витрати виробництва, Обіг, Розподіл. Пасив складався також із чотирьох розділів, в яких відображалися джерела створення господарських засобів: Фонди і резерви, Випуск із виробництва, Обіг, Накопичення [239].

Станом на 01.01. 1936 р. НКФ СРСР запропонував нову форму заключного балансу, в якому чотири розділи в активі були позначені великими буквами (А. Основні і вилучені засоби; Б. Нормовані засоби; В. Засоби в капітальному ремонті; Г. Засоби в розрахунках та інших активах), а в пасиві відповідні розділи були без назв. Порядок складання балансу і звітності визначався Положенням про бухгалтерські звіти і баланси, а також Інструкцією про застосування Положення, які були затверджені Рад наркомом СРСР від 29 грудня 1936 р. і які замінили застарілі Правила складання балансу і оцінку його статей від 20 жовтня 1927 р. Згідно нових нормативних актів всі діючі на основах госпрозрахунку державні і кооперативні господарчі органи зобов’язані були складати не лише річну, а й місячну бухгалтерську звітність і надавати її вищестоящим органам, а в копіях – фінансовим відділам і відповідним установам банків, які обслуговували суб’єкт господарювання. Копії річних звітів повинні були надаватися ЦУНГО, Держплану СРСР і його органам. Місячну звітність необхідно було подавати визначеним органам не пізніше 27 числа місяця наступного за звітним, а річну підприємствами – не пізніше 5 лютого; трестами та іншими господарськими органами – не пізніше 1 березня наступного року. Без підписів головного бухгалтера і керівника звітність і баланс вважалися недійсними.

Було змінено порядок бухгалтерського обліку і відображення в балансі окремих видів діяльності. Так, капітальні вкладення, житлово-комунальне господарство необхідно було обліковувати на самостійних балансах, але із обов’язковим включенням в загальний баланс підприємства. Капітальні вкладення в земельні, водні, лісові угіддя, надра, погашення яких розраховано було на ряд років, відносились до основних засобів, а не до витрат наступних періодів. До основних засобів відносилися предмети вартістю більше 200 крб. за одиницю, незалежно від строку служби. Предмети, які використовувалися менше року. незалежно від вартості включалися до малоцінних і швидкозношуваних предметів. Збитки від ліквідації і реалізації основних засобів зменшували статутний капітал, а не на результати господарської діяльності.

Положення уточнювало порядок оцінки окремих матеріальних цінностей на дату балансу (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Особливості уніфікованого балансу 1926 – 1950 рр.

Статті балансу	Оцінка статей балансу	Примітки
Земля, надра, води і ліси	–	Відображалися за балансом
Основні засоби	За первісною інвентарною вартістю	–
Товарно-матеріальні цінності (запаси)	За меншою із двох оцінок – собівартістю чи ринковою вартістю, а з 1927 р. – за фактичною собівартістю їх придбання чи виготовлення	–
Різниця між собівартістю і ринковою вартістю запасів	–	Відображали в пасиві як спеціальний резерв на зниження цін
Витрати на дообладнання, переобладнання і капітальний ремонт	За собівартістю	Збільшували первісну вартість відповідного об'єкту основних засобів
Витрати по завершеному капітальному ремонту	За собівартістю	Списувалися за рахунок амортизаційного капіталу
Капітальний ремонт по будівлях, введених або придбаних за рахунок коштів фонду поліпшення побуту робочих і службовців	За собівартістю	Списувалися за рахунок коштів цього фонду
Витрати на капітальний ремонт по законсервованих основних засобах	За собівартістю	Списувалися на збитки звітного року
Безнадійні борги	За сумою погашення	Списувалися на збитки
Сумнівні борги	За ймовірною вартістю	
Вводено два рахунки Держбанку	–	Один – для відображення операційної діяльності, а другий – для обліку капітальних вкладень
Введено рахунки розрахунків з дебіторами і кредиторами	За сумою погашення	Замінили розрахунки за векселями та іншими розрахунковими інструментами ринкової економіки

Дебіторська заборгованість в балансі відображалася після її підтвердження відповідним дебітором. За дебіторською заборгованістю по спірним боргам дозволялося створювати резерви сумнівних боргів у розмірі не більше 25 % від їх суми, але в послідуючому це положення було вилучено із Інструкції спеціальним листом Наркомфіну. Баланс визнавався не вірно складеним, якщо не були урегульовані розрахунки із відомствами.

Порядок затвердження річного звіту і балансу господарчих органів і підприємств та розподіл прибутку покладалося на установи, у віданні котрих вони знаходилися. Відомства повинні були не пізніше 1 травня наступного за звітним року після затвердження річних бухгалтерських звітів і балансів складати зведений річний звіт і баланс з поділом звітних даних за відповідними управліннями. Зведені річні звіти слід було представити Раді Праці і Оборони, а копії – Наркомфіну, Держбанку і ЦУНГО, які зобов'язані були провести їх аналіз.

Річний звіт радгоспів відрізнявся від річного звіту промислового підприємства і складався із 21 форми (табл. 1.5) [39, с. 122 - 123].

Таблиця 1.5

Склад ретроспективного річного бухгалтерського звіту радгоспу

Номер форми	Назва форми
1	Заключного балансу по основній діяльності
2	Відомості втрат і накопичень
3	Відомості руху основних засобів
4	Підсумки інвентаризації будівель і споруд, чисельності і складу сільськогосподарських машин і знарядь, чисельності і складу моторів
5	Склад земельного фонду
6	Зведений звіт про витратам радгоспу
7	Загальнорадгоспна собівартість валової продукції звітного року і комерційна собівартість товарної продукції
8	Звіт по праці і фонду зарплати
9	Звіт по енергетиці
10	Відомість загально радгоспних (загальногосподарських) витрат
11	Відомість загально виробничих витрат
12	Звіт по рослинництву
13	Відомість руху тварин
14	Основні показники по технічним і допоміжним виробництвам
15	Відомість натуральних балансів основних продуктів сільськогосподарського виробництва (в центнерах)
16	Звіт про виконання плану здачі товарної продукції державі (в центнерах)
17	Звіт по реалізації
18	Відомість створення резерву на зниження цін
19	Звіт про витрати на підготовку кадрів
20	Відомість адміністративно-управлінських витрат
21	Рух статутного капіталу

Відповідно до постанови РНК СРСР від 15 січня 1934 р. „Про обов'язкову звітність і форми обліку і рахівництва в колгоспах" було запроваджено облік за подвійним методом на 19 рахунках за журнал-головною формою обліку. Таблиці річного звіту колгоспу складалися із 30 форм (табл. 1.6).

Таблиця 1. 6

Склад ретроспективного річного бухгалтерського звіту колгоспу

Номер форми	Назва форми
1	Загальні відомості про колгосп
2	Зміни в складі колгоспу за рік
3	Вироблено трудоднів
4	Участь членів колгоспу в суспільному господарстві
5	Залучення і використання робочої сили зі сторони
6	Сортові посіви зернових, технічних і трав під урожай звітного року
7	Виконання плану і доходи колгоспу від рільництва за звітний рік
8	Площа плодових і ягідних насаджень і виноградників, валовий збір і його розподіл
9	Закріплення за колгоспом землі і відвід землі під городи, сади і виноградники особистого користування колгоспників
10	Виконання державного плану розвитку тваринництва
11	Виконання державного плану закупки великої рогатої худоби для колгоспних товарних ферм
12	Поставки і продаж тварин
13	Забезпечення колгоспників тваринами особистого користування
14	Розподіл продуктів і доходи колгоспу від тваринництва
15	Виконання плану м’ясопоставок
16	Доходи колгоспу від продажу продуктів рослинництва, тваринництва і підсобних підприємств
17	Доходи і витрати по підсобних підприємствах
18	Заробітки на стороні і від послуг колгоспникам
19	Будівництво приміщень і споруд
20	Найважливіші роботи, виконані за звітний рік
21	Виконання кошторису по надходженнях і видатках за рік
22	Кошти капіталовкладень і їх витрачання
23	Кошти на культурні потреби і їх витрачання
24	Кошти по розрахунках, їх надходження і витрачання
25	Загальний валовий доход колгоспу
26	Видача на один трудодень
27	Баланс колгоспу
28	Культурно-побутові установи колгоспу
29	Основні кадри сільськогосподарської артілі

Річний звіт колгоспу повинен був бути підписаний головою колгоспу і рахівником (бухгалтером) колгоспу. До звіту обов’язково додавалися висновки ревізійної комісії по даному звіту. Правління колгоспу зобов’язане щорічно не пізніше 20 січня представляти в районний фінансовий відділ затверджений загальними зборами членів колгоспу річний звіт за попередній рік, складений відповідно до встановленої ЦУНГО форми.

Радгоспи річні звіти представляли в свій трест, відділенню Державного банку, обласному або крайовому фінансовому управлінню народного обліку. Місячна звітність відповідно до Положення про баланси і звітність повинна надаватися в строки, визначені відомствами, але не пізніше 27 числа наступного за звітним місяця. Підприємства, які входять і не входять в склад об'єднань (трестів, госпрозрахункових об'єднань), повинні були надавати свою місячну звітність не пізніше 20 числа наступного за звітним місяця. Місячна звітність могла бути замінена квартальною за дозволом фінансових органів. У цьому випадку строк надання квартальної звітності продовжувався не більше, ніж на 10 днів порівняно із місячною звітністю. Річні звіти підприємства мали надаватися не пізніше 5 лютого, а трестами – не пізніше 1 березня наступного за звітним року для за твердження відомствами і установами, у ведення котрих вони знаходилися, а у відповідні фінансові установи – копії річних звітів.

Протоколи балансових комісій про затвердження річних звітів надавалися фінансовим відділам, які здійснювали контроль за правильністю складання і затвердження звітів. Розбіжності при складанні і затвердженні річних звітів вирішувалися на рівні РНК Союзу РСР, РНК союзних республік і відповідними виконкомами. Вищестоящі організації надсилали державному підприємству виписку із протоколу засідання балансової комісії. Такі ж виписки надсилалися установам Держбанку, фінансовим органам і органам ЦСУ СРСР. Виписка була документом, на підставі якого проводилася реформація балансу. Реформація – це регулювання статей балансу згідно вказівок вищестоящої організації (списання з балансу розподіленого прибутку, збитків, вилучених коштів). Пізніше такі балансові комісії стали створювати при управліннях сільського господарства для сільськогосподарських підприємств, які виконували роботу, аналогічну роботі балансових комісій при трестах (управліннях) радгоспів.

Основною формою звітності, введеною під час війни (1941 – 1945рр.). була щомісячна телеграфна звітність з праці і певному колу показників, які надавалися ЦСУ Держплану СРСР. Разова звітність про підсумки інвентаризації підприємств у звільнених районах надавалася у квітні 1944 року. У 1944 р. Відділ обліку і звітності Наркомфіну перетворено на Управління обліку і звітності.

Проблеми удосконалення обліку і звітності знаходилися у центрі уваги з'їздів партії, пленумів, різних нарад, засідань, присвячених економічним питанням. 12 вересня 1951 р. Рада Міністрів СРСР затвердила нове Положення про бухгалтерську звітність і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств і організацій, яке замінило Положення, затверджене у 1936 р. Нове Положення складалося із трьох частин:

– порядок представлення і затвердження бухгалтерських звітів і балансів;

– правила складання балансів і порядок оцінки їх статей;

– порядок і строки інвентаризації статей балансу і списання втрат.

У Положенні уже відсутнє зобов'язання підприємств оприлюднювати річну бухгалтерську звітність у засобах масової інформації.

Фінансові результати (прибутки, збитки), виявлені у звітному році, але які стосуються результатів діяльності минулих років, показували у балансі окремою статтею. В додатках до бухгалтерської звітності про прибутки і збитки їх розшифровували з поясненням причин виникнення, а в заключному балансі показували окремою статтею.

Для забезпечення окремого обліку основної діяльності від капітальних вкладень в балансі було виділено відповідні розділи в активі і пасиві. Також оновлений баланс містив статті „Знос основних засобів" і „Знос малоцінних і швидкозношуваних предметів".

В 1954 р. було проведено значне скорочення всіх видів звітності підприємств і організацій з одночасним скороченням строків представлення бухгалтерської звітності підприємствами: місячні і квартальні звіти слід було надати не пізніше 15 числа, наступного за звітним строком, а річні – не пізніше 25 січня наступного року [156, с.150].

Річний звіт радгоспу в 1954 р. складався із 5978 показників переважно в бланках і 3374 показника – у спеціалізованих формах. Після скорочення бухгалтерської звітності у основних бланках залишилося 3779 показника, а в спеціальних формах, які складали овоче-, птахо-, звірорадгоспи та радгоспи, які вирощували бавовну, кінні заводи, кількість показників скоротилася на 1607. Ще більшого скорочення показників було зроблено у поточній звітності радгоспів, їх кількість скоротилася із 7479 до 1922 показника. Нова форма балансу стала містити 40 показників замість 471 [141, с. 219].

Запровадження єдиного плану рахунків для всіх підприємств з 1 січня 1960 р. надавало можливість розробляти уніфіковану бухгалтерську звітність за основними формами, що спрощувало роботу із подальшого узагальнення показників звітності незалежно від їх відомчої підпорядкованості, їх аналізу і контролю. У 1969 р. перелік синтетичних рахунків Плану рахунків збільшено до 82 рахунка.

Загальнодержавне планування в процесі розвитку країни потребувало певних коректив, що ставало можливим лише завдяки своєчасній усесторонній звітності окремих підприємств. Взаємозв'язки між окремими галузями, підгалузями, підприємствами, республіками, краями, областями тощо в системі єдиного народного господарства були досить тісними і з часом набували все більшого значення в системі планування їх подальшого розвитку. Показники звітності мали бути точними і достовірними щодо об'єктів обліку, тому що були базою для подальшого планування і прогнозування розвитку народного господарства. У даному випадку

ефективне розміщення ресурсів країни визначалося не на підставі дії економічних законів ринку, а коригувалося суб'єктивними рішеннями центральних органів влади, які знаходили своє практичне відтворення у народногосподарських планах розвитку. Такий підхід до проблем економічного розвитку звичайно створював всілякі „перекоси", диспропорції у розвитку окремих галузей.

Важливим кроком в поліпшенні облікової роботи було затвердження єдиного плану рахунків для всіх підприємств країни, запроваджене з 1 січня 1969 р., впорядкування звітності, створення Методологічної Ради по бухгалтерському обліку при Міністерстві фінансів СРСР. У 1973 р. внесено зміни до порядку представлення бухгалтерської звітності: річні бухгалтерські звіти і баланси слід було надавати у встановлені строки, але не пізніше 25 січня року, наступного за звітним, квартальна звітність – до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом. Для колгоспів і міжгосподарських підприємств аналогічні строки представлення бухгалтерської звітності і балансів було визначено Наказом Міністерства сільського господарства СРСР „Про міри по покращенню бухгалтерського обліку в колгоспах" від 13 червня 1973 р. за № 186/383. При цьому управління сільського господарства мали надавати зведені по району річні звіти до 25 лютого року, наступного за звітним, а квартальні – до 20 числа місяця, наступного за звітними кварталом [206].

Періодична (місячна і квартальна) бухгалтерська звітність складалася кожним державним сільськогосподарським підприємством, яке мало самостійний баланс, за формами, затвердженими Міністерством фінансів СРСР і ЦСУ СРСР 22 липня 1969 р. в наступному об'ємі: місячна звітність включала баланс по основній діяльності радгоспу; квартальна звітність складалася із балансу і двох додатків, звіту про розподіл прибутку, звіту по тваринництву, звіту по утриманню дитячого садка (ясел), звіту про підготовку кадрів, розрахунок очікуваної собівартості сільськогосподарської продукції і фінансових результатів по даних бухгалтерського обліку на 1 жовтня і розрахунків за IV квартал (надавався з балансом на 1 жовтня) [34, с. 280].

Особливістю проміжного балансу було те, що в активі показувалися фактичні витрати виробництва з початку року, а в пасиві – вихід продукції по плановій собівартості. Розгорнуто показувалася реалізація продукції: в активі – планова її собівартість, включаючи фактичні витрати по реалізації, в пасиві – виручка від реалізації.

В довідці до місячного балансу радгоспу показувалися прямі витрати по плану на фактичний об'єм виробленої продукції рослинництва і тваринництва, витрати праці і коштів на виробництво молока, приросту свиней, і молодняку великої рогатої худоби, об'єм реалізованої продукції за звітний період. В довідці наводилися показники, які характеризували використання джерел фінансування капітальних вкладень та інших заходів.

Квартальна звітність містила значно більше показників, ніж місячна і надавала можливість більш повно проаналізувати виробничо-господарську діяльність підприємства за три місяці і з початку року. За даними квартальних звітів робилися висновки про виконання квартальних, піврічних планів виробництва сільськогосподарської продукції.

В 1979 р. постановою Ради Міністрів СРСР було затверджено нове Положення про бухгалтерські звіти і баланси від 29 червня 1979 р. за № 633. В Положенні особливої ваги надається правильності і точності складання бухгалтерських звітів і балансів, окремі статті яких мали підтверджуватися даними аналітичного і синтетичного обліку, порядку оцінки статей балансу.

В послідуючому місячна звітність підприємств була відмінена Постановою Ради Міністрів СРСР „Про відміну складання місячної бухгалтерської звітності і балансів" від 11 травня 1985 р. за № 397.

90-і роки XX століття характеризуються поступовим наростанням кризових явищ в економіці країни. Низька продуктивність праці в промисловості, сільському господарстві, сфері послуг, хронічний дефіцит в постачанні населення товарами повсякденного споживання, наростаюче технологічне відставання від високо розвинутих країн, нерухомість і застій вимагали прийняття радикальних рішень. Під лозунгами „гласність" і „перебудова" перший секретар ЦК КПРС М.С. Горбачов став проводити глибокі зміни у суспільстві всупереч опору партійної, господарської і державної бюрократії. Тому XXVI з'їзд КПРС визначив основним напрямком економічного розвитку удосконалення господарського механізму відповідно до розвитку продуктивних сил. „У найзагальнішому вигляді господарський механізм представляє собою спосіб організації суспільного виробництва із відповідними для даної соціально-економічної формації методами, економічними стимулами, і організаційними нормами. Це сукупність форм і методів, шляхом яких в умовах соціалізму здійснюється планомірна організація суспільного виробництва, узгоджена діяльність сукупного працівника суспільства" [1]. Господарський механізм передбачав поступовий перехід народного господарства країни, окремих його галузей на нові методи господарювання, ліквідацію дріб'язкової опіки над підприємствами, впровадження нової системи планування і економічного стимулювання. У зв'язку із цим почали розвиватися нові організаційні форми управління промисловістю, сільським господарством, у склад бухгалтерської звітності був введений показник обсягу реалізації продукції, стала обов'язковою плата за основні виробничі фонди і оборотні засоби, фіксовані рентні платежі. Основні напрямки удосконалення господарського механізму господарювання реалізовувалися через систему планування, а їх фактичне виконання контролювалося із допомогою даних обліку і звітності. Значний вплив на стан та розвиток бухгалтерського обліку і звітності зробила постанова ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР від 12 липня 1979 р. „Про покращення планування і посилення дії

господарського механізму на підвищення ефективності виробництва і якості роботи". Для реалізації постанови Держпланом СРСР, Міністерством фінансів та іншими відомствами було затверджено понад 90 нормативних актів, спрямованих на його реалізацію. Основна частина цих нормативних актів прямо чи побічно були пов'язані із питаннями обліку та звітності, що знайшло відображення у відповідних положеннях чи вказівках або у спеціальних інструкціях і листах Управління бухгалтерського обліку Міністерства фінансів СРСР [76].

Взаємопов'язана система планування включала комплексну програму науково-технічного прогресу на 20 років, проект основних направлень економічного і соціального розвитку країни на 10 років, п'ятирічний план і річні плани. Контроль за виконанням планових показників розвитку досягався за допомогою даних бухгалтерського обліку на підприємствах, класифікованих за окремими видами звітності. Нові механізми господарювання дозволили відмовитися від оперативного контролю за окремими господарськими процесами, а отже втратила значимість оперативно-технічна звітність на державному рівні. Окрім того, у країні було сформовано широкий клас бухгалтерських фахівців різної кваліфікації через систему вищої, середньої освіти, на рівні бухгалтерських шкіл та систему підвищення кваліфікації, що дозволило забезпечити підприємства працівниками цього профілю, а відповідно, якісно та вчасно надавати контролюючим органам бухгалтерську та статистичну звітність у встановлені строки. Перед бухгалтерами ставилася задача не лише об'єктивного і точного відображення господарських процесів у системі обліку і звітності, але і прийняття участі в управлінні підприємством через систему контролю та аналізу показників його діяльності.

З 1 січня 1988 р. було впроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-фінансової діяльності об'єднань, підприємств, організацій і установ, а також Інструкція по його застосуванню, які визначали єдиний порядок відображення господарських операцій госпрозрахунковими, бюджетними і кооперативними підприємствами (організаціями), а також підсобними сільськими господарствами з урахуванням особливостей їх діяльності. У цьому ж році була затверджена Інструкція про порядок виправлення звітних даних у випадках виявлення приписок та інших спотворень державної звітності, якою передбачалося проведення відповідних змін у першому звіті після виявлення фактів приписок та інших викривлень у звітності. При цьому виправлення вносилися і у дані за всі періоди виникнення фактів порушення правил складання звітності за встановленими формами [79].

В послідуючі десятиліття, до початку 1991 р. в країні склалася чітка система бухгалтерської звітності, а подальші напрямки її розвитку були спрямовані на удосконалення системи фактичних показників діяльності та їх відповідність плановим показникам, скорочення показників і форм

річної і проміжної звітності, обмеження кількості контролюючих органів. Поряд з цим, значна увага приділялася розробці бухгалтерської звітності за окремими галузями народного господарства, уніфікації її показників, які усестороннє характеризували виробничо - господарську, фінансову та інші види діяльності підприємств і організацій. Проведені дослідження у напрямку скорочення показників звітності свідчили, що в річних звітах колгоспів за 1950 – 1982 роки „кількість показників в них за цей період збільшилося майже у 3,3 рази, а кількість сторінок – у 4,7 рази, при цьому особливо швидкими темпами вони збільшувалися в останні 12 років, а саме майже в 1,8 рази." [37, с.23]. Об'єм річного звіту колгоспу за 1982 р. склав 112 сторінок, а радгоспу – 108 сторінок. Ріст кількості показників відбувся за всіма розділами, але найбільш швидкими темпами зросла кількість показників, які характеризували роботу підсобних промислових підприємств, енергетику, наявність і рух тварин, техніки та інших основних засобів, виробництво і реалізацію продукції та її собівартість. З'явилися у річних звітах показники роботи житлового і комунального господарства, виконання плану вводу в дію потужностей і основних фондів, використання ліміту капітальних вкладень, нестач, крадіжок і порчі товарно-матеріальних цінностей та інші. В цьому напрямку було зменшено кількість показників річних звітів сільськогосподарських підприємств за 1983 р. Як вказував Риндін М.Г., заступник начальника Головного управління бухгалтерського обліку і звітності Міністерства Сільського Господарства СРСР, об'єм річних звітів колгоспів було зменшено на 25 %, радгоспів і міжгосподарських підприємств, відповідно, – на 14 і 24 %. При цьому частину показників, виключених із складу бухгалтерської звітності, включено у склад статистичної звітності [219].

Суттєва зміна стилю і методів централізованого керівництва народним господарством, підвищення його ефективності шляхом застосування економічних методів управління, які виключали втручання міністерств і відомств в оперативну діяльність підвідомчих підприємств і організацій, а також докорінна перебудова державного планування, ціноутворення, фінансово - кредитного механізму, управління матеріально-технічним забезпеченням, працею і соціальними процесами відбулися після прийняття сьомою сесією Верховної Ради СРСР одинадцятого скликання в червні 1987 р. Закону СРСР „Про державне підприємство (об'єднання)". Радикальна реформа управління економікою країни була направлена на усунення негативних явищ, зокрема, на суттєву зміну стилю і методів централізованого керівництва народним господарством, підвищення його ефективності через застосування економічних методів управління, а також докорінну перебудову державного планування, ціноутворення, фінансово-кредитного механізму, управління матеріально-технічним забезпеченням, працею і соціальними процесами.

Методичне керівництво бухгалтерським обліком покладено на Міністерство фінансів СРСР, яке розробляло і за узгодженням із Держкомстатом СРСР затверджувало типові форми рахівництва та інструкції по їх застосуванню, а також типові форми бухгалтерських звітів і балансів, інструкції по їх заповненню. Окрім того, Міністерство фінансів СРСР і Держкомстат СРСР затверджували за представленням міністерств і відомств спеціалізовані форми бухгалтерської звітності за окремими видами господарської діяльності, встановлювали для міністерств і відомств диференційовані строки представлення зведених квартальних і річних бухгалтерських звітів і балансів по підвідомчих підприємствах і організаціях.

На 1987 р. були розроблені в системі Держагропрому СРСР єдині уніфіковані форми бухгалтерських звітів за 1987 р., що дозволило суттєво скоротити роботу по збору і аналізу звітних показників, особливо на рівні району. Нові форми бухгалтерських звітів мали наскрізну нумерацію, починаючи із форми № 1 – АПК по форму № 108 АПК, із них основними були 12 форм: № 1 „Баланс підприємства", № 2 „Прибутки і збитки", № 3 „Рух статутного (неподільного) капіталу", № 4 „Звіт про нестачі, крадіжки (втрати) і порчу товарно - матеріальних та інших цінностей", № 5 „Чисельність і оплата праці робітників (колгоспників) за галузями", № 6 „Виробництво продукції і продуктивність праці", № 10 „Рух коштів спеціальних фондів і цільового фінансування", № 11 „Звіт про наявність і рух основних засобів (фондів) і амортизаційного фонду", № 15 „Звіт про виконання плану вводу в дію потужностей основних фондів і використання ліміту капітальних вкладень", №17 „Звіт про собівартість будівельно-монтажних робіт", № 19 „Основні показники по житловому і комунальному господарству", № 20 „Баланс доходів і витрат підприємств і організацій" [219].

Перебудова господарського механізму на ринкові засади внаслідок об'єктивних та суб'єктивних причин, які призвели до глибокої кризи народного господарства, інфляції грошової маси СРСР, а також зовнішніх факторів дестабілізації економіки країни проявилася у впровадженні ринкових засад господарювання. Це проявилося, в першу чергу, у визнанні на законодавчому рівні створення малих підприємств недержавної форми власності, денаціоналізації окремих підприємств шляхом їх викупу спочатку членами трудового колективу, а потім і іншими підприємствами. Фактично комерціалізація економіки розпочалася з передачі державних підприємств в оренду у 80 – 90-х роках минулого сторіччя. У зв'язку із прийняттям Верховною Радою СРСР Основ законодавства Союзу СРСР і союзних республік про оренду, листом Міністерства фінансів СРСР і Державного комітету СРСР по статистиці були затверджені Вказівки про порядок відображення в бухгалтерському обліку і звітності господарських операцій, пов'язаних із орендою майна. Цим листом було визначено, що

звітність орендними підприємствами складається за формами і в порядку, встановленому для кооперативів [245] .

Постановою ради Міністрів СРСР „Про випуск підприємствами і організаціями цінних паперів” від 15 жовтня 1988 р. за № 1195 дозволялося підприємствам і організаціям, переведеним на повний госпрозрахунок і самофінансування, відповідно до Закону СРСР „Про державне підприємство (об’єднання)” випускати два види акцій: акції трудового колективу, які розповсюджувалися серед членів трудового колективу, та акції підприємств (організацій), які розповсюджувалися серед інших підприємств, організацій, добровільних товариств, а також кооперативних підприємств. Кошти від продажу акцій спрямовувалися на розвиток і розширене відтворення, впровадження науково-технічного прогресу, організацію випуску нових видів продукції, машин, приборів, товарів народного споживання. Облікове забезпечення обігу цінних паперів регулювалося листом Міністерства фінансів СРСР „Про бухгалтерський облік цінних паперів”. Основними видами цінних паперів в Україні затверджені: акції трудових колективів і підприємств, векселі, ощадні сертифікати, для обліку яких вводилися відповідні рахунки та визначався порядок обліку фінансових результатів від їх обігу.

Реорганізація сільськогосподарських підприємств проводилася згідно Рекомендацій про порядок виходу працівників із колгоспів, радгоспів, інших сільськогосподарських підприємств, наділення їх земельними ділянками і виробничими фондами [215] , Рекомендацій про перетворення збиткових і низькорентабельних колгоспів і радгоспів в асоціації селянських господарств, міжгосподарських підприємств і інших об’єднань[216].

У зв’язку з перебудовою народного господарства країни, в тому числі і сільського господарства, на ринкові засади з орієнтацією на приватну власність ще у ті часи ведучі економісти зазначали можливість її функціонування в умовах колективної власності за наявності державного регулювання матеріально-технічного забезпечення та створення рівних умов господарювання для різних організаційно-правових форм підприємств. Як зазначав академік П.Т Саблук: „Поступовий перехід АПК України до ринкових відносин дозволить обійти стихійне розмежування господарств за признаками наявних зв’язків із державними підприємствами (забезпечення матеріальними ресурсами); гарантувати необхідні об’єми поставок основних видів сільськогосподарської сировини для харчової і легкої промисловості, забезпечити стартові умови для створення в аграрному секторі можливості самостійної переробки і реалізації виробниками продукції, що виключає монопольний стан державних заготівельних і переробних підприємств; визначити дійсний об’єм і структуру попиту на матеріальні ресурси зі сторони колективних і фермерських господарств” [222, с.4].

Головною проблемою окремих підприємств в умовах централізованого розподілу ресурсів стало виконання поставлених перед ними планів виробництва продукції, вартість яких не залежала від попиту і пропозиції, а тому прибуток, який визначався підприємствами в процесі господарської діяльності не відображав його реальну величину і, таким чином, не був критерієм ефективності виробництва. Із цього приводу Джон Блейк і Оріол Амат вказували: „В країнах із соціалістичною економікою можна виділити наступні специфічні фактори системи бухгалтерського обліку і звітності:

1. Ціна на товари встановлюються централізовано, а не на основі дії закону попиту і пропозиції. Так як ціни в СРСР не відображали цього, то показник прибутку не є критерієм ефективності".

2. Бухгалтерські звітні дані набагато частіше передаються в спеціальні наглядові органи держави, ніж з'являються у друку. При цьому наглядових органів було досить багато, а звітність поділялася на: щоденну, декадну, півмісячну, місячну, квартальну, піврічну, річну;

3. Підприємства повинні були займатися широким колом соціальних питань життя своїх працівників, що вимагало певної специфіки у веденні бухгалтерського обліку [18, с. 343].

Об'єм, зміст і форми річної звітності були досить різноманітні і залежали від змісту і об'єму господарської роботи і галузі народного господарства, до якої підприємство відносилося. Форми річної звітності розроблялися відомствами і затверджувалися НКФ Союзу РСР. До 1936 р. звітність промислових, сільськогосподарських, торгових підприємств мінялася майже щорічно. Це призводило до того, що поточний облік не завжди міг бути пристосованим до вимог звітності.

Міністерство фінансів СРСР і Центральне статистичне управління при Раді Міністрів СРСР затверджували форми звітності і видавали інструктивні вказівки, які забезпечували уніфікацію звітності і уніфікацію в методиці обрахунку звітних показників. Поряд з уніфікованими формами звітності для окремих галузей господарства встановлювалися спеціалізовані форми звітності відповідно до особливостей їх господарської діяльності. Крім звітності по основній діяльності, розроблялася і затверджувалася звітність по капітальним вкладенням, в якій відображалися суми коштів, спрямованих на фінансування капітальних вкладень, собівартість будівельних і монтажних робіт, ввід в експлуатацію капітальних вкладень тощо.

Проміжна і річна звітність об'єднувала дані бухгалтерського, статистичного, оперативного обліку, які складали єдину систему народногосподарського обліку, що було закріплено в статті 31 Конституції країни. Користувачем такої звітності була держава, яка визначала відповідні органи, що здійснювали управління і контроль представленої звітної інформації. Контролюючих органів було досить багато, в залежності від функцій, які покладалися на них: від контрольного

ревізійного управління, відділу боротьби із розкраданням соціалістичної власності до громадських організацій, яким надавалося право здійснювати контроль за виробничими процесами і приймати участь у проведенні ревізій.

Таким чином, в умовах адміністративно-командної економіки єдиний власник усіх засобів виробництва – держава, був теоретиком і методологом обліку і звітності та одночасно її користувачем, встановлюючи єдині правила і засади складання бухгалтерської звітності, яка об'єднувала фінансову, статистичну і оперативну звітність суб'єктів господарювання, узагальнюючи показники підприємств, галузей, міністерств, відомств за підпорядкованістю та у цілому народного господарства країни.

1.3. Класифікація господарської звітності: генезис та проблеми

В процесі господарської діяльності множинна інформація, яка накопичується в системі господарського обліку, потребує певного узагальнення і класифікації її з ціллю подальшого використання в управлінні і практичному застосуванні. Поточна інформація про процеси життєдіяльності суспільства становить об'єкт господарського обліку, а узагальнені і обраховані дані інформаційного масиву, представлені на розгляд певним споживачам, відповідно, складають суть господарської звітності. Використання таких узагальнених масивів інформації спочатку в практичних, а потім і в наукових цілях потребує їх поділу за відповідними ознаками з ціллю визначення правил і методів складання, розрахунку, аналізу, контролю та практичного застосування в суспільному житті. Такий поділ здійснювався шляхом класифікації звітності.

Категорія „звіт" трактується за двома ознаками:

1. Письмове чи усне повідомлення офіційній особі або організації про свою роботу, виконання завдань, доручень і т. ін.

2. Докладна розповідь, інформація і т. ін. про що-небудь.

Звітність, відповідно, трактується як:

1. Проведення звіту, звітування.

2. Документація встановленої форми, яка містить звіт про що-небудь [31, с.354]

„Класифікація" походить від латинського clasis - розряд, клас і facio – розбивати множини будь-яких об'єктів (елементів) на групи (підмножини). Кожна група може, в свою чергу, бути поділена на підмножини. Правильна класифікація повинна задовольняти такі формальні вимоги: 1) підмножини, на які розділено множину, не повинні перетинатися (містити спільні елементи); 2) в сумі підмножини повинні дати вихідну множину класифікованих об'єктів; 3) кожен елемент повинен входити до якогось одного класу; 4) поділ множини на групи повинен здійснюватися за однією ознакою. Бажано, хоч не обов'язково, щоб при

продовжені поділу груп на нові підмножини за основу бралася та ж сама ознака. Оскільки множину можна розбивати на підмножини різними способами, вибір системи класифікації є справою практики. Якщо метою класифікації є передусім зручне кодування інформації, система класифікації може мати з точки зору змісту штучний характер. В науці, однак, вибір системи класифікації диктується змістовними міркуваннями і не може зводитися до простої угоди з міркувань зручності. Оскільки класифікація є необхідною стороною кожного пізнавального акту, в практиці розвитку науки відбираються такі системи класифікації, які відображають глибинні закономірності руху і розвитку об'єктивної дійсності" [247, с. 216-217].

Класифікацію звітності, таким чином, можна проводити в різних напрямках і площинах. Оскільки дослідження проводилися у взаємозв'язку її вивчення із практичною діяльністю суб'єктів господарювання, то і основною ідеєю, яка об'єднує і узагальнює всі класифікаційні ознаки має бути процес відтворення господарської діяльності підприємств і в цілому економіки, що потребують різні користувачі звітності.

Вивчення практичних і теоретичних проблем класифікації звітності показує, що їх по різному трактують і вивчають, в залежності від економічних і політичних умов розвитку суспільства, а також вимог і інтересів споживачів господарської звітності.

Оскільки господарська звітність зародилася як практична діяльність людини з ціллю пізнання і контролю матеріальних ресурсів у часі, то і першою його класифікаційною ознакою є періоди складання звітності. При цьому, звітність дублювала натуральні, а потім і вартісні показники господарського обліку по мірі його здійснення, оскільки довгий час, до впровадження державного регулювання і управління систем виробництва, розподілу і накопичення, вона не носила системного характеру, не мала ознак наукового дослідження з ціллю управління господарськими процесами. Згадки про звітність, яка надавалася за певні, чітко визначені періоди її накопичення в стародавніх Афінах, обумовилася практикою – контролем суспільства за її показниками. Спочатку звіти оприлюднювалися в присутності громадян, а потім, коли цей звичай був відмінений, – висікалися на камінні, що робило їх значно доступнішими, оскільки кожен громадянин міг ознайомитися з ними в будь-який час. Скарбники громадських храмів були зобов'язані виставляти в місті, в проміжку між двома панатенеями (свято на честь богині Афіни – Мінерви, яке відбувалося кожні чотири роки на п'ятий) перелік їх доходів і витрат, а також звіти про суми, передані ними своїм наступникам [59, с. 340].

Знайдені і розшифровані папіруси Зенона (256 р. до н.е.) свідчать про виділення звітності із системи облікових показників та її класифікацію за періодами складання на місячну, річну і трьохрічну [231, с. 22].

В послідуючі етапи розвитку і становлення звітності, як узагальнюючої системи показників господарського обліку, практика її

застосування для потреб певних користувачів також поділяла звітність за періодами охоплення облікової інформації. При цьому такі періоди були різні, в залежності від вимог і потреб користувачів. Як відмічають дослідники бухгалтерського обліку, в європейських країнах до XVI ст. звітність складалася нерегулярно, наприклад, проміжок часу між двома фінансовими звітами у флорентійській компанії складав від одного до п'яти років. Аналогічна практика складання звітності була і Росії до середини XIX ст., про що свідчать непоодинокі вказівки щодо закриття рахунків, наприклад: Кожен торгуючий, без виключення, неодмінно має повіряти і рахувати себе по книгах своїх щорічно, або по крайній мірі кожні вісімнадцять місяців, в яку пору року йому зручніше, і виводити баланс ... і річний прибуток або збиток [28]. В інших випадках на фабриках в Росії календарний рік не співпадав із звітним через те, що перед складанням річної звітності проводилася інвентаризація, яка приурочувалася до зупинки підприємства на свято Паски: „Всі без винятку фабрики призупиняють свої роботи для цього свята від однієї неділі до цілого місяця. Кожен фабрикант при цьому старається до дня закінчення роботи перед Святою Паскою: 1) виробити весь сирий товар; 2) не залишати його в напівфабрикатному вигляді. Не можна настоювати на тому, щоб звітний рік співпадав неодмінно із святом Святої Паски. Слід лише намагатися, щоб звіт складався конкретно тоді, коди можлива перевірка з натурою" [133].

Будучи засобом економічної інформації та інструментом організації економічної роботи на різних ступенях управління суспільним відтворенням, звітність вимагає її класифікації з ціллю уніфікації підходів і методів упорядкування, складання, аналізу, використання зацікавленими особами. Проведені дослідження свідчать, що цьому питанню приділялося і приділяється достатньо уваги в дослідженнях ведучих науковців у галузі бухгалтерського обліку у відповідь на теоретичні потреби та практичну значимість господарської звітності.

Класифікація звітності в умовах адміністративно-командного способу розвитку економіки нашої країни підпорядковувалася основній цілі суспільного виробництва в умовах загальнодержавної власності: контролю за ходом виконання державних планів розвитку. Основною класифікаційною ознакою звітності була її належність до виду обліку. Управління економічними процесами здійснювалося за даними трьох видів обліку, які надавали всю необхідну інформацію для користувачів різних рівнів: від окремої структурної одиниці підприємства до державних органів управління. Відповідно, звітність поділялася на :

- оперативну (оперативно-технічну);
- статистичну;
- бухгалтерську.

В 1938 р. Лозинський О.І. писав: „ ... звітність як сукупність зведених показників поточної роботи, побудована на основі даних балансового, оперативного і статистичного обліку, повинна складатися відповідно:

а) з вимогами, які пред'являються законодавством і регулюючими, плануючими і кредитними організаціями;

б) з необхідністю забезпечити керівництву підприємств контроль над виконанням плану, проведенням господарського розрахунку, станом фінансового господарства і т.д.;

в) з необхідністю широкого систематичного висвітлення поточної роботи підприємств і її результатами перед широкими масами трудящих" [139, с. 502-503].

Визначення окремих видів звітності, як правило, трактувалося однаково всіма дослідниками радянського періоду, що вказує на суттєвий вплив політичної системи та ідеології на розвиток економічної науки, в тому числі і господарського обліку. Оскільки звітність призначалася в першу чергу для зовнішнього контролю за ходом виконання запланованих виробничих програм, то об'єм показників, порядок складання, структура, строки подання та інші якісні характеристики і умови визначалися відповідними державними контролюючими органами.

Зародження оперативної звітності в нашій країні відбулося в перехідний період створення соціалістичного устрою, з початку 30-х років XX століття. З 1930 р. по 1970 р. в країні діяла максимально централізована система обліку і звітності, при якій контроль за виконанням планових завдань здійснювався безпосередньо в ході виконання виробничих програм за даними оперативного обліку. В цей період оперативний облік сформулювався як самостійна система знань із визначенням оперативної звітності як оперативно-технічної.

Категорія „технічна звітність" зустрічається при вивченні і аналізі місячних і річних звітів підприємств, яке проводилося на сторінках журналу „Счетоводство" на початку XX століття. Наприклад, при аналізі гірничозаводських бухгалтерських звітів, Єгоров К.С. відмічав: „Звіти поділяються на місячні і річні і кожен, в свою чергу, на технічний і бухгалтерський. ... Місячний звіт складається із звітів виробництва (технічний облік) з виведеними за ними кількості і ціни отриманих продуктів і випискою рахунків, які дають загальну картину стану справ." Далі автор характеризує технічну звітність: „Технічний звіт відображається звітами виробництв по всіх цехах і відділах, підрахованих за дванадцять місяців звітного року, з виведеними на підставі отриманих результатів середніми річними цінами" [61].

Оперативний облік на початку створення господарського обліку в умовах загальнодержавної власності на засоби виробництва домінує над усіма іншими шляхом впровадження безперебійного потоку нормативної оперативної звітності щодо стану виконання окремих виробничих процесів, наприклад, звітність щодо виконання договірних зобов'язань,

руху робочої сили, виконання показників соціалістичного змагання, про хід прополки, посіву тощо. „Оперативна звітність застосовується для поточного контролю виконання плану за найбільш важливими показниками в момент здійснення операцій або відразу після її завершення" [157, с. 205]. Характеризуючи оперативну звітність колгоспів в період створення і активного використання її показників, Е.Глейх і Н.Хмельов вказують, що „Тимчасова звітність вводиться лише на певний період року з ціллю оперативного керівництва ходом виконання тих чи інших планових завдань, які носять сезонний характер (наприклад, колгоспна звітність по весняній сівбі, по збиральній компанії і т.д.) [39, с.114].

Пояснюється це відсутністю кваліфікованих спеціалістів з бухгалтерського обліку, системи інституцій з підготовки спеціалістів відповідних кваліфікацій, а також теоретичних концепцій і практики бухгалтерського обліку, що призводило до значного запізнення подачі даних бухгалтерської звітності контролюючим органам, їх неякісним станом. Як зазначав О.І Лозинський: „Оперативно-технічний облік веде іноді і паралельну реєстрацію господарських процесів, які контролюються суміжними видами обліку. Це практикується тоді, коли суміжними видами не забезпечується своєчасність отримання результатів цього спостереження. Оперативно-технічний облік, отже, розширює свою сферу спостереження тоді, коли основні види обліку погано поставлені або не забезпечують своєчасної поставки потрібних даних" [138, с. 19].

Пізніше створення системи оперативного обліку з ціллю управління економічними процесами в умовах планової соціалістичної економіки дозволили об'єднати технічний облік і звітність в оперативно-технічний.

Органи статистики здійснювали оперативний контроль і аналіз за ходом виконання народногосподарських планів виробництва за даними первинного бухгалтерського і оперативного обліку. Це призвело до того, що статистичну звітність об'єднали із оперативною і, таким чином, виокремилася оперативно-статистична звітність як окрема складова народногосподарської звітності в 60-х роках XX століття. При цьому, господарська звітність поділялася на два види: „оперативно-статистична, яка встановлюється, в залежності від характеру виробничої діяльності, як разова або як звітність по окремих періодах: по п'ятиденках, декадах, і т.д.; бухгалтерська, яка поділяється на місячну, квартальну і річну" [155, с. 349].

Визначення бухгалтерської звітності не давалося, мабуть само собою є зрозумілим, що бухгалтерська звітність складається за даними бухгалтерського обліку відповідно до вимог Положення про бухгалтерські звіти і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських організацій, зміст і форма яких постійно переглядалися відповідно до умов і економічної політики держави і затверджувалися Міністерством фінансів СССР (раніше Радою Народних Комісарів). Оскільки колгоспи формально

не належали до державних підприємств, то для них Положення про бухгалтерські звіти і баланси мало рекомендований характер.

Оперативно-статистична звітність класифікувалася на загальнодержавну і відомчу. Задачею загальнодержавної оперативно-статистичної звітності було вивчення того чи іншого суспільного явища у всьому народному господарстві; задача відомчої звітності – вивчення питань, які стосуються даного відомства. Така класифікаційна ознака була досить поширеною оскільки всі підприємства за підпорядкованістю належали до певних відомств, а останні, в свою чергу, підпорядковувалися вищим органам управління державою. При цьому, загальнодержавну звітність складали всі відповідні центральні органи, міністерства, відомства. Відомча звітність складалася низовими ланками організаційних структур за підпорядкованістю.

Класифікація звітності на оперативно-статистичну і бухгалтерську проводилася у 80-х роках XX століття [128, с. 444; 217, с. 374; 212, с. 402] поряд із класифікацією її за видами обліку (оперативна, статистична, бухгалтерська) [176, с. 37; 157, с. 204]. Класифікаційна ознака визначалася при цьому і „за обсягом показників" [217], за змістом і джерелами отримання [157], за джерелами отримання показників [243], „за змістом" [34]. Оскільки річна статистична і бухгалтерська звітність складалися в комплексі і подавалися одним і тим же органам контролю – ЦСУ і за підпорядкованістю, наприклад, сільськогосподарські підприємства подавали її в управління сільського господарства, то деякі вчені у визначенні бухгалтерської звітності зазначали кількісні параметри: „Бухгалтерська звітність відображає фінансовий стан господарства (виконання фінансових і виробничих планів у кількісних і вартісних показниках, результати господарської діяльності тощо)" [217,с. 374].

Поряд з цим, ряд вчених, не заперечуючи існування оперативного обліку, класифікують звітність лише за двома видами: статистична і бухгалтерська Статистична звітність, вказують автори, – використовує дані оперативно-технічного, бухгалтерського і статистичного обліку [34, с. 250; 243,с. 268].

Деякі вчені проводячи класифікацію звітності за її видами (оперативна, статистична, бухгалтерська відповідно до видів господарського обліку), строками складання (поточна і річна), відмічали і такі класифікаційні ознаки як:

- охоплення видів діяльності – звітність по основній діяльності та звітність по капітальних вкладеннях;

- за поширенням на галузі господарства – типова і спеціалізована [242, с. 252];

- за обсягом охоплених господарств розрізняють первинні звіти, які складені підприємствами і зведені звіти, які складаються вищестоящими органами управління шляхом обробітку і зведення даних по окремій групі підприємств [157, с.205].

Протягом аналізуємого періоду розвитку господарської звітності класифікація її на бухгалтерську, статистичну і оперативну також не втрачала свого значення. Найбільш повно їх характеристика визначена відповідно до домінуючих напрямків наукової теорії обліку і звітності А.Ш. Маргулісом: „Бухгалтерська звітність представляє собою систему показників, які витікають із сукупності науково згрупованих облікових записів. Ці записи базуються на виправдних бухгалтерських документах, в яких, як відомо, знаходять своє відображення операції по виробництву, постачанню і реалізації продукції, товарообігу, витратах, фінансових результатах і розрахунково - кредитних відносинах в господарстві" [148, с.262].

Відображаючи процес відтворення на окремих ділянках роботи підприємства, бухгалтерська звітність служить для систематичного спостереження і контролю за збереженням і раціональним використанням державних коштів, а також для узагальнення органами ЦСУ звітних даних по окремих галузях , раднаргоспах і народному господарству в цілому.

Статистична звітність підприємства охоплює певну систему техніко-економічних показників, вимірювання і узагальнення яких не властиві бухгалтерському обліку. До статистичної звітності відносяться, наприклад, звіти: „Склад обладнання", „Електробаланс" тощо.

Оперативна звітність призначена головним чином для поточного контролю і управління в середині окремих підприємств і господарських об'єднань. В ній містяться, наприклад, дані про виробництво важливих видів продукції, про хід поставок матеріалів і пального, про виконання договорів, про фінансовий стан підприємства по обмеженому колу показників і т.д. По способу складання оперативна звітність близька до статистичної і на практиці часто ототожнюється з нею" [148, с. 262].

Період становлення соціалістичного обліку і звітності характеризується значним впливом політичної теорії марксизму-ленінізму на теоретичні засади їх методів, методології, класифікації тощо. Тому наведені класифікаційні ознаки господарської звітності різними авторами, як правило, відповідають загальним теоретичним напрямкам економічної політики, яка визначалася політичними інститутами країни. Про це свідчить процедура розробки і затвердження нормативних актів з обліку і звітності, яка проводилася у контексті постанов вищих партійних органів. Як відмічав Я.В.Соколов, вимоги щодо встановлення єдності бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку витікали із вимог XVI партійної конференції [231, с. 306]. Політичний тиск на науковців в цей час досяг максимуму (відверте переслідування, Рудановського О.П., Галагана О.М., Блатова М.О. та інших) і тому теорії, які не відповідали загальній стратегії, визначеній політичними органами, вважалися антинародними, антисоціалістичними, а їх автори визнавалися провідниками капіталістичного способу виробництва, а тому переслідувалися. Таке ставлення до розвитку наукових теорій з

господарського обліку і звітності призвело до сліпого копіювання визначених директивних документів партійних органів в їх теорії і практичному застосуванні. Тому на даному відрізку часу (30 – 80 роки XX століття) відсутній творчий підхід до наукового обґрунтування класифікації господарської звітності і динаміки її методів і методології.

В процесі проведення економічної реформи у жовтні 1965 р. було затверджене Положення про соціалістичне державне виробниче підприємство. Згідно цього Положення методологічне керівництво бухгалтерським обліком було покладено на міністерства і відомства, які розробляли для підвідомчих підприємств і організацій положення і інструкції по організації обліку і звітності.

У вересні 1965 р. Міністерство фінансів внесло уточнення в Положення про бухгалтерські звіти і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств і організацій. Прийняті рішення були спрямовані на скорочення складу оперативно-технічної звітності, підняття ролі і якості бухгалтерської звітності. Але теорія єдності всіх видів господарського обліку і звітності знаходить своє продовження. Так, ряд авторів ототожнюють бухгалтерську і статистичну звітність: „В бухгалтерській звітності, яка в той же час є статистичною, балансові показники представлені у ф. № 1.” [104, с. 194]. Така класифікація звітності підприємств, очевидно, мала на увазі те, що вся звітність в обов’язковому порядку надавалася органам державної статистики, що обробляли відповідним чином її показники, які потім використовувалися для як поточного, так і довгострокового планування народногосподарського розвитку країни, окремих галузей, регіонів тощо.

Все більшого значення в цей період набуває зведена звітність, яка складається „за даними підприємств, установ і організацій” [182, с. 141].

Зовнішній контроль і аналіз даних статистичної звітності зі сторонни вищестоящих органів досяг такого значення, що за термінами подання її класифікували як разова, п’ятиденна, декадна, і т.д. При цьому відмічалося, що бухгалтерська звітність складається по всій діяльності підприємства, а статистична – по окремих видах діяльності [94, с. 267].

Таким чином, наукові теорії розвитку і трансформації звітності підприємств в умовах соціалістичного способу виробництва критично не досліджувалися і не розвивалися, а лише констатували практичні сторони цього процесу, не була обґрунтована необхідність класифікації господарської звітності, оскільки основні напрямки розвитку теорії обліку і звітності базувалися на визначеннях, сформованих політичними установами країни.

Основні методичні підходи до класифікації звітності міняються з часом в результаті економічного, законодавчого, політичного і соціального оточення, яке міняє функції і призначення звітності відповідно до потреб її користувачів і виконавців. Звітність як система знань та інформації про діяльність суб’єктів господарювання, має чітко виражене соціальне

спрямування і тому та її частина, яка надається зовнішнім користувачам, формується на законодавчому рівні за єдиними правилами, принципами і процедурами для використання державними органами на макроекономічному рівні та для інформації основних груп користувачів щодо виконанням суб'єктами господарювання наміченої стратегії розвитку.

Процес перебудови економічної теорії і практика створення самостійних і незалежних суб'єктів господарювання, який розпочався з 1991 р., дав поштовх вченим по іншому підійти до проблем звітності і її класифікації, відповідно до ринкових умов. В цей період, ще до прийняття Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" з'являються визначення „бухгалтерська (фінансова) звітність", що вказує на тотожність категорій. При цьому, крім суто фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати та їх використання, звіт про стан майна підприємства, звіт про наявність та рух коштів підприємства), у фінансову звітність зараховувалася статистична звітність, яка визначена для окремих підприємств за галузями діяльності. [236, с.197].

Найбільш повна класифікація господарської звітності була зроблена професором А.М. Кузьмінським у 1990 р. [103, 341 с.] до офіційного оприлюднення Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". В послідуючих теоретичних розробках класифікація звітності практично не відрізнялася новизною і, як правило, проведена за аналогією із представленими дослідженнями, але із неподібним визначеннями класифікаційних ознак та підгруп множин досліджуваних сукупностей, з урахуванням вимог нормативно-правових актів законодавства, що свідчить про відсутність єдності підходів до проблем класифікації.

Авторами виділено 11 класифікаційних ознак:

- за змістом та джерелами складання – статистична, бухгалтерська, спеціальна;
- за строком подання – нормативна і термінова;
- за ступенем узагальнення – первинна і зведена;
- за обсягом – коротка і повна;
- за періодичністю подання – внутрішньо річна і річна;
- за охопленням видів діяльності – уся діяльність і основна діяльність;
- за поширенням на галузі господарства – типова і галузева;
- за характером направлення та використання зовнішня і внутрішня;
- за роллю в управлінні народним господарством - державна і внутрішня;
- за ступенем використання обчислювальної техніки складена вручну і складена з використанням ЕОМ;
- за способом відправки – телеграфна і в автоматичному режимі [102, с. 241].

Після прийняття Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" в теоретичних дослідженнях робляться спроби

класифікувати звітність за різними ознаками з ціллю її вивчення, упорядкування, уніфікації, але в цьому питанні простежується певна непослідовність.

Розглянемо виділені класифікаційні ознаки і відповідні їх підмножини з ціллю встановлення суттєвих узагальнюючих характеристик для групування господарської звітності у зв'язку із сучасним її визначенням, видами і практичним застосуванням (додаток В). Класифікація господарської звітності розглядається по відношенню до господарської діяльності і, таким чином, стосується суб'єктів господарювання. „... господарський облік представляє собою кількісне відображення і якісну характеристику всіх сторін суспільного відтворення з ціллю вивчення, контролю і управління ним", - писав І.В. Малишев [147, с. 6] і далі: „... звітність соціалістичного підприємства представляє собою систему узагальнених підсумкових показників поточного обліку, які характеризують рівень виконання плану і економічного стану господарства"[147,с.182]. Дане визначення господарської звітності, яке узагальнює тогочасні погляди і вчення про звітність, характеризує її як систему узагальнених показників поточного обліку. В пізніших роботах вчених, присвячених звітності підприємств, визначення звітності проводиться відповідно до факторів, які її обумовлюють із урахуванням економічних процесів суспільства: „ ...звітність – це система показників, що характеризують діяльність підприємства, організації або установи за той чи інший звітний період" [102, с. 238];

„Система звітності підприємств – це впорядкована сукупність взаємоув'язаних показників, що охоплюють і характеризують результати їх виробничо-фінансової діяльності за певний період. У ній знаходять відображення дані оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку" [261];

„Звітність підприємств є заключним кроком системи бухгалтерського обліку, яка узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства та яка необхідна всім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень"[72, с. 11];

„Система взаємопов'язаних облікових показників, що відображають результати діяльності підприємства або його підрозділів за певний період, називається звітністю" [14, с. 345];

„Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за звітний період" [244, с. 184].

Характерною ознакою для всіх наведених визначень звітності є система узагальнених і взаємопов'язаних показників за звітний (певний) період. Більшість визначень пов'язують звітність із результатами діяльності підприємства у вигляді певних економічних показників. Але звітність, наприклад, податкова представлена не лише економічними показниками діяльності, а й показниками, що відображають наявні ресурси

підприємства та розрахунок плати за їх використання: розрахунок плати за землю, за використання природних ресурсів, за викиди і скиди в навколишнє оточуюче середовище; спеціальна звітність, яка представлена такими формами як № 4-ПН „Звіт про заплановане вивільнення працівників", „Звіт про фактичне вивільнення працівників", № 5-ПН „Звіт про прийнятих працівників" відображають за кожним працівником його професію, освіту, стать, дату народження, місце проживання, ідентифікаційний код та інші показники, які не є економічними.

На наш погляд, господарська звітність – це система взаємопов'язаних показників, визначених внутрішніми та/або зовнішніми користувачами, що закріплен відповідними нормативними актами, які характеризують господарські процеси підприємства та суспільне відтворення країни, що підлягають дослідженню, вивченню, аналізу і використанню для прийняття управлінських рішень.

Першою класифікаційною ознакою у більшості теоретичних досліджень [102, 99, 273] виступає „зміст і джерела складання", за якими звітність поділяють на статистичну, бухгалтерську, спеціальну. Доктор економічних наук В.Г. Швець виокремив за цією ознакою статистичну, фінансову, податкову, управлінську, спеціальну. Близькі по своїй суті класифікаційні ознаки „За видами" і „За змістом". Встановлені підгрупи множин за даними класифікаційними ознаками у різних авторів різні, що свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення класифікаційної ознаки.

Категорія „зміст" передбачає опис суті явищ, внутрішніх особливостей, мету, призначення, перелік розділів, частин, тому на наш погляд, є характеристикою всіх класифікаційних ознак при їх вивчені і властива кожному досліджуваному об'єкту. Класифікаційна ознака „За змістом" не може прийматися в основу групування господарської звітності, через те, що характеризує кожну класифікаційну сукупність відповідно до її узагальнюючого фактору.

Джерелами інформації господарської звітності є види господарського обліку – фінансового, управлінського, статистичного, податкового, спеціального, які на сьогоднішній день офіційно визнані в усіх країнах з розвиненими товарно-грошовими відносинами, і дані яких використовуються в управлінні практичною діяльністю суспільства. Відповідно, суб'єкти підприємницької діяльності складають і подають встановленим органам і користувачам згідно із законодавством фінансову, статистичну, податкову, спеціальну і управлінську звітність.

Статистичний облік – це система спостереження, вивчення і контролю масових соціально-економічних явищ і процесів суспільного життя, тобто об'єктами статистичного обліку є не лише процеси виробництва окремих суб'єктів господарювання, а явища суспільного життя населення країни, такі як народжуваність і смертність, кількість

зайнятого населення за видами економічної діяльності, склад домогосподарств тощо.

Статистична звітність складається усіма суб'єктами господарювання, незалежно від організаційно-правових форм, форм власності і надається органам державної статистики для оцінки стану і динаміки соціально-економічних процесів держави та планування макроекономічних показників розвитку окремих галузей, підгалузей тощо і містить інформацію, необхідну для статистичного вивчення процесів суспільного відтворення.

Показники статистичної звітності процесу виробництва суб'єктів господарювання формуються за даними бухгалтерського обліку, тому що на підприємствах не існує статистичного обліку, як цілісної і систематизованої практичної діяльності. В загальнодержавному масштабі статистичний облік ведеться за допомогою статистичних спостережень, обслідувань, вибірок, інших статистичних способів і прийомів вивчення, аналізу і прогнозування масових суспільних явищ і процесів органами державної статистики.

В умовах планово-регульованої економіки всі форми первинного бухгалтерського обліку розроблялися і затверджувалися органами статистики за узгодженням із Міністерством фінансів та зацікавленими відомствами і міністерствами. Основна маса таких первинних документів складала основу оперативно – технічного обліку, а накопичувальні і узагальнюючі дані первинних документів становили, як правило, основу статистичної звітності підприємств, організацій, установ.

Для складання статистичної звітності поряд із статистичними спостереженнями масових суспільних явищ, які проводяться у вигляді опитування, анкетування тощо, використовувалися дані всіх суб'єктів господарювання щодо виконання окремих етапів господарських процесів, використання сировини, матеріалів, інших виробничих запасів, витрат праці, кількість працюючих в процесі виробництва, що як правило, вимірюється в натуральних одиницях. Поряд з цим, статистична звітність суб'єктів підприємницької діяльності складається із показників, які характеризують ефективність діяльності підприємства в частині виробництва і реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, інші дані, необхідні для вимірювання, спостереження аналізу і управління процесами відтворення в цілому по народному господарству країни. В сучасних умовах ринкової економіки об'єм статистичної звітності підприємств суттєво скоротився. Така звітність стосується лише окремих, важливих для вивчення в цілому по економіці країни кількісних та вартісних параметрів засобів виробництва, інших явищ і процесів суспільного життя, наприклад, рух робочої сили на підприємстві, земельні ресурси за їх видами тощо. Із появою приватної власності відпала необхідність постійного і жорсткого контролю зі сторони держави за окремими процесами і етапами виконання господарських робіт кожного підприємства у кількісному виразі, як це

робилося в умовах загальнодержавної власності на засоби виробництва. Але система статистичного обліку і звітності присутні на державному рівні, представлені органами державної статистики, основна функція яких полягає у наданні інформації для оцінки стану і розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників.

Визначення статистичної звітності, яке наводиться у різних авторів, різне: „Статистична звітність містить інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності. Джерелами статистичної звітності є, головним чином, дані статистичного обліку" [102, с. 241];

„Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємства та побудови макроекономічних показників" [273, с. 286];

„Статистична звітність охоплює певну систему техніко-економічних даних, значення та узагальнення яких не підпорядковані бухгалтерському обліку, зокрема деякі показники, що стосуються праці і руху робочої сили, роботи машин і обладнання тощо" [14, с. 347].

Виходячи із проведеного аналізу функцій, змісту, суті і призначення статистичної звітності підприємств, можна визначити, що статистична звітність – це система показників, визначених нормативними актами Держкомстату України відповідно до Закону України „Про Державну статистику", які необхідні для статистичного вивчення, аналізу і прогнозування господарської діяльності суб'єктів господарювання на макроекономічному рівні.

Податкова звітність – це система показників, визначених нормативно-правовими актами податкового законодавства, які відображають взаєморозрахунки суб'єктів господарської діяльності із бюджетом.

Спеціальна звітність – це система показників, визначених Законом "Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування" та законодавчими актами відповідних органів соціального страхування, які необхідні для забезпечення принципів, загальних правових, фінансових і організаційних засад загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян України.

Запровадження Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" навіть за своєю назвою ставить взаємозалежність між визначеними у назві складовими. Основою фінансової звітності або як її ще названо у Законі – бухгалтерська звітність, є дані бухгалтерського обліку. „Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період" [69]. У роботах вчених періоду після прийняття Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" виокремлюються фінансова, податкова, статистична, внутрішньогосподарська (управлінська) та спеціальна звітність (додаток

В). Якщо прийняти до уваги те, що основним джерелом складання всіх цих видів звітності є дані бухгалтерського обліку, як це зазначено статтею 3 Закону, то класифікаційна ознака „джерело складання" втрачає свій сенс. „Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку" [69].

Бухгалтерський облік, як „процес виявлення, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства..." повинен містити всю інформацію про підприємство, незалежно від її виду і призначення [69]. Жодного господарського факту не може бути відображено у бухгалтерському обліку без належного його оформлення за відповідними документами. Законодавством встановлено, що оскільки бухгалтерському обліку притаманні процеси виявлення, вимірювання інформації про діяльність підприємства, то таким чином, він включає у себе функції первинного оперативного обліку господарських процесів. Ця теза важлива для визначення оперативного (оперативно-технічного) обліку і його ролі у формуванні оперативної звітності в нових умовах господарювання.

Загальнодержавна власність на засоби виробництва передбачала постійний контроль зі сторони відповідних контролюючих органів за ходом виконання народногосподарських планів розвитку на рівні окремих господарських процесів і операцій, тому за цих умов виокремився в окремий об'єкт знань оперативно-технічний облік і відповідно, оперативно-технічна або як її пізніше визначили оперативно-статистична звітність.

Оперативна (оперативно-технічна) звітність виділялася в окрему систему господарської звітності підприємств і була актуальною для потреб зовнішнього контролю і аналізу окремих господарських процесів до кінця 90-х років, тобто до впровадження ринкової форми господарювання. Оперативна звітність надавала дані як для потреб поточного управління підприємством, окремими господарськими процесами для керівництва підприємства різного рівня, так і на вимогу контролюючих органів, відповідно до чинного законодавства для контролю за ходом виконання планів розвитку тощо. Показники оперативно-технічної звітності визначалися вищестоящими органами (органами статистики, міністерствами і відомствами, іншими контролюючими установами) і надавалися у письмовому вигляді, усно з допомогою різних способів зв'язку. Дані оперативної звітності стосувалися не лише процесів виробничої діяльності підприємства, відображених у системі бухгалтерського обліку, але і інших складових господарського обліку, які не відображалися на рахунках бухгалтерського обліку і були пов'язані із загальними питаннями організації виробництва на підприємстві. Як відмічає В. Ластовецький: „В умовах єдиного власника і суцільно централізованого, планового управління підприємствами такий порядок

формування поточної оперативної інформації про хід процесів основної діяльності підприємств (яку називали оперативним обліком) не піддавалися сумнівам, оскільки поточна оперативна звітність була такою же регламентованою за обсягами і строками подання, як і бухгалтерська і статистична звітність". Далі автор зауважує, що ринкові умови господарювання змінили вимоги щодо організації обліку, складання і подавання звітності виокремивши фінансову звітність, в основному збережена статистична звітність, а „оперативна звітність зникла, оскільки вищих органів управління у більшості недержавних підприємств і організацій не має" [129, с. 7].

В умовах ринкових перетворень підприємствам надається повна самостійність у вирішенні питань організації оперативного обліку, який в сучасних умовах ведення обліку слід трактувати як складову внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, зміст якого визначено Законом як „система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством" [69]. Дані оперативної звітності для зовнішніх користувачів щодо виконання окремих господарських процесів в ринкових умовах повністю скасовано, тому що це є прерогативою управлінського персоналу підприємства і в певній мірі комерційною таємницею. Як зазначає П.Я. Хомин: „Внутрішня звітність використовується у господарстві для оперативного управління виробничо-фінансовою діяльністю" [260, с. 4].

Порівняно із періодом централізованого розвитку економіки в сучасних умовах значно зменшився вплив держави в управлінні підприємством. Але для внутрішніх користувачів підприємства оперативна звітність не втрачає свого значення, її роль постійно підвищується особливо на великих підприємствах в умовах наявності значної кількості структурних підрозділів, філій тощо. При цьому функції оперативного обліку передано внутрішньогосподарському (управлінському) обліку, якому підпорядковані всі складові господарської діяльності обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління всіма господарськими процесами. Відповідно, оперативна звітність логічно включилася у систему управлінської звітності.

Класифікаційна ознака „за видами", яка наводиться деякими авторами, на наш погляд, буде більш повно характеризувати досліджувану сукупність, якщо її пов'язати із видами обліку. Таким чином, ознака „за видами господарського обліку" поділяє звітність на такі підгрупи: фінансова, статистична, податкова, спеціальна, управлінська (внутрішньогосподарська).

Ринкові форми господарювання створюють безліч ситуацій, які вимагають нового рішення обліку господарських операцій в новому економічному середовищі, що сприяло появі креативного (творчого)

обліку, а відповідно, і креативної звітності. Як зазначають Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б., - „...грань між творчим підходом і відвертим шахрайством , як правило, розмита.

Сьогодні на захисті інтересів інвесторів і власників стоять облікові стандарти і норми права. Але з появою більш складних методів ведення бізнесу і не дивлячись на розвинуте законодавство і багаточисельні облікові правила і процедури, приклади креативного обліку зустрічаються нерідко" [159, с.456-457]. Основним призначенням креативного обліку є складання звітності підприємства за допомогою специфічних способів, прийомів і процедур, яка задовольняла б потреби, в першу чергу тих, хто складає цю звітність. Протиріччя між користувачами і виконавцями звітності виникли внаслідок відокремлення власності від управління нею. Проведені дослідження в цій сфері свідчать, що креативна звітність в меншій мірі складається і подається власниками підприємства і в більшій мірі використовується управлінським персоналом, відокремленими від власності [159, с. 458]. В ринкових умовах господарювання креативна звітність спрямована на створення кращих, стабільних та рівномірних в часі фінансових результатів для оцінки роботи підприємства і залучення кредитних та інвестиційних ресурсів.

В Україні ринкові перетворення в значній мірі супроводжувалися і супроводжуються до нині креативною звітністю для заниження доходів і прибутку підприємства, оподатковуваних оборотів для визначення ПДВ, нарахування фонду оплати праці персоналу, а відповідно, і відрахувань органам соціального страхування та в багатьох інших випадках.. Приватизація підприємств державної форми власності відбувається через заниження вартості їх активів, синтетичного створення ситуацій банкрутства через завищення валових витрат, неповернення дебіторської заборгованості внаслідок неплатоспроможності покупця та з допомогою інших схем тіньового бізнесу. Займаючись аудиторською діяльністю, автор має досвід кредитування збиткових підприємств (сума збитків перевищувала 500,0 тис. грн.) у іноземній і національній валюті зі сторони кредитних установ України (мінімальна сума кредитних ресурсів становила 500,0 тис доларів США). Відсотки за користування кредитами відповідно до діючого на той час Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств" (до 2004 р.) включалися у валові витрати у повній сумі, що робило таке підприємство збитковим, через те, що кошти використовувалися у тіньових операціях і ні разу не були підкріплені товарною масою. Після затвердження нової редакції Закону України „Про оподаткування підприємств" з'являються операції по страхуванню фінансових операцій підприємства, страхові платежі за якими становлять суму понад 1,0 млн. грн. Майно таких підприємств розпродається за залишковою вартістю зацікавленими особам, а самі підприємства зникають зі сторінок історії української економіки.

В цих умовах значення креативної звітності, яка суттєво впливає на стан економіки як окремих підприємств, так і в цілому держави, не можна ігнорувати і тому слід виділити її в окремій класифікаційній групі „За відповідністю встановленим вимогам нормативних актів", згідно якої звітність поділяється на: креативну звітність і звітність складена відповідно до чинного законодавства.

Наступна по значимості є класифікаційні ознаки „характер направлення і використання", „за місцем використання", „за роллю в управлінні народним господарством", які поділяють звітність на зовнішню і внутрішню. Визначення класифікаційної ознаки як „характер направлення і використання" має досить широкий зміст, особливо щодо характеру використання. Звітність може використовуватися як для аналізу наданої інформації кредиторам, інвесторам, для планування і прогнозування, в наукових розробках і спостереженнях. Ознака „характер направлення" може трактуватися також із різних позицій, наприклад, подання звітності потенційним інвесторам для отримання інвестицій або направлення звітної інформації в структурні підрозділи для обговорення досягнутих результатів. Класифікаційна ознака „характер" означає сукупність визначальних властивостей, ознак якого-небудь предмета, явища, його типові риси" [31, с. 1339], характеризує скоріше внутрішню особливість звітності, а не використання.

Класифікаційна ознака „за роллю в управлінні народним господарством" звітність підприємства поділяється на державну та внутрішню. Державна звітність (звітні форми) затверджуються Кабінетом міністрів України, використовується державними органами і є суворо обов'язковою. Внутрішня – розробляється керівництвом підприємства (об'єднання, корпорації, холдінгу тощо) і використовується для управління підприємством. Така структуризація господарської звітності переплітається із ознакою „за місцем використання". Одночасно, в сучасних умовах основним призначенням зовнішньої звітності також є надання встановленої законодавством інформації не лише державним органам, але і кредиторам, інвесторам, власникам підприємства та іншим зацікавленим зовнішнім користувачам.

Твердження, що звітність затверджується Кабінетом міністрів України є некоректним, оскільки, наприклад, фінансова звітність затверджується Міністерством фінансів України; податкова звітність регламентується наказами ДПА на підставі норм відповідних законодавчих актів; статистична звітність затверджується Державним комітетом статистики з обов'язковою реєстрацією у всіх випадках в Міністерстві юстиції України.

За місцем використання звітності деякі автори пропонують її класифікувати на зовнішню фінансову і внутрішню (управлінську). Такий поділ є неповним, оскільки фінансова звітність використовується також для внутрішніх потреб управління. Крім того, в цю класифікаційну групу

не включені статистична, податкова, спеціальна звітність, які можуть бути як зовнішніми, так і внутрішніми.

При поділі звітності на зовнішню і внутрішню, в першу чергу, необхідно звернути увагу на порядок її затвердження. Зовнішня звітність визначена відповідними законодавчими актами, наприклад, Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" – для фінансової звітності; відповідними законами з оподаткування різними податками, відрахуваннями до загальнодержавних обов'язкових органів соціального страхування, іншими нормативними актами, які регулюють подачу звітності органам статистики, іншим органам. Організація складання зовнішньої звітності регламентується цілою низкою нормативних документів, у яких визначається перелік та зразки форм, методика і техніка складання, терміни подання тощо. При цьому, законодавством чітко визначено перелік форм зовнішньої звітності, які мають подаватися відповідним органам, забороняючи вимагати не встановлені і не визначені форми звітності. Одночасно, зовнішня звітність обов'язково аналізується і контролюється внутрішніми споживачами, наприклад, з ціллю оптимізації податкових платежів, прибутків підприємства за даними облікової політики тощо. Тому, на наш погляд, більш точним визначенням класифікаційної ознаки буде „за користувачами", згідно якої звітність поділяють на: зовнішню і внутрішньогосподарську (управлінську).

Зовнішня звітність – це система показників, яка визначається і затверджується відповідними органами державної влади і призначена для використання зовнішніми користувачами, має бути уніфікована, складатися за встановленими правилами і принципами. Кількість, форми зовнішньої звітності та порядок їх подання не є сталими і змінюються у часі відповідно до змін нормативних актів та потреб суспільства.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність призначена для використання в межах підприємства управлінським персоналом підприємства для прийняття відповідних рішень і розробляється підприємством самостійно.

Наступною класифікаційною ознакою є „період, який охоплює" або „за періодом часу, який охоплює", згідно якої звітність поділяють на: проміжну (періодичну) і річну. В свою чергу, проміжна (періодична) звітність поділяється на періоди, за які складена – місячна, квартальна тощо.

Річна звітність є, як правило, найбільш повною і представлена системою узагальнюючих показників звітного року або обрахованих наростаючим підсумком з початку року, наприклад Звіт про фінансові результати (ф. № 2) складається за показниками доходів і витрат звітного року, а Баланс підприємства (ф. № 1) – наростаючим підсумком за звітний рік з урахуванням минулорічних показників. Деякі форми господарської звітності є безпосередньо річними, тому що складаються лише по

закінченні звітного року або на його початку (Звіт про власний капітал (ф. № 4), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Розрахунок земельного податку, Розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку тощо), але більшість форм господарської звітності також складаються протягом звітного року.

Проміжна (періодична) звітність – система показників, обрахованих за певний проміжок часу в межах звітного року і, як правило, представлена формами звітності, які можуть бути і річними.

Таким чином, основою класифікаційної ознаки „період охоплення звітної інформації" є календарний рік, який є визначальним фактором такого поділу господарської звітності і який повністю використовується в практичній діяльності суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим є недоречним інші визначення цієї класифікаційної ознаки, наприклад, „Звітним роком для всіх підприємств, установ і організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно, а для сільськогосподарських товаровиробників – з 1 липня поточного по 30 червня наступного року", - зазначають В.С.Лень, В.В. Гливенко [132, с. 10]. Згідно законодавства, яке регулює порядок складання бухгалтерської, статистичної, спеціальної звітності, календарний рік є визначальним періодом їх складання, що видно навіть із назв відповідних форм звітності. Крім того, категорія сільськогосподарських товаровиробників може не охоплювати усіх виробників сільськогосподарської продукції, тому що відповідно до внесених змін до Закону України „Про фіксований сільськогосподарський податок" сільськогосподарськими товаровиробниками є сільськогосподарські підприємства, які використовують у своїй діяльності землі сільськогосподарського призначення і у структурі доходу (виручки) від реалізації дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції і продукції її переробки як на власних виробничих потужностях, так і на давальницьких умовах, за попередній рік становить не менше 75 % [71, с.52].

Класифікаційні ознаки „за строком подання" і „за терміном подання" схожі і мають однаковий зміст і переплітаються із попередньою класифікаційною ознакою, тому що звітність складається за певний період і подається у визначений термін, після закінчення такого звітного періоду. Строк – встановлений, визначений для кого-, чого-небудь відрізок часу, або встановлений, призначений час, момент [31,с.1207]. Термін – це відтинок, проміжок часу, визначений, установлений для чого-небудь; строк [31,с. 1241].

За строком подання розрізняють нормативну (нормальну) і термінову звітність. За терміном подання виокремлюють нормативну і строкову звітність, а також термінову і звичайну. Дані класифікаційні ознаки містить дві однакових за змістом назви – термін і строк, що заперечується при проведенні класифікації. Тому більш правильним і точним буде визначення класифікаційної ознаки – за часом подання, за якою звітність поділяють на нормативну і термінову.

Нормативна звітність подається в суворо визначені строки, наприклад, оперативна внутрішня звітність про хід виконання окремих виробничих процесів встановлюється чітко станом на певну дату.

Термінова звітність подається у певний, визначений проміжок часу, наприклад, річна фінансова звітність подається до 20 лютого року, наступного за звітним; податкові декларації подаються за базовий (звітний) період, що дорівнює: а) календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця; б) календарному кварталу або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), наприклад, на деяких формах статистичної звітності вказано, що звітність є термінова, квартальна (Звіт з праці, ф. № 1 – ПВ, Звіт про використання робочого часу, ф. № 3 ПВ, Звіт про товарообіг, ф. № 1- торг тощо).

За ступенем узагальнення звітність поділяється на первинну, що відображає дані окремого підприємства (окремої юридичної особи), зведену, узагальнену за даними первинної звітності у масштабі галузі, корпорації, міністерства тощо та консолідовану, яка відображає показники діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Класифікаційна ознака „первинна звітність" і поділ звітності виникли у період створення соціалістичного обліку підприємств за відомчими принципами, коли всі соціалістичні підприємства для контролю за їх діяльністю підпорядковувалися певним галузевим відомствам, міністерствам. Держава була єдиним власником всіх засобів виробництва, а окремі підприємства становили первинні осередки господарської діяльності: „Первинні господарства: промислові підприємства, радгоспи, машинно-тракторні станції, будівництва, підрядні будівельно-монтажні контори і інші організації – місячні і квартальні бухгалтерські звіти і баланси представляють не пізніше 15 числа, наступного за звітним строком, а річні – не пізніше 25 січня наступного року" [155,с. 356].

Консолідованою може бути податкова і фінансова звітність. Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [69].

За охопленням видів діяльності більшість дослідників класифікують звітність, що відображує всі її сторони або обмежується лише основною. Виділена підмножина „всі види діяльності" скоріше характеризує обсяг відображуваної інформації, а не види діяльності. В сучасних умовах за вимогами міжнародних стандартів, прояв яких втілено у вітчизняних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, звітність чітко поділяється за видами діяльності на звичайну і надзвичайну, визначення яких наведено у П (С) БОЗ "Звіт про фінансові результати" [187]. Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну, в тому числі на

основну та іншу операційну, інвестиційну і фінансову. Операційна, в свою чергу поділяється на основну та іншу операційну діяльність.

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

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.

Інша операційна діяльність – діяльність, яка створена для обслуговування основної діяльності та / або виникає внаслідок її проведення.

Інвестиційна діяльність відображає операції з придбання та реалізації необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу.

За поширенням на галузі народного господарства звітність буває типовою і галузевою. У першому випадку в зв'язку з тим, що відображаються облікові дані однакового змісту, застосовуються однакові типові форми звітів, а в другому – спеціалізовані, галузеві, так як відображаються показники за специфічними видами діяльності. Основним недоліком цього поділу є те, що класифікаційна ознака групи співпадає із назвою виділеної підмножини, що протирічить змісту класифікації.

Майже аналогічні підмножини – типова і спеціалізована звітність, деякі автори встановлюють за ознакою „зміст звітних даних і застосування" Класифікаційна ознака „зміст звітних даних" уже аналізувалася при встановлені першої класифікаційної групи. Ознака „застосування" має інтерпретацію впровадження на практиці [31, с. 228], що виключає її використання, оскільки всі види господарської звітності використовуються в практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Класифікаційна ознака „за видами діяльності" може трактувати види діяльності як операційна, інвестиційна і фінансова тому також не є визначальною у даному випадку.

Класифікаційна ознака „За призначенням" поділяє звітність на загальнодержавну і відомчу, що має подібні коріння визначення типової і спеціалізованої звітності.

Найбільш вірогідною у даному випадку класифікаційною ознакою є „за підпорядкованістю", згідно якої виділяються підмножини: типова і спеціалізована звітність.

Типовою є звітність, в якій, в певній мірі, не враховуються галузеві особливості, наприклад, фінансова звітність, податкова звітність.

Спеціалізована звітність розробляється і затверджується відповідними органами центральної виконавчої влади за погодженням із відповідними зацікавленими центральними органами і охоплює галузеві показники.

Фінансова звітність за галузевою підпорядкованістю поділяється на звітність: фінансових установ, бюджетних установ, виробничих підприємств і організацій та торгівлі.

Класифікаційна ознака „за будовою" передбачає поділ звітності на дві множини:

– звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментальні показники;

– звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники.

Виділена класифікаційна ознака з успіхом може стосуватися кожної групи господарської звітності, будову (структура, обсяг інформації тощо) якої визначають одночасно із встановленням звітності як певної системи інформації для надання її користувачам. Категорія „будова" у даному випадку пояснюється як „розміщення, взаємне розташування частин чого-небудь, побудова, структура" [31, с. 65]. Крім того, уся звітність, яка характеризує діяльність підприємства, складається на певну дату.

Для того, щоб встановити доцільність такої класифікаційної ознаки і визначених класифікаційних підмножин необхідно встановити, що собою представляє звітність, як економічна категорія. Доктор економічних наук В.Г. Швець так характеризує звітність: „ Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період" [273, с. 278].

Інші вчені, які займаються дослідженнями господарської звітності, наводять свої визначення звітності, які дещо відрізняються за формою визначення, але зміст їх схожий:

„Звітність по відношенню до суб'єкта господарювання – це система показників, що характеризують діяльність підприємства або установи за той чи інший звітний (обліковий) період" [103, с. 238].

„Звітність підприємств є заключним кроком системи бухгалтерського обліку, яка узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства та яка необхідна усім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень" [72, с. 11].

„Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за звітний період" [178, с. 184].

„Система взаємопов'язаних облікових показників, що відображають результати діяльності підприємства або його підрозділів за певний період, називається звітністю" [14, с. 345].

Всі наведені визначення звітності, як економічної категорії, містять вимогу систематизації і узагальнення взаємопов'язаних показників про діяльність підприємства за звітний період. Моментальні ж показники є лише певною інформацією, яка не підпадає під критерій „звітності", оскільки тут відсутній показник системи інформації, тим більше узагальненої за звітний період. Термін „моментальні" – це те, що

„здійснюється вмить, дуже швидко” [31, с. 538]. Навіть, якщо брати до уваги оперативно - технічний облік, то його звітність має бути певним чином узагальнена і представлена у вигляді певної систем показників, а моментальні показники характеризують поточні господарські процеси, але не є системою.

Обліковий процес на багатьох підприємствах здійснюється з використанням персональних комп’ютерів відповідно до встановлених програмам автоматизації обліку. Сучасні програми автоматизації облікового процесу дозволяють складати звітність з використанням даних первинного, аналітичного і синтетичного обліку, відображених на рахунках бухгалтерського обліку. М. Білуха та Т. Микитенко визначають , що „Технічний прогрес у суспільстві, що охопив і галузь інформатики, поширився на документалістику і, зокрема, на документи та документооборот, створив передумови для теоретичних і методичних засад нового електронного обліку господарської діяльності” [16, с, 16]. Далі автори відмічають ефективність застосування інтегрованої системи електронного обліку, яка задовольняє потреби користувачів в системі господарського обліку, що на наш погляд, не лише сприяє своєчасному складанню різних видів господарської звітності – від внутрішньогосподарської до фінансової, але й оперативному її аналізу і контролю в процесі прийняття управлінських рішень. Тому за ступенем автоматизації облікового процесу розрізняють звітність, що складається вручну і за допомогою електронного обліку.

За способом відправки звітність можливо поділяти на: вручено особисто, поштову, телеграфну та ту, що відправляється в автоматичному режимі, за допомогою електронного зв’язку.

Проведені дослідження щодо класифікації господарської звітності в сучасних умовах свідчать, що різні автори по-різному визначають її класифікаційні ознаки, класифікаційні підгрупи, їх зміст, визначення та кількість сукупностей, навіть одні класифікаційні ознаки об’єднують різні сукупності звітності. Можливі класифікаційні ознаки і класифікаційні групи господарської звітності наведені у додатку Д.

Для встановлення суттєвих класифікаційних ознак вивчена суть, зміст окремих категорій та групувальні признаки, які становлять їх основу. Динаміка економіко-правових, соціально-економічних відносини суспільства, які визначаються ступенем розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, сприяють формуванню різних видів господарської звітності, її структури, призначення, цілей, інших якісних ознак як для потреб суспільства в цілому, так і для потреб окремих користувачів. Диверсифікація класифікаційних сукупностей господарської звітності, їх якісних ознак сприяє встановленню методологічних правил і принципів, методів складання звітності, її функцій, а також аналізу, контролю та інших форм практичного застосування в суспільному житті.

РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Фінансова звітність як складова економічних наук

Сучасні перетворення в системі економічних відносин суб'єктів господарювання України, поява нових користувачів з різними економічними запитами потребують формування принципово нових підходів до інформаційного середовища, обґрунтування принципів, методів та методології складання системи звітної інформації з одночасним визначенням її ролі серед економічних наук. Проблема співвідношення бухгалтерського обліку і звітності розглядається сучасними вченими в контексті діалектичного розвитку їх теорії і методології відповідно до об'єктивних умов розвитку економіки. Дослідження таких вітчизняних вчених як Н.М. Малюга [145], П.Я. Хомин [260] спрямовані на те, що бухгалтерська звітність переросла її визначення як одного із елементів методу бухгалтерського обліку і є окремим об'єктом дослідження. Т. Маренич визначає вимоги до фінансової звітності, її елементи і принципи поряд із законодавчими актами методологічними складовими облікової системи, в той час як об'єкти, функції та завдання, вимоги, елементи методу, процедури бухгалтерського обліку – методичними складовими облікової системи [149, с. 25]. Проведені дослідження О.А. Агєєвою [2] поділяють процес розвитку бухгалтерського обліку на чотири періоди. Автор зазначає, що бухгалтерська звітність зародилася на другому діалектичному етапі (1900 – 1950 рр.) і почала бути самостійною галуззю досліджень. "В свою очередь, система счетных оценок, при которой один элемент отчетности мог отражаться в нескольких статьях баланса, явилась прототипом современных оценочных и корректирующих счетов, а впоследствии привела к появлению учетной политики. Именно эта система оценок привела к формированию тенденции, разделяющей счетный план и статьи баланса, и соответственно разделяющей счетоведение (бухгалтерский учет) и балансоведение (бухгалтерскую отчетность)" [2, с. 26]. Досліджуючи сучасний стан, який склався в теорії, методології і практиці бухгалтерського обліку і звітності, автор визначила, що співвідношення бухгалтерського обліку і звітності характеризується суттєвим накопиченням різних кількісних змін, які посилюють як тенденцію їх наближення, так і тенденцію їх розбіжностей.

Для визначення ролі та значення фінансової звітності в сучасних умовах доцільним є проаналізувати історію її виникнення та становлення спочатку як елемента методу, а з часом як окремої сфери економічних знань. Потреба у бухгалтерській звітності на державному рівні, як певній системі економічних показників, побудованих з дотриманням встановлених принципів і правил, виникла у період розвитку капіталістичних відносин при закладені підвалин корпоративного права.

Так, розвиток великих фінансових і промислових компаній у вигляді акціонерних, пайових товариств в Росії спонукав їх власників організовувати відповідним чином на підприємствах бухгалтерську службу, обов'язки якої полягали у веденні обліку і складанні звітності для потреб управлінського персоналу і власників. Юридичного оформлення проведених операцій на таких підприємствах вимагав і уряд у відповідь на численні банкрутства, шахрайства з боку управлінського персоналу по відношенню до вкладень акціонерів, а також запровадження державного промислового податку у 1898 р. для нефінансових компаній. Юридичне звітування акціонерних, пайових та інших підприємств, зобов'язаних оприлюднювати звітність, потребувало впровадження єдиних форм бухгалтерської звітності, з допомогою якої можна визначати за єдиними правилами фінансові результати діяльності підприємств та пояснити фактори і причини, які вплинули на нього.

Основними формами бухгалтерської звітності були визначені: баланс підприємства, рахунки прибутків і збитків та відомості рахунків головної книги. Фінансовий результат підприємства передбачалося визначати як різницю між підсумками статей активу і пасиву і прибуток записувався в пасиві, а збиток – в активі балансу. Як в активі, так і в пасиві наводився перелік статей балансу без групування їх за окремими розділами. Перші дві форми складалися на підставі даних останньої форми, яка деталізувала інформацію щодо окремих господарських операцій. Таким чином, бухгалтерська звітність узагальнювала показники поточного бухгалтерського обліку окремих суб'єктів господарювання та одночасно виступала як окремий елемент методу бухгалтерського обліку.

В умовах адміністративно-командної економіки, за наявності одного власника – держави, із втратою ринкових механізмів в системі економічних відносин бухгалтерська звітність виконувала функції обліку і контролю за використанням державної власності, які безпосередньо були покладені на бухгалтерський облік. У цьому випадку бухгалтерська звітність окремих господарських одиниць надавала інформацію про склад активів, джерел їх утворення та фінансові результати. Жорстке регламентування обліку окремих активів та їх джерел в контексті із регламентуванням економічних відносин та юридичною відповідальністю за державну власність, закріплену за господарськими одиницями, надавало звітності підпорядкованого значення по відношенню до бухгалтерського обліку, що проявилося у відведені їй ролі лише окремого елементу методу серед переліку інших. При цьому, як бухгалтерський облік, так і складена на підставі його даних звітність, мали чітко виражене юридичне підгрунття, закріплене відповідними нормативними актами. Показники звітності були спрямовані на висвітлення інформації щодо виробництва та реалізації за встановленим асортиментом готової продукції, робіт, послуг, їх фактичну собівартість, порівняння її із цінами реалізації, які у більшості випадків підпадали під державне регулювання, забезпеченість

підприємства матеріально-технічними ресурсами, джерелами їх формування тощо. Поряд з тим, за відсутності ринкових механізмів регулювання економіки звітність була продовженням бухгалтерського обліку, узагальнюючи показники господарської діяльності, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, які набували своєї актуальності у системі аналогічних показників інших підприємств, призначених для одного власника – держави.

Глобалізація світових економічних процесів та значні структурні зрушення напрямків економічної діяльності в сторону інноваційно-інформаційних технологій, кардинальні зміни в способах і методах конкуренції та зростання ролі інтелектуального капіталу змінили сформовані у минулому погляди на бухгалтерську звітність та основний її показник – бухгалтерський прибуток, надаючи інші орієнтири соціально-економічним процесам суспільства в умовах сталого розвитку. Традиційна модель бухгалтерської звітності, яка спрямована на бухгалтерський прибуток, виникла історично в період активного розвитку промисловості та створення корпоративних підприємств. В індустріальній за своєю природою економіці акценти у звітах про витрати на одиницю продукції, вартість придбаних основних і оборотних засобів, а також бухгалтерська доходність капіталу стали основою побудови фінансової звітності. У цих умовах інвестори потребували інформації щодо зменшення витрат на одиницю продукції, доходність капіталу, а роль нематеріальних ресурсів, інтелектуального капіталу в створенні вартості фірми не знайшли свого застосування.

Прискорення темпів світового економічного розвитку постіндустріального суспільства створили передумови зростаючого попиту на інформацію прогнозного характеру, яка дозволяє визначати майбутнє компанії і стійкі тенденції її розвитку на найближчу перспективу. Визначення конкурентних переваг компанії потребує включення у бухгалтерську звітність нефінансової інформації, яка характеризує її перспективи, дійсні межі бізнесу, його сітьові зв’язки, вартість інтелектуального капіталу.

Зміна соціально-економічних пріоритетів державного устрою України в напрямку ринкових механізмів господарювання в умовах глобалізації національних економік світової системи створили передумови для запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, які по-іншому визначають її роль в системі економічних наук. Бухгалтерська звітність за українським законодавством є ширшою категорією, ніж фінансова звітність, оскільки включає останню та інші види звітності, які згідно чинних нормативних актів подаються зовнішнім користувачам або ж згідно наказу керівника призначені для внутрішнього використання. Встановлено, що види звітності, які використовують грошовий показник (фінансова, податкова, спеціальна, статистична тощо), складаються за даними бухгалтерського обліку [69].

Сучасні економічні дослідження стану бухгалтерської звітності в Україні визначають формування відповідної економічної інформації під впливом податкового законодавства, з використанням його окремих елементів, наприклад, податкового методу нарахування амортизації, визначення витрат на ремонт основних засобів, формування виробничих витрат, визначення різниці між податком на прибуток в податковому і бухгалтерському обліку тощо [208, 256, 258, 278]. Окрім того, суб'єкти господарювання, в тому числі малі та фермерські підприємства, подають спеціальну звітність іншим зовнішнім користувачам таким як органи соціального страхування і соціального забезпечення, органи статистики; корпоративні підприємства – Державному комітету з цінних паперів та фондового ринку, іншим користувачам за підпорядкованістю. Для складання відповідної звітності в системі бухгалтерського обліку підприємства формують необхідну інформацію шляхом узагальнення її на окремих аналітичних та синтетичних рахунках, застосування певних оцінок господарських процесів та інших даних щодо ресурсів суб'єкта господарювання. Так, фінансові результати звітного періоду, визначені у статистичній звітності сільськогосподарськими підприємствами у таблиці 1 „Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції і послуг" форми № 50 с.-г. „Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" значно відрізняються від аналогічного показника, визначеного у фінансовій звітності, формі № 2 „Звіт про фінансові результати" через різну облікову політику щодо формування складових фінансового результату. Реалії сучасного облікового забезпечення суб'єктів господарювання потребують своєчасного та якісного формування різної обліково-аналітичної інформації для потреб відповідних споживачів, складеної з дотриманням встановлених принципів за даними бухгалтерського обліку в цілому. Тому інформація, яка є основою різних форм та видів звітності, дозоляє зробити узагальнене визначення її як бухгалтерської звітності з наступною класифікацією окремих видів звітності за користувачами (податкова, статистична, спеціальна) чи іншими ознаками (рис. 2.1).

Обліково-аналітична інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку на синтетичних і аналітичних рахунках, підпорядкована принципам, правилам і процедурам, встановленим для відповідних видів звітності. У зв'язку із цим П.Я Хомин зазначив, що: „Таким чином, бухгалтерська звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку. Визнати протилежне – означає погодитись з тим, що зміст фінансової, податкової і статистичної звітності визначається існуючою системою бухгалтерського обліку. Аналіз же практики свідчить про інше" [263, с. 14]. Усі види фіскальної звітності складаються із дотриманням принципів превалювання юридичної форми над економічним

змістом. Фінансова звітність формується із дотриманням принципу превалювання економічного змісту над юридичною формою, оскільки спрямована забезпечити релевантність інформації щодо можливостей підприємства генерувати економічні вигоди в умовах реального ринкового середовища. Призначення та порядок складання фінансової звітності визначаються національними нормативно-правовими актами, розробленими з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів. Склад та структура фінансової звітності формується з урахуванням інтересів її основних користувачів під впливом глобалізації світових економічних процесів. Фінансова звітність призначена для потреб широкого кола зовнішніх користувачів і тому потребує нових підходів до принципів формування окремих форм звітності.

На відміну від методів і принципів формування бухгалтерської звітності, які застосовувалися до впровадження МСФЗ, в основі якої виступало окреме підприємство, сучасний підхід до фінансової звітності лежить в площині інформаційного поля, пов'язаного із вкладенням капіталу його власниками для отримання економічних вигод в майбутньому. Структура фінансової звітності змінюється в залежності від потреб домінуючих користувачів та під впливом соціально-економічного середовища функціонування бізнесу. В основі інформації щодо ефективності використання вкладеного капіталу, руху окремих його складових у фінансовій звітності лежать загальноприйняті принципи фінансової звітності.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку притаманна суб'єкту господарювання, визнаного юридичним власником майнового комплексу (засобів виробництва), з допомогою якого здійснюється заявлена статутна діяльність. Згідно чинного національного законодавства юридична власність на засоби виробництва надає право власнику відображати їх в Балансі підприємства. Господарським кодексом України визначено, що право власності є основним речовим правом у сфері господарювання [48, с. 100]. При цьому майном „визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються у їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів" [48, с. 103]. Наведене визначення правового поля щодо власності на майнові ресурси регулює їх облік та відображення у фінансовій звітності, зокрема у балансі підприємства, безвідносно до економічної вигоди. „За своєю економічною суттю бухгалтерська звітність традиційно базується на концепції відповідності вимогам національного фінансового законодавства, а фінансова звітність – на концепції ризикового (венчурного) фінансового капіталу (номінального і реального)" [265, с. 67].

Рис. 2.1. Види бухгалтерської звітності

Визначення звітності як елемента методу бухгалтерського обліку склалося історично під впливом балансового узагальнення господарських операцій та розрахунку фінансового результату звітного періоду у вигляді різниці між лівою і правою частинами балансу, які, власне, і були основними формами звітності. В послідуючому, в умовах планово-регульованої економіки функції звітності зводилися до обліку і контролю як самим підприємством, так і відповідними державними органами за ходом виконання державних планів щодо окремих видів господарської діяльності і процесів, а також для наступного планування їх розвитку. Чітко виражене юридичне спрямування бухгалтерського обліку і звітності, відсутність в теорії і практиці економіки ринкових важелів та відповідних категорій надавали звітності обмеженого характеру, регламентованого в межах бухгалтерського обліку, спрямованого на узагальнення окремих економічних показників. Основними вимогами щодо обліку і звітності були точність і об'єктивність відображення інформації по відношенню до законодавчо встановлених правил та процедур. Формат звітності дозволяв відтворювати господарські процеси і операції, більш детальний вираз яких знаходив своє відображення на окремих рахунках аналітичного і синтетичного обліку. Дане соціально-економічне середовище не потребувало творчого підходу як до самої господарської діяльності, так і до її відображення у звітності.

Виокремлення фінансової звітності в систему економічних знань розпочалося із глобалізацією ринкового середовища, появою транснаціональних компаній, розвитком міжнародного фондового ринку та іншими сучасними ринковими перетвореннями світового господарства. Ці процеси сприяють динамічному розвитку фінансової звітності в цілому та окремих елементів звітності, їх визначенню, визнанню, оцінці в умовах реального ринкового середовища, що знайшло свій прояв у міжнародних стандартах фінансової звітності. Національна система бухгалтерського обліку часто не задовольняє критеріям фінансової звітності, оскільки спрямована на задоволення потреб, у першу чергу, фіскальної та інших видів звітності, принципи яких відрізняються від принципів і правил фінансової звітності та носять фактологічний характер, в той час як фінансова звітність повинна мати прогнозний характер, що не притаманне бухгалтерському обліку.

Пріоритет юридичної форми визнання майнових прав над економічним змістом контрольованих ресурсів у сфері господарювання в українському законодавстві обмежує дію принципу фінансової звітності – превалювання сутності над формою, який надає перевагу економічному змісту господарської операції для її відображення у фінансовій звітності, а також суттєво звужує визначення і визнання основних категорій фінансової звітності: „ресурси" і „капітал" порівняно із визначеннями згідно МСФЗ. Міжнародний досвід і практика формування фінансової звітності, визначені МСФЗ, Концептуальними основами складання та

подання фінансових звітів, змінили її роль, виокремивши в окрему сферу наукових знань, яка має свій об'єкт, предмет і метод вивчення та широке теоретичне і практичне застосування в системі управління та прийняття економічних рішень.

Об'єктом фінансової звітності є вкладений власником (власниками) у бізнес капітал. „Так, завдяки дослідженням І. Фішера, Т. Шульца, У.Боуена та інших визнано, що капітал можна розглядати як запас благ, продуктивне використання яких є тривалим процесом, у результаті якого формується потік доходів" [278, с. 76]. З економічної точки зору, категорія „капітал„ відрізняється від категорії „підприємство", оскільки останнє передбачає чітко визначені розміри майна та право власності на нього. В умовах операційної оренди майнового комплексу, згідно українського законодавства, без наявності власного майна на балансі підприємство не визнається юридичною особою і має право функціонувати лише в межах, визначених власником такого майна. В той же час в міжнародній практиці обліку і звітності ряду європейських країн і США визнається самостійною юридичною особою, здатною вести бізнес, така структура, формою діяльності якої є контроль за ресурсами, що придбані/отримані в результаті минулих подій і використання яких принесе економічні вигоди в майбутньому. „Незважаючи на те, що здатність підприємства контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може тим не менше відповідати визначенню активів, навіть коли юридичний контроль відсутній" [153, с.58].

Таким чином, економічні ресурси суб'єкта господарювання визначаються не лише за балансовими активними рахунками, але і за забалансовими активами, контроль і управління над якими фактично встановлені у результаті укладених договорів, а також неідентифікованими нематеріальними активами, земельними та іншими природними ресурсами, що використовуються у виробничій діяльності, які за визначенням не можуть розглядатися як власність компанії, але є постійно використовуваними економічними ресурсами.

Міжнародна практика фінансової звітності за основу приймає ресурси, які за своєю економічною природою є ширшим поняттям, ніж майно, оскільки не лише належать, але й контролюються учасником бізнесу та приносять економічні вигоди. Контрольований актив учасником бізнесу визнається незалежно від юридичної його форми. Відмінність між категорією „капітал" і „підприємство" ґрунтується на відмінностях категорій „ресурси" і „майно". Юридична концепція підприємства як майнового комплексу визнає пріоритетним ведення певної справи, в той час як економічна концепція ресурсів, які контролюються підприємством, визнає їх здатність в майбутньому приносити економічні вигоди, тобто, потенційно генерувати грошові кошти та їх еквіваленти. В умовах ринкової економіки вкладення капіталу у бізнес проводиться із ціллю отримання економічних вигод. Саме ця цільова функція є суттю ділової

активності вкладеного капіталу, призначення якої полягає у зростанні (збільшенні) фінансового капіталу, і яка узагальнюється в Концепції капіталу і збереженні капіталу [153, с. 72 - 74]. Ресурсна концепція управління набула свого теоретичного і практичного значення з початку 1990-х років, оскільки виявляє зв'язки і пояснює фактори конкурентних переваг та їх динаміку у рамках ресурсів фірми. Ключовими положеннями ресурсної теорії вважаються такі: 1) існують системні розбіжності між фірмами, що викликані відмінностями у ресурсах, якими управляє фірма, і які необхідні для реалізації стратегії; 2) ресурси нерівномірно розподілені серед фірм, що є причиною конкурентних переваг чи вразливості компанії; 3) ресурси відносно стабільні.

Поширення інформаційних технологій якісно змінило систему відносної цінності ресурсів, поставивши на перший план інтелект та фінанси, які стали найбільш мобільними. Економічна концепція ресурсів, виявляючи їх релевантність для управління капіталами, виходить із якісних та кількісних характеристик ресурсів і відповідного їм найбільш ефективного напряму організаційного розвитку. Вона дозволяє прогнозувати складні багатоланкові процеси у вигляді взаємозалежних простих логічних ланцюгів типу „ресурс – процес – результат", у яких у міру зростання складності конструкції статус елементів варіює [250, с. 44].

Юридичного оформлення господарських операцій та відображення їх у бухгалтерському обліку потребують ті види звітності, які виконують фіскальні функції (податкова, спеціальна), а також і статистична звітність, складання яких відповідно до законодавства має бути підтверджено відповідними первинними документами щодо фактичного здійснення господарських операцій. Фінансова звітність покликана забезпечити інформаційні очікування окремих учасників бізнесу щодо адекватної характеристики фактичного стану капіталу з урахуванням оточуючого ринкового середовища. Як відмічає професор О.М. Хорін: „В результаті досліджень інформаційних очікувань відносно капіталу було встановлено, що цілі бухгалтерської звітності не можуть бути пояснені із правил і принципів бухгалтерського обліку; їх слід привносити ззовні" [264, с. 51]. В умовах українського бухгалтерського законодавства, в основі якого лежать МСФЗ, наведене визначення досить точно, на наш погляд, характеризує основоположну відмінність функцій фінансової звітності від функцій бухгалтерського обліку.

Предметом фінансової звітності є сфера існування капіталу, що відображає форми його функціонування, підтримання, нарощування та розподілу. Сучасні ринково орієнтовані корпоративні форми господарювання передбачають визначення ефективності функціонування капіталу в умовах глобального економічного середовища на макро– (в межах країн, окремих економічних регіонів) та мікрорівнях (за видами діяльності в межах окремих підприємств). При цьому, як відмічають А.В. Бузгалін і А.І Колганов: „Глобалізація виникає як безпосередня реакція на

попередній розвиток капіталу, що, досягши гранично можливої концентрації в межах національних границь, неминуче прагне реалізувати себе в більш широкому просторовому економічному континуумі й тим самим трансформується в глобальний капітал …" [225, с. 6]. Корпоративний глобальний капітал, що функціонує за межами національних кордонів, вимагає сучасних підходів до управління процесами його збереження та нарощення. В цих умовах М.Т. Білуха і Б.І Валуєв визначили ключовим поняттям предмета бухгалтерського обліку „капітал" [15, с. 47; 29, с. 39]. Проте, як зазначають А.С. Гальчинський, П.С., Єщенко, Ю.І. Палкін „… не всі засоби виробництва є капіталом. Однак усі засоби виробництва можна розглядати як фонди підприємства" [35, с. 279]. Це пояснюється тим, що суб'єкти малого бізнесу, які використовують власну працю і мають капітал, не є капіталістами. Засоби виробництва стають капіталом тоді, коли використання їх пов'язане із залученням найманої праці.

Початкове формування корпоративного капіталу для потреб бізнесу у вигляді внесків власників та учасників структурується між ними і забезпечує мінімальні потреби бізнесу у певних ресурсах. В подальшому коло постачальників капіталу (учасників бізнесу, інвесторів) значно розширюється через залучення кредитних, позикових коштів, виникнення зобов'язань перед діловими партнерами, державою, персоналом підприємства тощо. Постійна зміна обсягів та структури власного і залученого капіталу бізнесу відображає протилежний характер економічних інтересів зацікавлених осіб, але одночасно узагальнює баланс економічних вигод, отримуваних внаслідок такого поєднання. Таким чином, власний і залучений капітал проявляються у формі двох антагоністичних по суті різновидів, існуючи в діалектичній єдності.

Інвестований у бізнес капітал відображає взаємовідносини між його учасниками, які виникають в певних соціально-економічних формаціях, що проявляється через їх права та вимоги по відношенню до бізнесу і створеного ним прибутку. При цьому, учасники бізнесу мають право не на весь прибуток, а на певну його частину, яка визначається керівництвом фірми, та представлена у вигляді дивідендів, що закріплено статутом. Решта прибутку реінвестується і, таким чином, збільшує розмір власного капіталу фірми, створюючи умови для розширеного відтворення попередньо інвестованого капіталу та забезпечуючи безперервність діяльності. Додаткові права учасників бізнесу при збільшенні вартості інвестованого капіталу у цьому випадку не виникають, оскільки реінвестований капітал, який проявляється у вартості активів, не є власністю акціонерів. Первісно та додатково внесений, інвестований капітал знаходить свій вираз у певних активах, що характеризує його реальний прояв і можливість використання для отримання економічних вигод. Виходячи із економічного змісту інвестованого капіталу його можна вважати реальним (дійсним), оскільки він відображає створені

(внесені до статутного капіталу, придбані в процесі діяльності тощо) активи у їх натурально-уречевленому виразі.

Основним джерелом нагромадження капіталу є прибуток, який створюється внаслідок ефективного розміщення та раціональної структури попередньо інвестованого капіталу. FASB трактує повний прибуток як: „зміна власного капіталу (чистих активів) суб'єкта господарювання за звітний період, яка є результатом господарських операцій і подій, не пов'язаних із приватним капіталом власників фірми. Він включає всі зміни власного капіталу, які відбулися за період, за виключенням тих, що є наслідком внесків власників і виплат власникам" [159, с. 312]. Величина прибутку формується під впливом операцій, які безпосередньо відбуваються під час реалізації, тобто забезпечені певними активами і, таким чином є реальним капіталом. Інша частина прибутку створюється за рахунок операцій, які відображають потенційну економічну вигоду і тому не підкріплені реальними ресурсами, відображеними у бухгалтерському обліку як активи. Реінвестований прибуток включається до реального капіталу лише розмірі, який припадає на частину прибутку, отриманого в процесі реалізації.

Запровадження РМСФЗ Звіту про всеохоплюючий прибуток (6 вересня 2007 р.) передбачає включення до нього всіх без винятку доходів і витрат. Це означає, що до складу реального капіталу включаються також суми цільового фінансування і цільових надходжень, капіталізованих доходів майбутніх періодів щодо безпосереднього надходження грошових коштів чи інших активів, вартість безоплатно отриманих необоротних активів. За своїм економічним змістом вказані ресурси належать до власного капіталу, оскільки по мірі їх використання будуть включені до доходів фірми. Для підтримання існуючих та отримання нових інвестицій виникає потреба інформування потенційних інвесторів та інших учасників бізнесу про склад, структуру капіталу фірми, його здатність генерувати майбутні економічні вигоди. Тому інша частина капіталу формується внаслідок дооцінки активів до справедливої вартості і, таким чином, існує у вигляді потенційного капіталу. При цьому суми дооцінки необоротних активів спочатку капіталізуються, а по мірі їх використання і визнання витрат збільшують на рівновеликі суми доходи звітного періоду, тобто відбувається поступовий перерозподіл капіталів між собою: потенційний капітал визнається реальним, але одночасно нівелюється визнаними витратами.

Окремий вид потенційного капіталу формується під впливом ділової репутації фірми і окремих його складових: торгові марки, логотипи, інтелектуальний капітал, гудвіл та інші подібні ресурси, оцінка яких у звичайних умовах функціонування капіталу є досить складна. Існування цієї категорії ресурсів можлива лише за умови їх використання в межах реально вкладеного капіталу. Додаткова вартість, яка створюється через використання ділової репутації, може проявитися при продажу суб'єкта

господарювання. Тому ця частина капіталу є абстрактною величиною і не підкріплена додатковими ресурсами до моменту реалізації окремих складових бізнесу (акцій, облігацій, інших корпоративних прав) чи всього майнового комплексу. Різниця між ринковою вартістю майнового комплексу та його фактичною собівартістю відображає гудвіл, на величину якого суттєвий вплив має ділова репутація суб'єкта господарювання, створена менеджментом. Одночасно цей внутрішній потенційний резерв капіталу має прогнозний характер в умовах даного економічного середовища та суттєво впливає на його розміри. Так, ,,комісія Великобританії з бухгалтерських стандартів у 1994 р. запропонувала для обговорення документ ,,Про ділову репутацію фірми і її нематеріальні активи". У цьому документі відзначалися результати 370 трансакцій придбання ділової репутації фірми. Аналіз виплачуваних сум показав, що вони зросли з 1 % у 1976 р. до 44 % в 1987 р. загального обсягу власного капіталу, який існував до придбання підприємства" [278, с. 49].

Визнання потенційної ринкової вартості ресурсів підприємства, створених в процесі використання капіталу, призводить, таким чином, до визначення потенційного капіталу, який поряд із реальним капіталом відображає набуті економічні вигоди суб'єкта господарювання (рис. 2.2).

Зобов'язання, як форма залученого на встановлений термін капіталу для участі у бізнесі, відображають права кредиторів безвідносно до його оцінки. З точки зору майнових позовів заборгованості за зобов'язаннями надається перевага перед правами власників. Коло можливих учасників бізнесу, інтереси яких представлені зобов'язаннями, є досить широким (табл. 2.1). Основними постачальниками залученого капіталу є інвестори і кредитори, які безпосередньо проводять фінансування суб'єктів господарювання і у більшості випадків контролюють використання наданих коштів. Інші постачальники залученого капіталу контролюють лише своєчасне виконання перед ними зобов'язань. Оскільки основним джерелом нагромадження власного капіталу є прибуток, тому досить важливою для інвесторів є інформація щодо складу прибутку та каналів його надходження в залежності від видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової, яка представлена безпосередньо у звіті про фінансові результати (ф. № 2) та опосередковано у звіті про рух грошових коштів (ф. № 3).

Диверсифікація капіталу за видами діяльності та моделювання можливої структури спрямовані на ефективне його розміщення та використання в сучасному економічному середовищі для рівномірного та сталого отримання прибутку протягом звітних періодів. Інформаційні потреби реальних і потенційних учасників бізнесу щодо прибутку вимагають розкриття його складових, отримуваних в результаті операційної діяльності. Здатність фірми до стабільного та рівномірного нагромадження прибутку від операційної діяльності протягом звітних періодів забезпечує дотримання балансу економічних вигод

постачальників власного і залученого капіталу, а також розширює можливості подальшого використання інвестованого капіталу.

Таблиця 2.1

Форми взаємодії у бізнесі постачальників залученого капіталу

Постачальники залученого капіталу	Форма участі у бізнесі	Форма отримуваних економічних вигод
Кредитори	Банківські кредити та інші фінансові позики	Відсотки за надані кредитні ресурси
Інвестори	Облігаційні позики	Премії та відсотки за облігаціями
Постачальники	Товарний кредит	Торгова націнка
Орендодавці	Передане в оренду майно	Орендна плата
Покупці	Аванси отримані	Торговий дисконт
Держава	Грошові кошти в обігу фірми у сумі нарахованих податків, зборів, інших платежів до бюджету та позабюджетних фондів	Податки Збори Інші платежі
Персонал фірми (менеджери, робітники)	Нараховані виплати працівникам	Оплата праці Матеріальна допомога Матеріальне заохочення Премії Тощо
Інші постачальники капіталу	Нараховані забезпечення	Визначені законодавством оплати відпусток, гарантійних зобов’язань, додаткового пенсійного забезпечення, інших витрат і платежів

Прибутки від неопераційної діяльності, з однієї сторони, періодично повторюються і є звичайними для фірми, а з другої – не включаються до операційної діяльності, що пояснюється підпорядкованістю їх стосовно операційної діяльності. Суттєве зменшення прибутку, отриманого внаслідок операційної діяльності і збільшення питомої ваги прибутку від інших видів неопераційної діяльності, може свідчити про: скорочення основного виробництва внаслідок втрати ринку збуту; неефективне управління інвестованим капіталом управлінським менеджментом фірми;зміну напрямку виробничої діяльності, що призводить до заміни наявної матеріальної бази, а отже продажу основних засобів, інших необоротних активів; можливі зловживання управлінського менеджменту з ціллю перепродажу фірми іншим власникам та з інших причин.

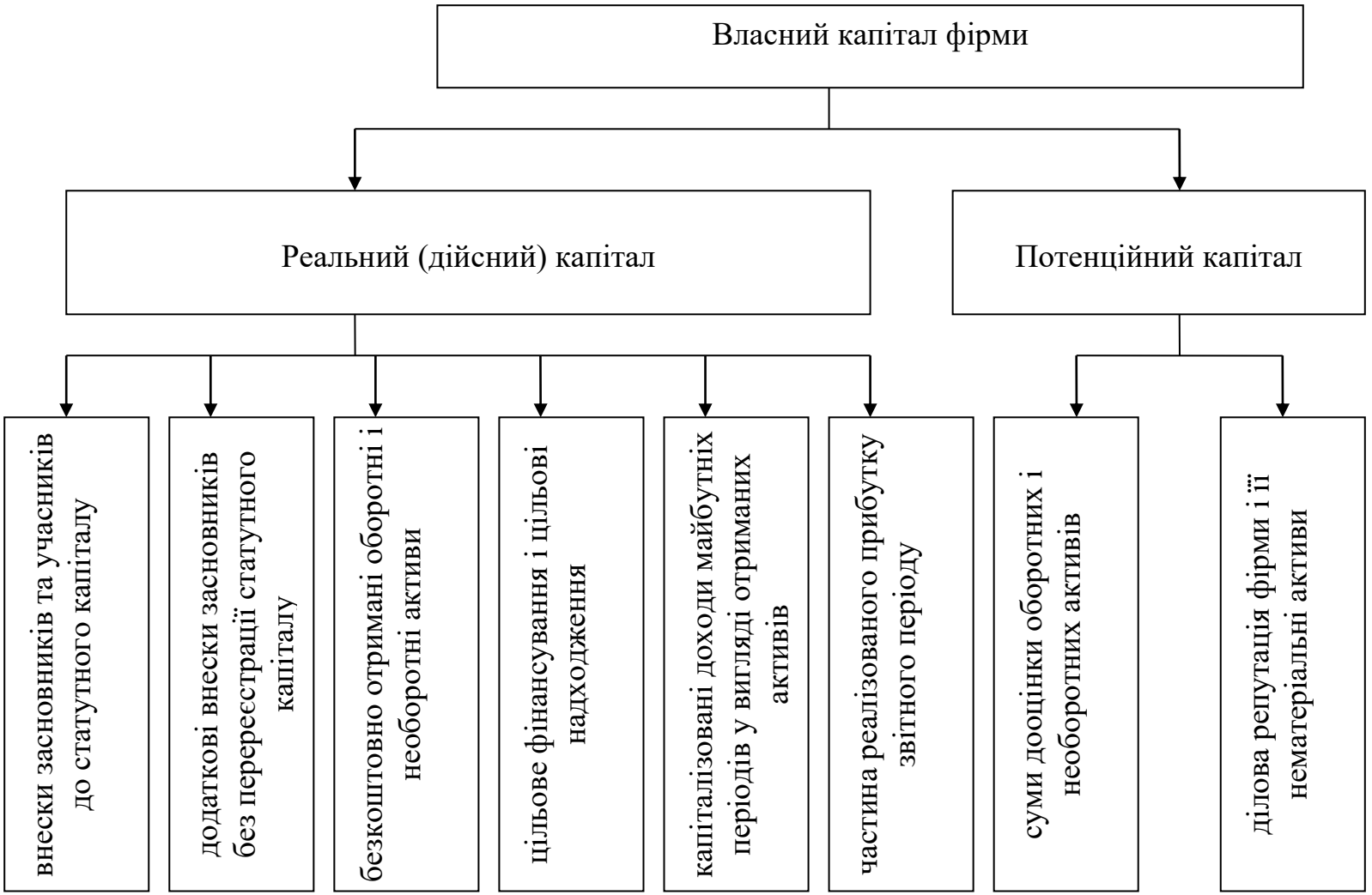

Рис. 2.2. Склад реального та потенційного капіталу

Величина прибутку, яка визначається у фінансовій звітності, залежить від прийнятої концепції збереження і підтримання капіталу (фінансової, фізичної), що у свою чергу впливає на побудову всієї системи фінансової звітності, розширення її інформаційного поля.

Окремими елементами фінансової звітності, як і інших видів бухгалтерської звітності, виступають встановлені форми та їх показники (статті), функцією яких є задоволення потреб користувачів у відповідній інформації. ,,Система звітності, як і будь-яка інша система, складається з елементів, що знаходяться у взаємодії та підпорядковані досягненню однієї мети. … елементом системи звітності є її форма з набором певних показників. Виходячи із того, що окремі форми, знаходячись у взаємозв'язку, допомагають у досягненні загальної мети, доцільне їх об'єднати в окрему групу. Як результат одержуємо систему звітності, що містить елементи, згруповані у ряд підсистем" [258, с. 87].

Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів розглядають у якості елементів фінансових звітів ,,фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. … Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності у звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати. Звіт про зміни у фінансовому стані, як правило, відображає елементи звіту про прибутки та збитки, а також зміни в елементах балансу" [153, с. 56] (рис.2.3). В послідуючому кожен елемент підлягає детальній класифікації для розкриття необхідної інформації. Так, активи і зобов'язання пропонується класифікувати відповідно до їх структури або функцій в діяльності підприємства. Змінами, які внесені до МСБО 1 ,,Подання фінансових звітів" також особливу увагу надають чіткій ідентифікації компонентів фінансової звітності [153, с. 11].

Елементи фінансової звітності, на відміну від елементів інших видів звітності, мають динамічний характер, рівень змін яких визначається ступенем розвитку ринкового економічного середовища, вимогами основних постачальників капіталу та домінуючою парадигмою соціально-економічного облаштування суспільства. Вважається, що нормальне функціонування ринкового середовища в умовах глобалізації світової економіки можливе за умови, що учасники цього ринку будуть забезпечені достовірною та якісною інформацією щодо об'єктів інвестиції. Еволюція соціально-економічних відносин сприяє появі нової інформації, яка характеризує суб'єктів ринку та їх роль у забезпеченні сталого розвитку суспільства.

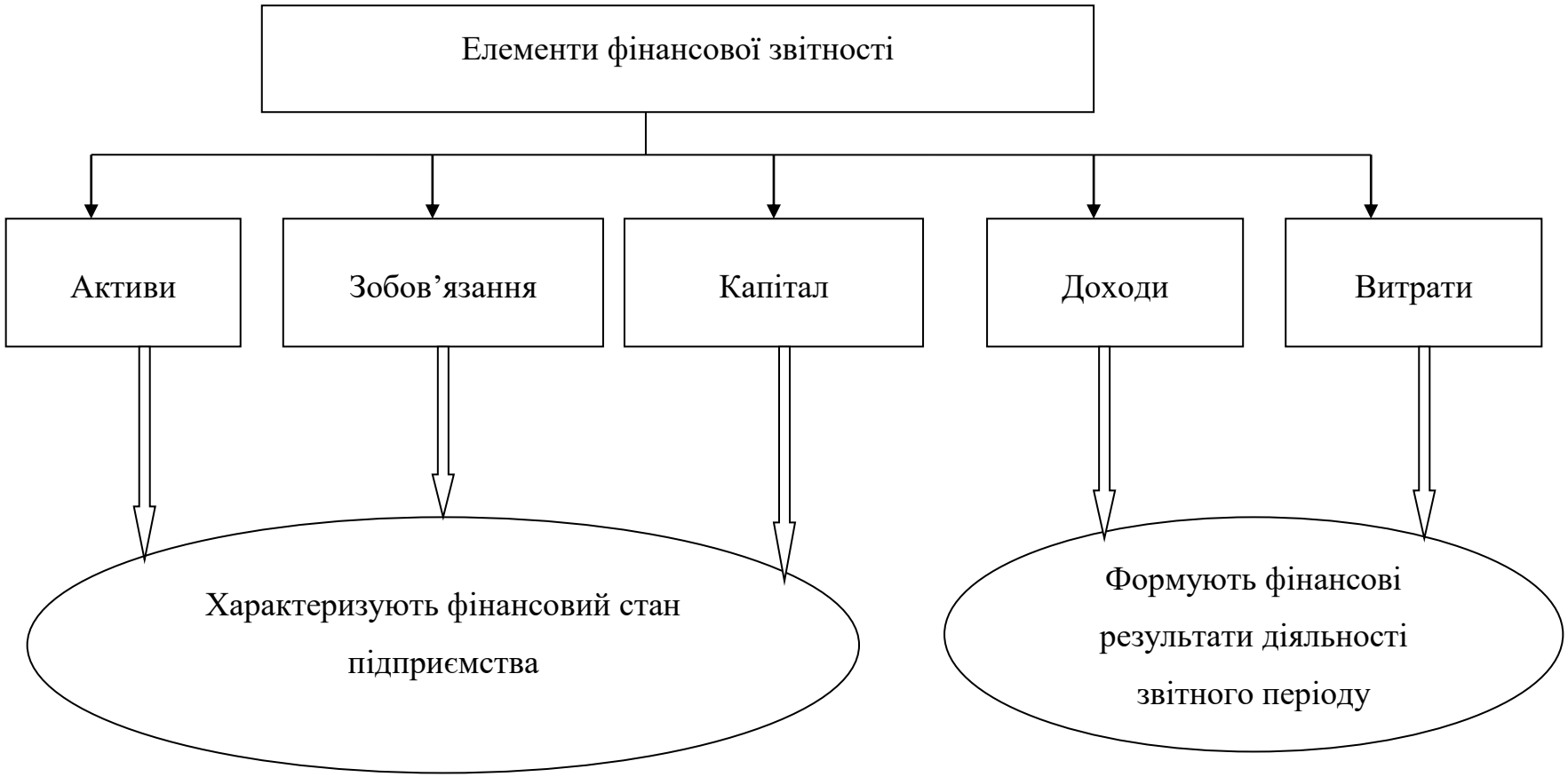

Рис. 2.3. Структура елементів фінансової звітності та їх функціональне призначення

Таким чином, в умовах глобалізації світової економічної системи ринкові методи управління та державного регулювання потребують гармонізованої системи звітної інформації для прийняття економічних рішень. Впровадження МСФЗ сприяло виокремленню фінансової звітності в окрему систему економічних знань, яка має свій об'єкт, предмет і елементи дослідження, відмінні від інших обліково-економічних дисциплін. Структура та зміст фінансової звітності підпорядковані домінуючій парадигмі соціально-економічного облаштування суспільства, визначаються рівнем розвитку ринкового економічного середовища, вимогами основних постачальників капіталу.

2.2. Принципи фінансової звітності та проблеми їх дотримання в умовах застосування національних стандартів

Зміст фінансової звітності в умовах національних стандартів, які складені з урахуванням вимог МСФЗ, підпорядковується певним принципам, які роблять її інформацію якісною щодо таких критеріїв як: достовірність, доречність, суттєвість та зіставність. Визначені Законом України [69] і П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [185] десять принципів регулюють визначення, визнання і оцінку окремих елементів фінансової звітності, що повинно сприяти задоволенню інформаційних потреб зовнішніх користувачів в гармонізованій економічній інформації. Поряд з тим, як на законодавчому рівні, так і на рівні теоретичних досліджень відсутня чітка методологія діалектичного взаємозв'язку принципів фінансової звітності та їх ієрархія. З цього приводу П.Я. Хомин і М.С. Палюх зазначають, що: „… черговість застосування принципів повинна базуватися на логічній залежності одних від інших, а не бути просто сумбурним переліком" [257, с. 152]. Національні принципи бухгалтерського обліку практично не знаходять свого теоретичного обґрунтування та висвітлення для потреб фінансової звітності, складання якої підпорядковується певній зовнішній доктрині, зміст якої визначається Концептуальними основами складання та подання фінансових звітів в умовах глобалізацій світового капіталу.

Принцип єдиного грошового вимірника як на національному, так і на міжнародному рівні залишається не вивченим через ряд причин. Так, як принцип бухгалтерського обліку і фінансової звітності „єдиний грошовий вимірник" виокремлено у США, Україні [44]. У решті європейських країн, а також в Концептуальних основах МСБО цей принцип не виділяється. Змінами, внесеними до МСБО 1 „Подання фінансових звітів" визначено, що при поданні фінансових звітів слід вказувати валюту подання, як це передбачається МСБО 21 „Вплив змін валютних курсів." При цьому, якщо не втрачається рівень точності, фінансові звіти мають складатися у тисячах або мільйонах одиниць валюти подання [152, с.11]. Валюта подання згідно

даного нормативного акту відноситься до вимог, які дозволяють ідентифікувати компоненти фінансових звітів.

Принцип єдиного грошового вимірника на національному рівні передбачає, що ,,вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці" [69]. Дане визначення однозначно тлумачить, що фінансова звітність складається лише у грошовому виразі, обмежуючи натуральні показники економічної діяльності. Господарські операції, які не можуть бути оцінені в грошовому виразі, не включаються до складу показників фінансової звітності. Поряд із цим, П(С)БО 1 ,,Загальні вимоги до фінансової звітності" у пункті 22 допускає , що: ,,якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу" [185].

Зміст принципу єдиного грошового вимірника, на перший погляд, в деякій мірі схожий із існуючим принципом грошової оцінки господарських операцій в бухгалтерському обліку. Тому вивчення принципів фінансової звітності більшість авторів проводить у взаємозв'язку із принципами бухгалтерського/ фінансового обліку, обґрунтовуючи це тим, що формування показників фінансової звітності відбувається безпосередньо через обліково-аналітичну інформацію бухгалтерського обліку. Виходячи із визначення науки ,,бухгалтерський облік", яке діяло до впровадження Закону ,,Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", грошовий вираз господарських операцій був обов'язковою умовою відображення їх у бухгалтерському обліку. Тому І.В. Буфатіна виділяє принцип грошового вимірника, а не єдиного грошового вимірника [25, с.6]. Сучасне визначення науки ,,бухгалтерський облік" передбачає, що інформація для зовнішніх і внутрішніх користувачів формується в процесі її ,,вимірювання" [69], що також зводиться до грошового виразу, оскільки різні показники господарської діяльності можуть бути узагальнені на рахунках бухгалтерського обліку лише з допомогою грошового вимірника. О.М. Коробко взагалі відмічає, що принцип єдиного грошового вимірника за своїм змістом не може бути визнано принципом, тому варто визнати його як обмеження якісних характеристик звітної інформації [94, с. 7].

В коментарях до Закону ,,Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" відмічається, що: ,,Принцип єдиного грошового вимірника є не стільки принципом, скільки основою бухгалтерського обліку. … Даний принцип підкреслює, що застосування єдиного грошового вимірника є обов'язковим при наданні інформації у фінансовій звітності" [27, с. 27].

Фінансова звітність складається для потреб зовнішніх користувачів в умовах корпоративної власності, глобалізації світових економічних процесів. Ці фактори сприяли виділенню і розвитку фінансової звітності із обліково-бухгалтерських дисциплін та розробці її принципів. Єдиний

грошовий показник виокремився у принцип із розвитком міжнародних фондових ринків, діяльністю транснаціональних корпорацій (ТНК), капітал яких, досягши гранично можливої концентрації в межах національних держав, трансформується у глобальний капітал.

Вивчення прояву принципу єдиного грошового показника у фінансовій звітності, на наш погляд, слід відокремити від категорій „грошовий вираз", „грошовий показник" у бухгалтерському обліку, що можна пояснити двома причинами.

1. На противагу грошовому показнику як єдиній універсальній одиниці виміру, яка дозволяє отримувати порівняльні фінансові дані про різнорідні об'єкти бухгалтерського обліку, принцип єдиного грошового показника вимагає дотримання грошового виміру елементів фінансової звітності компаній, які володіють або контролюються суб'єктами господарювання за межами країн їх реєстрації у валюті, що визначається національними законодавством таких країн чи іншими нормативно-правовими актами. Для оцінки діяльності ТНК її головна компанія повинна складати фінансову звітність з використанням єдиного грошового вимірника, як правило, національної валюти країни, в якій вона зареєстрована. Таким чином, фінансова звітність з точки зору транснаціональних економічних процесів, складена з дотриманням принципу єдиного грошового вимірника, дозволяє задовольняти інформаційні запити широкого кола користувачів, тобто є загальною інформацією, яка оцінена за єдиним грошовим вимірником, незалежно від джерел (країн) походження такої інформації.

2. Гроші проявляються у вартості, яку вони мали на момент включення господарської операції в обліково-аналітичну систему бухгалтерського обліку. Послідуючі зміни купівельної спроможності грошей не впливають на суму господарської операції, яка зареєстрована в обліку, незважаючи на те, що ця різниця може бути суттєвою. Грошовий вираз окремих елементів фінансових звітів має враховувати інформацію щодо потенційних економічних вигод у результаті здійснених господарських операцій з урахуванням оточуючого ринкового середовища, що дозволяє враховувати ціну грошей на звітну дату.

Для українських суб'єктів господарювання, діяльність яких обмежується кордонами держави, цей принцип має однозначне тлумачення, оскільки, по-перше, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" статтею 5 визначив, що: „підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України" [69], заборонивши тим самим складання фінансової звітності для національних учасників бізнесу в іншому грошовому вимірнику, ніж українська гривня. По-друге, за відсутності у національних суб'єктів господарювання контролю над іноземними емітентами цінних паперів за звичайних умов автоматично відпадає необхідність вимірювати господарські операції і складати фінансову звітність у грошовій одиниці,

іншій, ніж національна. Таким чином, єдиний грошовий вимірник стає принципом фінансової звітності в умовах глобалізації капіталу, ефект якого проявляється у розширенні свободи його застосування на рівні транснаціональних економічних структур. Лібералізація потоків капіталів сприяє процесу транснаціоналізації господарської діяльності, що в свою чергу, потребує глобальної керованості цими процесами за допомогою гармонізованої системи фінансової звітності, елементи та статті якої мають бути оцінені за допомогою єдиного грошового вимірника. Фінансова звітність ТНК, складена з дотриманням принципу єдиного грошового вимірника, має суттєве значення, оскільки дозволяє оцінити ефективність вкладеного капіталу компанії в різних країнах світу, визначити масштаби діяльності та інші необхідні показники для потреб відповідних користувачів звітності. „Розвиток світової фінансово-інформаційної системи призвів до виникнення нового феномену капіталу – його трансформації у активні гроші. В новій якості капітал став найбільш мобільним фактором виробництва, який може практично миттєво включатися у світові просторові операції на віддалених один від одного фінансових ринках світу з відривом від решти чинників виробництва" [55, с. 327]. Перехід взаєморозрахунків на плаваючі валютні курси, відміна багатьох колишніх регуляцій у сфері валютно-фінансової, банківської і біржової діяльності суттєво змінили інституціональну організацію внутрішніх і міжнародних фінансових взаємодій, виділивши принцип єдиного грошового вимірника основоположним при оцінці елементів фінансової звітності. Практичні аспекти діяльності вітчизняних підприємств на міжнародних ринках регулюють подання фінансової звітності в іншій, ніж українська, валюті залежно від пріоритетів (наприклад, в євро, в американських доларах, у російських рублях). За відсутності транснаціональних економічних процесів принцип єдиного грошового вимірника втрачає свій зміст і призначення та може бути забезпечений з допомогою інших принципів, які визначають оцінку господарських операцій, здійснених в іноземній валюті. Бухгалтерський облік таких операцій на національному рівні задовольняє основні вимоги щодо оцінки елементів фінансової звітності через систему обліково-аналітичної інформації, дотримуючись вимог законодавства та П(С)БО 21 „Вплив змін валютних курсів", яке регулює валюту складання і подання фінансової звітності [196].

Значимість принципу єдиного грошового показника виявляється у його взаємозв'язку з іншими принципами фінансової звітності (рис. 2.4), кожен із яких містить застереження, обмеження, пріоритет та інші вимоги щодо оцінки економічної інформації на дату її здійснення, складання звітності, відображення адекватної вартості економічної інформації в умовах реального ринкового середовища країн походження, визначення впливу фактичних та потенційних наслідків господарських операцій на фінансові результати діяльності звітного періоду тощо.

Рис. 2.4. Зв’язок принципу єдиного грошового вимірника з іншими принципами фінансової звітності та його реалізація

Загальною ознакою кожного із наведених принципів фінансової звітності є належність їх інформаційного поля до методів оцінки елементів фінансової звітності, що за умов транснаціональних процесів забезпечується за стосуванням принципу єдиного грошового вимірника. „Оцінка – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися всі елементи фінансових звітів в балансі та у звіті про прибутки та збитки" [152, с. 70].

Головними показниками фінансової звітності є фінансові результати і фінансовий стан підприємства, які характеризують ефективність використання вкладеного у бізнес капіталу та його здатність акумулювати майбутні економічні вигоди. Саме з допомогою дотримання відповідних принципів оцінки складових елементів цих показників і забезпечується адекватна економічна характеристика фінансового стану компанії з урахуванням реального ринкового середовища. Усі принципи, які за своєю суттю містять ознаки оцінки елементів фінансової звітності, в тій чи іншій мірі впливають на розміри фінансового результату і фінансовий стан підприємства звітного періоду. Оскільки основна частина фінансових результатів формується під впливом доходів і витрат, які безпосередньо утворюються під час збільшення чи зменшення економічних вигод внаслідок надходження або вибуття активів та зобов'язань, то більшість принципів, які регулюють оцінку, спрямовано на забезпечення уніфікованих підходів щодо оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат. Але фінансова звітність має цінність тоді, коли містить прогнозну інформацію щодо потенційної ринкової вартості капіталу, здатного генерувати майбутні економічні вигоди внаслідок його використання. Тому кожен із встановлених принципів оцінки по-різному трактує умови визначення таких майбутніх (потенційних) економічних вигод та потенційних наслідків господарських операцій, в залежності від конкретних фактів економічної інформації. В певній мірі принципи, які формують оцінку елементів фінансової звітності, доповнюють один одного, а в деяких випадках характеризують протилежні точки зору або обмежують дію іншого принципу щодо одних і тих ж економічних подій, що сприяє достовірності та доречності звітної інформації.

Принцип безперервності, на наш погляд, є наступним після принципу єдиного грошового вимірника, що забезпечує доречність оцінки елементів фінансової звітності у відповідності із вимогами інших принципів. Функціонування суб'єкта господарювання в умовах безперервної діяльності спрямовано на генерування майбутніх економічних вигод в результаті утримання активів і зобов'язань, оцінка яких має забезпечити достовірність інформації фінансової звітності протягом не менше року після такої операції, що обумовлюється даним принципом за вимогами МСФЗ: „Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього, принаймні на 12 місяців з дати балансу, але не обмежуючись

цим. В кожному випадку ступінь розгляду залежить від конкретних фактів. Якщо суб'єкт господарювання в минулому мав прибуткові операції і має відкритий доступ до фінансових ресурсів, можна без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності як облікової основи " [152, с.7]. Таким чином, безперервність забезпечується прибутковістю діяльності, а отже і вільним доступом до фінансових ресурсів, що потребує стабільності та рівномірності надходження прибутку протягом звітних періодів, а також гарантує його отримання ще протягом не менше наступного року, що гарантується діловою активністю суб'єкта господарювання.

Ділова активність знаходить свій прояв як у нарощуванні масштабів виробництва, так і стабільності фінансової політики (рис. 2.5), сучасні форми якої знаходять своє відображення у ринкових важелях регулювання власного та залученого капіталу: виплати дивідендів за корпоративними цінними паперами, забезпечення виплат прибутку власникам, диверсифікації капіталу, що гарантує його збереження, нарощування та використання за цільовими програмами, своєчасне виконання поточних зобов'язань, а також фінансування соціальних і екологічних витрат. Реалізація фінансової політики є можливою за умови збереження і нарощування власного капіталу та формування такої його структури, яка сприяє прибутковості діяльності не менше, ніж на найближчу перспективу.

Відкритий доступ до фінансових ресурсів гарантує постійне оновлення виробництва з урахуванням ресурсозберігаючих, науковоємних технологій відповід но до сучасних потреб і вимог розвитку науково-технічного прогресу. Поряд із цим, значна увага має приділятися виконанню еколого-економічної парадигми виробничого процесу, що в умовах прибуткової діяльності також сприяє залученню додаткових фінансових ресурсів та забезпечення підтримки від місцевих громад і суспільства в цілому. Поєднання еколого-економічних програм із виконанням соціальних планів розвитку в сучасних умовах стає реальною необхідністю для продовження визначених напрямків розвитку компанії.

Таким чином, принцип безперервності характеризує не лише масштаби виробництва, які забезпечуються діловою активністю, але і взаємовідносини суб'єктів господарювання із суспільством – від місцевих громад, де зареєстрована компанія, до держави, світового економічного регіону, де здійснюється діяльність та використовуються природні і трудові ресурси. На рівні національного законодавства принцип безперервності передбачає, що „оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі" [69], що суттєво обмежує як сферу застосування самого принципу, так і доречність сформованої з його дотриманням інформації.

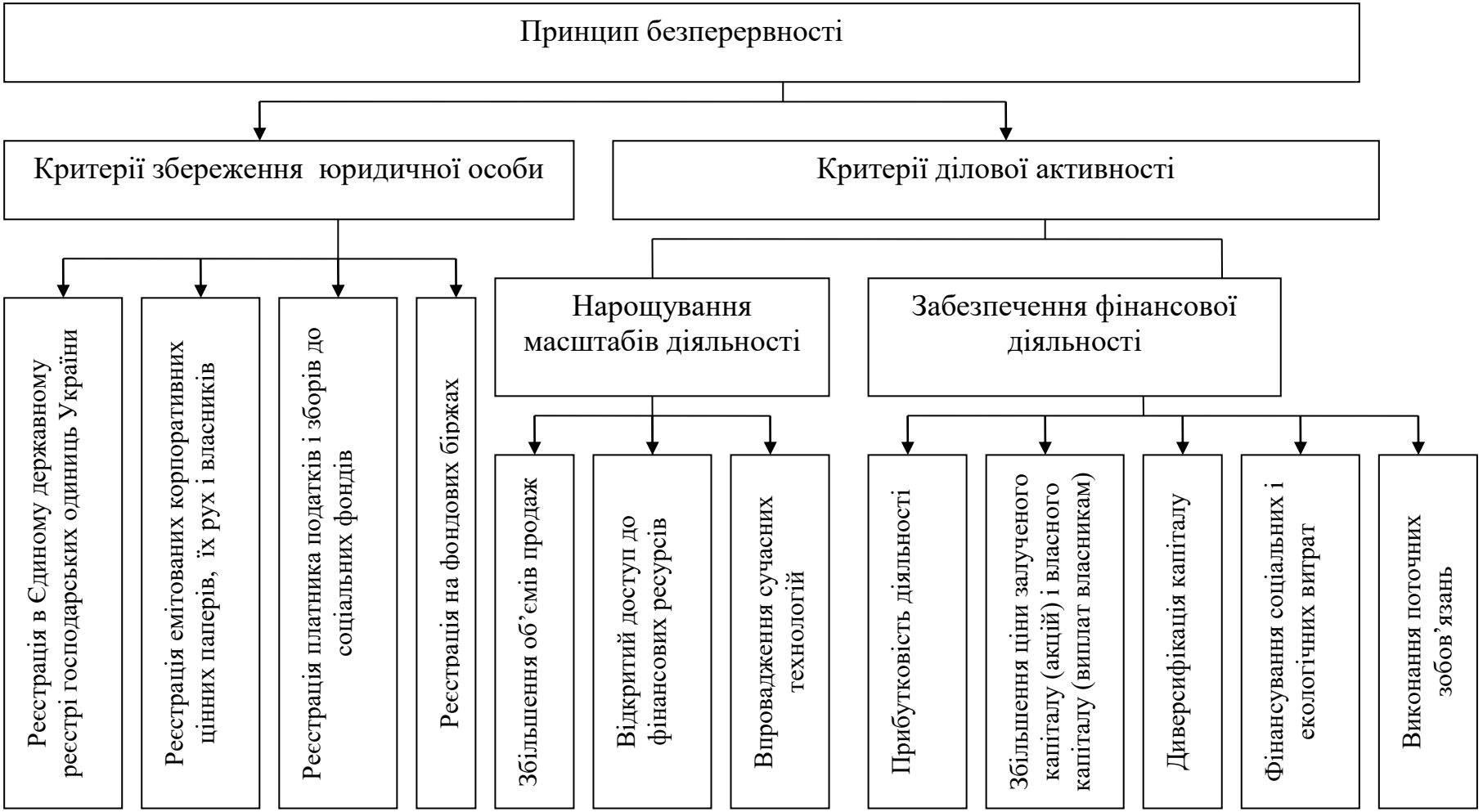

Рис. 2. 5. Критерії функціонування принципу безперервності

Категорія „припущення” не містить чіткого визначення дозволених меж вважати надану інформацію як таку, яка характеризує наміри власників щодо продовження, тимчасового припинення чи ліквідації діяльності.

Тому в сучасних умовах продовжують свою діяльність збиткові підприємства, доля яких від загальної кількості суб’єктів господарювання в Україні становила у 2005 р. 36,8 %, а у 2006 р. – 35,4 %. Як правило, такі підприємства не надають пояснень до фінансової звітності щодо свого подальшого функціонування на ринку капіталу, але оцінюють свої активи і зобов’язання як за звичайних умов. При цьому, слід відмітити, що багато із цього переліку великих підприємств не лише не скорочують свою діяльність, а навіть і нарощують ресурси, залишаючись збитковими протягом тривалого часу. Подібна ситуація відбувається в умовах відсутності державних важелів регулювання присутності суб’єкта господарювання на ринку капіталу через чітко встановлені правила і принципи оцінки результатів діяльності.

Збитковість діяльності та несуттєві розміри прибутку, які не забезпечують збереження і відтворення вкладеного капіталу, що показують у фінансовій звітності більше третини вітчизняних підприємств, повинні націлювати управлінський персонал на:

- або оцінку активів і зобов’язань в умовах ліквідації такого підприємства ;
- або визначення чинників, які ,,оточують поточну та очікувану прибутковість, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування” [152, с. 7].

У другому випадку сфера застосування принципу безперервності розповсюджується на прогнозні розрахунки фінансових результатів, фінансового стану, власного та залученого капіталу, які формують джерела фінансування діяльності, а також грошових потоків, що характеризують своєчасність розрахунків з учасниками бізнесу та відображають ділову активність суб’єкта господарювання. Для цього не достатньо лише досягти перевищення доходів над витратами, необхідно забезпечити відповідну норму доходності за умовами залученого капіталу від власників, інвесторів та інших кредиторів.

За МСФЗ принцип безперервності напряму пов’язано із очікуваннями усіх учасників бізнесу у отриманні у майбутньому економічних вигод за мінімальних ризиків. Свідчення цього сприяють впевненості у тому, що суб’єкт не має підстав суттєво призупинити чи ліквідувати діяльність, а отже, гарантує виконання прийнятих на себе зобов’язань перед третіми особами –учасниками бізнесу. Для забезпечення реалізації поставлених вимог щодо принципу безперервності виникає необхідність визнання суб’єкта господарювання юридичною особою, на яку згідно законодавства покладаються обов’язки щодо виконання усіх зобов’язань перед учасниками бізнесу. Державна реєстрація суб’єкта господарювання

юридичною особою покладає певні зобов'язання на державу як гаранта соціально-економічної стабільності та забезпечення сталого розвитку сучасного суспільства. В умовах обмежених природних ресурсів, інтенсивного впливу на навколишнє природне середовище, які використовуються суб'єктом господарювання, держава стає повноцінним учасником бізнесу, регулюючи правила поведінки суб'єкта в межах її національних інтересів.

Ринкові форми господарювання великих корпоративних компаній потребують постійної інформації щодо справедливої/ринкової вартості їх цінних паперів, які котируються на фондових біржах, що забезпечується шляхом реєстрації емітента цінних паперів в Державній комісії цінних паперів і фондового ринку з наступним просуванням їх для продажу на вітчизняних і міжнародних фондових та фінансових ринках. Залучення позикових коштів в обмін на корпоративні права компанії є основним джерелом нарощування її ділової активності на перспективу. Цей критерій ділової активності суб'єктів господарювання на вітчизняних фондових ринках характеризується такими даними: „У 2005 р. за обсягами виконаних угод на організованому ринку серед фінансових інструментів операції з облігаціями підприємств становили 39,8 %, акціями – 27,3 %, облігаціями державної позики – 23,6 %, облігаціями місцевих позик – 4,1 %, деривативами – 4,2 %, інвестиційними сертифікатами – 1,1 %. Значні обсяги неорганізованого ринку опосередковано можуть свідчити про небажання власників і менеджменту акціонерних товариств афішувати проведення операцій з цінними паперами (а це 94 – 95 % від загального обсягу торгів). Це призводить до того, що фондовий ринок України є закритим, непрозорим, слабо ліквідним і мало перспективним" [9, с. 41]. Наведена інформація свідчить про низький рівень капіталізації економіки підприємств, що звужує розвиток корпоративної системи, а діяльність більшості емітентів цінних паперів не відповідає принципу безперервності.

Реєстрація суб'єкта господарювання платником податків і зборів задовольняє вимоги суспільства щодо участі такого суб'єкта у соціально-економічному розвитку держави та є підтвердженням ефективної ділової активності, що забезпечує надходження податків і зборів різних рівнів, виконання соціального забезпечення його працівників. Взаємозв'язок принципу безперервності із іншими принципами фінансової звітності, визначеними вітчизняним законодавством показано на рис. 2.6. Доречність інформації фінансової звітності в умовах безперервності досягається через визнання активів і зобов'язань та їх оцінку за справедливою вартістю, яка акумулює майбутні економічні вигоди і втрати внаслідок сформованої структури капіталу суб'єкта діяльності. Використовуючи такі припущення, деякі науковці вказують на недоцільність оцінки елементів фінансової звітності за історичною (фактичною) собівартістю або взагалі не виділяють даний принцип [266, с. 69; 25].

Рис. 2.6. Зв'язок принципу безперервності з іншими принципами фінансової звітності

Судження такого характеру значно звужують інформативність фінансової звітності через неповне висвітлення змісту принципу, з допомогою якого формуються поточні фінансові результати і поточний фінансовий стан фірми.

Як відомо, різниця між справедливою вартістю утримуваних активів та поточною їх вартістю, розрахованою за історичною (фактичною) собівартістю, відображається у складі власного капіталу – капіталізованого чи поточного (фінансового результату). Втрати, які виникли внаслідок оцінки за справедливою вартістю, відображаються у складі витрат звітного періоду, зменшуючи прибуток підприємства. При цьому, основна сума майбутніх економічних вигод внаслідок утримання активів проявляється безпосередньо у складі власного капіталу у вигляді суми дооцінки необоротних активів, інших нематеріальних активів, які характеризують ділову репутацію фірми (гудвіл), а частково – у складі прибутку (за операціями із оборотними активами). Таким чином, порівняння вартості активів, оцінених за історичною (фактичною) собівартістю і їх справедливою вартістю показує ефективність раніше прийнятих рішень щодо розміщення капіталу у вигляді утримуваних активів суб'єкта господарювання.

Принцип історичної (фактичної) собівартості у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів не виділяється, але існує як один із способів оцінки елементів фінансових звітів і за своїм змістом є дещо ширшою категорією, ніж принцип у вітчизняному трактуванні. Історична собівартість як процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів, передбачає, що: ,,Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їхніх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства" [153, с. 70].

Принцип трактується лише щодо оцінки активів і за своїм змістом може бути реалізованим у бухгалтерському обліку: ,,історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання" [69].

В російській практиці бухгалтерського обліку принцип фактичної собівартості також визначає історичні витрати, які виникли внаслідок придбання активів або їх виробництва на підприємстві [241,с. 7], тобто безпосередньо цей принцип стосується бухгалтерського обліку активів, а не елементів фінансової звітності.

Наведені судження по-різному трактують навіть саму оцінку, не говорячи про об'єкти оцінки елементів фінансової звітності, які

забезпечують якісні характеристики фінансових звітів. Домінування оцінки активів за сумою витрат на їх виробництво чи придбання характерне для бухгалтерського обліку для відображення факту здійснення господарської операції за даними первинних документів, що забезпечують юридичне право власності на них. Суми витрат на придбання чи виробництво активів регулюються відповідними П(С)БО, що забезпечує уніфікований підхід щодо структури витрат, які включаються у історичну (фактичну) собівартість. У даному випадку мова йде скоріше про фактичну, а не історичну собівартість у сенсі цього терміну. Історичною може бути вартість, за якою актив відображено у фінансовій звітності на момент його первісного визнання: це може бути як фактична собівартість, так і справедлива вартість, як слідує із визначення Концептуальних основ. Наприклад, у сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 „Біологічні активи" сільськогосподарська продукція оприбутковується на баланс підприємства за справедливою вартістю у момент її відділення від біологічного активу [201]. У інших випадках безкоштовно отримані, внесені до статутного капіталу активи оцінюються за їх справедливою вартістю. Ось ця вартість і буде історичною у часовому вимірі для фінансової звітності. Наступні переоцінки активів, які спрямовані на відображення результатів від володіння утримуваними активами, будуть виходити із вартості, за якою вони були оприбутковані на баланс підприємства. Історизм собівартості, таким чином, полягає у визначенні вартості, за якою елементи фінансової звітності були оприбутковані на баланс підприємства за минулих подій. За наявності альтернатив – фактичної собівартості і справедливої вартості, перевага надається фактичній собівартості або іншим вимогам відповідних П(С)БО (як у випадку із сільськогосподарською продукцією тощо). При цьому, як показують приклади, мова іде не про собівартість, а історичну вартість, яка формується під час визнання активу для відображення у фінансовій звітності. Історичною може бути як фактична собівартість, так і справедлива вартість, що визначається організаційними умовами і каналами надходження активів на підприємство (рис. 2.7). Оскільки взаємовідносини суб'єкта господарювання із іншими учасниками бізнесу регулюються не лише через контрольовані ним активи, а і зобов'язання, то достовірність їх оцінки у фінансовій звітності повинна передбачати також історичну оцінку зобов'язань на дату визнання. З погляду на те, що поточні і довгострокові зобов'язання оцінюються по різному, ймовірно, їх і не включено у визначення принципу історичної (фактичної) собівартості на противагу оборотним і необоротним активам, оцінка придбання чи виробництва яких визначається майже однаково. Поточні зобов'язання, як відомо, оцінюються за сумою погашення [195], тобто за вартістю оприбуткованих у результаті виникнення таких зобов'язань активів. Ця оцінка зобов'язань підпадає під категорію фактичної вартості, позаяк вартість придбаних активів складається із сум, сплачених постачальникам

та інших витрат, пов'язаних із придбанням, які, таким чином, формують їх фактичну собівартість.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, оцінюються на дату балансу за теперішньою вартістю, частина якої відображає вартість придбаних активів, а інша частина у вигляді відсотків за відстрочку платежів, як правило, не включається або ж не повністю включається у вартість придбання, і списується на фінансові витрати звітного періоду їх нарахування. Якщо за основу визначення історичної (фактичної) собівартості прийняти визначення, складене у Концептуальних основах, то довгострокові зобов'язання також мають історичну (фактичну) вартість. Згідно ж національного визначення принципу історичної (фактичної) собівартості довгострокові зобов'язання не мають фактичної собівартості, оскільки оцінюються за теперішньою вартістю, яка є більшою суми погашення. Ймовірно, ця диспропорція щодо оцінки зобов'язань за принципом історичної (фактичної) вартості склалася під дією обставин, коли: „Теоретичні принципи, які лежать в основі визнання, оцінки і пояснення кредиторської заборгованості (liabilities), ще недостатньо опрацьовані, і кредиторська заборгованість довгий час розглядалася просто як „зворотна сторона" активів" [159, с. 295].

Згідно із фінансовою концепцією капіталу, яка покладена в основу національної фінансової звітності, останній є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства, які розраховують, виходячи із величини активів за вирахуванням тих, які необхідні для погашення зобов'язань [153, с. 72]. Враховуючи наведене визначення основної концепції фінансової звітності, принцип історичної (фактичної) вартості повинен регулювати оцінку не лише активів, але і зобов'язань, що дозволить отримати доречну і достовірну інформацію, необхідну для прийняття економічних рішень, виходячи із того, що всі минулі господарські операції мають свою історію, оцінка якої проводиться з допомогою історичної (фактичної) вартості. Окрім того, збереження фінансового капіталу вимірюється, як зазначається в Концептуальній основі, в номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності [152, с. 44]. Оцінка статей фінансової звітності при цьому проводиться за фактичною вартістю, що склалася в результаті попередніх господарських операцій, тобто історичною собівартістю.

Оцінка активів та зобов'язань за історичною (фактичною) вартістю набуває свого домінуючого вигляду у ринковому середовищі в період незначної інфляції, що сприяє стабільності купівельної спроможності. Оскільки в основі оцінки активів і зобов'язань лежить їх грошовий вираз, який з часом не міняє або майже не змінює свою початкову величину, то пріоритет історичної (фактичної) вартості очевидний: на дату складання фінансової звітності економічні вигоди від утримуваних активів та зобов'язань практично не змінюються.

Рис. 2.7. Критерії функціонування принципу історичної (фактичної) вартості

Елементи фінансової звітності за таких умов не потребують коригувань на рівень інфляції (вартість грошей), що спрощує як метод оцінки економічних вигод, так і аналіз наданої інформації. Але подібна ситуація мало ймовірна в умовах глобалізації капіталу, оскільки рівень інфляції, як правило, різниться в різних країнах, світових регіонах використання капіталу. Тому створення одноманітних підходів щодо оцінки активів і зобов'язань на дату визнання та її структури незалежно від джерел походження інформації як раз і забезпечується з допомогою принципу історичної (фактичної) вартості, реалізація якого проводиться в контексті із іншими принципами фінансової звітності (рис. 2.8).

Слід відмітити, що потенційні економічні вигоди від утримуваних активів, відображених у фінансовій звітності, або ще можна сказати за наявної структури капіталу, у сучасних умовах не можуть надавати достовірного судження про потенційну вартість фірми, оскільки вона складається досить часто під впливом активів і процесів, які не відображені у фінансовій звітності, але вимір впливу яких на потенційну вартість фірми можна визначити на ринку цінних паперів за їх ринковим курсом або у вигляді гудвілу при продажу фірми.

Сума грошових коштів, які надійшли на фірму від продажу її цінних паперів, спрямовується на фінансування операційної діяльності, що в цілому забезпечує збільшення вартості фірми внаслідок розширення її діяльності. Перевищення ринкової вартості емітованих цінних паперів над їх номінальною вартістю сприяє додатковому фінансуванню запланованих заходів і свідчить про потенційно високу вартість вкладеного у бізнес капіталу.

Позитивний гудвіл, який утворюється внаслідок продажу фірми за ціною, яка перевищує справедливу вартість її активів, приймає безпосередню участь у формуванні історичної вартості придбаних активів, які дооцінюються у результаті такого придбання покупцем до вартості їх придбання. Одночасно сума дооцінки придбаних активів поряд із справедливою вартістю буде включатися у склад історичної їх вартість, відображаючи фактичні витрати на придбання таких активів.

МСФЗ 1 „Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" розглядає справедливу вартість елементів фінансової звітності за певних обставин, як доцільну їх собівартість: „Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може встановити доцільну собівартість за попередніми ЗПБО для деяких або для всіх своїх активів та зобов'язань шляхом їх оцінки за їхньою справедливою вартістю на одну певну дату, внаслідок такої події, як приватизація або початкова відкрита пропозиція. Він може використовувати такі обумовлені подіями оцінки справедливої вартості як доцільну собівартість на дату цієї оцінки" [152, с. 5].

Визначена таким чином доцільна собівартість і буде історичною (фактичною) собівартістю переоцінених активів і зобов'язань.

Рис. 2.8. Зв'язок принципу історичної (фактичної) вартості з іншими принципами фінансової звітності

Категорія „доцільна собівартість” формується із справедливої вартості активів і зобов’язань, що визначається на одну певну дату за умови проведення приватизації або початкової відкритої пропозиції на ринку цінних паперів і одночасного застосування МСФЗ. Проведена переоцінка активів до справедливої вартості внаслідок зміни організаційних процесів суб’єкта господарювання дозволяє встановити нову історичну вартість таких активів на дату переоцінки як відлік для подальшого його функціонування.

Основне значення принципу історичної (фактичної) вартості полягає у забезпеченні достовірної оцінки активів і зобов’язань суб’єкта господарювання на дату їх первісного визнання або ж на іншу певну дату, від якої розпочинається нова організаційна форма його існування. З допомогою цього принципу забезпечуються наступні судження (оцінки у наступних звітних періодах) щодо окремих активів і зобов’язань, які приймають участь у формуванні фінансового результату або характеризують фінансовий стан суб’єкта господарювання на звітну дату. Історизм вартості активів і зобов’язань полягає у їх відповідній оцінці на дату визнання у фінансовій звітності. При цьому, історична вартість може складатися із фактичної собівартості виробництва або придбання активів, а також із їх справедливої вартості, застосування якої регулюються відповідними П(С)БО.

Історична вартість зобов’язань складається із сум надходжень, отриманих в обмін на зобов’язання, або, за деяких інших обставин, із сум грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов’язання під час звичайної діяльності підприємства.

Історична оцінка активів і зобов’язань завжди розкривається з точки зору подій, які уже фактично відбулися і характеризує досягнутий результат минулої діяльності на початковій стадії утворення капіталу у результаті придбання таких активів чи виникнення зобов’язань. Тому принцип історичної (фактичної) вартості, забезпечуючи оцінку минулих подій, в поєднанні із принципом обачності дозволяє отримувати достовірну інформацію про потенційні економічні вигоди суб’єкта від утримуваних активів і зобов’язань.

Принцип обачності найбільш часто і детально аналізується як вітчизняними, так і зарубіжними вченими, такими як: І.В.Буфатіна [25], Т.Є.Кучеренко [110], Я.В.Соколов [233], В.Ф. Палій [176], А.В. Суворов [241], П.Я. Хомин [263], О.М. Хорін [264], оскільки від його дотримання залежить фінансовий стан, фінансові результати і сума власного капіталу звітного періоду, які генерують майбутні економічні вигоди. Російські вчені [233] провели історичне дослідження принципу консерватизму (аналог принципу обачності) та його вплив на показники звітності, виходячи із сучасної практики складання фінансової звітності. За основу приймалися ситуації, спрямовані на заниження податкового і

бухгалтерського прибутку шляхом створення різних резервів, недооцінки вартості майна, завищення поточних витрат тощо. Як російська, так і українська практика функціонування більшості корпоративних підприємств свідчить, що ринкові засади організації та управління вкладеним капіталом залишаються поза їх межами, що безпосередньо характеризується розвитком фондового ринку країни. Збитковість або низька прибутковість діяльності не забезпечує дотримання основної концепції сучасного ринкового середовища: збереження і нарощення капіталу фірми в умовах інноваційного шляху розвитку. Міжнародна теорія і практика складання фінансової звітності базується саме на цих ринкових засадах фінансування сучасних ТНК, крупних корпоративних компаній, ефективність діяльності яких є головною умовою обігу їх цінних паперів на фондових ринках. Основною вимогою потенційних інвесторів корпоративного підприємства є стабільне нарощення його капіталу для виконання зобов'язань перед учасниками бізнесу та подальше розширення господарської діяльності. За інших умов такий суб'єкт господарювання не має перспектив на існування в ринковому середовищі. Тому якщо розглядати принцип консерватизму із цієї точки зору, то протиріч із іншими принципами фінансової звітності він не має, як стверджують автори, оскільки уточнює і доповнює кількісні та якісні ознаки елементів фінансової звітності. Виконання вимог МСФЗ, МСБО щодо оцінки активів і зобов'язань, розрахунку резервів сумнівних боргів, забезпечень за їх видами сприяє упорядкуванню та уніфікації організаційних засад принципу. За інших рівних умов, фінансова звітність має відображати активи і зобов'язання, які виникли внаслідок минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до збільшення або зменшення економічних вигод. Тому активи або їх частина, що не призведуть до отримання економічних вигод, не повинні відображатися у фінансовій звітності і цей факт не є, як стверджують вчені протиріччям із принципом безперервності діяльності, через те, що: „зміну оцінки будь-якого активу неможливо виконати до моменту продажу або по іншій причині його списання" [233, с. 57]. Висновки авторів протирічать суті визначенню таких категорій звітності як „активи" і „зобов'язання", зміст яких пов'язано із майбутніми економічними вигодами, які, ймовірно, будуть отримані у майбутньому суб'єктом господарської діяльності, який їх контролює.

Концептуальні основи розглядають обачність як якісну характеристику, пояснюючи її застосування і зміст наступним чином: „Особи, які складають фінансові звіти, повинні враховувати невизначеність, яка неминуче супроводжує багато подій та обставин, таких як погашення дебіторської заборгованості, ймовірний строк експлуатації машин та обладнання і кількість можливих претензій щодо гарантії. … Обачність – це дотримання певної обережності при формуванні судження,

необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені" [153, с. 53].

Закон України характеризує обачність як: ,,застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства" [66]. Майже аналогічно зроблено визначення даного принципу у П(С)БО 1 ,,Загальні вимоги до фінансової звітності", знову таки ж обумовлюючи, що цей принцип застосовується у бухгалтерському обліку [185], ігноруючи назву самого стандарту.

Наведені визначення принципу обачності спрямовані на встановлення інформаційної цінності фінансової звітності, яка полягає у прогнозованості, що досягається за допомогою оцінки її елементів таким чином, щоб забезпечити співставність майбутніх сум погашення зобов'язань за рахунок реальної вартості утримуваних активів. Тому судження щодо даного принципу характеризуються такими критеріями його визнання як: невизначеність, обережність і нейтральність (рис. 2.9).

Невизначеність характеризується доцільністю і відповідністю облікової політики щодо встановлення розмірів та оцінки окремих активів і зобов'язань, доходів і витрат, які характеризують фінансовий стан і фінансові результати суб'єкта господарювання на звітну дату з урахуванням майбутніх економічних вигод і втрат. Майбутні економічні вигоди від утримання активів розраховуються на підставі їх справедливої вартості, невизначеність якої проявляється у відсутності достовірної потенційної оцінки у майбутніх звітних періодах, що робить невизначеною і суму зобов'язань, яка виникає внаслідок придбання контрольованих ресурсів. Оцінка, як якісна характеристика елементів фінансової звітності, за ринкових умов має тенденцію постійної її зміни під впливом, як правило, зовнішніх факторів, що вносить певну невизначеність у розрахунок майбутніх економічних вигод. Сам підхід щодо надання прогнозованої інфор мації про майбутні економічні вигоди суб'єкта господарювання уже містить відносну невизначеність про його доходи і витрати, можливу структуру активів і зобов'язань та можливі фінансові відносини із учасниками бізнесу.

Сума доходів і витрат звітного періоду залежить від своєчасного виконання зобов'язань контрагентами бізнесу та їх послідуючого використання, що робить їх невизначеними у часі та розмірах. Фінансові результати, які формують власний капітал суб'єкта господарювання, залежать від розмірів доходів і витрат звітного періоду, сума яких має враховувати потенційні економічні вигоди та втрати, що виникатимуть у майбутньому під впливом господарських операцій, здійснених у результаті минулих подій. Обачність щодо минулих подій характеризує невизначеність їх виконання, а також отримання економічних вигод від їх використання у майбутньому.

Рис. 2.9. Критерії функціонування принципу обачності

Так, запаси відображаються у балансі за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили свою первісно очікувану економічну вигоду. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на витрати звітного періоду, що призводить до зменшення фінансового результату. Аналогічно регулюється порядок відображення у фінансовій звітності чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості, первісна вартість якої зменшується на створений резерв сумнівних боргів або безпосередньо на суму непогашеної дебіторської заборгованості з різних причин.

Необоротні активи, такі як основні засоби, нематеріальні активи переоцінюються на дату балансу у разі, якщо залишкова вартість об'єкту суттєво відрізняється від його справедливої вартості. При цьому, суми первісної дооцінки залишкової вартості необоротних активів включають до складу додаткового капіталу, а суми первісної уцінки – до складу витрат звітного періоду з наступним зменшенням фінансового результату інвестиційної діяльності.

Сума доходів і витрат звітного періоду залежить від своєчасного виконання зобов'язань контрагентами бізнесу та їх послідуючого використання, що робить їх невизначеними у часі та розмірах. Фінансові результати, які формують власний капітал суб'єкта господарювання, залежать від розмірів доходів і витрат звітного періоду, сума яких має враховувати потенційні економічні вигоди та втрати, що виникатимуть у майбутньому під впливом господарських операцій, здійснених у результаті минулих подій. Обачність щодо минулих подій характеризує невизначеність їх виконання, а також отримання економічних вигод від їх використання у майбутньому. Так, придбаний пакет акцій емітента не може гарантувати отримання дивідендів чи прибутку в результаті визнання їх активами у майбутніх звітних періодах.

Таким чином, невизначеність – це судження про якісні (оцінка) та кількісні (визначення, визнання) параметри елементів фінансової звітності, про які не має чіткої впевненості як щодо минулих подій, так і майбутніх. Проблема невизначеності інформації у фінансовій звітності вирішується на підставі попереднього досвіду її складання, аналізу і використання з урахуванням оточуючого ринкового середовища як управлінським персоналом, так і зовнішніми користувачами.

Критерій обережності стосується визначення сум доходів і витрат звітного періоду. Оскільки доходи і витрати діяльності оцінюються у фінансовій звітності у момент їх визнання і подальші переоцінки цих елементів, як правило, не проводяться, через те, що це вимагатиме перегляду юридичних підстав їх виникнення, то вимога оцінки доходів і витрат, наведена у визначенні принципу обачності, передбачає встановлення їх розмірів, які включаються у розрахунок фінансового результату звітного періоду. Для потреб звітності необхідно встановити

суму доходів звітного періоду, зменшену на ту їх частину, яка не буде отримана не лише у звітному, але і в наступних звітних періодах, якщо існує ймовірність таких подій або впевненість у них. Обережність підходу до визначення суми втрат доходів від непогашення дебіторської заборгованості досягається через визначення обліковою політикою для підприємства одного із методів розрахунку резервів сумнівних боргів, передбачених П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість" [193]. З урахуванням галузевих та інших особливостей, строків корисного використання (експлуатації) основних засобів обираються методи нарахування амортизації для однорідних об'єктів, що також затверджується обліковою політикою підприємства відповідно до П(С)БО 7 „Основні засоби" [191], П(С)БО 8 „Нематеріальні активи" [192].

Окрім того, витрати звітного періоду включають усі визнанні витрати діяльності та можливі втрати внаслідок утримання активів та зобов'язань. Критерій обережності щодо витрат передбачає їх визнання у сумі, яка зменшує економічні вигоди як звітного, так і майбутніх періодів. До таких операцій належать події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу:

– оголошення банкрутом дебітора, заборгованість якого раніше була визначена сумнівною;
– переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу
– отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах;
– отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велися на звітну дату та інші подібні операції.

Події після дати балансу вимагають коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансової звітності. При цьому, події, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань.

Інформація щодо економічних ресурсів, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, є корисною для визначення здатності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти у майбутньому. Обачність формування показників фінансової звітності для характеристики можливих економічних вигод здійснюється з дотриманням критерію нейтральності інформації. За МСБО нейтральність є якісною характеристикою фінансових звітів, яка не містить упереджених суджень щодо окремих елементів: „Фінансові звіти не є нейтральними, якщо в результаті відбору або викладу інформації вони впливають на прийняття рішення або на судження з метою досягнення заздалегідь визначеного результату" [153, с. 53].

Обережність розрахунку розмірів та структури фінансових результатів (від операційної, інвестиційної, фінансової діяльностей) забезпечується дотриманням обережних суджень щодо їх складових.

Нейтральність інформації про доходи і витрати забезпечується за рахунок:

– виконання вимог відповідних П(С)БО щодо їх поділу за звітними періодами: звітним і майбутніми, що підтверджується визнанням доходів за результатами проведених витрат;

– відображення структури доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності, що характеризує фінансову політику суб'єкта господарювання та основні шляхи нарощування власного капіталу;

– відповідна оцінка майбутніх втрат внаслідок минулих подій і включення їх у збитки звітного періоду та оцінки звітних доходів, які забезпечені витратами, що здійснені для їх отримання.

– Нейтральність інформації щодо активів і зобов'язань забезпечується за рахунок:

– дотриманням вимог їх визнання згідно П(С)БО;

– оцінки активів і зобов'язань при їх визнанні за історичною (фактичною) вартістю;

– визначення справедливої вартості активів і зобов'язань на дату балансу.

Принцип обачності коригує історичну (фактичну) вартість активів і зобов'язань таким чином, щоб забезпечити реальну їх вартість з урахуванням ринкового середовища, в якому вони існують. Але при цьому оцінка оборотних активів, окрім грошових коштів і фінансових інвестицій, проводиться за найменшою із двох оцінок: первісною або чистою вартістю реалізації. Оцінка довгострокових активів на дату складання звітності проводиться із врахуванням суттєвості визначених сум переоцінки (дооцінки і уцінки), оскільки ці операції впливають як на доходи, так і на витрати суб'єкта господарювання.

Зв'язок принципу обачності із іншими принципами фінансової звітності показано на рис. 2.10. Формування корисної інформації із дотриманням встановлених принципів фінансової звітності під впливом принципу обачності дозволяє встановити межі застосування суб'єктивних суджень і розрахунків в процесі оцінки та визначення окремих її елементів, що сприяє прийняттю відповідних управлінських рішень.

Значимість принципу нарахування та відповідності доходів і витрат полягає у їх визнанні у фінансових звітах та економічному обґрунтуванні сум доходів і витрат, які формують фінансові результати звітного періоду в органічній взаємозалежності від видів звичайної діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Користувачі фінансової звітності потребують інформації щодо складових прибутку звітного періоду, основним із яких має бути прибуток від основної та іншої операційної діяльності, що

відображає статутну діяльність, реєстрація якої відповідає вимогам кредитування та фінансування зі сторони кредиторів, інвесторів, акціонерів. (Доходи та витрати внаслідок надзвичайних подій не мають постійного характеру, тому їх вплив на фінансовий стан і фінансові результати не можна визначати як приоритетні для користувачів звітності). В економічній літературі дослідження принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводилися вітчизняними науковцями такими як: І.В. Буфатіною [25], О.М. Головащенко [44], О.М.Коробко [93], Т.Є. Кучеренко [114], А.В. Рабошук [211] та іншими. Більш активно ці питання вивчаються російськими вченими такими як: Я.В. Соколов [26], О.В.Соловьева [234], А.В. Суворов [240], О.М. Хорін [266]. Проте детального теоретичного і практичного вивчення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат у фінансовій звітності з урахуванням галузевих особливостей не проводилося.

Для теоретичного обґрунтування змісту і значимості даного принципу його доцільно структурувати за визначеними подіями: нарахування і відповідність, які характеризують відмінні сукупності доходів і витрат, відображувані у різних фінансових звітах, що визначається як стандартами МСБО, так і стандартами GAAP. Так, Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів виокремлюють принцип нарахування, який за своїм змістом відрізняється від принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, визначеного українським законодавством за аналогією із стандартом GAAP, основний наголос в якому зроблено на дату визнання результатів операцій та інших подій: „Згідно з цим принципом результати операцій та інших подій визнаються тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і вони відображаються в облікових реєстрах та наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Фінансові звіти, складені згідно з принципом нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі операції, які містили виплату або отримання грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому і про ресурси, представлені грошовими коштами, що їх буде одержано у майбутньому. Отже, вони надають саме той тип інформації щодо минулих операцій та минулих подій, який є найбільш корисним для користувачів при прийнятті ними економічних рішень" [153, с. 49].

Таким чином, принцип нарахування не обмежується безпосередньо лише доходами і витратами як заключними показниками проведених у минулому господарських операцій, а охоплює дату визнання та відображення у фінансовій звітності активів і зобов'язань, які утворюють різноманітні структурні елементи майбутніх доходів і витрат за періодами їх виникнення та періодами отримання економічних вигод від здійснених операцій, що забезпечує достовірність інформації не лише Звіту про фінансові результати, але і інших фінансових звітів.

Рис. 2.10. Зв’язок принципу обачності з іншими принципами фінансової звітності

Про відповідність доходів і витрат у цьому визначенні прямо мова не іде, але робиться наголос про відображення результатів господарських операцій та інших подій у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться, що, очевидно, передбачає їх поділ між звітом про фінансовий стан та звітом про фінансові результати.

Принципи ведення обліку за GAAP визначають як слід відображати доходи і витрати у звітності компаній, виділяючи принцип визнання витрат, принцип визнання доходів, принцип співвідношення доходів і витрат[4, с. 75; 84, с. 96; 234, с. 32-33], що забезпечує нормативне регулювання визнання доходів і витрат та їх співставлення: ,,співвідношення доходів і витрат передбачає, що витрати повинні бути відображені в бухгалтерському обліку за той же період, що і дохід, для отримання кого вони були зроблені" [84, с.33].

Національний принцип нарахування та відповідності доходів та витрат у більшій мірі стосується безпосередньо структури показників Звіту про фінансові результати: ,,для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів" [187].

Наведені критерії нарахування доходів і витрат за МСБО, GAAP, національними стандартами спрямовані на визначення дати їх відображення у фінансових звітах і не пов'язані із встановленням розмірів, оскільки це забезпечується дотриманням принципу обачності та іншими принципами, які регулюють грошову оцінку.

Основними умовами визнання доходів і витрат звітного періоду, які формують фінансові результати, є:

1 – доходи визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зростання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із збільшенням активу або із зменшенням зобов'язання;

2 – витрати визнаються у звіті про прибутки і збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

3 – відповідність доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності (рис. 2.11).

Поряд з цим, принцип нарахування визначає загальні правила визнання господарських операцій щодо доходів і витрат як звітного, так і майбутніх періодів, оскільки не усі нараховані доходи і витрати формують фінансові результати звітного періоду. Частина доходів і витрат характеризують фінансовий стан підприємства у складі Балансу: незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів, а також аванси отримані (майбутні доходи) і аванси видані (майбутні витрати).

Рис. 2.11. Критерії функціонування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат

Наведені елементи характеризують доходи і витрати, які визнані, але будуть включені у фінансові результати наступних звітних періодів у міру виконання умов принципу відповідності. Одночасно усі інші активи, які характеризують фінансовий стан підприємства, відображають минулі операції щодо сплати грошових коштів та зобов'язання у майбутньому сплатити грошові кошти за придбані активи, що втілюють у собі майбутні економічні вигоди, і таким чином, це робить їх потенційними доходами. Зобов'язання, окрім авансів отриманих і доходів майбутніх періодів, у свою чергу, характеризують заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди, а отже вони є потенційними витратами.

Проведені логічні дослідження щодо принципу нарахування доходів і витрат показують, що останні поділяються за періодами їх визнання у складі фінансових результатів: звітного періоду, відображуваних у Звіті про фінансові результати, майбутніх періодів, які визнанні як доходи і витрати, але майбутніх звітних періодів та потенційні доходи і витрати, які генерують майбутні економічні вигоди і втрати від утримання активів і зобов'язань, і які будуть, ймовірно, формувати фінансові результати у майбутньому у міру їх використання чи погашення. Майбутні і потенційні доходи і витрати відображаються у складі Балансу до часу їх використання, після чого вони включаються у розрахунок фінансового результату звітного періоду. Принцип нарахування доходів і витрат аналізувався у свій час Е. Шмаленбахом, який підкреслював, що актив – це витрати, які будуть доходами у майбутньому. У зв'язку із цим потребує визначення сума витрат, вкладена у минулих звітних періодах у активи, яка у наступних звітних періодах в результаті реалізації чи іншого їх використання призведе до отримання економічних вигод.

Таким чином, усі активи, які втілюють у собі майбутні економічні вигоди, є потенційними доходами, визнання яких у фінансових звітах має проводитися у момент отримання прав контролю їх використання, а зобов'язання, які виникли внаслідок минулих подій, призведуть до зменшення ресурсів підприємства, а отже є витратами, які мають визнаватися в момент їх виникнення, незалежно від дати погашення такої заборгованості. Визначення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат у Законі України [66] показує, що його зміст містить методологічне протиріччя першого речення із другим, оскільки перше – характеризує умови визнання доходів і витрат звітного періоду для визначення фінансового результату, а друге – ніби продовжує зміст першого, оскільки містить ввідне словосполучення „при цьому", але стосується уже в цілому фінансової звітності, а не лише звіту про фінансові результати, що дійсно має мати місце для визнання усіх потенційних доходів (активів) і витрат (зобов'язань). Тому, на наш погляд, доцільно ці речення поміняти місцями, оскільки спочатку слід відобразити

порядок визнання в цілому усіх потенційних, майбутніх, звітних доходів і витрат для окремих фінансових звітів, а потім встановити порядок визначення доходів і витрат, які формують фінансові результати звітного періоду: ,,Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів".

Основною вимогою відповідності доходів і витрат є те, що витрати повинні бути відображені у фінансовій звітності за той же період, що і доходи, для отримання яких вони були зроблені. При цьому витрати, які були зроблені для отримання доходів у майбутніх періодах, відображаються у фінансових звітах у складі активів до періоду, в якому буде визнано відповідний їм дохід. Забезпечені доходами витрати формують фінансовий результат діяльності звітного періоду і списуються із Балансу з одночасним включенням їх до Звіту про фінансові результати. Також у складі витрат звітного періоду відображають і такі із них, які здійснені у звітному періоді і які неможливо прямо пов'язати з доходом звітного періоду. Відповідність витрат доходам передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій, наприклад, різні компоненти витрат, що становлять собівартість реалізованої продукції, визнаються одночасно на момент отримання доходу, що виникає в результаті реалізації продукції.

Щодо доходів і витрат звітного періоду, то ця вимога доповнюється принципом відповідності їх за видами діяльності: звичайна (в тому числі основна, інша операційна, фінансова , інвестиційна) і надзвичайна.

Усі витрати основної діяльності у міру здійснення до отримання закінченого технологічним процесом виробу пов'язані із отриманням доходів того звітного періоду, в якому відбувається передача права власності покупцеві на готовий продукт. Нарахування доходу відбувається незалежно від часу надходження грошових коштів, навіть за умови відстрочки платежу на декілька звітних періодів. Сума доходу звітного періоду визначається, виходячи із суми витрат, які реалізовано. Винятком є сільськогосподарська діяльність, доходи від виробництва якої визнаються одночасно із відділенням сільськогосподарської продукції від біологічного активу, тобто при її оприбуткуванні в процесі виробництва, що регулюється П(С)БО 30 ,,Біологічні активи". Поточні біологічні активи сільського господарства також оцінюються на дату звітності за справедливою вартістю (за наявності активного ринку відповідних біологічних активів). Операції, пов'язані із первісним визнанням сільськогосподарської продукції, переоцінкою поточних біологічних активів згідно П(С)БО 30 ,,Біологічні активи" і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів формують доходи і витрати

іншої операційної діяльності, що вступає у супереч із визначенням основної діяльності у П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати": „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" [187]. За даним визначенням можна вважати, що доходи і витрати основної діяльності звітного періоду сільськогосподарські підприємства формують за фактом виробництва, а не реалізації, як це робиться у інші галузях економіки. Значимість цього висновку підсилюється тим, що П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати" регулює порядок визначення фінансового результату звітного періоду, а отже його складових: доходів і витрат, які у самому Звіті (ф. № 2) класифікують за видами діяльності. При цьому, фінансові результати від основної та в цілому операційної діяльності розраховуються окремими показниками у складі звичайної діяльності.

Специфіка сільськогосподарського виробництва полягає у тому, що в період оприбуткування сільськогосподарської продукції, основна її частина реалізується для погашення зобов'язань перед кредиторами, постачальниками, бюджетом за податками і зборами, іншими контрагентами та використовується для виконання сільськогосподарських робіт під урожай наступного року, що потребує значних одночасних інвестицій у основне виробництво. Тому відображення доходів (втрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції у складі іншої операційної діяльності буде спотворювати фінансові результати основної діяльності, які практично будуть відсутні через рівність суми собівартості реалізованої продукції, що оцінена за справедливою (ринковою) вартістю, і суми доходів від реалізації у звітному періоді її визнання і реалізації.

Переоцінка поточних біологічних активів на дату звітності також належить до основної діяльності і тому результати дооцінки або уцінки біологічних перетворень доцільно відображати у складі доходів і витрат основної діяльності, а не іншої операційної, як це рекомендовано нормативними актами [170, с. 281]. Реалізація вимог даного принципу знаходить своє відображення у звіті про фінансові результати за розрахунками валового прибутку (збитку), фінансових результатів від операційної діяльності, показники яких є основоположними для визначення доходності капіталу та прибутковості акцій.

Інвестиційна діяльність відображає операції з основними засобами, нематеріальними активами, фінансовими інвестиціями та доходи і витрати, отримані в результаті їх використання чи утримання. Визначення інвестиційної діяльності як „придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів" виокремлює її складові: необоротні активи і фінансові інвестиції. Необоротні активи, відображені у першому розділі активу балансу, складаються із нематеріальних активів, незавершеного будівництва, основних засобів, довгострокових біологічних активів,

довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів та інших необоротних активів. Із цього переліку статей балансу безпосереднє відношення до інвестиційної діяльності мають нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові біологічні активи, фінансові інвестиції. Інші статті, як правило, не характеризують інвестиційну діяльність і тому не повинні включатися у визначення. Окрім того, визначення інвестиційної діяльності робить акцент на ,,тих необоротних активах", які не є складовими еквівалентів грошових коштів. Як відомо, еквівалентами грошових коштів є короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції [186] і тому зроблене визначення інвестиційної діяльності не є коректним. У даному випадку визначення інвестиційної діяльності слід прямо пов'язати із відповідними активами: ,,Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація нематеріальних активів, основних засобів, незавершеного капітального будівництва, довгострокових біологічних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів".

Включення довгострокових біологічних активів до інвестиційної діяльності вступає у супереч вимогам П(С)БО 30 ,,Біологічні активи", згідно яких дохід і собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, обліковується у складі основної діяльності, а фінансові результати від реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю, – у складі інвестиційної діяльності [170, с. 189-190]. Результати переоцінки справедливої вартості довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, включаються у витрати або доходи іншої операційної діяльності, а не інвестиційної, так як це робиться при переоцінці основних засобів, нематеріальних активів.

Таким чином, операції із довгостроковими біологічними активами, оціненими за справедливою вартістю, суперечать вимогам принципу відповідності при визначенні фінансових результатів діяльності, оскільки формують доходи і витрати операційної діяльності, а не інвестиційної. Особливо яскраво це протиріччя спостерігається при складанні Звіту про рух грошових коштів, коли суми, сплачені постачальникам за придбані довгострокові біологічні активи, відображають у складі інвестиційної діяльності, а у випадку їх реалізації надходження грошових коштів включається до грошових потоків основної діяльності. Для урегулювання цих методологічних питань необхідно операції із довгостроковими біологічними активами відображати у складі інвестиційної діяльності незалежно від способу їх оцінки, що відповідатиме загальноприйнятій концепції класифікації видів діяльності з наступним дотриманням вимог принципу нарахування і відповідності доходів і витрат.

Фінансова діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу, із принципом відповідності взаємодіє лише

з позицій позикового капіталу, оскільки операції із формування власного капіталу не відображаються у складі фінансових результатів, а отже і не впливають на доходи і витрати підприємства звітного періоду. Витрати щодо нарахованих відсотків за користування позиковими, кредитними ресурсами, які отримані від кредиторів, інвесторів, акціонерів формують фінансові витрати. Прямих доходів від використання позикових коштів аналогічно операційній та інвестиційній діяльності підприємство, як правило, не отримує. У даному випадку спостерігається визнання витрат фінансової діяльності у вигляді нарахованих відсотків (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інших витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, їх нарахування у відповідних звітних періодах. Проте частина фінансових витрат може бути капіталізована у випадку включення їх у собівартість кваліфікаційного активу згідно П(С)БО 31 ,,Фінансові витрати" [202]. Ця частина фінансових витрат буде спрямована на отримання економічних вигод у майбутньому при використанні кваліфікаційного активу.

Таким чином, визнані фінансові витрати розподіляються за звітними періодами їх використання: частина їх безпосередньо формує фінансові результати звітного періоду, а інша частина – збільшує первісну вартість кваліфікаційного активу і в майбутньому у міру його використання включатиметься у фінансові результати наступних звітних періодів.

З позицій класифікації доходів і витрат звіт про фінансові результати є сполучною ланкою між балансовими звітами минулого і звітного періодів, відображаючи причини змін, що відбулися у звітному балансі порівняно із минулим, тобто забезпечуючи саме той тип інформації щодо минулих операцій та минулих подій, який є найбільш корисним користувачам при прийнятті ними економічних рішень.

Зв'язок принципу нарахування та відповідності доходів і витрат з іншими принципами фінансової звітності показано на рис. 2.12. В основу такого зв'язку покладено визначення, визнання звітних, майбутніх і потенційних доходів і витрат, величина яких формує власний капітал з урахуванням обмежень та вимог щодо їх доречності і достовірності.

Вивчення теоретичних аспектів принципу нарахування та відповідності доходів і витрат на національному рівні показує, що вони потребують уточнення та ув'язки із діючими галузевими П(С)БО, детальної класифікації доходів і витрат за періодами їх визнання та використання з ціллю формування реальних показників фінансового стану, фінансових результатів, звіту про рух грошових коштів звітного періоду. Дотримання вимог принципу нарахування та відповідності доходів і витрат у звіті про фінансовий стан і звіті про фінансові результати забезпечує відображення минулих операцій та минулих подій, їх зміни у звітному періоді, що є корисним при прийнятті економічних рішень.

Принцип повного висвітлення передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі [69]. Відповідно до міжнародної практики в основі публічної фінансової звітності про діяльність суб'єкта господарювання лежать розроблені належним чином стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також адекватна методологія розкриття інформації, яка складена із дотриманням їх вимог. Публічне розкриття інформації в довгостроковій перспективі, як правило, приносить користь суб'єкту господарювання – учаснику ринку, забезпечуючи стабільні фінансові вливання, що створюють умови для нарощування капіталу та виробництва конкурентноздатної продукції. При цьому процес повного висвітлення передбачає визначення економічної стратегії суб'єкта господарювання, яка забезпечується прийнятими рішеннями щодо їх виконання та аналізом досягнутих результатів через фінансову звітність, що сприяє передбачуваності, а відповідно і ефективності економічної політики.

Проблема повного висвітлення потребує вирішення спочатку кола користувачів фінансової звітності, які приймають на її основі економічні рішення. Діючі принципи підготовки і представлення фінансової звітності Ради по МСФЗ визначають користувачів фінансової звітності з точки зору організації і з точки зору власника. ,,Точка зору організації" відповідає орієнтації на потреби широкого кола користувачів, оскільки вона розглядає результати господарських операцій та інших подій з погляду всієї організації, а не лише її частини (в консолідованій фінансовій звітності це була б материнська компанія). ,,Точка зору власника", навпаки, відображала б у фінансовій звітності результати господарських операцій та інших подій лише з погляду материнської компанії" [274, с.23]. Актуальність цього питання полягає у визначені різниці між зобов'язаннями і власним капіталом для умов консолідованої фінансової звітності, а отже дана інформація впливає на її структуру, яку необхідно висвітлити у фінансовій звітності. Орієнтація на потреби користувачів фінансової звітності з точки зору організації, які визначені Радою домінуючою ознакою, не заперечує розробці у майбутньому стандартів рішень, які відповідають потребам точки зору власників, що задовольнятиме інформаційні запити простих акціонерів.

В ринкових умовах спектр ділових рішень, які приймаються на базі фінансової звітності, є набагато ширшим, ніж фінансово-інвестиційні рішення, які використовуються акціонерами, інвесторами та кредиторами. Користувачам, коло яких з погляду організації включає усіх існуючих і потенційних учасників бізнесу, потрібні не просто звітні дані, а спеціально підготовлена змістовна інформація у форматі звітності для прийняття організаційних, корпоративних, управлінських і економічних рішень.

Рис. 2.12. Зв'язок принципу нарахування та відповідності доходів і витрат з іншими принципами фінансової звітності

Суттєву інформаційну цінність набувають відомості прогнозного характеру: про перспективи розвитку бізнесу, про ділові ризики, про відповідальність органів управління юридичної особи щодо забезпечення балансу корпоративних інтересів всіх учасників бізнесу. Таким чином, вирішення поставлених проблем з формування фінансової звітності за принципом повного висвітлення спрямовується на створення оптимального балансу звітної інформації для задоволення інтересів різних груп користувачів. ,,Дані бухгалтерського балансу, звіту про прибутки та збитки, звіту про рух капіталу, звіту про рух грошових коштів як самостійні форми звіту менеджменту організації набувають характеру інформації тоді і тільки тоді, коли вони враховують соціальне замовлення на показники, які розкривають; у тому випадку, коли в основу балансоведення покладена деяка теоретична конструкція, ідея. … Вважати ж, що інформація розкрита в силу факту її надання користувачам, було б помилковим і безперспективним розумінням проблеми відкритості, прозорості бізнесу для зацікавлених осіб" [264, с. 52].

Принцип повного висвітлення є найбільш політизованим, оскільки об'єм та значимість інформації, яка потребує висвітлення у фінансових звітах і яка забезпечується теоретичною ідеєю, представленою у Концептуальних основах, визначається основними економічними користувачами на ринку капіталу. Надання відповідної інформації у вигляді фінансової звітності широкому колу користувачів супроводжується існуванням конфлікту інтересів їх основних груп, що пов'язано із розподілом економічних вигод між ними та висвітленням необхідної інформації про фінансовий стан, результати діяльності суб'єкта у необхідному ракурсі. У цьому випадку досить красномовно висловився Джон К. Гелбрейт: ,,Сприяння, яке економічна теорія забезпечує здійсненню влади, можна назвати її інструментальною функцією в тому сенсі, що вона служить не розумінню або поліпшенню економічної системи, а цілям тих, хто володіє владою в цій системі " [54, с. 20].

При цьому функція повного висвітлення полягає у створенні меж оціночних суджень користувачів, суть яких у знайдені золотої середини між занадто детальним представленням інформації, що не залишає місця аналітичним судженням, а отже потребує додаткових витрат часу для її складання, і занадто загальним об'ємом інформації, а тому неефективним через недостатнє висвітлення можливих економічних вигод і втрат внаслідок утримання активів і зобов'язань.

Фінансова звітність, яка будується на концепції фінансового капіталу, з точки зору транснаціональних економічних позицій повинна задовольняти інформаційні запити широкого кола користувачів, тобто є загальною інформацією, на яку вимушені опиратися користувачі як на головне джерело зовнішньої інформації. Повне висвітлення інформації у фінансовій звітності передбачає надання суттєвої інформації про:

– фінансовий стан, фінансові ресурси суб'єкта господарювання, об'єми і форми залучення в оборот власного і позикового капіталу;
– фінансові результати діяльності за звітний період, розміри і форми економічних вигод, отриманих основними групами постачальників капіталу (фінансових ресурсів);
– зміну фінансового стану суб'єкта, джерела фінансування та напрямки їх використання, рух грошових потоків за звітний період.
– Фінансова звітність, побудована на концепції фізичного капіталу, передбачає розкриття інформації про:
– можливості генерування грошових потоків від утримання активів;
– процеси відшкодування вартості спожитих економічних ресурсів;
– визначення величини доходів, які забезпечують приріст власного капіталу у результаті ділової активності суб'єкта;
– продуктивність і ефективність факторів виробництва тощо.

Такий підхід до повного розкриття інформації у фінансовій звітності відповідає вимогам МСФЗ: „Щоб бути достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною у межах суттєвості та витрат, пов'язаних із її отриманням. У результаті упущень інформація може бути хибною або оманливою, а значить недостовірною та недостатньо доречною" [152, с. 53].

Суттєвість інформації у фінансовій звітності передбачає її корисність для прийняття економічних рішень, відкидаючи ті інформаційні потоки, які не впливають на прийняття таких рішень. Інформація вважається більш корисною для користувачів, які приймають економічні рішення, за наявності балансу релевантності і надійності (рис. 2.13).

Релевантність визначається ступенем впливу на економічні рішення і на прогнозування діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі її грошових потоків, за умови, що суттєвість забезпечує надання лише корисної або значимої інформації. Фінансова інформація вважається релевантною, якщо така інформація впливає на економічні рішення, які приймаються користувачами та забезпечує: прогнозування наслідків минулих, поточних і майбутніх подій; підтверджує або коригує зроблені раніше оцінки, дозволяючи визначити доцільність раніше прийнятих рішень.

Надійність фінансової звітності означає достовірне, без упередженості і невиправданої погрішності відображення тих господарських операцій і подій, для яких вона призначена і висвітлення яких від неї доцільно очікувати. Положення про Концепції бухгалтерського обліку визначають два обмеження релевантності і надійності: своєчасність та відношення вигод і витрат. Своєчасність надання та оприлюднення фінансової звітності визначають її доцільність для прийняття відповідних рішень. Невиправдана затримка інформації призводить до втрати її доцільності через невідповідність наданих даних фактичному їх стану.

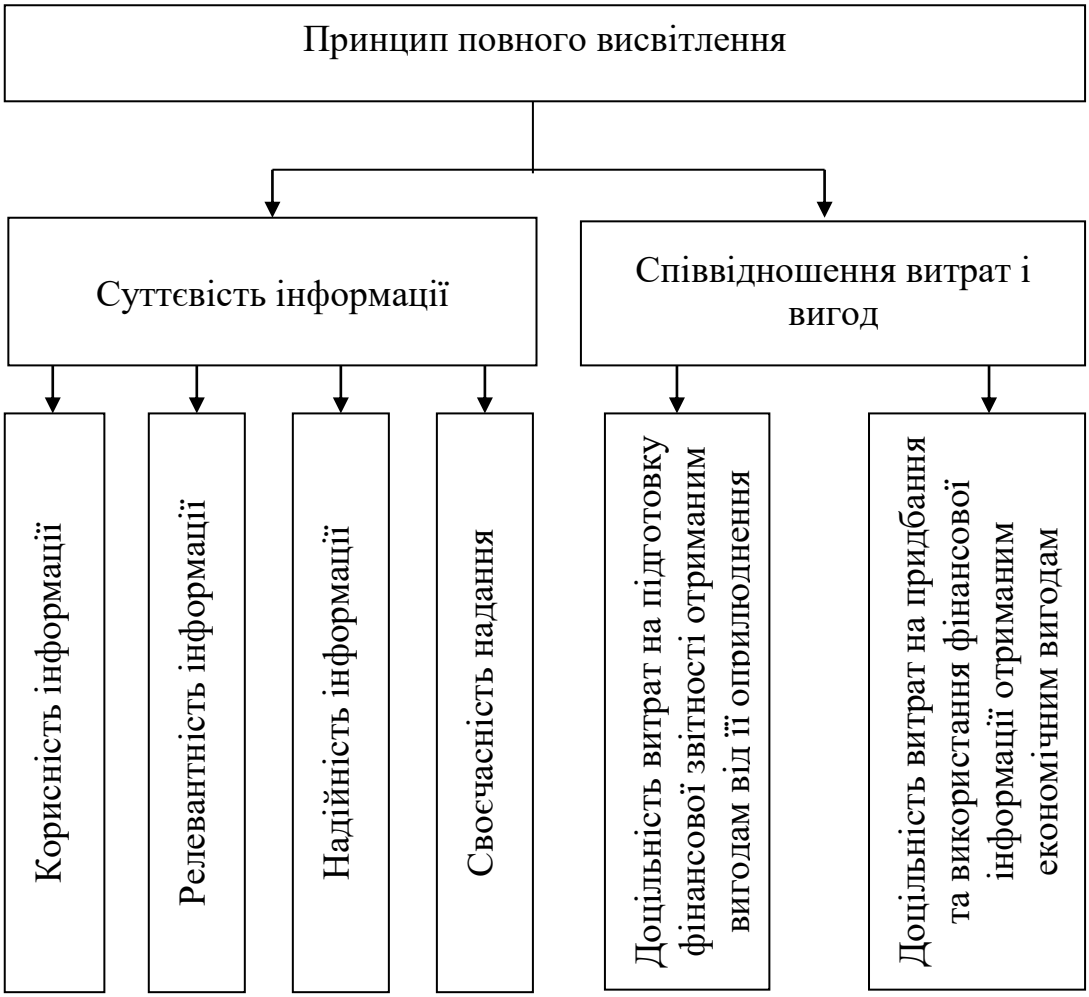

Рис. 2.13. Критерії функціонування принципу повного висвітлення

Для досягнення балансу між доцільністю і надійністю превалюючою вимогою є потреби користувачів для прийняття рішень. Вважається, що інформація має надаватися своєчасно, інакше вона перестане бути релевантною. Співвідношення між вигодами і витратами означає, що вигоди від інформації не повинні перевищувати витрати на її отримання. Проблема співвідношення вигод і витрат визначена Положенням скоріше як загальне обмеження, ніж як якісна характеристика. Отримувані вигоди повинні перевищувати витрати на підготовку звітності, але у кожному конкретному випадку порівнював-ти їх надзвичайно складно [159, с. 194]. У даному випадку ефективність роботи по складанню фінансової звітності та іншої звітної інформації характеризується отриманими вигодами, які сприяють постійній присутності суб'єкта господарювання на ринку капіталу, забезпечуючи підтримання та нарощування власного капіталу. Сучасні тенденції оприлюднення фінансової звітності великими корпоративними підприємствами показують, що публічність звітної інформації сприяє надходженню фінансових інвестицій, кредитних ресурсів та інших потенційних економічних вигод за умови, що висвітлюються не лише економічні показники, а і соціальні та екологічні напрямки діяльності суб'єкта господарювання. Останні два види

інформації не включаються безпосередньо у склад фінансової звітності, але відповідають актуальним проблемам сталого розвитку суспільства, що надає перевагу компаніям, які її оприлюднюють, зі сторони потенційних інвесторів, кредиторів та акціонерів.

Як правило, зовнішні користувачі фінансової інформації мають справу не з однією, а з декількома компаніями, приймаючи свої рішення щодо фінансових вкладень, співставляючи данні за ними. Інституціоналізовані інвестори мають право затребувати у компанії практично будь-яку інформацію, яка їм може бути потрібною, оскільки вони є крупними акціонерами компанії, з думкою яких не може не рахуватися керівництво, або компанія сама зацікавлена у залучені інвестицій із їх сторони і тому прагнутиме задовольнити їх інформаційні запити. Тому фінансова звітність надає можливість широкому колу користувачів, які не мають можливості вимагати у компанії необхідну їм інформацію для прийняття аргументованих рішень щодо інвестування, отримувати уніфіковану інформацію, яка сприятиме вирішенню наступних задач:

– бути корисною для існуючих та потенційних акціонерів та інших користувачів при прийнятті ними рішень про вкладення коштів в компанію, надання їй кредитів;

– дозволяє акціонерам і користувачам визначити час та ймовірність надходжень, розміри належних їм відсоткових виплат, дивідендів та інших доходів від використання їх ресурсів, а також кошти від виплати основної суми заборгованості і зворотного викупу компанією у них її цінних паперів;

– адекватного відображення стану економічних ресурсів компанії, виконання зобов’язань за операціями, здатними вплинути на розмір наявних у компанії ресурсів, а також можливі претензії на ці ресурси зі сторони третіх осіб, перед якими компанія має зобов’язання.

Проблема тлумачення і достовірного використання фінансової інформації частково покладається на приймаючого рішення. Він повинен не лише визначати яку інформацію і як використовувати, але і розуміти її. Для забезпечення одноманітних підходів тлумачення публічної фінансової звітності Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів визначено чотири основні якісні характеристики: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність. Одночасно вимога повного висвітлення забезпечуються через встановлену функцію як для всієї фінансової звітності, визначену Законом України, так і окремих її форм, що визначається положеннями (стандартами), що регулюють складання фінансової звітності і які передбачають надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо структурних компонентів відповідних форм фінансової звітності. Як свідчать дані додатку Д, вимоги повного висвітлення інформації у відповідних формах фінансової звітності регламентуються не лише

принципом фінансової звітності, але і включено у склад функцій в цілому фінансової звітності і окремих її форм. Тому у даному випадку можна стверджувати, що вимоги „повної, правдивої та неупередженої інформації" поряд із вимогами щодо дохідливості, доречності, достовірності та зіставності є якісними характеристиками фінансової звітності. Перша група цих якісних характеристик визначається функцією фінансової звітності, а друга група – встановлена додатково П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності" [185]. Таким чином, повне висвітлення інформації належить до якісних характеристик фінансової звітності і тому не може бути одночасно і принципом.

Принцип превалювання сутності над формою є базовим в умовах глобалізації світової економіки, яка сприяє створенню ТНК, мультинаціональниих компаній та інших великих корпоративних компаній, баланс інтересів яких формується під впливом чисельних прямих і потенційних учасників бізнесу, кожен із яких забезпечує фірмі певні ресурси в обмін на економічні вигоди. Актуальність даного принципу репрезентується його домінуванням у визнанні показників не лише сучасної фінансової звітності, а і майбутньої, зміст та форми якої формуються під впливом потреб соціально-економічного устрою світової економіки, статусом основних користувачів звітності та їх інформаційними запитами. Більшість вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: Буфатіна І.В. [25], Рабошук А. [211], Винсент Дж. Лав. [33], Качалин В.В. [84], Миддлтон Д. [154], Редько О. [214], Соловьева О. [234], Соколов Я.В. [26] та інші визначають превалювання сутності над формою якісною характеристикою фінансової звітності.

Для визначення змісту принципу превалювання сутності над формою необхідно розглянути умови його виникнення, критерії існування та порядок формування відповідної інформації фінансової звітності. Виділення принципу превалювання сутності над формою відбулося в процесі еволюційного розвитку капіталу як основи товарно-грошових відносин та початку і продовження ринкових форм господарювання, що знайшло своє виявлення у теорії власника і теорії господарської одиниці (фірми) (табл. 2.2).

Відмінності між економічними господарськими процесами суб'єктів ринку, а отже і їх економічною суттю та юридичним забезпеченням (змістом) господарських операцій виявляються у відмінностях таких базових категорій ринкового господарства як „майно" і „ресурси", „підприємство" і „капітал", які поглиблюються у процесі глобалізації економічних перетворень.

На початковому етапі розвитку ринкових відносин суб'єкт господарювання виступає як одноосібний власник і організатор виробництва. Оскільки капітал, інвестований у бізнес і сума отриманого прибутку, належить лише одному власнику, то активи фірми розглядаються як його власність, а заборгованість – як його зобов'язання

перед кредиторами. Різниця між вартістю активів і сумою зобов'язань складає власність (капітал власника):

Активи – Зобов'язання = Власність (Капітал власника).

Таблиця 2.2

Історико-економічні критерії, які обумовили виділення принципу превалювання сутності над формою у фінансовій звітності

№ п/п	Критерії	Технологічна організація суспільного виробництва		
		Розвинений капіталізм	Індустріальне суспільство	Постіндустріальне суспільство
			Виокремлення принципу	
1	Учасники бізнесу	Власник капіталу	Власники емітованих суб'єктом господарювання цінних паперів, інвестори, кредитори	Постачальники власного і залученого капіталу, працівники фірми, покупці, держава, органи місцевого самоврядування, громадськість
2	Організація та управління бізнесом	Власник майнового комплексу	Найманий управлінський персонал за погодженням із професійними робітничими організаціями	Найманий управлінський персонал у взаємодії із професійними, громадськими і державними органами
3	Форма участі у бізнесі	Внесення нерухомого і рухомого майна, які утворюють майновий комплекс, грошових коштів на правах власності	Передача управлінському менеджменту під контроль економічних ресурсів	Інвестовані контрольовані економічні, природні ресурси, людський, інтелектуальний капітал, ділова репутація фірми
4	Економічні вигоди	Збільшення прибутку власника	Збільшення прибутку (чистих активів) фірми для виконання зобов'язань перед учасниками бізнесу	Ефективне використання контрольованих ресурсів з ціллю збільшення вартості фірми
5	Економічна форма ресурсів	Активи – Зобов'язання = Власність	Капітал + Зобов'язання = Контрольовані активи	Капітал = Контрольовані активи
6	Статус-кво бухгалтерської/ фінансової звітності	Фіскально-юридична форма	Економічне спрямування	Економічне спрямування

За теорією власника капітал є інструментом, представником або агентом, з допомогою якого діє власник. Майно та кошти, які внесені при створенні підприємства та придбані в процесі господарської діяльності, зараховуються на баланс підприємства на правах власності, що закріплено у відповідних документах, які мають юридичну силу.

Згідно із наведеним вище рівнянням, активи розглядаються як засоби, які знаходяться у розпорядженні власника, а кредиторська заборгованість – як його зобов'язання перед кредиторами.

Основною категорією національного юридичного права майнових інтересів суб'єкта господарювання виступає ,,майно". Юридично суб'єкт господарювання виступає власником майна, прав і обов'язків, основою чого є нерухоме майно. При цьому нерухомість має належати підприємству на правах власності: ,,Підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. … Підприємство як єдиний майновий комплекс є нерухомістю" [268, с. 67]. Суб'єкти господарювання, які проводять свою економічну діяльність на основі права оперативного використання майна, не можуть мати статусу юридичної особи і реалізують свою господарську компетенцію через господарську організацію, до складу якої вони входять [48, с. 40]. Для потреб управління виробничими процесами та для виконання зобов'язань перед державою за податками і зборами, кредиторами, інвесторами інформаційне забезпечення задовольняється з допомогою даних бухгалтерського обліку, який має чітко виражене юридичне спрямування, на базі чого будується захист приватних і суспільних інтересів, здійснюється забезпечення майнових прав і обов'язків різних суб'єктів суспільства. Бухгалтерський облік та бухгалтерська звітність, складена за накопичувальними та узагальненими даними обліку, традиційно орієнтовані на юридичне забезпечення економічної життєдіяльності суб'єкта господарювання, спрямовані на обслуговування майнових відносин через їх відображення у системі бухгалтерського обліку, з допомогою чого проводиться макрорегулювання господарської діяльності державними органами шляхом використання імперативних прийомів впливу для податкових, антимонопольних та інших подібних відносини та диспозитивних прийомів – для цивільно-правових відносин. В Господарському кодексі підприємство розглядається як самостійний суб'єкт господарських прав: ,,Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків передбачених законодавством" [48, с. 34].

Юридичне спрямування бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності у Господарському кодексі закріплено порядком визначення

прибутку суб'єкта господарювання, який відповідає вимогам податкового законодавства: „Прибуток (доход) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань" [48, с. 84]. Аналогічне визначення прибутку зроблено Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств" [70]. Як відомо, сума прибутку, яка призначена для потреб оподаткування, суттєво відрізняється від бухгалтерського прибутку, визначеного за П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати", та економічного прибутку.

Таким чином, „майно", як правова категорія, має юридично-економічне спрямування, тісний зв'язок із бухгалтерським обліком, з допомогою чого проводиться регулювання майнових відносин в суспільстві, а також економічних відносин із державою.

В основі теорії господарської одиниці (фірми) лежить капітал, інвестований власниками, акціонерами та іншими кредиторами корпоративної фірми [252, с. 478 -483]. Власний та залучений капітал виступають двома різновидами капіталу фірми. Схожість кредиторів і власників відмічалося ще у XVIII столітті А. ди Пієтро: „Капітал власника – це ніби кредиторська заборгованість підприємства, фірми власнику" [232, с. 72]. Поглиблення корпоративних відносин в умовах глобалізації світової економіки сприяють створенню суб'єктів господарської діяльності, які контролюють передані їм учасниками бізнесу ресурси для отримання економічних вигод. При цьому такі економічні підприємства не обов'язково формують на правах власності майнові активи і, зокрема, майнові комплекси, використовуючи для потреб господарської діяльності „контрольовані ресурси", які складають основу фінансово-економічних відносин учасників бізнесу, а отже і основу фінансової звітності.

Ресурси (від франц. ressources) – матеріальні засоби, цінності, запаси, кошти, що їх в разі потреби можна використати [227, с. 586]. Найпершою такою необхідністю є виробництво певного продукту для задоволення потреб людини, народу чи людства загалом. Нині означене поняття витлумачується значно ширше – як всі активи (матеріальні і нематеріальні), здібності і здатності людини, інформація, знання, організаційні процеси, що можуть забезпечити ефективність виробництва. Контрольовані активи виникають у результаті передачі учасниками бізнесу суб'єкту господарювання засобів виробництва та нематеріальних чинників виробництва в обмін на ймовірні економічні вигоди. Фінансова звітність у цьому випадку призначена для оцінки роботи менеджменту по відношенню до власників капіталу (власників контрольованих ресурсів). Основною ціллю управління капіталом є створення і підтримання балансу фінансово-економічних інтересів осіб, які беруть участь у бізнесі.

З економічної точки зору господарська діяльність не обов'язково забезпечується з допомогою власного майнового комплексу і, зокрема,

його нерухомістю, головним виступає економічна ефективність інвестованого капіталу у вигляді контрольованих ресурсів, отриманих від учасників бізнесу. Така трактовка бізнесу фірми передбачає побудову балансу за економічною ознакою, в основі якого лежить ресурсна концепція, що відповідає сучасними тенденціям МСФЗ. „Якщо інформація має правдиво відображати операції та інші події, які їй належить відображати, необхідно вести їх облік і розкривати відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми" [152, с. 52].

Таким чином, виходячи із майнової концепції, головним є право власності на відповідні активи суб'єкта господарювання, незалежно від їх зв'язку із економічними вигодами. Якщо передбачається, що актив не принесе економічні вигоди, але належить на правах власності суб'єкту господарювання, то такий актив має бути відображений у балансі.

Згідно ресурсної концепції, активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Економічні ресурси компанії визначаються не лише балансовими активами, але і забалансовими активами, контроль і управління над якими відбувається у результаті укладених договорів, угод тощо. В сучасних умовах суттєвий вплив на вартість компанії здійснюють неідентифіковані нематеріальні активи, які не розглядаються як власність компанії, але є постійно використовуваними ресурсами.

З фінансової точки зору капітал став розглядатися як особлива форма економічних зобов'язань фірми по відношенню до власників. Ці зобов'язання юридичної особи зводяться до підтримання і нарощування капіталу, що забезпечує її конкурентні переваги. Ефективність використання вкладеного капіталу визначається розмірами чистих активів, які отримала фірма внаслідок володіння та використання контрольованих ресурсів за звітний період, що визначається Концептуальними основами складання та подання фінансових звітів.

Концептуальними основами встановлено дві концепції капіталу і збереження капіталу: фінансова і фізична. Згідно фінансової концепції капітал ототожнюється з чистими активами або власним капіталом компанії. „Фінансова концепція капіталу прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капіталу, такого як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства" [41, с. 72]. Баланс підприємства, сформований згідно фінансової концепції капіталу, дає повну уяву про постачальників капіталу, про умови їх участі в діяльності компанії та про наявні контрольовані ресурси.

Фізичний капітал – це виробнича потужність фірми, яка представляє собою сукупність балансових активів компанії, використовуваних у господарській діяльності. Інформація про фізичний капітал розкривається

в активі балансу в конкретних натурально-уречевлених формах вкладення капіталу. У даному випадку структура і характер постачальників капіталу не мають особливого значення. Фірма при такому підході розглядається як єдиний майновий комплекс. Згідно із цією концепцією, прибуток збільшується, якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду. Концепція збереження фізичного капіталу вимагає покладення в основу оцінку за поточною собівартістю, на відміну від концепції фінансового капіталу, яка передбачає визначення прибутку від утримання активів, що потребує їх оцінки за справедливою вартістю на кінець звітного періоду [41, с. 73 -74].

МСФЗ допускають обидві концепції капіталу, проте сучасні форми фінансування компаній передбачають застосування фінансової концепції, яка має чітку спрямованість на залучення додаткових фінансових інвестицій. Цей процес сприяє домінуванню оцінки елементів фінансової звітності за справедливою вартістю.

Застосування справедливої вартості активів і зобов'язань, у свою чергу, стає можливим лише в умовах функціонування принципу превалюванням економічної сутності щодо оцінки елементів фінансовій звітності у процесі формування прогнозної інформації на відміну від історичної оцінки у безпосередньому сенсі цього терміну, яка, як відомо, відображає господарські операції за даними первинних документів, що підтверджують факт їх юридичного оформлення і передачу прав володіння ними. Проте, історична вартість може формуватися також за справедливою вартістю оприбуткованих активів на дату здійснення такої операції (надходження активів до статутного капіталу, безкоштовно надані активи, оприбуткування сільськогосподарської продукції тощо). В наступних звітних періодах переоцінка елементів фінансової звітності за діючою на дату звітності справедливою вартістю відображатиме вартість фірми з урахуванням реального ринкового середовища на цю ж дату. За своєю економічною суттю справедлива вартість має прогнозний характер, що відповідає вимогам основних учасників бізнесу для виміру очікуваної сукупної фінансової вигоди від вкладеного капіталу. Практика роботи ТНК показує, що у сучасних умовах виникає попит зі сторони акціонерів, інвесторів, держави, працівників та інших учасників бізнесу на сигнальну інформацію про перспективи і ризики ділової активності. Ці показники базуються на справедливій вартості майбутніх економічних вигод, що пов'язані із здатністю фірми у майбутньому генерувати грошові кошти у результаті утримання відповідних активів і зобов'язань.

Реалізація функцій принципу обачності стає можливою в умовах дії принципу превалювання сутності над формою, оскільки юридичне забезпечення доходів і витрат звітного періоду потребує не лише існування належних угод, первинних документів, які підтверджують факт здійснення

господарської операції, але і визнання доходів і витрат за першою подією, що відповідає вимогам податкового законодавства при розрахунку податку на прибуток [48, с. 84]. Інформаційні очікування основних користувачів фінансової звітності спрямовані на отримання ймовірних економічних вигод від володіння активами. При цьому інтереси постачальників капіталу визначають економічні цілі діяльності підприємства. Інформаційне забезпечення цивільно-правових відносин тісно пов'язане із розкриттям через бухгалтерську звітність даних, які характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання, фінансові результати, зміни у складі власного капіталу, але ці дані повинні мати прогнозний, а не фактологічний характер. Прогнозованість інформації досягається з допомогою відповідної оцінки активів і зобов'язань та дотримання принципу обачності цієї оцінки. На відміну від фіскальної звітності, фінансова звітність формує доходи і витрати з урахуванням сум уцінки і дооцінки активів на дату звітності та, враховуючи невизначеність, яка супроводжує господарську діяльність суб'єкта господарювання, забезпечує відображення у фінансовій звітності усіх можливих збитків до моменту їх фактичного виникнення, а усіх можливих доходів, як правило, – за фактом їх фактичного отримання або високої ймовірності отримання. Таким чином, економічна сутність витрат і втрат за принципом обачності під впливом дії принципу превалювання сутності над формою передбачає їх визнання не лише щодо звітного періоду, але і з урахуванням подій після дати складання звітності до дати її оприлюднення за високої ймовірності їх здійснення.

Економічна сутність принципу відповідності доходів і витрат забезпечує визнання активів як потенційних доходів, а зобов'язань – як потенційних витрат, які лише через термін їх використання, що триває більше одного звітного періоду, не можуть бути визнаними у звітному періоді. Відображення доходів і витрат у Звіті про фінансові результати потребує їх взаємо узгодженості, на відміну від податкової звітності, складеної за юридичною формою, принципи якої не забезпечують визнання доходів по мірі визнання витрат для їх отримання. Потенційні доходи та витрати, доходи і витрати майбутніх періодів характеризуючи фінансовий стан підприємства, також структурно взаємо узгоджуються у окремих розділах балансу, що визначається їх економічною суттю за умови ймовірного отримання економічних вигод у майбутньому.

Принцип превалювання сутності над формою, у безпосередньому його значенні, призводить до недоцільності виокремлення такого принципу фінансової звітності як автономність. Зміст принципу превалювання сутності над формою знаходить своє повне розкриття в умовах глобальної корпоратизації виробничих відносин через розвиток фондового ринку, який забезпечує основні фінансові надходження для подальшого удосконалення і розвитку визнаної суспільством господарської діяльності. З часом, у результаті ринкової конкуренції

унітарне підприємство потребує все більших джерел фінансових ресурсів, які забезпечуються інвесторами, акціонерами в обмін на корпоративні права, що призводить до відділення власника від безпосередньої участі в управлінні і організації бізнесу. Ці функції переходять управлінському менеджменту, який одночасно отримує в управління контрольовані ресурси від усіх учасників бізнесу суб'єкта господарювання. ,,Ніхто не заперечує того, – писав Джон К. Гелбрейт, – що влада, як і раніше, знаходиться у власників капіталу. Але у сучасних умовах, коли виникли великі за масштабами підприємства, власник, як правило, не займається управлінням і контролем. Великі підприємці, які одночасно володіли капіталом і управляли ним, – американці Вандербільт, Рокфеллер, Морган, Гаріман та їх побратими в інших країнах – залишилися у минулому. Замість них з'явилася велика і часто відстала армія корпоративних чиновників, а поряд із нею – маса акціонерів, які мають фінансову зацікавленість в діяльності компанії, але позбавлених можливості впливати на прийняття рішень" [53,с. 228].

Таким чином, поглиблення корпоративних відносин однозначно відділяє початкового власника бізнесу від організації та управління створеної ним юридичної особи – суб'єкта господарювання. Особливо яскраво проявляються ці тенденції у діяльності ТНК, мультинаціональних та інших крупних корпоративних компаніях. Фінансова звітність таких суб'єктів господарювання призначена для забезпечення інформаційних очікувань багатьох безпосередніх і потенційних національних і міжнародних учасників бізнесу, у тому числі і власників та інвесторів, які контролюють їх діяльність. При цьому, активи власників та інвесторів, які не передані суб'єкту господарювання для отримання економічних вигод, не використовуються для погашення зобов'язань перед іншими учасниками бізнесу, а отже і не відображаються у фінансовій звітності такого суб'єкта.

Існує думка, що: ,,Допущення майнової відособленості означає, що майно і зобов'язання організації існують відособлено від майна і зобов'язань власників і майна інших юридичних осіб, яке знаходиться у даної організації. Слід відмітити, що вказаний принцип бухгалтерського обліку застосовується лише у вітчизняній практиці, оскільки деякі керівники організації в силу недостатнього розвитку ринкових відносин прагнуть використати в особистому домашньому господарстві майно організації (комп'ютери, холодильники, іншу побутову техніку і т.п.)" [91, с.11]. Дане трактування автономності підприємства взагалі не відповідає його змісту, оскільки із юридичної точки зору описаний приклад класифікується цивільно-правовими нормами як звичайне приховування доходів власників, що потребують оподаткування доходом із фізичних осіб та зборами до органів соціального страхування. Основне призначення принципу автономності спрямоване на відображення у фінансовій звітності майна суб'єкта господарювання без включення майна його

власників та інвесторів, які контролюють господарську діяльність, для формування реальної вартості активів, якими володіє суб'єкт і які можуть бути використані для погашення його зобов'язань перед учасниками бізнесу.

Застосування принципу автономності для національних унітарних, акціонерних і колективних підприємств у тому вигляді, в якому здійснюється їх функціонування у сучасних умовах, втрачає свою актуальність і через чітко визначені юридичні норми Господарського і Цивільного кодексів, якими регулюються майнові відносини і відповідальність за зобов'язаннями, в тому числі із власниками таких форм господарювання [48, с. 52 – 77; 268, с. 27 - 61]. Тому за своєю суттю принцип автономності має чітке юридичне спрямування, забезпечуючи відображення активів і зобов'язань підприємства, які виникли внаслідок юридичного оформлення права володіння ними, що є основою відображення їх у бухгалтерському обліку та бухгалтерській звітності.

Створення унітарних, корпоративних, колективних підприємств передбачає формування статутного (пайового) капіталу і реєстрацію статутних документів органами державної влади. Додаткові внески або вилучення капіталу також підлягають обов'язковій реєстрації, що безпосередньо перевіряється податковими органами при визначенні оподатковуваного прибутку суб'єкта господарювання. У даному випадку забезпечується баланс юридичних і економічних інтересів відносно принципу автономності через діючі норми цивільно-правового Кодексу, тому виокремлення принципу автономності в національних стандартах бухгалтерського обліку не має принципового значення.

Запровадження у вітчизняну практику фінансової звітності принципу превалювання сутності над формою призводить до визнання права бухгалтера на вирішення облікових проблем на підставі професійного судження, яке широко практикується у західних країнах. Ступінь змістовності фінансової звітності, складеної з дотриманням встановлених принципів фінансової звітності підтверджується аудиторським висновком, який забезпечує дотримання її основоположних принципів, припущень та якісних характеристик: інформація, яка надається у фінансових звітах, має бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення; містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події; є достовірною та зіставною.

Взаємозв'язок та економічний прояв принципу превалювання сутності над формою в інших принципах фінансової звітності подано на рис 2.14.

Рис. 2.14. Зв'язок принципу превалювання сутності над формою з іншими принципами фінансової звітності

Принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності спрямовано на відображення вартості контрольованих ресурсів, які можуть бути використані суб'єктом господарювання для погашення зобов'язань перед учасниками бізнесу. Дотримання принципів фінансової звітності таких як обачність, нарахування і відповідності доходів і витрат, історична (фактична) собівартість під впливом принципу превалювання сутності над формою забезпечує адекватну прогнозну характеристику суб'єкта господарювання у даних ринкових умовах. Одночасно принцип автономності в умовах дії принципу превалювання сутності над формою втрачає свою актуальність.

Таким чином, фінансова звітність базується на фундаментальних обмеженнях, допущеннях і вимогах, які в сукупності проявилися у принципах фі нансової звітності, що регулюють порядок складання і надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів компанії.Розкриття інформації у звітності визначається дієвістю оперування звітними даними зацікавленими економічними особами, а зміст принципів фінансової звітності зводиться не стільки до буквального слідування вимогам П(С)БО, скільки надання дохідливих, доречних, достовірних та зіставних показників, що відповідають інформаційним очікуванням учасників бізнесу. Правильність застосування принципів фінансової звітності слід розглядати в контексті місії, стратегії і цілей компанії, що дозволить оцінити їх фактичне виконання та потенційну спроможність нарощувати власний капітал для виконання зобов'язань перед власниками і учасниками бізнесу. Окрім того, складання фінансової звітності з використанням встановлених МСФЗ принципів фінансової звітності полегшує інтерпретацію наданої інформації.

Проведений аналіз регламентування принципів фінансової звітності національними стандартами бухгалтерського обліку дозволив класифікувати їх за такими ознаками:

– основоположний – принцип превалювання сутності над формою;

– принципи, які характеризують якісні ознаки формування інформації – єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат;

– принципи організаційні – послідовності, безперервності, періодичності, автономності.

Повне висвітлення є якісною характеристикою фінансової звітності, що визначено функцією як в цілому фінансової звітності, так і окремих її форм. Оскільки принцип автономності спрямований забезпечувати дотримання юридичних прав суб'єкта господарювання на належні йому на правах власності майнові ресурси, що одночасно регламентується Господарським і Цивільним кодексами України, а також підлягає контролю податковими органами при визначенні об'єкта оподаткування

податком на прибуток, то виділення його як окремого принципу не має принципового значення.

2.3. Регламентування облікової політики фінансової звітності

Облікова політика є інструментом, який сприяє створенню гармонізованої фінансової інформації щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів суб'єктів господарської діяльності. Використання ринкових фінансових інструментів для залучення інвестицій потребує створення комунікаційних і інформаційних зв'язків із безпосередніми та потенційними учасниками бізнесу щодо стратегії суб'єкта ринку, її виконання для визначення ефективності вкладеного капіталу. Основна функція стратегії має бути спрямована на збереження та нарощення капіталу фірми шляхом виконання ринкової умови ,,виробляти те, що продається" та формувати ключові елементи капіталу: фінансові показники, становище на ринку (клієнтську базу), внутрішні процеси господарської діяльності, навчання персоналу, розвиток стратегії. В сукупності ключові елементи стратегії складають систему показників, з допомогою яких управлінським персоналом фірми аналізується і контролюється виконання складових показників стратегії, а безпосереднім та потенційним учасникам бізнесу надається відповідна інформація для прийняття управлінських рішень щодо здійснення інвестицій та інших форм участі у бізнесі. Порядок підготовки та подання фінансової інформації для потреб зовнішніх користувачів відповідно до вимог на міжнародному [152] та національному [69,135] рівнях має регламентуватися розпорядчим документом про формування облікової політики, в якому до початку звітного періоду підприємство обирає певні методи, методики, способи оцінки та інші критерії визначення активів, зобов'язань, доходів, витрат для потреб фінансової звітності. Проблема організації та формування облікової політики бухгалтерського обліку та фінансової звітності знаходяться у центрі уваги вітчизняних вчених, таких як Т.В. Барановська [10], Ф.Ф. Бутинець [22], Ю.А. Верига [32], П. Житний [65], В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, М.Г. Михайлов [171], Л.Ловінська [237], Н.Л. Правдюк [205] та інші, оскільки забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності та уніфікацію і гармонізацію формування обліково-аналітичної системи підприємства. При цьому під гармонізацією фінансової звітності розуміється забезпечення загальної зіставності фінансової інформації, що міститься в ній; під стандартизацією – побудова фінансової звітності по єдиних облікових стандартах, що припускають обмежений набір способів обліку; під уніфікацією – побудова фінансової звітності по методиці, що виключає альтернативні варіанти обліку.

Сучасні підходи до визначення категорії "облікова політика" передбачає три варіанти її складових:

– сукупність способів ведення бухгалтерського обліку;

– принципи та правила ведення бухгалтерського обліку у певній організації;
– сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Разом із тим, облікова політика розглядається за рівнями управління:
– облікова політика держави щодо розвитку бухгалтерського обліку;
– облікова політика підприємства [Сте, Пуш, Бут, Гироль].

Юридичне регулювання облікової політики та її зміст для потреб фінансової звітності на національному рівні визначено Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [69], П(С)БО1 „Загальні вимоги до фінансової звітності"[185], П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [190], Листом Міністерства фінансів України „Про облікову політику" [135]. Крім цього, порядок погодження та основні питання розпорядчого документу про облікову політику державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Мінагрополітики регулюється Наказом Міністерства аграрної політики України „Про погодження облікової політики підприємства" [164].

Законом України [69] визначено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто основним призначенням її є регламентування елементів і статей фінансової звітності. На противагу цьому визначенню облікова політика підприємства вченими розглядається як технологія та організація господарського обліку, що складається із організаційно-технічних та методичних складових. Організаційно-технічні складові облікової регламентують організацію бухгалтерського обліку на підприємстві (додаток Е). Методичні складові облікової політики регламентують якісні та кількісні показники фінансової звітності через визнання і оцінку окремих її статей.

Регламентування облікової політики на законодавчому рівні проводиться практично у всіх розвинених країнах. У США головними органами, які регламентують облікову політику є STC і FASB. Окрім того, значний вплив на ці процеси мають галузеві органи управління окремими видами діяльності: Рада по розробці стандартів бухгалтерського обліку залізничної промисловості США (RASB), Центр транснаціональних корпорацій ООН (UNCTC), Державний департамент по постачанню і податках США (FGHTD), Національна асоціація бухгалтерів (NAA). Кожна із цих структур установ має певний вплив регламентування облікової політики бухгалтерського обліку, спрямоване на запровадження новацій у облікову політику внаслідок особливостей діяльності окремих суб'єктів господарювання.

У Великобританії і Нідерландах державне регулювання облікової політики у меншій мірі структуроване і деталізоване, ніж у США. У інших європейських країнах прослідковується тенденція до уніфікації

бухгалтерського обліку, що обумовлює значну структурованість, а відповідно, посилюється його державне регламентування. У Канаді розроблені Комітетом по стандартах бухгалтерського обліку стандарти автоматично набувають силу закону. На міжнаціональному рівні облікова політика регламентується професійними бухгалтерськими організаціями розвинутих країн на волюнтаристській основі [253, с. 154 - 160]. ("Волюнтаризм (від лат. voluntarius – залежний від волі)…соціально-політична практика, що нехтуючи об'єктивними законами процесу, керується суб'єктивними бажаннями й довільними рішеннями осіб, які здійснюють її" [227, с. 131]).

Міжнародна практика впровадження облікової політики виникла внаслідок необхідності централізованого регулювання публічної фінансової звітності таким чином, щоб окремі статті фінансових звітів відповідали вимогам кожного відповідного Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку і Тлумаченню Постійного комітету з тлумачення. Якщо конкретної вимоги щодо відображення специфічних господарських операцій не має, керівництву слід розробити політику для забезпечення подання у фінансових звітах інформації, яка є:

– доречною для потреб користувачів при прийнятті рішень;

– достовірною у тому сенсі, що ця інформація правдиво відображає результати діяльності та фінансовий стан підприємства;

– відтворює економічну сутність подій та операцій, а не просто їх юридичну форму;

– є нейтральною, тобто вільною від упередженості, обачною, повною у всіх суттєвих аспектах [152, с. 87].

Із переліку наведених якісних показників інформації фінансової звітності троє – включено у склад національних принципів фінансової звітності: превалювання сутності над формою, обачності, повного висвітлення. При цьому, визначення облікової політики у міжнародних стандартах наводиться як: „… конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів"[152,с. 170].

На відміну від визначення облікової політики, яке зроблене МСБО 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", національний стандарт не включає у дане визначення домовленості та практику, які є зовнішніми емпіричними чинниками, що визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності та їх зміст.

Поряд із жорстким регулюванням визначення, визнання і оцінки окремих статей фінансової звітності як МСФЗ, так і національні нормативні акти допускають вибір альтернативних варіантів оцінки активів і зобов'язань, визначення межі суттєвості, інших якісних ознак, що впливають на величину окремих статей звітності підприємства. Цей вибір методів визнання і оцінки статей фінансової звітності проводиться на підставі суб'єктивних суджень управлінського менеджменту, що

забезпечується практичним досвідом та врахуванням конкретних умов виконання стратегії. Перелік принципів фінансової звітності, в основі яких лежать міжнародні вимоги гармонізації фінансової звітності, встановлено на основі домовленостей основних її користувачів з ціллю формування корисної інформації для прийняття управлінських рішень. Тому, на наш погляд, облікова політика – це домовленості і практика, які проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання і оцінки окремих її елементів.

Таким чином, запропонована типова форма наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику регулює організацію і методику бухгалтерського обліку, що у цілому містить значно більше інформації, ніж регламентована законодавством облікова політика для оприлюднення фінансової звітності. Облікова політика для складання фінансової звітності складає лише незначну частину загальної облікової політики підприємства і одночасно є сполучною ланкою між бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю. Принципи, методи і процедури облікової політики бухгалтерського обліку за своїм складом відмінні від принципів, методів і процедур фінансової звітності, оскільки виконують різні функції по відношенню до користувачів відповідної інформації (рис. 2. 15). По відношенню до фінансової звітності облікова політика має забезпечити дотримання встановлених Законом України та П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності" принципів, а також прийняття одного із альтернативних методів оцінки активів, зобов'язань, які є окремими елементами звітності, зміст і перелік яких визначено відповідними П(С)БО і які деталізують принцип обачності.

Ринкові форми управління корпоративним бізнесом в умовах глобалізації світової економіки потребують уніфікованих підходів до економічної інформації для потреб суб'єктів управління глобальним виробництвом, що вступає у суперечність національному державному регулюванню, оскільки втрачається контроль за методологією бухгалтерського обліку, а відповідно і формуванням звітності для зовнішніх користувачів, що зазначається провідними вітчизняними вченими М.Я. Дем'яненком [58], Г.Г. Кірейцевим [87], Л.М. Кіндрацькою [86], П.Т. Саблуком [220]. Копіюючи беззастережно міжнародні бухгалтерські стандарти, які призначені для регулювання обліку суб'єктів розвиненої ринкової економіки, мінімізуються можливості обліково-аналітичного забезпечення виробничого і фінансового менеджменту. У даному випадку актуальним є висновок відомого англійського філософа Б. Рассела: "У розвинутих країнах практика стає джерелом теорії, в решті країн теорія визначає практику. Ця відмінність – одна з причин, чому запозичені ідеї рідко коли такі ж плідні, якими вони були у себе на батьківщині" [213, с. 502].

Рис. 2.15. Складові облікової політики бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Принципи фінансової звітності є ринковим продуктом інформаційних технологій, які у сучасних умовах, як вважають, сприяють кращому управлінню компаній, задовольняють потреби учасників бізнесу у відповідній інформації щодо ринку капіталу. Як відмічають Екклз Роберт Дж., Герн Роберт Х., Кіган Е.: "… рішення проблеми зовнішнього регулювання, скоріше за все, призведе до панування правил, в той час як рішення на основі ринкового саморегулювання – до панування принципів" [279, с. 274 - 275]. Оскільки акціонери та інші потенційні учасники бізнесу є кінцевими споживачами такої інформації, то їх вимоги є приоритетними при визначенні принципів, що забезпечують її достовірність, доречність, зрозумілість і зіставність.

Проведені дослідження змісту категорії "принципи" характеризують їх як фундаментальну основу, базову концепцію [89,с.128; 211;43], що в законодавчих актах набувають форми правил [180,с.217]. Принципи бухгалтерського обліку включають визначені законодавством принципи фінансової звітності та ряд інших принципів, які регламентують у цілому бухгалтерський облік. Ряд вчених розглядають елементи методу бухгалтерського обліку у якості принципів: оцінки, подвійного запису, документування, інвентаризації [95, с.207; 180, с.217]. М.І. Кутер виділяє принципи, які регламентують способи обліку в конкретних ситуаціях: продовження діяльності, обліку по собівартості, консерватизму, реалізації, відповідності доходів і витрат; принципи, які формують процедуру ведення бухгалтерського обліку: відособленого підприємства, подвійності, безперервності, послідовності, облікового періоду; принципи, які визначають яка інформація підлягає обліку: якісна характеристика інформації, грошового виміру, суттєвості [105, с. 77]. Склад і зміст принципів бухгалтерського обліку формується під впливом теорії соціально-економічного облаштування суспільства, характерної відповідній економічній формації, унікальності кожного окремого суспільного середовища, що знаходить свій практичний вираз у формуванні національних бухгалтерських систем та їх реалізацію через нормативно-правову базу з бухгалтерського обліку і безпосереднє застосування при формуванні бухгалтерської інформації про суб’єкт обліку (табл. 2.3).

Дані рис. 2.15 показують, що принципи бухгалтерського обліку, які є фундаментальними основами, визначаються, виходячи із соціально-економічного розвитку національної економіки, в той час як принципи фінансової звітності привнесені ззовні у результаті певних домовленостей її основних користувачів. Домінування принципів і методів фінансової звітності призводить до втрати національних напрацювань з обліку витрат, розрахунку собівартості та інших складових, які у сучасних умовах є предметом вивчення управлінського обліку.

Таблиця 2.3

Пропоновані принципи бухгалтерського обліку

Принципи бухгалтерського обліку	Бутинець Ф.Ф.	Кутер М.І.	Сопко В.В.	Кужельний М.В.	Соколов Я.В.
Повне висвітлення	+	-	+	-	-
Безперервність	+	+	+	+	+
Періодичність	+	-	+	-	-
Грошова оцінка (вимір)	+	+	+	-	-
Двоїстість	-	+	+	-	-
Співвідношення доходів і витрат	-	+	+	+	-
Методологічна незалежність	+	-	-	-	-
Орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей	+	-	-	-	-
Результативність	+	-	-	-	-
Відповідальність	+	-	-	-	-
Оцінка результатів діяльності структурних підрозділів	+	-	-	-	-
Багатоваріантність	+	-	-	-	-
Прийнятність і багаторазове використання	+	-	-	-	-
Доказовість	-	-	+	-	+
Автономність	-	+	+	-	-
Послідовність	-	+	+	-	-
Індивідуалізація та персоніфікація господарських фактів на аналітик. рахунках	-	+	+	-	-
Якісна характеристика інформації	-	+	-	-	-
Суттєвість	-	+	-	-	-
Обліковий період	-	+	-	-	-
Продовження діяльності	-	+	-	-	-
Облік по собівартості	-	+	-	-	-
Консерватизму (обачності)	-	+	-	-	-
Реалізації	-	+	-	-	-
Повсюдності	-	-	-	+	-
Всезагальності регламентованості	-	-	-	+	-
Цілеспрямованість	-	-	-	+	-
Звітування	-	-	-	+	-
Дійовості	-	-	-	+	-
Використання натуральних, грошових і трудових показників	-	-	-	-	-
Цілісність	-	-	-	-	+
Самостійність	-	-	-	-	+
Реєстрація	-	-	-	-	+
Відносність	-	-	-	-	+
Контроль (верифікація)	-	-	-	-	+

В сукупності принципи фінансової звітності забезпечують формування публічної інформації, яка сприяє прийняттю рішень щодо ефективності обігу фінансового капіталу, в той час як принципи бухгалтерського обліку спрямовують формування інформації для податкової, статистичної, спеціальної та управлінської звітності та інших потреб щодо господарської діяльності суб'єкта як юридичної особи. Принципи фінансової звітності не передбачають суцільної реєстрації, безперервності у часі, взаємопов'язане відображення господарських засобів і процесів. Їх призначення полягає у відображенні інформації щодо потенційної можливості отримання підприємством економічних вигід від утримуваних активів. (Призначення і суть кожного із принципів фінансової звітності висвітлено вище з визначенням особливостей прояву окремих із них у бухгалтерському обліку). Метод (від грец. metodos – шлях дослідження, спосіб пізнання) – спосіб або система прийомів для досягнення будь-якої мети, для виконання певної операції [227, с. 557].

Методичні елементи облікової політики бухгалтерського обліку, визначені і деталізовані колективом авторів на основі законодавчо-нормативних вимог, характеризують методичні елементи облікової політики, можливі варіанти та підстави їх застосування у бухгалтерському обліку, оскільки регламентують формування не лише фінансової інформації для потреб фінансової звітності, але і управлінської бухгалтерської інформації: строк корисного використання необоротних активів, одиниця обліку запасів, порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу та інші [171, с. 16 - 21].

Методи бухгалтерського обліку сприяють вивченню предмета, забезпечуючи виконання встановленої функції: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення та передача інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Проведені дослідження професором Ю. Кузьмінський однозначно трактують, що методом бухгалтерського обліку є "сукупність з восьми елементів методу", елементами методу – "документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність", а методика – це "конкретизація застосування методів" [101, с. 10]. Таким чином, методичні елементи бухгалтерського обліку є, по суті, його елементами методу.

Методи фінансової звітності сприяють вивченню предмета фінансової звітності в контексті потреб зовнішніх користувачів цієї інформації щодо визнання і оцінки окремих елементів звітності, порядок і перелік яких визначено відповідними П(С)БО та іншими нормативними актами. При цьому, методи оцінки активів і зобов'язань, що проводяться протягом звітного періоду по мірі їх використання та погашення, впливають на

фінансові результати діяльності підприємства і тому деталізують вимоги принципу обачності. На відміну від обачності оцінки активів і зобов'язань на дату балансу, яка визначається відповідними П(С)БО, обачність методів оцінки вибуття чи погашення активів і зобов'язань допускає суб'єктивні судження управлінського менеджменту, що ґрунтуються на практичному досвіді та особливостях виробничих процесів. Основні методичні елементи облікової політики, з допомогою яких формуються показники фінансової звітності наведено у додатку Ж.

Методи облікової політики можна поділити на дві групи:

1 – ті, які визначають оцінку окремих статей фінансової звітності;

2 – ті, які сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності.

До першої групи методів доцільно віднести методи амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, методи оцінки вибуття запасів, методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, методи визначення величини резерву сумнівних боргів.

Друга група методів забезпечує порядок визнання активів і зобов'язань і тому включає визначення межі суттєвості, тривалості операційного циклу, способу розрахунку коефіцієнта сумнівності, суттєвого часу, визнання кваліфікаційних активів.

Межа суттєвості встановлює доречність відображення інформації і, на відміну від вимог суцільного відображення інформації у бухгалтерському обліку, допускає ігнорування несуттєвою інформацією у фінансовій звітності. При цьому розмір суттєвості окремих статей фінансової звітності регламентується нормативним актом [207]. Суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Об'єктами застосування суттєвості у фінансовій звітності є:

– діяльність підприємства в цілому;
– окремі господарські операції та об'єкти обліку;
– статті фінансової звітності.

Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

– для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

– для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

– для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період;

– для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегменту приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства.

Суттєвість окремих господарських операцій та об’єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено П(С)БО. Для визначення суттєвості окремих об’єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсотки чистого прибутку (збитку) підприємства. Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об’єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об’єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об’єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

Для інших господарських операцій та об’єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1 – 10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об’єктів обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості.

Суттєвість фінансової звітності залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв’язку із пропуском чи неправильним відображенням. Аналогічні вимоги встановлення суттєвого часу для визначення ліквідності дебіторської заборгованості і зобов’язань для класифікації їх у фінансовій звітності. Для цілей бухгалтерського обліку достатнім є критерій дванадцяти місяців для поділу активів на поточні і довгострокові, в той час як для потреб фінансової звітності поточною вважається заборгованість терміном погашення три місяці (звітний період), що є важливим при розрахунку резерву сумнівних боргів та інших

показників оцінки здатності активів акумулювати економічні вигоди у звітному періоді.

Методи амортизації необоротних активів, оцінки вибуття запасів встановлюються в залежності від цілей стратегії підприємства: забезпечення максимального прибутку чи швидкої окупності відповідних активів та їх сучасними оновленням (у випадку прискореного перенесення вартості активів на витрати виробництва та обігу). В залежності від обраних методів амортизації основних засобів встановлюється строк їх корисного використання.

Застосування статей для наведення у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені П(С)БО або іншими нормативно-правовими актами. Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядаються разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою. Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- монетарні та немонетарні активи;
- поточні та непоточні;
- операційні та не операційні;
- відсоткові та не відсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовій звітності, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

Наступним елементом облікової політики фінансової звітності є процедури. Процедура – (від лат. procedo – просуваюсь, проходжу) – офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення якихось справ [227, с. 557]. Складання фінансової звітності підпорядковується певній послідовності як щодо порядку заповнення окремих форм, формування статей фінансових звітів, так і порядку її оприлюднення. Послідовність складання окремих форм фінансової звітності підпорядковується логічним операціям у їх історичному розвитку: спочатку складається скоригований попередній баланс, за даними якого заповнюється звіт про фінансові результати, а потім – усі інші форми звітності. Найбільш доцільною є наступна послідовність складання фінансової звітності (рис. 2.16).

Як засвідчує досвід високорозвинутих країн [279], конкуренція на ринку капіталу примушує потенційних його покупців оприлюднювати не лише регламентовані фінансову інформацію, а і наблизитися до нової філософії оцінки результатів фірми, яка забезпечує інтеграцію головних нефінансових показників із фінансовими. Сучасні інформаційні та

комунікаційні технології дозволяють здійснювати своєчасний і прямий зв'язок із стейкхолдерами, що сприятиме стабільному становищу компанії на ринку капіталу.

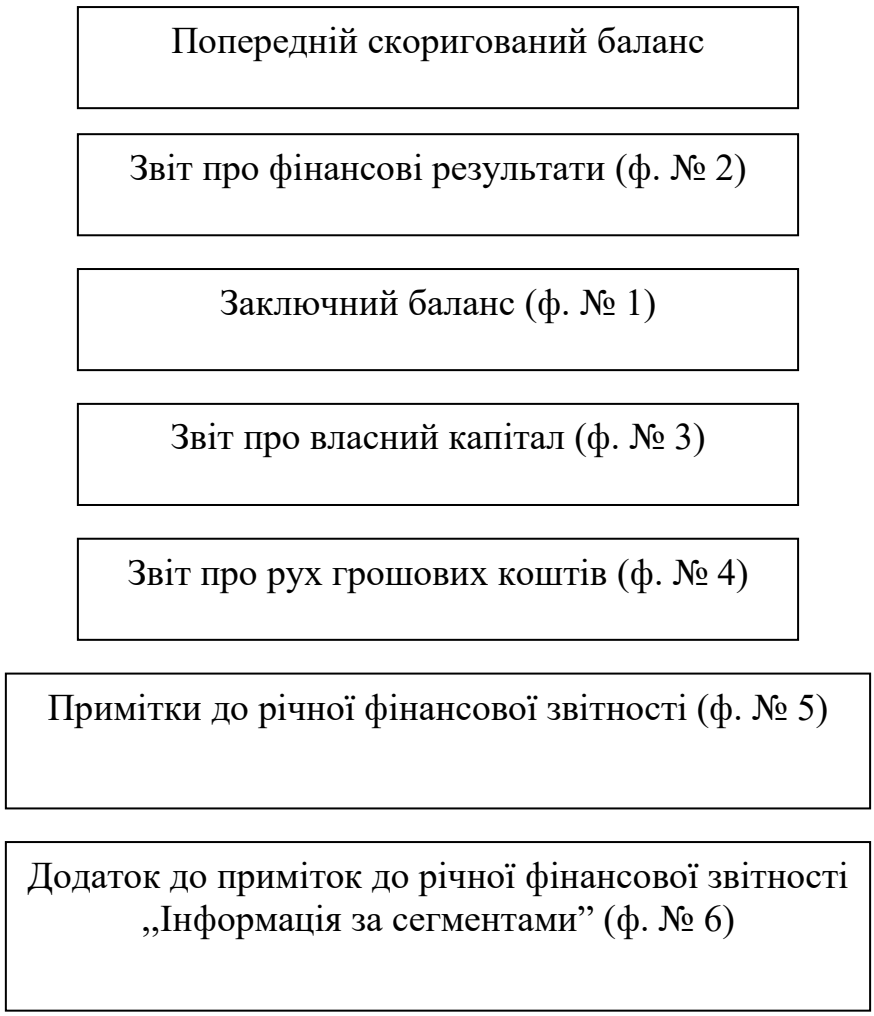

Рис. 2.16. Послідовність складання форм фінансової звітності та приміток до неї

Облікову політику доцільно формувати, виходячи із стратегії і цілей компанії для потреб управління. Уніфікація підходів до формування стратегічних, планових фінансових показників діяльності та їх фактичне виконання забезпечується через облікову політику, розроблену для умов підприємства з урахуванням відповідних положень нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності та інших чинників, що сприяють надання корисної і прозорої інформації учасникам бізнесу (рис. 2.17).

Облікова політика фінансової звітності в контексті домовленостей формується під впливом економічної теорії системи бухгалтерського обліку, відповідає вимогам зовнішнього середовища (практики) і забезпечує цілісність системи за допомогою відповідної її структури, динамічності, емерджентності та інших ознак, котрі, у свою чергу,

підпорядковуються основній функції теорії, яка з часом міняє свої пріоритети відповідно до рівня розвитку продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, набуваючи нових ознак.

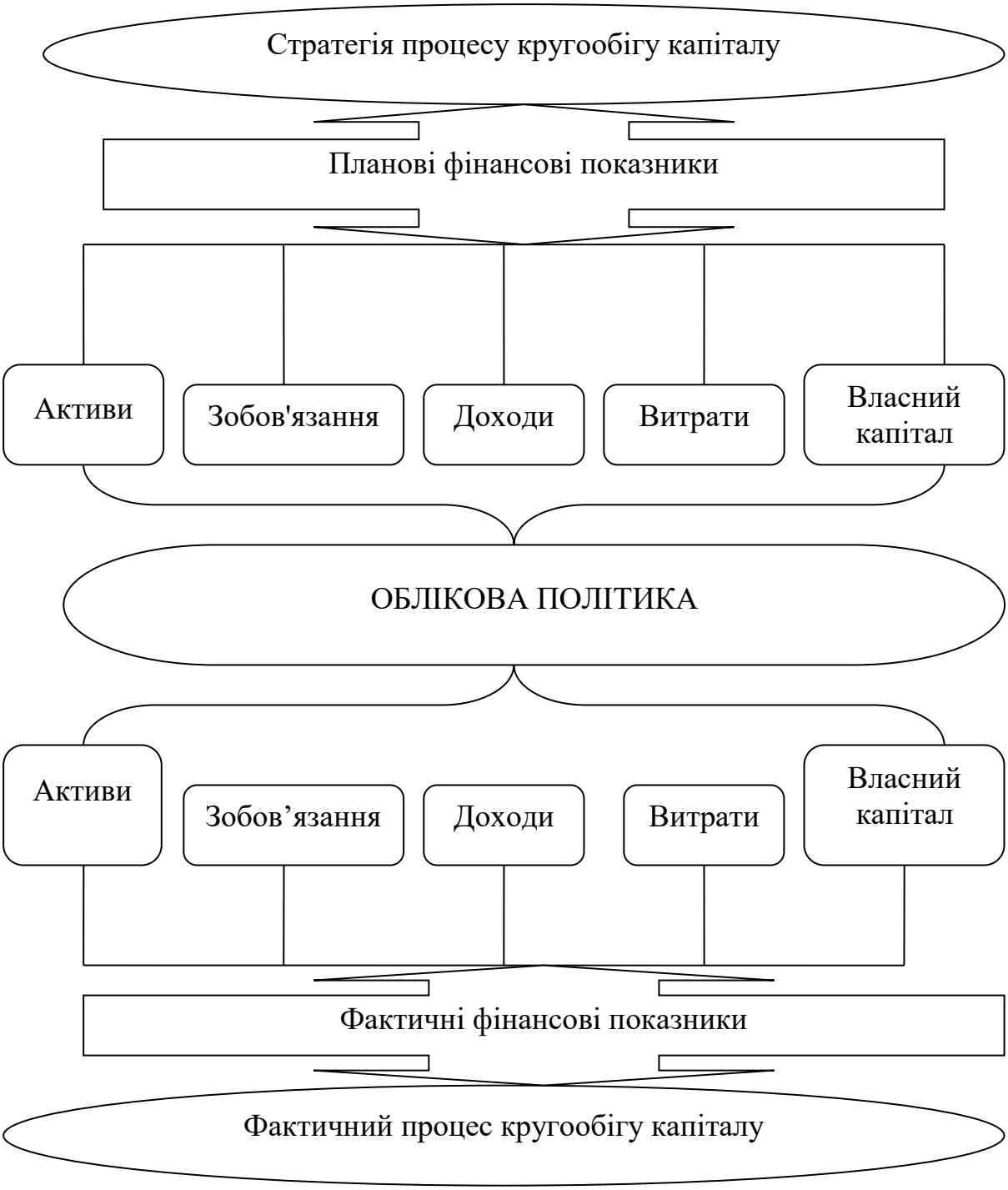

Рис. 2.17. Ключові фінансові елементи облікової політики у процесі кругообігу капіталу для прийняття управлінських рішень

"Система бухгалтерського обліку, – за визначенням доктора економічних наук Ю. Кузьмінського, – це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться", незалежно від того, на яких підприємствах він ведеться, оскільки "система бухгалтерського обліку єдина, і не тільки в нашій країні" [101, с. 11]. В межах країни єдність системи бухгалтерського обліку досягається через встановлення єдиних методологічних підходів щодо предмету та методу і методики вивчення предмету. Предметом бухгалтерського обліку, з чим ми повністю погоджуємося, визнаються господарські засоби та операції, що відбуваються у суб'єкта господарювання [101, с. 9].

В умовах глобалізації світового економічного простору, основною ознакою якої є лібералізація потоків капіталу між окремими державами, виникає потреба у єдності системи бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, що досягається з допомогою МСФЗ, а на національному рівні – з допомогою затверджених національних П(С)БО. Дотримання вимог МСФЗ або П(С)БО у процесі формування публічної бухгалтерської фінансової звітності відбувається через облікову політику, яка є складовою методології системи бухгалтерського обліку, котра, у свою чергу, формується під впливом економічної теорії системи бухгалтерського обліку. Розвиваючись у межах системи бухгалтерського обліку, бухгалтерська фінансова звітність набуває ознак окремих економічних знань, предметом дослідження яких є фінансовий капітал, а об'єктами – ресурси, зобов'язання і власний капітал.

Основна функція системи бухгалтерського обліку, як складової процесу управління, полягає у забезпеченні необхідною бухгалтерською інформацією різних користувачів для прийняття ними відповідних рішень. Це досягається через систему звітної інформації: фінансову, статистичну, податкову, спеціальну, управлінську, методика формування яких здійснюється під впливом вимог її основних користувачів. На відміну від статистичної, податкової і спеціальної звітності суб'єкта господарювання, вимоги до яких жорстко регламентуються через дотримання відповідної нормативної бази, фінансова звітність формується під впливом принципів, методів і процедур, що в сукупності забезпечують формування і оприлюднення фінансової інформації про здатність контрольованого капіталу генерувати економічні вигоди та виконувати зобов'язання перед учасниками бізнесу.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСНОВНИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Баланс в контексті ресурсної концепції капіталу

Динамічний розвиток світової економіки, що проявляється у процесах глобалізації, інтернаціоналізації капіталу, функціонуванні транснаціональних корпорацій на базі інноваційно-інвестиційних, інформаційно-інтелектуальних технологій значно розширили коло користувачів фінансової звітності, діапазон облікових об'єктів, що в свою чергу, висуває нові вимоги до якості наданої інформації, її відповідності ринковим потребам та оцінки ролі капіталу в економічному зростанні. „В глобальних і національних економіках більшість рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру приймаються на основі відповідним чином складених і підтверджених балансових звітів та іншої адекватної інформації. В області інвестицій, кредитування, власності, реструктуризації капіталу, управління, макро- і мікроекономічними процесами відносин, визначення фінансових результатів та в інших ситуаціях балансові звіти, мабуть, єдині достовірні і якісні джерела інформації для прийняття рішень. Тому теорія і практика складання балансів є виключно актуальними" [20, с. 13-14].

Баланс, як форма фінансової звітності, що містить інформацію про фінансовий стан підприємства, його активи, зобов'язання і власний капітал на певну дату, є носієм економічних і юридичних прав об'єктів дослідження. З економічної точки зору, баланс розшифровує зміст і структуру активів підприємства, їх натурально-уречевлену форму у грошовому виразі. Юридичний зміст відображає сукупність прав і зобов'язань підприємства, що репрезентують структуру пасиву балансу, який представлено власним капіталом та різними видами заборгованості. Тотожність економічних і юридичних показників відображає математичну рівність активу і пасиву балансу. Для визначення однієї із складових використовують суму або різницю інших двох величин. Наприклад,

1) Активи = Пасиви, де

Пасиви = Власний капітал + Зобов'язання або

Активи = Власний капітал + Зобов'язання

2) Власний капітал = Активи - Зобов'язання;

Перший варіант рівняння балансу відображає величину підконтрольного менеджменту капіталу, розуміючи під капіталом як безпосередньо власний капітал, так і залучені зобов'язання (залучений капітал), а другий – величину капіталу власника.

Поглиблення корпоративних відносин в умовах глобалізації світової економіки сприяє створенню суб'єктів господарської діяльності, які контролюють передані їм учасниками бізнесу ресурси для отримання

економічних вигод. Такі господарюючі суб'єкти не обов’язково формують на правах власності майнові активи і, зокрема, майнові комплекси, використовуючи для потреб господарської діяльності ,,контрольовані ресурси”, які складають основу фінансово-економічних відносин учасників бізнесу, а отже і зміст Балансу підприємства. Сучасне трактування бізнесу передбачає побудову Балансу за економічною ознакою, в основі якого лежить ресурсна концепція, що відповідає якісним характеристикам і принципам МСФЗ. ,,Якщо інформація має правдиво відображати операції та інші події, які їй належить відображати, необхідно вести їх облік і розкривати відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми” [153, с. 52]. Базуючись на визначених принципах фінансової звітності, які повинні забезпечувати єдині методологічні підходи до визначення, визнання та оцінки її елементів, баланс повинен задовольняти вимоги основних користувачів щодо потенційних економічних вигод від утримання активів і зобов’язань. При цьому структура балансу, який призначено для задоволення потреб усіх існуючих і можливих його користувачів, відрізняється від структури балансу, складеного із дотриманням діючих національних нормативних актів.

Згідно вимог МСФЗ, GAAP (США) основні компоненти Балансу групуються і відображаються в наступному порядку:

– активи повинні розміщуватися в порядку зменшення їх ліквідності (можливості перетворення в грошові кошти);

– зобов’язання повинні розміщуватися в порядку, який відображає близькість строку їх погашення;

– власний капітал відображається в порядку його постійності, тобто першими показують його різновиди, які в найменшій мірі підпадають під зміни [153, с. 13 - 14].

Окрім того, статті балансу мають розшифровувати активи і капітал фірми за видами діяльності: операційна та інвестиційна.

В системі балансового узагальнення ресурсів, капіталу і зобов’язань фірми репрезентуються концептуальна основа і вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку, що знаходить свій прояв в правилах визначення економічного змісту, визнання, оцінки активів, зобов’язань на дату балансу, умовах і порядку їх відображення у фінансовій звітності, в тому числі і в балансі.

Сучасна методологія і методика балансу, як відмічають науковці, не є досконалою, основні її недоліки наступні:

– баланс відображає становище компанії на певний момент часу і реальний стан в проміжках між датами складання балансу може кардинально відрізнятися від звітного;

– баланс робить акцент на історичній вартості господарюючого суб'єкта, в той час як його ринкова вартість суттєво відрізняється від історичної;
– елементи бізнесу, які реально формують додаткову вартість, як правило, в бухгалтерській трактовці такими не визнаються, тому що вони не можуть бути оцінені достовірно в бухгалтерському обліку або не вважаються активами за стандартами бухгалтерського обліку, наприклад вартість бренду, персонал компанії тощо;
– навіть для звичайних виробничих компаній баланс не відображає всієї вартості, створеної менеджментом внаслідок невизначеності ринкової вартості активів на даний момент, неточності і суб'єктивності їх оцінки [5, с.4-5; 50, с.11-12; 277, с.49-50; 260].

Корпоративні форми організації бізнесу передбачають залучення та використання різноманітних ресурсів, які передаються управлінському менеджменту суб'єкта господарювання для підтримання і нарощування капіталу та забезпечення балансу економічних інтересів між власниками і постачальниками такого капіталу Як свідчить досвід високорозвинутих країн, ринкові форми організації бізнесу функціонують за рахунок залучення додаткових ресурсів від учасників бізнесу в обмін на корпоративні та інші зобов'язання суб'єкта господарювання. Одночасно учасниками бізнесу стають працівники та адміністративно-управлінський персонал суб'єкта, в процесі трудової та інтелектуальної діяльності яких створюється не лише додаткова вартість, але справедлива вартість контрольованих ресурсів на дату балансу призводить до збільшення вартості суб'єкта господарювання – юридичної особи у вигляді його ділової репутації на, що проявляється на фондових ринках. За цих обставин основна функція балансу суб'єкта господарювання зводиться до відображення контрольованих ресурсів і зобов'язань за ними, що акумулюють економічні вигоди в майбутньому. Коло учасників бізнесу таких суб'єктів охоплює усіх існуючих та потенційних учасників, включаючи громадськість, органи державної влади та місцевого самоврядування. Інтерпретація майнового стану суб'єкта господарювання має репрезентувати інформацію щодо придатності утримуваних активів для:
– отримання потенційних економічних вигод;
– погашення зобов'язань;
– розподілу між власниками, інвесторами і акціонерами та іншими учасниками;
– продовження визначеної діяльності в умовах ринкового середовища;
– підтримання та нарощування капіталу.

Еволюція ринкового середовища призводить до кардинальних змін у системі товарно-грошових відносин не лише в окремих країнах, а у світовому масштабі, що знаходить своє відображення у методичних

підходах до формування фінансової звітності, в тому числі і звіту про фінансовий стан. Публічність господарської діяльності в умовах обмежених природних ресурсів та сталого розвитку суспільства сприяють формуванню елементів звіту про фінансовий стан, які мають забезпечувати та пояснювати ці процеси.

Національні стандарти фінансової звітності обмежують структуру балансу лише відображенням активів, зобов'язань і власного капіталу. Підприємство як суб'єкт господарської діяльності, обмежене юридичними нормами щодо права власності на активи та зобов'язання, які виникли внаслідок купівлі, обміну чи іншим чином набуття права власності на них. Оскільки коло учасників бізнесу в умовах національних реалій обмежується його власниками, які, як правило, безпосередньо приймають участь в управлінні та організації господарської діяльності, кредиторами (фінансовими установами, які кредитують господарську діяльність) та трудовим колективом, то для забезпечення балансу економічних інтересів між ними інформації балансу, складеного за національними стандартами, може бути достатньо для визначення фінансового стану підприємства. Окрім того, фінансові установи, які кредитують господарську діяльність суб'єктів господарювання, мають можливість отримати більш детальну необхідну інформацію про стан активів та їх здатність забезпечувати погашення зобов'язань безпосередньо від управлінського менеджменту згідно кредитних вимог.

Корпоративні суб'єкти господарської діяльності повинні відображати усі контрольовані економічні ресурси, здатні генерувати грошові кошти, для забезпечення впевненості учасників бізнесу у доцільності зроблених інвестицій. Інтерпретація ефективності управління контрольованими ресурсами повинна мати прогнозний характер, що є запорукою безперервної діяльності.

Обліково-аналітичне забезпечення балансового узагальнення суб'єктів господарювання ринкового типу має охоплювати інформацію не лише відображену на синтетичних та аналітичних рахунках бухгалтерського обліку, але і дані забалансового обліку щодо контрольованих активів, які здатні генерувати грошові кошти, дані активного фондового ринку щодо ділової репутації фірми, що проявляється через вартість ресурсів, які з різних причин не оцінені і не відображені у балансі, але контролюються суб'єктом господарювання та приносять йому економічні вигоди. У сільськогосподарських підприємствах до таких активів належать у числі інших природні ресурси, які використовуються у процесі виробництва як засоби виробництва, але через відсутність відповідного законодавства щодо їх визнання і оцінки вони не відображаються у звітності.

Вартість фірми, яка інтерпретується у балансі, формується під впливом контрольованих ресурсів, забезпечених відповідними видами капіталу за аналогією із сучасними підходами до визначення

національного багатства країни, вартість якого складається із вартості людського, фінансового, природного, реального (матеріально-речового) та інших капіталів. Усі складові національного багатства на мікрорівні також знаходять своє відображення у вартості капіталу фірми, проявляючись у вигляді різних ресурсів [275, с. 71].

Людський капітал створює ділову репутацію фірми під впливом сукупних складових: освіти, виховання, трудових навичок та інвестицій, спрямованих на підвищення культурно-освітнього рівня і кваліфікації, що в майбутньому приноситиме економічну вигоду суб'єкту господарювання. Вплив людського капіталу у вигляді створених нематеріальних активів на вартість фірми визначається на активному ринку цінних паперів.

Фінансовий капітал забезпечує диверсифікацію видів діяльності та розміщення тимчасово вільних грошових коштів, які в майбутньому будуть використані на цільові потреби як, наприклад, амортизація. Отримувані економічні вигоди від використання фінансового капіталу проявляються у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, а також прибутку внаслідок утримання контрольного пакету акцій емітента.

Використовувані у процесі виробництва та його розміщення природні ресурси та їх якісні параметри суттєво впливають на вартість фірми. У структурі національного багатства України вартість природних ресурсів за різними оцінками коливалася від 33,26 % у 1990 р. до 54,3 % у 1996 р. і до 36,6 % у 2005 р. [275, с. 69-72]. Обмеженість природних ресурсів, які використовуються у процесі виробництва як засоби виробництва, сприяє, з однієї сторони, зростанню їх вартості, а з другої – спрямуванню частини грошових коштів фірми на відновлення їх природних властивостей. Але самі по собі природні ресурси є економічними активами, які сприяють зростанню вартості суб'єкта господарювання, який користується ними. Природні економічні ресурси, які контролюються суб'єктом діяльності, відображаються у балансі, виходячи із умов їх отримання у користування:

– придбані ресурси на правах власності;
– придбання права на використання природних ресурсів;
– контрольовані природні ресурси передані суб'єкту господарювання на значний термін для цільового використання, але які не обліковуються на балансових або забалансових рахунках через певні обставини законодавчого характеру.

У перших двох випадках оцінка природних ресурсів проводиться за фактом здійснення господарської операції з можливістю наступної переоцінки ринкової їх вартості на дату балансу. У останньому випадку справедлива вартість контрольованих ресурсів може здійснюватися на активних фондових ринках. При визначені справедливої вартості цінних паперів корпоративної фірми опосередковано враховуються такі чинники як місце розташування, якість і кількість використовуваних у господарському обороті природних ресурсів тощо. У існуючому балансі ці економічні ресурси не знайшли свого відображення через неможливість їх

ідентифікації та оцінки у звичайних умовах. Актуальність даної проблеми набуває особливої гостроти у випадках використання природних ресурсів як засобів виробництва.

Реальний (матеріально-речовий) капітал становить основу активу існуючого балансу і забезпечує інформацією про ліквідність активів, їх участь у відтворенні фізичного капіталу та цільове призначення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Методичні підходи до формування балансу під впливом ринкового середовища

Визначальні фактори	Існуючі підходи	Ринкові підходи
Функції балансу	Відображення на певну дату активів, зобов'язань і власного капіталу	Відображення на певну дату контрольованих ресурсів і зобов'язань за ними
Характер інформації	Фактологічний	Прогнозний
Обліково-аналітичне забезпечення	Дані синтетичних і аналітичних рахунків	Дані синтетичних, аналітичних, забалансових рахунків та дана про інші контрольовані ресурси, які приносять економічні вигоди
Визначення елементів балансу	Нормативні акти та чинні П(С)БО, які регулюють визначення активів, зобов'язань, власного капіталу	Нормативні акти та чинні П(С)БО, які регулюють визначення активів, зобов'язань, власного капіталу, а також професійні судження бухгалтера щодо доцільності визнання інших контрольованих ресурсів
Визнання елементів балансу	Превалювання юридичної форми	Превалювання економічного змісту
Одиниця виміру елементів балансу	Національна валюта України	Національна валюта України, а на вимогу основних користувачів – інший єдиний грошовий вимірник
Групування елементів балансу у розділи	За ступенем ліквідності активів і зобов'язань	За здатністю підтримання та нарощування капіталу
Оцінка елементів балансу	Домінування історичної вартості активів і зобов'язань	Дисконтована теперішня вартість майбутніх активів і зобов'язань
Періодичність оприлюднення	Один раз у рік	В системі реального часу

Поряд із тим, представленої інформації у балансі є недостатньо для зацікавлених осіб щодо визначення потенційних економічних вигод суб'єкта від утримуваних активів. Основною характерною ознакою контрольованих активів є їх здатність до підтримання і нарощування капіталу фірми, оскільки інформація щодо цільового призначення не забезпечує впевненість користувачів у отримані економічних вигод у майбутньому від їх використання та утримання. Здатність контрольованих

ресурсів приносити економічну вигоду визначається не простим перевищенням доходів над витратами, а досягненням відповідної норми доходності капіталу, що забезпечує виконання зобов'язань за усіма їх видами, включаючи виконання зобов'язань перед власниками. Таким чином, собівартість капіталу має встановлюватися, виходячи із мінімальної норми його доходності, яка забезпечує виконання прийнятих фірмою зобов'язань.

Нематеріальні активи, які приймають у більшості випадків латентну форму ринкових економічних ресурсів корпоративних фірм, такі як товарні знаки, дизайн, спеціальні маркетингові стратегії тощо є важливими факторами, які визначають вартість капіталу на активному ринку і забезпечують значні додаткові надходження. Так, лише у 2002 році бренд забезпечив корпорації Coca-Cola додаткові надходження у 70,45 млрд. дол., а корпорації Microsoft – 66, 17 млрд. дол. [30, с. 84]. Як свідчать проведені дослідження інтелектуального капіталу в контексті оцінки капіталізації економіки України, у балансах великих і середніх підприємств частка нематеріальних активів є незначною і коливається від 0,6 % до 1,0 %, а у провідних зарубіжних компаніях – досягає двох третин від загальної суми активів. Вважається, що низький рівень відображення зазначених активів у балансах українських підприємств зменшує рівень їх ринкової капіталізації, дає занижену оцінку національного інтелектуального капіталу [248, с. 21]. Неіндефіковані нематеріальні ресурси, які виникають як наслідок активної поведінки менеджменту, оцінюються на ринку капіталу як майбутні економічні вигоди, тобто є капіталізованим доходом суб'єкта господарювання.

Справедлива вартість дозволяє розширити склад балансових нематеріальних статей, які у сучасних умовах не можуть бути ідентифікованими, а отже і оціненими, але контролюються і використовуються для отримання економічних вигод суб'єктом господарювання. Умовою відображення у фінансовій звітності неідентифікованих нематеріальних активів є наявність активних фондових ринків, на яких відбувається визнання, оцінка та присутність суб'єкта господарювання на таких ринках.

Звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання та його придатність для прийняття відповідних рішень користувачами залежить від їх потреб, які формуються в процесі еволюції товарно-грошових відносин світового економічного середовища. Підходи до структури та методики складання Балансу на національному рівні повинні базуватися на рішеннях Меморандуму урядових і неурядових організацій щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп суб'єктів господарювання, яким встановлено 3 рівні застосування регламенту бухгалтерського обліку:

1 рівень – підприємства з обігом цінних паперів на фондовому ринку та ті, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, для

складання автономної бухгалтерської (фінансової) та консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності застосовують безпосередньо міжнародні стандарти фінансової звітності;

П рівень – підприємства, що не випускають в обіг цінних паперів і не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

Ш рівень – підприємства - суб'єкти малого підприємництва застосовують спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності, включаючи можливість оцінки активів за історичною собівартістю [179, с. 4].

Основною відмінністю між фінансовою звітністю підприємств трьох рівнів, на наш погляд, є її придатність для інформаційних і комунікаційних потреб зовнішніх користувачів, які формуються під впливом теорії капіталу.

Вивчення капіталу та його функцій для потреб фінансової звітності дозволяє виокремити три основні теорії, в процесі еволюції яких формуються методологія і методика основних форм фінансової звітності:

– теорія власника;
– теорія господарської одиниці;
– теорія підприємства (фірми) [278, с.457-458].

На початковому етапі розвитку капіталістичних відносин суб'єкт господарювання виступає одноосібним власником і організатором виробництва, що знаходить свій прояв у формулі бухгалтерського балансу приватного підприємства:

Актив = Капітал власника

Таке підприємство належить одній особі, яка володіє усіма активами, несе відповідальність за усіма зобов'язаннями і, окрім того, управляє підприємством. Права сторона балансу такого підприємства відображає усі права на внесені активи і їх приріст за прибуткової діяльності. Власний капітал не структурується, оскільки належить одному власнику. Сума отриманого прибутку збільшує капітал власника. Зобов'язання перед кредиторами, персоналом, постачальниками тощо мають переваги порівняно із вимогами власника і рівняння набуває вигляду:

Активи – Зобов'язання = Капітал власника

Таким чином, активи розглядаються як ресурси, які знаходяться у розпорядженні власника, а кредиторська заборгованість – як його зобов'язання перед кредиторами. Згідно теорії власника підприємство розглядається як інструмент, представник або агент, з допомогою якого функціонує власник. Американські учені Д. Стоун і К. Хитчинг з цьому приводу зробили наступне зауваження: „У компанії ніколи не було нічого, що вона змогла б назвати своєю власністю. Вона подібна рабу, який всім, що має, зобов'язаний комусь іншому" [238, с. 33].

В основі теорії господарської одиниці [105, 282] лежить відділення підприємства від власника. Для господарської одиниці не має значення

джерело отримання капіталу, між учасниками такого суб'єкта не робиться різниця. Права сторона балансу відображає право власності на майно підприємства, тобто капітал представляє собою сукупність прав різних суб'єктів на активи підприємства. В процесі свого розвитку капітал відокремлюється від власника-капіталіста, функції якого перекладаються на управлінський менеджмент і, таким чином, відображає не лише відносини між власниками капіталу та робітниками, задіяними в процесі накопичення капіталу, але і взаємовідносини між іншими учасниками бізнесу, коло яких постійно зростає: від власника до інвестора, кредиторів, працівників, постачальників, державних органів, громадськості та інших потенційних учасників бізнесу. На порядку денному постає питання ефективного використання як первісно вкладеного, так і залученого на інших умовах капіталу для забезпечення певних економічних вигод його власникам.

Капітал корпоративного суб'єкта господарювання – це увесь капітал, інвестований власниками, акціонерами, іншими кредиторами, він складається із сукупності усіх фінансових інструментів, які суб'єкт може випускати і залучати. Власний і залучений капітал виступають двома різновидами капіталу фірми. Права сторона балансу надає інформацію про структуру частин у капіталі, власники яких мають неоднакові права і вимоги. Активи належать власнику підприємства, а акціонери мають право не на прибуток, а на дивіденди, розмір яких визначається радою директорів. У даному випадку власний капітал відображає залишковий інтерес в активах юридичної особи, який залишається після сплати її зобов'язань.

З поглибленням корпоратизації господарська одиниця стала розглядатися як повністю самостійна, незалежна від власників і кредиторів. Підтримання продуктивних зв'язків із постачальниками капіталу для забезпечення позитивних суджень про діяльність суб'єкта відбувається через фінансову звітність, яка характеризує баланс їх інтересів.

Таким чином, згідно теорії господарської одиниці акціонери і кредитори в рівній мірі вважаються інвесторами. Шляхи залучення капіталу для керівництва фірми є технічним засобом, а для власників капіталу – видами вкладень в юридичній формі із різними характеристиками.

Термін ,,капітал" набуває іншого значення в контексті теорії підприємства (фірми). З позицій цієї теорії фірма – соціальний інститут, діяльність якої спрямована на задоволення потреб багатьох учасників бізнесу фактичних і потенційних в умовах сталого розвитку. Під капіталом у даному випадку розуміють суму вкладів власників звичайних акцій. Теоретичні і практичні дослідження балансу в умовах постіндустріальної конкуренції основну увагу приділяють капіталу фірми, оскільки його

структура і економічний зміст виконують такі функції фінансової звітності:

– ефективність управління корпоративними правами (класичний підхід)

– релевантність управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами (сучасний підхід).

Теорія фірми є більш широкою порівняно із теорією господарської одиниці, оскільки розглядає роль підприємства у суспільстві. З цієї позиції прибуток трактується в рамках концепції додаткової вартості, що дозволяє встановити соціальну роль підприємства при розподілі прибутку між окремими учасниками бізнесу за основними напрямками: виплати дивідендів акціонерам, відсотків - кредиторам, заробітної плати – працівникам, податків – державі. Методичні підходи до формування балансу в залежності від теорії капіталу суб'єкта господарювання показано на рис. 3.1.

Базуючись на визначених принципах фінансової звітності, які забезпечують єдині методологічні підходи до визначення, визнання та оцінки її елементів, баланс повинен задовольняти вимоги основних користувачів щодо потенційних економічних вигод внаслідок утримання активів і зобов'язань. При цьому структура балансу, який призначено для задоволення потреб усіх існуючих і можливих його користувачів за теорією фірми, відрізняється від структури балансу, складеного із дотриманням діючих нормативних актів, що відповідає теорії господарської одиниці.

Капітал як економічна категорії, яка має свій речовий зміст і суспільну форму, відображає певні виробничі відносини і визначається як: „Капітал (лат. capitalis – головний) – виробниче відношення між найманими працівниками і капіталістами, за якого знаряддя праці, певні матеріальні блага, мінові вартості є засобом привласнення частини чужої неоплаченої праці" [158, с. 275].

Поряд з цим, капітал в процесі свого розвитку відокремлюється від власника-капіталіста, функції якого перекладаються на управлінський менеджмент і, таким чином, відображає не лише відносини між власниками капіталу та робітниками, задіяними в процесі накопичення капіталу, але і взаємовідносини між іншими учасниками бізнесу, коло яких постійно зростає: від власника до інвесторів, кредиторів, працівників, постачальників, державних органів, громадськості та інших потенційних учасників бізнесу. На порядку денному постає питання ефективного використання як первісно вкладеного, так і залученого на інших умовах капіталу для забезпечення певних економічних вигод учасникам бізнесу. „У сучасних умовах існування різних форм власності в Україні особливо актуальним є питання щодо функціонування, відтворення, формування структури підприємницького капіталу" [24, с. 101].

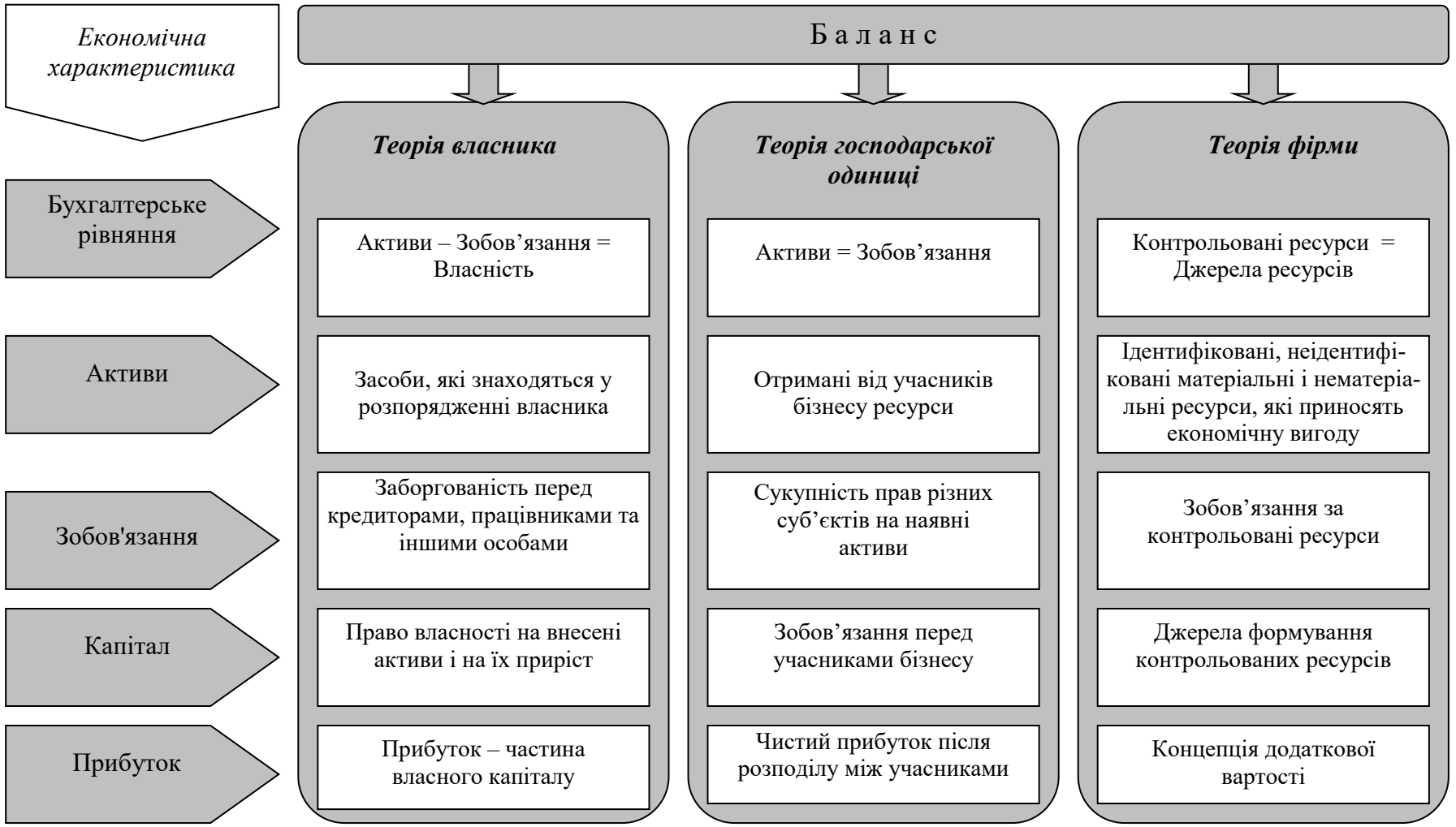

Рис. 3.1. Склад і структура балансу в залежності від теорії капіталу

Вага і значення компанії по відношенню до ділових партнерів, кредиторів, інвесторів, інших активних корпоративних учасників в першу чергу визначаються її капіталом, а не активами. Від'ємний показник капіталу, відображений у фінансовій звітності, за умови значної вартості активів підприємства свідчить про його негативне фінансове становище, що однозначно трактується зацікавленими особами при прийнятті управлінських рішень. Поряд з цим, загальна величина капіталу недостатня для прийняття управлінських рішень. Визначення його структури є основним чинником, який характеризує потенційні можливості фірми та ефективність її управління.

Підприємницький капітал фірми, який представлено в пасиві балансу, поділяється на власний і залучений. Така класифікація капіталу фірми не співпадає із економічним змістом відображуваних операцій щодо його формування. Як в умовах корпоратизації, так і в умовах одноосібного власника сформований капітал завжди є залученим від власників корпоративних прав (одноосібного власника) і від інших осіб у вигляді зобов'язань. Відмінність цих видів капіталу становлять умови залучення. У першому випадку власники формують відповідно до законодавства певний розмір продуктивних ресурсів у грошовому виразі, необхідних для початку і продовження бізнесу та для відповідальності перед учасниками бізнесу своїм майном за можливі наслідки такої діяльності. Повернення внесеного капіталу власникам відбувається у разі виходу їх із фірми чи припинення її діяльності. На наш погляд модель балансу корпоративного підприємства має враховувати усі ресурси, які контролюються, та джерела їх походження (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Модель балансу корпоративного суб'єкта господарської діяльності

Розділи	Актив	Пасив
1	Балансові активи	Балансові зобов'язання
	Необоротні активи	Власний капітал
		Довгострокові зобов'язання
	Оборотні активи	Поточні зобов'язання
2	Забалансові активи	Зобов'язання за забалансовими активами
3	Неідентифіковані нематеріальні активи	Інтелектуальний капітал
Баланс	Економічні ресурси	Корпоративний капітал

У другому випадку залучення капіталу відбувається на певних умовах і, як правило, на чітко визначений термін, по закінченню якого сума зобов'язань підлягає поверненню або приєднується до власного капіталу фірми в обмін на корпоративні права чи у вигляді прибутку, наприклад,

цільове фінансування певних заходів (ПДВ, який не сплачується до бюджету, а залишається на підприємстві тощо), кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давнини. “З економічної точки зору, власний (вкладений) і чужий капітал для підприємства у сучасній економіці є повністю рівноцінними, лише власний капітал виражає відношення підприємства до засновників, отже різновид зобов’язання підприємства. Підприємству все одно, за рахунок якого капіталу (обидва і так платні) провадити діяльність, спрямовану на отримання прибутку” [278, с. 37].

Капітал підприємства – це накопичені шляхом збереження запасів економічні вигоди у формі грошових коштів і реальних товарно-матеріальних цінностей, що залучаються його власниками в економічний процес, як інвестиційний ресурс і фактор виробництва з метою отримання доходу [281]. Дане визначення характеризує капітал з юридичної точки зору, виокремлюючи первісно інвестований та накопичений капітал власників для ведення господарської діяльності, яка забезпечує виконання поставленої мети власниками щодо подальшого збільшення їх доходів. Власний капітал забезпечує зростання не лише доходів власників такого капіталу, а і їх часток у вартості фірми, в той час як залучений капітал виступає у вигляді певного ресурсу, справедлива, ринкова чи інша вартість якого в умовах звичайної діяльності приносить його власнику певні економічні вигоди, але не участь у розподілі власного капіталу та управлінні ним.

Структура пасиву балансу визначена П(С)БО 2 „Баланс”, виходячи із актуальності компонентів капіталу для потенційних користувачів інформації. Перший розділ „Власний капітал” сформовано із статей, які утворюються внаслідок акумуляції активів при створенні підприємства та послідуючих операцій, які призводять до збільшення (зменшення) сукупної вартості активів за рахунок прибутку (збитку). Сума статутного (пайового) капіталу, зареєстрована органами державної влади при створенні підприємства, додаткових внесках акціонерів, як правило, змінюється не досить часто і відображає поточну вартість активів на момент їх внесення. Власний капітал є проявом юридичної форми зобов’язань по відношенню до акціонерів і може бути власністю підприємства протягом періоду функціонування його або періоду участі його власника у даному підприємстві. Сучасна парадигма фінансової звітності в нашій країні базується на ринкових відносинах щодо об’єктів власності, прояв якої і знаходимо у назві та структурі першого розділу пасиву Балансу підприємства.

Згідно МСФЗ власний капітал поділяється на підкласи за його видами згідно їх юридичної форми. „Така класифікація може бути доречною для прийняття рішень користувачами фінансових звітів, якщо вона зазначає правові та інші обмеження здатності підприємства розподіляти чи використовувати іншим чином власний капітал. Вона може також

відображати той факт, що сторони з часткою власності у підприємстві мають різні права на отримання дивідендів або на виплати капіталу" [153, с. 61].

В Україні юридичні засади прояву власного капіталу у вигляді акцій та інших цінних паперів їх емітентів допоки не набули дійсно масштабного значення через обмеженість ринкових засад щодо розміщення та вільного переливу капіталу, його нарощування шляхом широкого залучення вільних коштів фізичних та юридичних осіб. Тому звітність щодо власного капіталу в Балансі (ф. № 1) в умовах національних реалій і не відповідає його економічній концепції, що зазначають окремі дослідники [81, с. 57; 278, с. 37], оскільки вона не є пріоритетною для потреб користувачів.

Інші складові власного капіталу формуються під впливом подій процесу реалізації, що забезпечує реінвестицію частини прибутку у бізнес, капіталізації доходів у результаті дооцінки активів, безоплатного їх одержання та інших подібних операцій. Основною складовою власного капіталу є прибуток підприємства, який також є корпоративною власністю або одноосібного власника, але відповідно до вимог законодавства є джерелом формування резервного капіталу, покриття збитків минулих періодів, виплати дивідендів власникам корпоративних прав та, за рішенням загальних зборів власників, реінвестується і приєднується до статутного (пайового) капіталу. Сума нерозподіленого прибутку складає залишок в балансі за статтею „Нерозподілений прибуток" У разі отримання збитку, сума його зменшує раніше сформований капітал, відображаючи чисту вартість інвестованого капіталу і формує статтю „Непокритий збиток".

Розмір прибутку (збитку) є відносною величиною, яка залежить від обраної облікової політики оцінки вибуття запасів, методу нарахування амортизації, методу створення резерву сумнівних боргів та інших чинників, які приймаються в розрахунок доходів і витрат звітного періоду. В сільськогосподарських підприємствах під впливом П(С)БО 30 „Біологічні активи" на величину прибутку впливають також справедлива вартість поточних біологічних активів та довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю на дату балансу, справедлива вартість сільськогосподарської продукції на момент її відокремлення від біологічних активів, витрати на виробництво сільськогосподарської продукції і біологічних активів. За звичайних умов прибуток забезпечується через справедливу (ринкову) вартість реалізованих активів. Таким чином сільськогосподарські підприємства визначають операційний прибуток за фактом виробництва, а не реалізації, як це роблять підприємства інших галузей економіки.

Деяка частина власного капіталу формується під впливом суспільного визнання потенційної ринкової вартості раніше придбаних необоротних активів порівняно із їх історичною (первісною) вартістю. Складова власного капіталу, що відображається за статтею "Додатковий

капітал", створюється за рахунок капіталізації доходу підприємства у вигляді дооцінки необоротних активів, безоплатно одержаних необоротних активів тощо. Справедлива вартість відповідних активів капіталізується до моменту визнання її прибутком звітного періоду одночасно із визнанням витрат, здійснених для отримання цього доходу. Ця частина власного капіталу не пов'язана безпосередньо з процесом реалізації, але по мірі використання відповідних активів їх потенційна ринкова вартість визнається доходом звітного періоду пропорційно сумі нарахованої амортизації, яка одночасно визнається витратами діяльності, що в підсумку в системі бухгалтерських рахунків і статей фінансового звіту відображає зменшення власного капіталу за статтею "Додатковий капітал". Одночасно вказані доходи і витрати не впливають на прибуток через їх рівновеликі суми. У випадку вибуття дооцінених, безоплатно отриманих необоротних активів до закінчення строку їх амортизації (зносу), частина їх вартості у вигляді капіталізованого доходу, за якою не нараховано знос, приєднується до прибутку звітного періоду, змінюючи структуру власного капіталу, який представлено у першому розділі пасиву балансу.

П'ятий розділ пасиву балансу призначено для відображення доходів майбутніх періодів, які складаються із капіталізованих доходів, розглянутих вище, а також із наперед отриманих коштів у вигляді доходів за здані в оренду основні засоби, інші необоротні активи, за вантажні перевезення тощо. Загальна сума отриманих наперед грошових коштів в рахунок наступних майбутніх зобов'язань за ними є тимчасово вільним залученим капіталом, використання якого призведе у майбутньому до збільшення власного капіталу на частину, яка складатиме прибуток від операцій за такими операціями. Для визначення доходу звітного періоду необхідно здійснити акт реалізації продукції, робіт, послуг та визнати витрати, які забезпечують отримання такого доходу. Тому, на наш погляд, операції, що відображаються у складі доходів майбутніх періодів у вигляді наперед отриманих коштів, доцільно відображати як аванси отримані у складі другого розділу активу балансу „Оборотні активи" до часу їх використання, аналогічно як і аванси, отримані від покупців, замовників та інших дебіторів, що відповідає економічному змісту та юридичній формі здійснених операцій.

Річні суми капіталізованих доходів майбутніх періодів від дооцінки необоротних активів, їх безоплатного отримання, що формуються за рахунок додаткового капіталу, доцільно було б розмістити у складі власного капіталу, оскільки це є його частиною, яку передбачається використати у звітному році. Диференціація складової власного капіталу „Додатковий капітал" на дві частини, одна із яких буде використана у звітному році і тому відображається у п'ятому розділ пасиву як дохід, а решта залишається у складі основної статті балансу не має економічного обґрунтування з позицій сутності капіталу. Як у першому, так і у другому випадку капіталізована раніше вартість за своїм економічним змістом є

власним капіталом до часу його використання. Надання корисної інформації про фактичний та потенційний розмір власного капіталу, зокрема додаткового капіталу, буде забезпечуватися відображенням у першому розділі пасиву балансу як суми додаткового капіталу, так і тієї його частини у вигляді доходів майбутніх періодів, яка, як очікується, буде використана у звітному році. Така структура сприятиме уніфікованому підходу до побудови балансу з позицій відображення в одному розділі статті, яка є визначальною, і тієї статті, яка призводить до її зменшення (рис. 3.2).

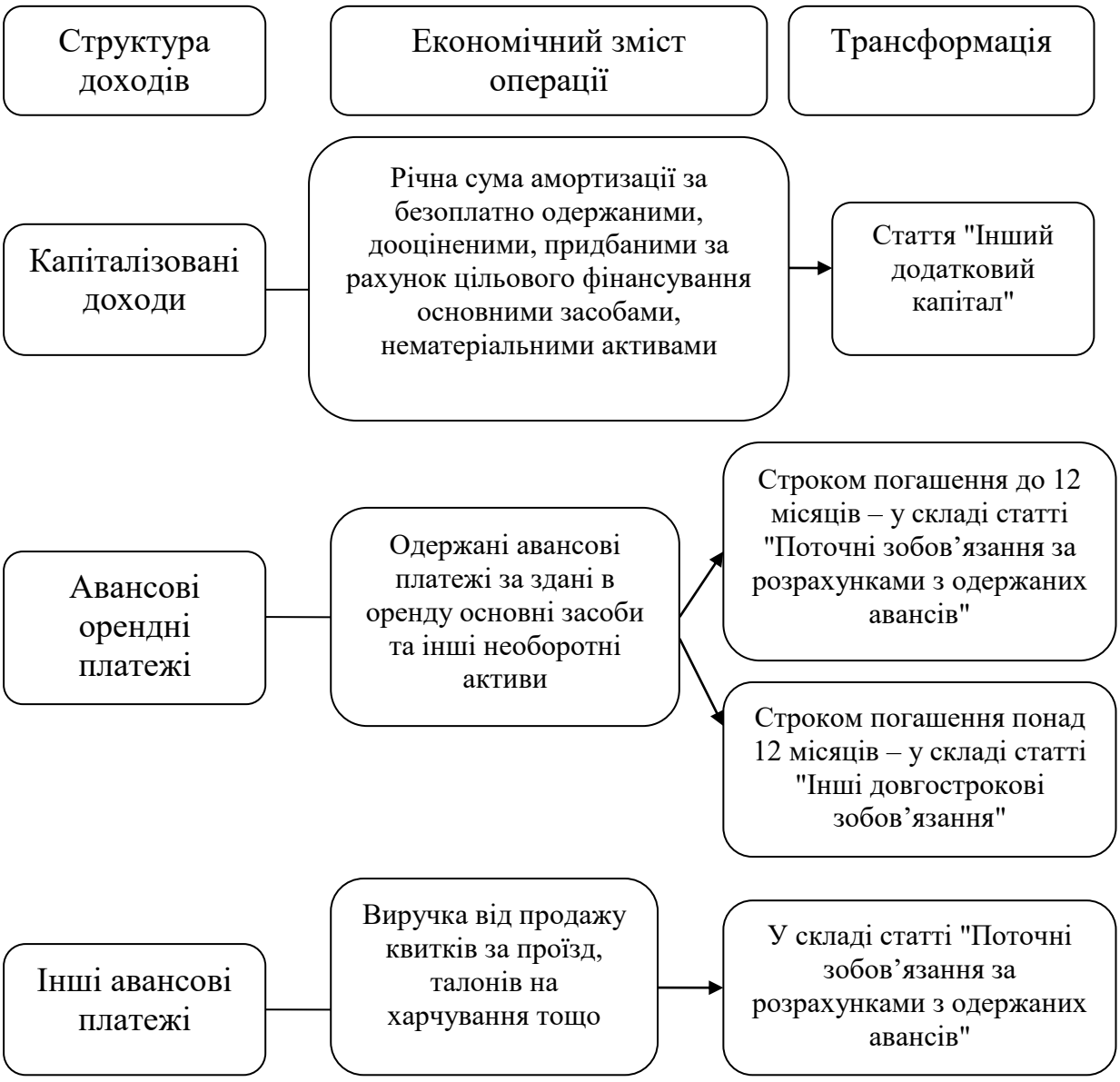

Рис. 3.2. Трансформація доходів майбутніх періодів у Балансі підприємства

Структура інших розділів пасиву балансу потребує певного методичного обґрунтування для надання більш повної і достовірної

інформації про них, що активно обговорюється вченими [24, 125]. Другий розділ пасиву „Забезпечення наступних витрат і платежів" містить статтю Цільове фінансування, яка за своїм економічним змістом не відноситься до забезпечень. Згідно П(С)БО 11 „Зобов'язання", забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення [194]. Вказані дві ознаки непритаманні цільовому фінансуванню, щодо якого, як правило, визначають суми, строки та умови фінансування. За суттю цільове фінансування схоже із доходами майбутніх періодів, яке з часом, по мірі використання визнається власним капіталом фірми. У випадку отримання цільового фінансування, кошти за ним обліковують на рахунку 48 „Цільове фінансування і цільові надходження" до часу їх використання. Суми цільового фінансування, використані для потреб поточної діяльності, зараховуються до доходів іншої операційної діяльності звітного періоду:

Дебет рахунку 48 „Забезпечення наступних витрат і платежів"

Кредит рахунку 71 „Інший операційний дохід".

Суми цільового фінансування, використані на капітальні вкладення, спочатку враховують як капіталізований дохід, виходячи із умов фінансування:

Дебет рахунку 48 „Забезпечення наступних витрат і платежів"

Кредит рахунку 424 „Безкоштовно одержані необоротні активи".

Після оприбуткування необоротних активів у їх склад і нарахування річної суми амортизації на початок року, ця сума зараховується до доходів майбутніх періодів: Дебет рахунку 424 „Безкоштовно одержані необоротні активи"

Кредит рахунку 69 „Доходи майбутніх періодів".

Місячні суми амортизації за необоротними активами, придбаними за рахунок цільового фінансування, включаються до доходів звітного періоду:

Дебет рахунку 69 „Доходи майбутніх періодів"

Кредит рахунку 74 „Інші доходи ".

(Останні два види бухгалтерських проведень регламентувалися при визнанні доходу із сум дооцінки основних засобів та нематеріальних активів, а також сум їх дооцінки, що обліковувалися на рахунку 423 „Дооцінка активів" до змін внесених листом МФУ від 09.02.08 р. № 31-34000-20-10/3665 [134]).

Таким чином, суми цільового фінансування можуть містити в собі операції, які відносяться як до поточних, так і до довгострокових подій і тому відповідна стаття Балансу підприємства не надає достовірну інформацію про її складові, що вимагається МСБО: „Незалежно від прийнятого методу подання підприємству слід розкривати (для кожної статті активів і зобов'язань, яка об'єднує суми, що очікуються до відшкодування або погашення до і після закінчення дванадцятимісячного строку від дати балансу) суму, відшкодування чи погашення якої очікується після понад дванадцяти місяців" [153, с. 95]. У Примітках (ф. №

6) зазначена інформація також не розшифровується. Відсутність у балансі чіткого поділу активів і зобов'язань на поточні і довгострокові, як відмічають З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка [66, с. 185-188], Б. Гринів [50, с. 11-12] ускладнює оцінку фінансового стану підприємств.

З економічної точки зору цільове фінансування є неоднорідним за своєю матеріальною формою: частина їх може бути представлена грошовими коштами, а інша частина – у вигляді матеріальних ресурсів (витрат). Розглянуті операції дають підстави вважати цільове фінансування також складовою першого розділу пасиву балансу, оскільки його використання збільшує доходи підприємства, що в результаті призводить до рівновеликого зростання власного капіталу. Розміщення цільового фінансування, доходів майбутніх періодів у першому розділі пасиву балансу поряд із іншими складовими власного капіталу потребує додаткової інформації в Примітках (ф. № 5) щодо їх структури за двома напрямками:

– за строками використання;

– за видами (грошові кошти, капіталізовані доходи, інші капіталізовані ресурси).

Забезпечення наступних витрат і платежів суттєво різняться за їх призначенням та видами. За строками погашення забезпечення слід класифікувати на поточні та довгострокові. Поточні забезпечення створюються для виплати оплати праці під час відпусток, оплати праці за вислугу років, гарантійні забезпечення. Додаткове пенсійне забезпечення та інші довгострокові забезпечення носять довготривалий характер до часу їх використання.

Визначення забезпечень як зобов'язань з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу і відображення у другому розділі пасиву, на нашу думку, не відповідає їх участі в інвестуванні. „Якщо розглядати їх місце за класичною балансовою формулою (активи = власний капітал + зобов'язання), – відмічає Я. Крупка, – то виходить, що дані забезпечення потрібно відносити до зобов'язань. В той же час зобов'язаннями може рахуватися лише ідентифікована заборгованість, а не створений фонд, резерв під майбутні виплати" [98, с. 96]. З позицій „резерву" забезпечення є складовою власного капіталу до часу використання. Для надання достовірної і суттєвої інформації про склад забезпечень у Балансі (ф. № 1) їх також доцільно відображати за строками використання та за однорідними видами.

Окрім існуючих забезпечень, які встановлені на законодавчому рівні, у практиці сільськогосподарських підприємств не знайшли свого вирішення проблеми створення забезпечень на відновлення властивостей природних ресурсів, які задіяні у сільськогосподарському виробництві. „Оскільки у стійкого розвитку є як економічний, так і екологічний вимір, суттєво важливо, щоб національні рахунки в доповнення до споживання

виробничого капіталу відображали використання природних активів" [90, с. 1].

У сфері національних обліку і звітності потрібно вирішити проблему створення системи екологічних забезпечень. До таких забезпечень доцільно включити забезпечення на відновлення родючості земельних і водних угідь, які втрачають свою якість в процесі виробництва, забезпечення на зменшення вартості незавершеного виробництва внаслідок дії природних умов (вимерзання, вимокання) тощо. Вирішення цієї проблеми можна досягти шляхом нормативного регулювання методики бухгалтерського обліку земельних і водних ресурсів, задіяних у сільськогосподарському виробництві, витрат на відновлення їх корисності та відображення цих процесів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємств. „Національний стандарт „Біологічні активи", – вказує професор Н.М. Малюга, – повинен відповідати вимогам екологічно-економічної парадигми обліку XXI ст. Ця парадигма повинна ґрунтуватися на засадах фізичної економії. Оскільки ні класична політекономія, ні сучасна економіка, ні їх модифікації не дають належних відповідей на питання щодо збереження економічного та екологічного потенціалу країни, його обліковий аспект має уособлювати національний обліковий стандарт" [144, с. 41].

Для здійснення сільськогосподарського виробництва фізичні та юридичні особи можуть набувати права власності, користування і розпорядження землями сільськогосподарського призначення відповідно до законодавства України. В числі інших обов'язків сільськогосподарських землекористувачів, визначених Земельним кодексом, є підвищення родючості ґрунтів та збереження інших корисних властивостей землі [73, с.57]. Відсутність ефективного державного контролю за шкідливими наслідками сільськогосподарської діяльності призводить до значних втрат земельних і водних ресурсів, погіршення їх якості, що в кінцевому результаті впливає на стан і здоров'я людей: „ ... в українських ґрунтах вміст гумусу становить 4 – 6 %, а ще в кінці XIX ст. його вміст складав 8 – 12 % і навіть 16 %" (Для того, щоб утворився шар гумусу завтовшки 1 сантиметр потрібно 250 – 400 років) [47, с. 206]. Доктор біологічних наук О.Г. Бондар зазначає, що „збільшення доз агрохімікатів призводить не тільки до зростання врожаю основних сільськогосподарських культур, а й бур'янів. Це, в свою чергу вимагає збільшення внесення нових, ще більших доз агрохімікатів, які негативно впливають на споживчі якості продукції, забруднюють грунт, поверхневі і ґрунтові води залишками агрохімікатів. Наслідком цього є забруднення природних компонентів ландшафту, формування стійких (адаптованих) до отрутохімікатів бур'янів і комах, погіршення умов проживання людей" [19, с. 3].

Внаслідок актуальності проблем створення і використання екологічних забезпечень, їх доцільно відображати у звіті про фінансовий стан окремою статтею. Формування інформації для фінансової звітності

сільськогосподарських підприємств з урахуванням екологічних показників ґрунтових і водних ресурсів, створення і використання екологічних забезпечень дозволить впровадити відповідний рівень господарювання, відновлення природних процесів саморегуляції екологічного середовища, що сприятиме правильній оцінці як задіяних у виробництві земельних і водних ресурсів, так і виробленої за їх участю сільськогосподарської продукції.

Довгострокові зобов'язання, які представлені у третьому розділі пасиву Балансу (ф. № 1), згруповані за чотирма статтями, із яких лише по статті довгострокові кредити банків і Відстрочені податкові зобов'язання зрозуміле цільове призначення даних зобов'язань. Решта статей відображають залишки за рахунками п'ятого класу, інформація за якими потребує додаткової розшифровки у Примітках (ф. № 5), що визначено П(С)БО 11 „Зобов'язання" [197]. При цьому, користувачам фінансової звітності необхідно розшифрувати не лише статтю Інші довгострокові зобов'язання, але також і статтю Інші довгострокові фінансові зобов'язання, яка об'єднує сальдо рахунків 505 „Інші довгострокові позики у національній валюті", 506 „Інші довгострокові позики у іноземній валюті", 51 „Довгострокові векселі видані", 52 „Довгострокові зобов'язання за облігаціями".

Структура IV розділу пасиву „Поточні зобов'язання" представлена низкою статей, за якими обліковуються поточні зобов'язання. Визначені поточні зобов'язання складаються із заборгованості за різними видами діяльності, що не надає прозорої інформації про стан поточних зобов'язань з операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності. В складі статей „Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги", „Розрахунки зі страхування", „Розрахунки з оплати праці" тощо можуть міститися залишки заборгованості за інвестиційною діяльністю. Узагальнення таких даних суттєво зменшує інформативність показників як для зовнішніх споживачів, так і для внутрішніх, в тому числі для потреб управлінського менеджменту при складанні і аналізі даних Звіту про рух грошових коштів. Процес складання Звіту про рух грошових коштів потребує диференціації грошових потоків підприємства за видами діяльності. Ці дані можна отримати із Балансу підприємства, якщо виділити в складі поточних зобов'язань ті із них, які відносяться до операційної діяльності і окремо – до інвестиційної та фінансової діяльності.

Таким чином, для забезпечення відображення корисної інформації у пасиві балансу необхідно виділити лише три розділи: Власний капітал, Довгострокові зобов'язання, Поточні зобов'язання, структура яких має будуватися із врахуванням видів зобов'язань, строків їх користування та використання за видами діяльності.

Активи, згідно вимог національних і міжнародних стандартів, відображаються в балансі за умов, що вони:

– підконтрольні (належать) підприємству;

– очікується в майбутньому отримання економічних вигод, пов’язаних із їх використанням;
– їх оцінка може бути достовірно визначена.

Майбутня економічна вигода, якою володіє актив, є потенціалом, який сприяє безпосередньому чи опосередкованому генеруванню грошових коштів або їх еквівалентів контролюючим його суб’єктом. Вважається, що потенціал може бути виробничим і фінансовим. Виробничий потенціал репрезентовано частиною господарської діяльності, а фінансовий – набирає форми конвертованості у грошові кошти, їх еквіваленти або спроможності зменшувати вибуття грошових коштів, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати виробництва [153, с. 57].

Класифікація активів у Балансі підприємства (ф. № 1) передбачає їх групування у окремих розділах за строками ліквідності, аналогічно класифікації зобов’язань. Такий поділ активів узагальнюється у назвах відповідних розділів Балансу: "Необоротні активи", "Оборотні активи", "Витрати майбутніх періодів", "Необоротні активи та групи вибуття". Категорія "необоротні активи" характеризує довгострокові активи, строк корисного використання яких перевищує дванадцять місяців або більше одного операційного циклу, а також активи, які з різних причин не можуть бути реалізовані, обмінені або іншим чином використані до певних подій внаслідок юридичних чи інших причин, наприклад, активи, передані під заставу, заблоковані грошові кошти на рахунках у банках тощо. У цю групу активів можуть бути включені не лише довгострокові активи, але і оборотні. Тому назва розділу відповідає економічній суті відображуваних у ньому активів. Поряд із тим, активи четвертого розділу Балансу також складають групу необоротних активів, призначених для продажу, але строк їх реалізації достеменно не відомий через специфіку використання. Дана група активів відповідає вимогам суті необоротних активів і може бути розміщена також у першому розділі активу Балансу за відповідними статтями.

Перші три підгрупи необоротних активів включаються у валюту балансу за залишковою вартістю. Для цього структура Балансу передбачає відображати первісну вартість, суми зносу, залишкову вартість по кожній підгрупі активів: нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові біологічні активи. П(С)БО 3 ,,Баланс” визначає категорію знос нематеріальних активів як ,,нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації” [186]. П(С)БО 7 ,,Основні засоби” визначає амортизацію як ,,систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)” [191]. Дане визначення містить похідну від категорії, яка визначається: "амортизація" і "амортизується", що не надає дефініції однозначного пояснення.

П(С)БО 3 ,,Баланс” однозначно трактує знос як амортизацію, що не відповідає дійсності як за змістом операцій, так і величиною зносу у

балансі. В балансі величина зносу показує сальдо на кінець періоду і аж ніяк не суму амортизації за звітний період. Операції, які фіксуються на рахунку 13 „Знос (амортизація) необоротних активів", відображають по кредиту не лише нараховані суми амортизації відповідних активів, але і дооцінку суми зносу внаслідок дооцінки об'єктів основних засобів, нематеріальних активів. За дебетом цього рахунка записують суми списаного зносу в результаті вибуття основних засобів, нематеріальних активів, суми уцінки зносу, суми списання зносу у результаті втрат від зменшення корисності окремих об'єктів необоротних активів. Сальдо операцій по рахунку 13„Знос (амортизація) необоротних активів" показує в балансі арифметичну різницю кредитових і дебетових оборотів, а не суму зносу відповідних груп необоротних активів.

Вчені по-різному визначають сутність амортизації, роль амортизаційного капіталу, його облікове забезпечення для потреб фінансової звітності, можливість та доцільність контролю з боку держави за цільовим використанням амортизаційних відрахувань. Так, академік М. Чумаченко зазначає, що амортизація у вигляді виручки від реалізації продукції утворює власні кошти підприємств для фінансування інвестицій, а амортизаційні відрахування відображають знос основних фондів [270, с. 6 – 8].

С. Голов аналізує різні облікові концепції амортизації і відмічає, що згідно із концепцією витрат, „амортизація ніякою мірою не пов'язана із спрацюванням активу або заміною його вартості", а амортизаційний фонд у західному визначенні – „це насамперед кошти, і амортизаційний фонд виникає не внаслідок нарахування амортизації, а внаслідок акумулювання відповідної суми грошових коштів або їх еквівалентів" [42, с. 9 – 11] .

Нараховані суми амортизації, зауважує професор П.Я. Хомин, потребують відображення на синтетичному пасивному рахунку бухгалтерського обліку, а не на за балансовому рахунку 09 „Амортизаційні відрахування", як це зроблено в угоду МСФЗ. „Відносити амортизацію до витрат виробництва нелогічно, бо за умови, якби ми хотіли одночасно резервувати кошти для простого відтворення, виник би парадокс: наявність першої зафіксована, а других немає й невідомо, чи взагалі вони будуть, адже навіть тоді, коли на підприємство надійде виручка від реалізації продукції, це не завжди означає, що в таких коштах матеріалізована та вартість основних засобів, яку вони втратили внаслідок зносу" [256, с. 110].

Сума зносу необоротних активів визначається розрахунковим шляхом і за даними господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку її визначити неможливо. Встановлені методи оцінки зносу у розмірі суми нарахованої амортизації за звітний період не відповідають економічному змісту цієї дефініції для потреб бізнесу і балансу, як було відмічено вище. Одночасно, суми зносу не збільшують витрати, оскільки рахунок зносу є контрактивним: „…знос основних засобів – це регулятив, контрактив, бо

йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму" [258, с. 27]. На відміну від амортизації, нарахування якої відображає створення капіталу у вигляді забезпечень майбутніх періодів, знос за своїм економічним змістом справедливо зменшує вартість основних засобів, нематеріальних активів, відображаючи їх балансову вартість, тобто, вартість капіталу, яка включається у валюту балансу.

Таким чином, із балансу безпідставно вилучено амортизаційний капітал, який за своєю суттю подібний до забезпечень, оскільки його створення направлено на фінансування відшкодування первісної вартості необоротних активів, які підлягають амортизації.

Виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 10. 11. 2003 р. щодо забезпечення бухгалтерського обліку цільового використання амортизаційних відрахувань на рахунку 09 ,,Амортизаційні відрахування" не надає повної інформації щодо використання амортизаційних відрахувань за призначенням. Так, сума нарахованої амортизації, яка вказується у ХШ-у розділі Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5), відображає відповідні операції звітного року. Але амортизаційні відрахування накопичуються протягом певного періоду і лише із часом використовуються для капітальних інвестицій. За час накопичення амортизації у Примітках (ф. № 5) не будуть відображені операції щодо її використання. Якщо ж суми амортизації використовуються не повністю у звітному році, то залишки сум амортизації на початок року у Примітках (ф. № 5) наступного року не відображаються, що ускладнює контроль і аналіз за їх цільовим використанням. Інформація про стан відтворення матеріально-технічної бази підприємства та джерел її формування у Примітках до фінансової звітності має містити дані щодо залишків невикористаної амортизації на початок звітного року, суми нарахованої і суми використаної амортизації за звітний рік.

Довгострокові біологічні активи в балансі відображаються або за справедливою (залишковою) вартістю, або за первісною вартістю та сумою накопиченої амортизації за ними. У склад даної статті включають довгострокові біологічні активи, за якими нараховується і не нараховується амортизація. Різниця між первісною і справедливою вартістю та сумою нарахованого зносу відображає усереднені дані для обох груп довгострокових біологічних активів. МСБО визначають, що: ,,Використання різних основ оцінки для різних класів активів передбачає, що їхній характер чи функція відрізняються, а отже, їх слід подавати у вигляді окремих рядків" [153, с. 100].

Проблема нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи, на наш погляд, має вирішуватися аналогічно як і за іншими необоротними активами: основними засобами, нематеріальними активами. Незалежно від методу оцінки таких активів, за ними слід нараховувати амортизацію для здійснення простого відтворення їх вартості. В ринковому середовищі навіть така замортизована вартість підпадає під

вплив інфляції, яка за декілька років (3 – 8 років) суттєво зменшує первісно інвестовані кошти. Тому незалежно від методів оцінки: за справедливою чи первісною вартістю довгострокових біологічних активів, за ними має нараховуватися амортизація на загальних підставах для відтворення інвестованих коштів на їх придбання і вирощування.

У країнах із ринковою економікою амортизація є одним із основних джерел інвестиційних ресурсів інноваційного розвитку. Так, у США кошти амортизаційних фондів становлять понад 70 % усіх інвестиційних ресурсів корпорацій, дві третини яких вкладають в інвестиційні проекти. Органи державного управління у цих країнах приділяють серйозну увагу стимулюванню інноваційного розвитку, зокрема шляхом проведення гнучкої амортизаційної політики. ,,Формування й використання амортизаційних фондів перебувають там під пильним контролем держави, про що свідчить ведення постійної статистики формування й використання амортизаційних коштів, регулярні доповіді у Конгресі США, періодичні коригування нормативних строків служби окремих видів основних засобів з урахуванням особливостей та умов їхнього функціонування" [169, с. 69].

Вирішення проблем ефективного використання земельних і водних ресурсів у сільськогосподарському виробництві та відновлення їх природного стану можливе, на наш погляд, шляхом їх відповідного бухгалтерського обліку і відображення цих показників у фінансовій звітності. Тому в сільськогосподарських підприємствах біологічні активи в обліку мають включати не лише рослини і тварини, але й земельні ресурси підприємства, що відмічають О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев [51], Н.М. Малюга [144]. Основним аргументом на користь цієї теорії є те, що фінансова звітність підприємств відображає кругообіг капіталу і процеси, які цей кругообіг забезпечують. Основними складовими цього процесу є земельні ресурси, які під впливом сільськогосподарського виробництва змінюють свій якісний і кількісний склад, що має бути відображено в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності з ціллю управління ними.

Стаття ,,Відстрочені податкові активи" впроваджена під впливом сучасних концепцій обліку податку на прибуток, які передбачають його поділ на податок, розрахований за даними облікової політики, яка визначається підприємством самостійно у межах існуючої нормативної бази (ПСБО) щодо обліку доходів і витрат, та даними податкової політики, яка базується на чинному податковому законодавстві, що виконує фіскальну функцію і є суворо регламентованою у виконанні. Практика нарахування відстрочених податкових активів і зобов'язань з податку на прибуток крупних корпорацій у США та в інших англосаксонських країнах обумовлюється відносно однорідною базою для розрахунку валових доходів і валових витрат у податковому і бухгалтерському обліку, але при цьому використовуються різні методи їх визначення для звітного періоду [168, с. 293 -295]. Як відмічає професор О.М. Хорін: ,,Ці показники

наводяться у складі звітних форм не стільки для ув'язки бухгалтерських і податкових категорій в рамках національного законодавства, скільки в цілях розкриття інформаційних розривів в міжнародному контексті між загальновизнаним прибутком компанії і прибутком організації як податкового платника в рамках національного законодавства" [264, с. 50]. Вирішення проблеми обліку податкових різниць та їх відображення у фінансовій звітності, на наш погляд, слід провести в контексті регламенту бухгалтерського обліку та з урахуванням існуючих способів регулювання таких різниць [118, 119].

Ринкові підходи до визначення вартості фірми вимагають визнання і оцінки такого специфічного нематеріального активу як гудвіл, методологічні основи якого інтерпретуються П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств". Визнання гудвілу можливе за умови придбання підприємства або його контрольного пакету акцій (частин) покупцем в обмін на грошові кошти та інші активи у результаті чого справедлива вартість переданих активів перевищує балансову вартість придбаних активів. Протилежний показник становить негативний гудвіл. Особливістю гудвілу як позитивного, так і негативного є його створення в умовах придбання не менше контрольного пакету акцій або часток підприємства як цілісного майнового комплексу. При цьому у розрахунку приймають участь не усі куплені активи, а лише балансова вартість придбаних чистих активів, тобто різниця між вартістю придбаних активів і сумою придбаних поточних зобов'язань. Придбання акцій емітента або його частини, які не становлять контрольного пакету, не призводить до виникнення гудвілу. Тому додатково у П(С)БО 19 зроблено визначення категорій контроль і придбання. Придбання – це об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій. Контроль передбачає вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності. Об'єднання підприємств може здійснюватися також шляхом злиття їх, за якого гудвіл не виникає, тому у МСБО зроблено наголос на тому, що об'єднання проводиться шляхом купівлі одним із підприємств іншого [195]. При цьому усі об'єднання бізнесу слід обліковувати із використанням методу придбання.

Таким чином, визначення гудвілу, наведеного у П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств" [195] не повною мірою розкриває зміст категорії, акцентуючи увагу лише на придбанні усіх ідентифікованих активів і непередбачених зобов'язаннях, а сама категорія придбання характеризується як об'єднання підприємств, залишаючи поза увагою той факт, що обов'язковою умовою придбання є купівля контрольного пакету акцій (часток) іншого підприємства, а не об'єднання на інших умовах.

У другому розділі активу Балансу узагальнено дані щодо оборотних активів. При цьому значна частина оборотних активів не класифікується за

видами діяльності, що створює певні труднощі при прийнятті управлінських рішень, особливо у разі наявності значних залишків на кінець звітного періоду по статтях Інша поточна дебіторська заборгованість, Векселі одержані, Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків. Наведені статті оборотних активів можуть містити залишки заборгованості за реалізовані основні засоби, інші необоротні активи, нарахування суми заборгованості за нестачі, знищення, пошкодження тощо основних засобів та інші побідні операції. Аналогічно надається інформація щодо грошових кошів і їх еквівалентів. При цьому не враховуються обставини, за яких підприємства можуть накопичувати суми амортизації на депозитних рахунках чи владати їх у високоліквідні цінні папери до моменту використання їх за призначенням. Такі кошти класифікуються як інвестиційна діяльність і тому необхідно розшифровувати їх цільове призначення якщо не у Балансі, то у Примітках до річної фінансової звітності, так як і залишки дебіторської заборгованості.

Третій розділ активу балансу Витрати майбутніх періодів складається із капіталізованих витрат та перерахованих авансів дебіторам під майбутні умови виконання договорів. Таким чином, витрати майбутніх періодів різняться як за економічним змістом господарських операцій, так і за строками їх визнання у витратах звітного періоду: частина їх може бути використана у звітному році, а інша – використовуватиметься протягом декількох звітних років, що потребує додаткової розшифровки. При цьому, підходи до відображення у Балансі витрат майбутніх періодів мають бути такі ж, як і до доходів майбутніх періодів. Так, наперед перераховані кошти є авансами виданими, які слід обліковувати у складі відповідної статті активу.

Капіталізовані витрати, які, як передбачається, будуть використані у звітному році, повинні обліковуватися також у складі активів другого розділу за окремою статтею як некапітальні витрати. Витрати, які планується використати протягом декількох звітних років, слід відображати у складі необоротних активів також за окремою статтею як витрати майбутніх періодів, оскільки період їх обігу більше одного року, що є основною ознакою для класифікації подібних витрат.

Вивчення методичних підходів до класифікації балансових активів у звіті про фінансовий стан дозволяє виділити два розділи: Необоротні активи і Оборотні активи, належність до яких визначається виходячи із строку обігу активів. При цьому, у складі оборотних активів доцільно виділяти в окрему групу ті із них, які, як очікується, будуть використані в операційній і окремо в інвестиційній і фінансовій діяльності. Така класифікація надасть можливість аналізувати грошові потоки суб’єкта господарювання і забезпечить надання більш детальної інформації щодо структури оборотних активів за видами діяльності.

Рахунки позабалансові, які не входять в склад балансу, репрезентовані ресурсами:

– які належать іншим особам, але підприємством контролюються вигоди в процесі їх використання чи зберігання;

– які ймовірно можуть в невизначений час в майбутньому принести економічну вигоду внаслідок використання активів підприємства у попередніх звітних періодах;

– які відображають умовні права і зобов'язання підприємства;

– які належать підприємству, але контролюється їх рух внаслідок особливого значення (бланки суворого обліку).

Економічна вигода передбачає ймовірність безпосереднього чи опосередкованого отримання грошових коштів, їх еквівалентів, інших активів при використанні ресурсів. Ресурси, які не належать підприємству на правах власності, але за певних умов контролюються економічні вигоди у результаті їх використання в обмін на визначені суми зобов'язань, згідно принципу превалювання сутності над формою, мають репрезентуватися у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання в окремих розділах: в активі – вартість контрольованих ресурсів, які обліковуються на позабалансових рахунках, а в пасиві – загальна сума зобов'язань, які, як очікується, будуть сплачені власникам ресурсів у разі невиконання зобов'язань щодо їх повернення відповідно до умов договору або нецільового використання. Основними умовами відображення позабалансових активів у Балансі підприємства мають бути:

– отримання економічних вигод в майбутньому у результаті їх використання;

– здійснення контролю над об'єктом;

– фактична (первісна) вартість об'єкта має дорівнювати сумі зобов'язань, які, як очікується, будуть сплачені внаслідок неповернення, пошкодження чи іншим чином втрати вартості контрольованого об'єкта.

Основними ресурсами розвитку все більше стають люди і знання, якими вони володіють, та нематеріальні активи, що в сукупності створюють інтелектуальний капітал. На противагу оцінці матеріальних ресурсів, яка розраховується за витратами на їх придбання, виробництво, оцінка інтелектуального капіталу визначається, виходячи із доходу, який він може генерувати як контрольований ресурс. Через значні розбіжності між ринковою оцінкою компанії та даними фінансової звітності виникає потреба у формалізації виміру нематеріальних активів, які складають групу інтелектуального капіталу. Одним із загально признаних його вимірників є індекс Тобіна (q), який розраховується шляхом ділення ринкової вартості компанії (добуток ціни акцій компанії на кількість акцій) на суму яку необхідно витратити для заміщення фізичних активів (або в деяких випадках на балансову вартість кампанії, яка включає вартість фінансових активів)

q = Ринкова вартість / Балансова вартість [286].

Якщо q більше одиниці, то ринкова вартість компанії перевищує балансову вартість і, відповідно, біржова оцінка відображає деякі незареєстровані активи компанії. Якщо q менше одиниці, то біржова вартість компанії менше сумарної балансової вартості її активів, а отже, компанія недооцінюється біржею.

Таким чином, можна зробити висновок, що існуючі підходи до побудови Балансу не відповідають сучасній ресурсній концепції визначення окремих його елементів. Економічна сутність контрольованих ресурсів вимагає відображення усіх активів, з допомогою яких генеруються грошові потоки суб'єкта господарювання і які формують корпоративний капітал. Власний та залучений капітал має групуватися відповідно до цільового призначення і використання, що характеризує актив Балансу.

3.2. Формування прибутку підприємства та його відображення у Звіті про фінансові результати

Сучасні темпи розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, які формують розмаїття форм бізнесу і їх взаємодію із робочою силою та власниками бізнесу, потребують еволюції економічних показників, і особливо показника „фінансові результати", який є ядром ринкової економіки, і тому вимагає найбільш повного висвітлення і аналізу з ціллю прийняття ефективних рішень. Ринкові відносини в умовах інноваційно-інвестиційного шляху розвитку характеризуються залученням додаткових інвестицій для широкого впровадження новітньої техніки, сучасних технологій, відповідної підготовки спеціалістів для потреб інформаційного суспільства. Тому прибуток є не лише основним джерелом розширеного відтворення, але виконує функцію ефективного менеджменту в умовах корпоратизації прав власності, які виникають в процесі залучення інвестицій. Найбільш загальний підхід до визначення прибутку зробив Дж. Кейнс у своїй праці "Общая теория занятости, процента и денег", який виходив із того, що капітал, по суті актив і про „ капітал краще говорити, що він приносить протягом його існування вигоди понад його початкову вартість" [85, с. 205].

Як економічна категорія, яка потребувала певного практичного вираження, прибуток формувався під впливом спочатку внутрішніх потреб власників, а з часом – нормативно-правових актів, встановлених чинним законодавством країни. Ця категорія не є сталою і розвивається одночасно із розвитком виробничих відносин. Так, в умовах простого товарного виробництва, планово-регульованої форми господарювання в СРСР прибуток розраховувався як різниця між доходами і витратами підприємства, які виникали в процесі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, а також внаслідок певних фінансових операцій, які призводили до

збільшення (зменшення) доходів підприємства. Основним користувачем такої інформації був власник підприємства, управлінський персонал, певні державні органи.

Як відмітили Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. до XVI століття головною ціллю бухгалтерського обліку було забезпечення інформацією одноосібного власника, тому дані бухгалтерських рахунків вважалися таємницею, а стандартів, які регулювали б звітність, характерних для нашого часу, не було [280, с. 28].

Усуспільнення засобів виробництва, що проявляється у розвитку ринків цінних паперів, корпоратизації виробничих відносин, зумовлює нові підходи до визначення фінансових результатів діяльності. Основним призначенням прибутку є надання інформації про ефективність управління капіталом, відображення вартості фірми в умовах реального ринкового середовища, встановлення частки приросту капіталу за звітний період. В економіці розвинених країн прибуток все більше стає соціальною категорією, яка відображає взаємовідносини між зростаючим усуспільненням засобів виробництва у вигляді частки кожного інвестора у загальній вартості капіталу та суспільним характером праці. „У західних країнах частка підприємств корпоративної власності в загальному обсязі реалізованої продукції становить 80– 90 %. На початку 50-х років у США налічувалося близько 6 млн. акціонерів. Сьогодні кількість їх наблизилася до 50 млн. У цілому, в країнах Заходу кожен третій дорослий мешканець є акціонером” [36, с. 118 – 119]. Прибуток в цих умовах є основним регулятором інвестиційного процесу суспільного відтворення і його розрахунок базується на концепції збереження капіталу.

Як в зарубіжній [26, 159, 280], так і вітчизняній теорії облікових наук [137, 145, 260, 278] виділяють декілька концепцій визначення прибутку.

Податкова теорія, яка неофіційно домінує в практиці бухгалтерського обліку, передбачає, що сума прибутку, визначеного за даними податкового обліку, і є прибутком підприємства.

Виходячи із юридичної концепції, особливо в умовах приватної власності на засоби виробництва, їх високої корпоратизації, предметом облікових наук є контроль прав і обов’язків осіб, які з дозволу держави, здійснюють підприємницьку діяльність на умовах, визначених чинним нормативним законодавством. Звідси прибуток – це не отримані кошти, а право на їх отримання та розподіл між державою і власниками корпоративних прав.

Третя теорія, на яку посилаються автори, є етична. Її прихильники вважають, що в основі обліку лежать не просто правові норми, але справедливість між взаєминами учасників господарського механізму, При цьому обов’язковою умовою його роботи вважається істинність і не відносна, а абсолютна істинність даних, які надані інформаційною системою підприємства.

Виділяється психологічна, або біхевіористична, теорія, згідно якої кожне інформаційне повідомлення, представлене в бухгалтерському обліку – це тільки стимул, який повинен викликати у користувача, одержувача цієї інформації відповідну реакцію, спрямовану на відповідну участь у діяльності підприємства. (Вихідні дані цієї теорії походять від ідеї умовних рефлексів І.М. Сеченова, І.П. Павлова).

Названі теорії складають першу групу суб'єктивно - правового напрямку, а друга група теорій представлена матеріалістичними або економічними теоріями. Виділяють три таких теорії. Перша теорія – макроекономічна, передбачає, що об'єктом обліку виступає вся національна економіка країни. Друга – мікроекономічна, обмежує його господарською діяльністю суб'єкта – фірми. Все більшого значення набуває соціально-корпоративна теорія, яка об'єднує мікроекономічний рівень з деякими соціальними задачами, які ставить суспільство перед адміністрацією фірми (як правило, тут посилаються на екологічні проблеми і соціальний захист різних груп населення).

Одночасно в проведених дослідженнях відмічається невідповідність суті економічних показників, які визначаються в бухгалтерському обліку, економічним потребам сучасного бізнесу. Розвиток активного ринку цінних паперів вимагає надання власникам корпоративних прав публічної уніфікованої фінансової звітності для оцінки фінансового стану фірми, першочерговим пріоритетом якої є створення показника додаткової вартості (EVA) бізнесу, який зареєстровано компанією Stern Stewart and Company. Показник додаткової вартості характеризує здатність генерувати достатній економічний прибуток для мотивації менеджерів до створення вартості компанії за умов жорстокої ринкової конкуренції, що репрезентується у вигляді приросту капіталу фірми за звітний період. Величина EVA має відповідати мінімальним очікуванням інвесторів. З точки зору інвестора, додаткова вартість підприємства виникає при позитивному грошовому потоці, який дисконтовано за ставкою рентабельності капіталу. Економічно вигідна додаткова вартість вимірюється величиною поточного доходу плюс утримані податки, мінус річні витрати за всім капіталом, який використовується фірмою [167].

Доходи і витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами й витратами, визнаними в бухгалтерському обліку, використовуються у визначенні економічного прибутку. Економічний прибуток має на меті відобразити максимальні вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства [252, с. 131-133]. Це положення частково знайшло свій прояв у фінансовій концепції збереження капіталу: прибуток вважається зробленим тільки за умови, що сума чистих активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок

періоду без урахування будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.

Методологія і методика визначення, визнання фінансових результатів має відповідати вимогам визначення, визнання окремих активів і зобов'язань, які відображаються у балансі підприємства, оскільки вони є потенційними структурними компонентами Звіту про фінансові результати. Фінансові результати (прибутки, збитки) формуються під впливом доходів і витрат, які в свою чергу, залежать від операцій з придбання та вибуття активів підприємства, з урахуванням економічних вимог користувачів фінансової звітності щодо їх оцінки. При цьому методика розрахунку фінансових результатів має бути побудована в логічній відповідності з методологією бухгалтерської звітності, що визначено відповідними нормативними актами. Як відмічає Н.М. Малюга, "перспективним напрямком удосконалення сучасного бухгалтерського обліку вважаємо формування сучасної термінологічної бази бухгалтерського обліку…" [145, с. 386].

Методологія визначається як "вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу; його філософська, теоретична основа. Сукупність методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки її пізнання". Методика науки це "сукупність взаємозв'язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої діяльності. Вчення про методи викладання певної науки" [31, с. 522].

Для теоретичного обґрунтування показника фінансового результату слід проаналізувати складові, з допомогою яких розраховується цей показник, їх визначення і визнання в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку, оскільки проведені дослідження в цій сфері вказують на деяку методологічну та методичну необґрунтованість [57, 124, 150, 208, 255,269, 259].

Категорії доходів і витрат також слід розглядати в залежності від розуміння балансу, який знаходить своє практичне втілення в статичній, динамічній та економічній моделях його побудови. Так, статична модель побудови балансу передбачає, що все, що зменшує активи – є витратами, а все, що їх збільшує за рахунок власних джерел – є доходами.

Динамічна модель балансу передбачає, що витрати – це потоки цінностей, які виходять із підприємства, а доходи – це потоки, які входять на підприємство.

Економічна модель уточнює статичну, приймаючи за основу, що витрати – це все те, що зменшує гудвіл, а доходи – все, що його збільшує [26].

Суттю доходу в динамічній моделі є те, що він повинен бути реалізованим. Потенційна можливість тут недостатня. Динамічна модель обов'язково передбачає його виділення і реалізацію. П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати" визначає доходи як „збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять

до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)", а „витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)" [187], тобто використовується динамічне трактування доходу.

Визначення доходів і витрат передбачає проведення певних процесів господарської діяльності, які збільшують чи зменшують активи і зобов'язання, що відбувається під час безпосереднього їх руху (оприбуткування, нарахування, зменшення, погашення). Відповідно і визначення фінансових результатів (прибутку, збитку) також побудовано, виходячи із процесів, які покладено в основу визнання доходів і витрат: „Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. ... Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати" [183]. Поряд з цим, МСБО 18 „Дохід" визначає його як „валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу" [153, с. 405]. В Концептуальних основах МСБО визначення доходу приводиться дещо інше: „дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників" [152, с. 62]. Відмінність між цими категоріями полягає у тому, що, по-перше, МСБО 18 „Дохід" визнає доходом лише операції від звичайної діяльності, а у концептуальних основах – доходи визнаються як від звичайної, так і надзвичайної (екстраординарної) діяльності; по-друге, у концептуальних основах визначення доходу є ширшим, оскільки передбачає визнання доходів не лише від здійснення операцій з реалізації, а й внаслідок утримання активів, що виявляється у збільшенні їх корисності, дооцінки до справедливої вартості.

Витрати в концептуальних основах визначаються як „...зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам" [153, с. 62]. Визначення витрат не охоплює операції із зменшення корисності активів внаслідок їх утримання підприємством в результаті минулих подій, що виявляється в уцінці активів. Таким чином, нормативні акти, якими регулюється визначення і визнання доходів і витрат на національному рівні, не мають спільних підходів із МСБО і не відображають усі події, які впливають на їх величину. Окрім того, міжнародні стандарти пропонують визначати

доходи і витрати за певний обліковий період, що не обумовлюється національними стандартами бухгалтерського обліку.

Аналогічно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, національний стандарт 15 „Дохід" визнані доходи класифікує за такими групами:

– дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів);
– дохід, пов'язаний з наданням послуг;
– дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами.

Наведені класифікаційні групи доходів враховують лише дії, які призводять до отримання доходу, але не враховують факти, які також обліковуються в бухгалтерському обліку і впливають на розмір власного капіталу, збільшуючи доходи в результаті дооцінки активів, якими володіє підприємство. Отже, показник доходу, який визначається в бухгалтерському обліку і відображається у фінансовій звітності, на методологічному рівні не забезпечує повне висвітлення даної категорії і не включає класифікаційну сукупність, що виникає у вигляді можливої економічної вигоди внаслідок утримання активів підприємством.

На наш погляд, національні П(С)БО доходів, витрат та розрахунку фінансових результатів повинні надавати більш точне визначення категорій „доходи" і „витрати" відповідно до економічного змісту відображуваних операцій в процесі господарської діяльності, що приймаються у розрахунок при складанні Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Доходи звітного періоду – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати звітного періоду – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи зменшення корисності активів, їх амортизації або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) (рис. 3.3).

Класифікаційну сукупність доходів за їх видами, визначену П(С)БО 15 „Дохід" слід доповнити такою групою: дохід від збільшення корисності активів.

Класифікація витрат у П(С)БО 16 „Витрати" проводиться за їх однорідними економічними групами, за якими вони обліковуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, а також за статтями калькулювання виробничої собівартості.

Одними із принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який визначено Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні” є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. У зв’язку з цим, на наш погляд, у складі П(С)БО 16 „Витрати” слід провести також класифікацію витрат за групами, які відповідають класифікаційній сукупності доходів у П(С)БО 15 „Дохід”, тобто:

– витрати від реалізації продукції (товарів, інших активів);
– витрати, пов’язані з наданням послуг;
– витрати, які виникають в результаті використання активів інших підприємств;
– втрати корисності активів.
–

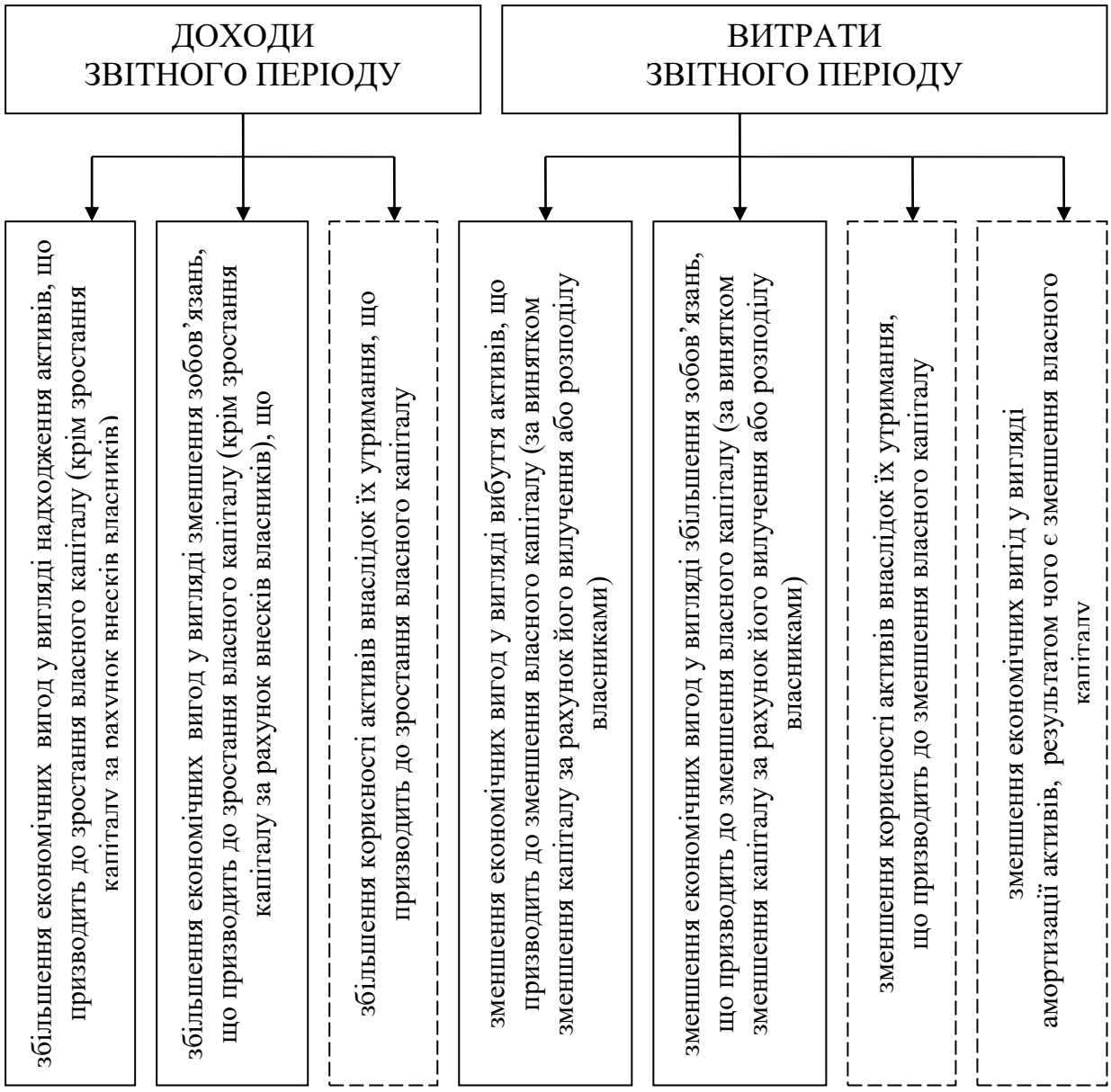

Рис. 3.3. Структура доходів і витрат звітного періоду у фінансовій звітності

_____ згідно визначень національних стандартів
------ пропонується автором

Практична реалізація наведених класифікаційних груп доходів і витрат частково знаходить своє виявлення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) при визначенні фінансових результатів операційної діяльності.

Таким чином, прибуток в сучасних умовах відображає не лише різницю між доходами і витратами, отриманими в процесі реалізації, але і потенційні вигоди (доходи чи втрати), які можуть генерувати активи фірми на звітну дату внаслідок їх утримання. Методика розрахунку фінансових результатів у формі Звіту про фінансові результати (ф. № 2) побудована, виходячи із статичного трактування балансу, яке припускає, що доходи і витрати утворюються не лише в проесі продажу (реалізації), а й шляхом утримання активів, які мають потенційну ринкову вартість, відмінну від їх історичної (первісної) вартості, що також впливає на капітал фірми – її прибуток чи збиток внаслідок переоцінки відповідних активів на дату балансу чи на дату проведення операції. В звичайних умовах розрахунку фінансових результатів на дату балансу проводиться переоцінка монетарних статей в іноземній валюті, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів). Виробничі запаси на дату балансу оцінюються за найменшою із двох оцінок: історичною (фактичною) собівартістю чи чистою вартістю їх реалізації. Поточна дебіторська заборгованість на дату балансу оцінюється за чистою реалізаційною вартістю.

Збільшення вартості активів у результаті їх дооцінки збільшує вартість капіталу, але, як вказує Я.В. Соколов, зміна оцінки вартості активів є фактом, а не дією [26, с. 135]. Дія, яка спрямована на створення прибутку, знаходить своє вираження у процесі реалізації і формується під впливом двох складових: доходу від реалізації і собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Факт переоцінки активів не пов’язаний із процесом реалізації, а лише репрезентує ринкову вартість контрольованих ресурсів на дату балансу. Проведення переоцінки необоротних активів на дату балансу відображає зміни у складі відповідного капіталу, що у випадку із їх обліком в системі національних рахунків бухгалтерського обліку відображається у складі додаткового капіталу.

В певній мірі переоцінка необоротних активів на дату балансу впливає на вартість власного капіталу аналогічно як і суми інвестицій, отриманих фірмою у вигляді цільового фінансування, додаткових внесків учасників без відповідної перереєстрації статутного капіталу. Проведенні вливання капіталу спочатку не створюють прибуток, а лише збільшують суму власного капіталу внаслідок утримання активів, що в обліку відображається у складі відповідного джерела капіталу (рахунки 42 „Додатковий капітал”, 48 „Цільове фінансування”). У міру використання внесених (дооцінених) необоротних активів, визнаються витрати і одночасно відображаються доходи, отримані внаслідок здійснення таких витрат. В міжнародній практиці визначення фінансових результатів

існують два варіанти включення суми дооцінки необоротних активів у прибуток звітного періоду (рис. 3.4).

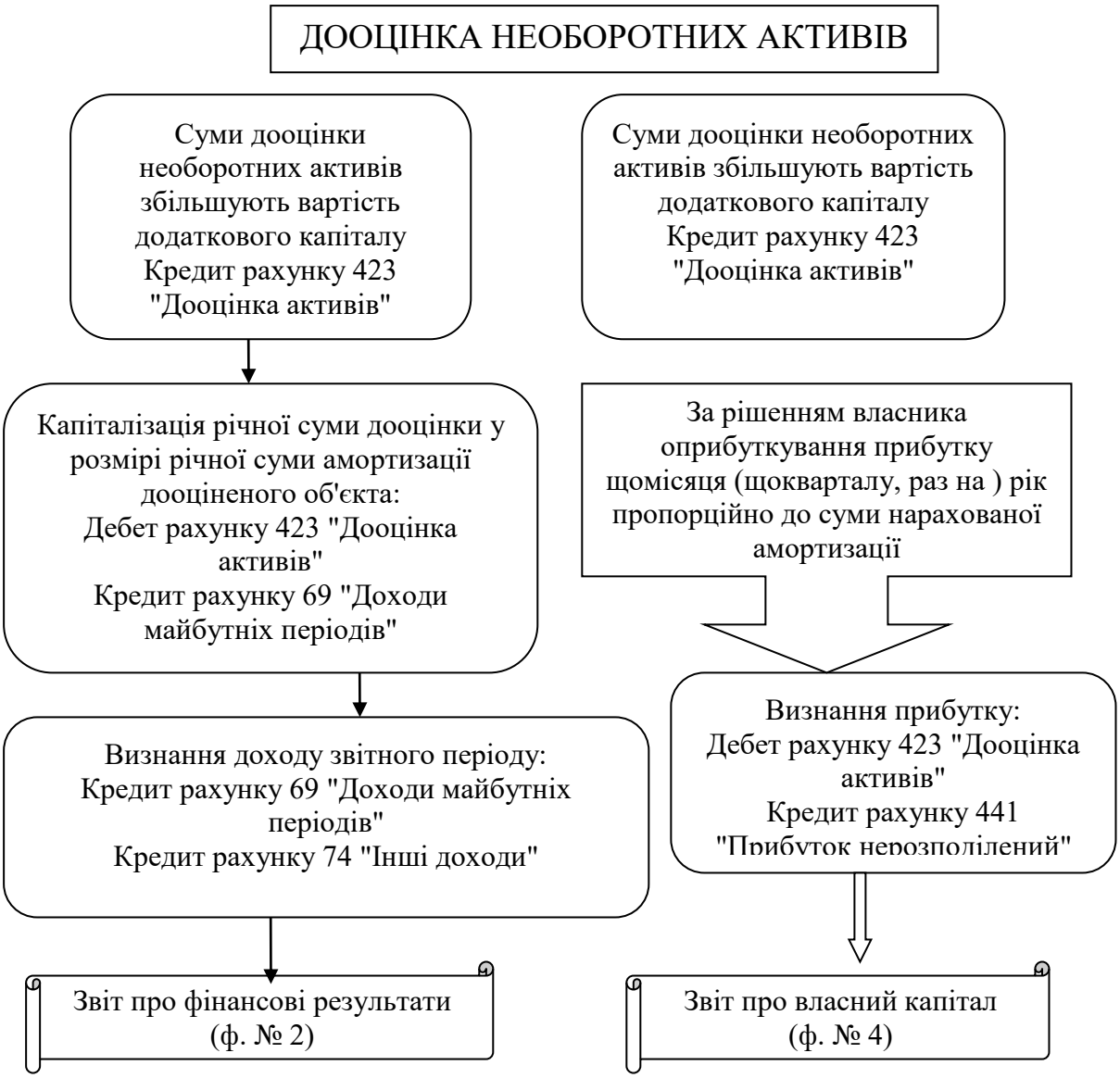

Рис. 3.4. Методичні підходи до визначення фінансових результатів від дооцінки необоротних активів

За першим варіантом дооцінка необоротних активів, загальна сума якої репрезентована у складі додаткового капіталу, щомісячно включається у доходи звітного періоду пропорційно до суми нарахованої амортизації цього періоду. При цьому, сума дооцінки необоротних активів згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат формує доходи інвестиційної діяльності, відповідно, сума уцінки їх – витрати інвестиційної діяльності. Дооцінка довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, формує доходи операційної діяльності, а уцінка їх – витрати операційної діяльності. У Звіті про фінансові результати всі ці операції відображаються у складі

відповідних статей загальною сумою, що в підсумку характеризує величину прибутку (збитку) підприємства звітного періоду.

За другим варіантом сума дооцінки необоротних активів також представлена у складі додаткового капіталу, але визнання цих сум прибутком може проводитися щомісяця (щокварталу, раз на рік) пропорційно до суми нарахованої амортизації. У Звіті про фінансові результати сума дооцінки необоротних активів не буде відображена, оскільки вона безпосередньо збільшує масу прибутку, минаючи рахунки доходів. Цей варіант обліку суми дооцінки необоротних активів регламентовано листом Міністерства фінансів України "Відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об’єктів основних засобів", згідно якого в обліку складають кореспонденцію рахунків:

Дебет субрахунку 423 "Дооцінка активів"

Кредит субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" [134].

Перевагами першого варіанту є рівномірність формування фінансових результатів звітних періодів під впливом суми дооцінки необоротних активів, а також її відображення безпосередньо у Звіті про фінансові результати. У даному випадку застосовуються однакові підходи відображення доходів і витрат з переоцінки активів на відповідних рахунках обліку і статтях Звіту (ф. № 2): загальна сума втрати від уцінки відображається у складі витрат звітного періоду, а суми дооцінки – у складі доходів звітного періоду пропорційно сумі нарахованої амортизації.

За другим варіантом сума втрат від уцінки також відображається у складі витрат звітного періоду, а сума дооцінки необоротних активів – у складі додаткового капіталу з послідуючим списанням (щомісяця, поквартально чи раз на рік) на рахунок прибутку, що створює можливість маніпулювання масою прибутку звітного періоду шляхом коригування її за необхідності відповідною сумою дооцінки.

Основна маса прибутку фірми в умовах звичайної діяльності створюється у процесі операційної діяльності, зокрема, основної діяльності і розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що є основною метою створення підприємства і виробничою собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Для потенційних інвесторів прибуток основної діяльності є основним критерієм успішності компанії на ринку капіталу. Доходи та витрати іншої операційної діяльності у певній мірі виникають у зв’язку із веденням основної діяльності і тому їхні розміри, як правило, забезпечуються обсягами основного виробництва. Різниця між прибутком (збитком) від основної діяльності і доходами та витратами іншої операційної діяльності складає фінансовий результат операційної діяльності (рис. 3.5).

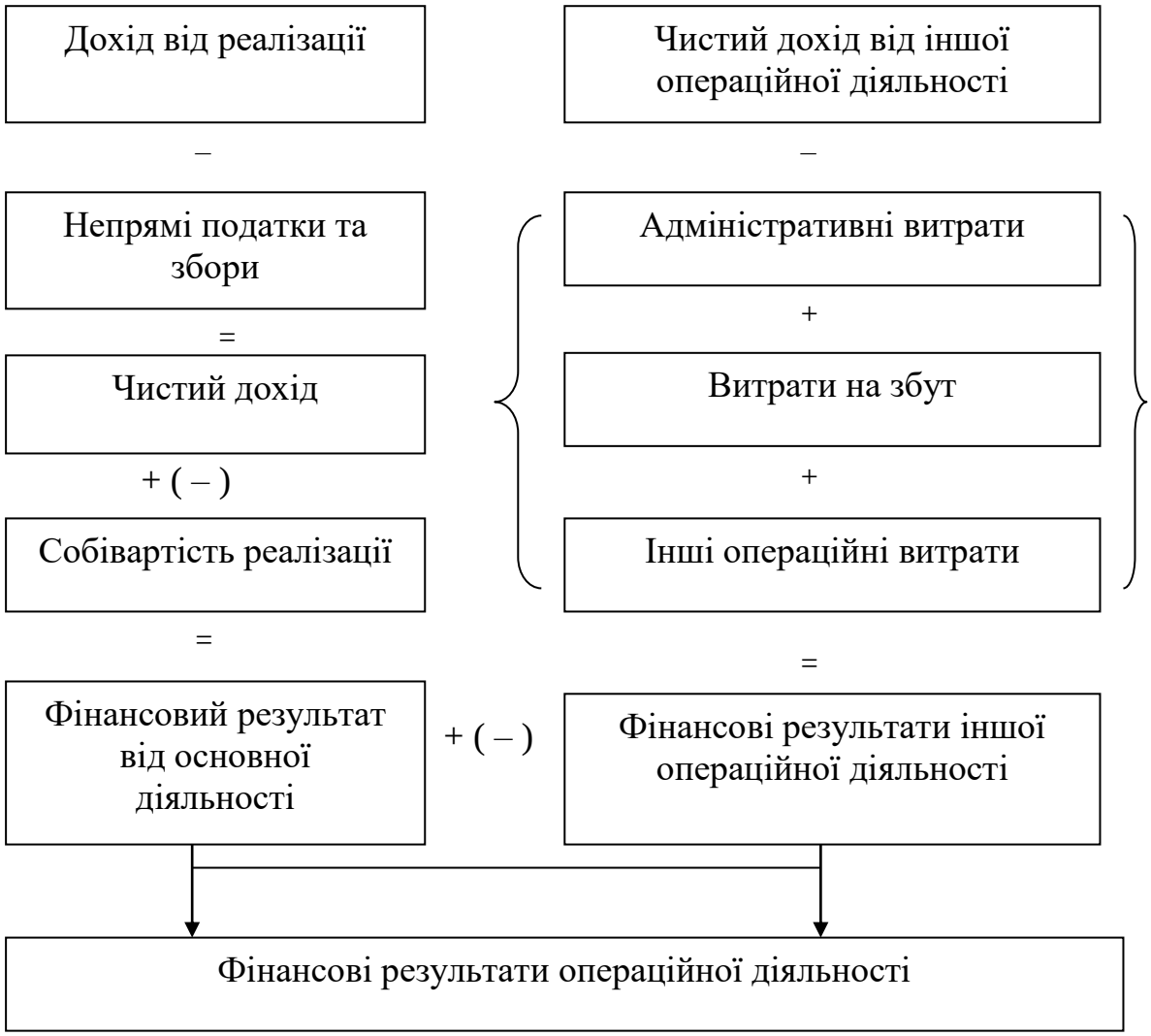

Рис. 3.5. Алгоритм розрахунку фінансового результату від операційної діяльності за процесом реалізації у Звіті про фінансові результати

Певні методологічні розбіжності щодо вимог принципу відповідності доходів і витрат внесено П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [198], П(С)БО 30 "Біологічні активи" [201], П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [203], змінами до П(С)БО 7 "Основні засоби" [162], змінами до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [161], змінами до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [163], листом МФУ "Відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів" [134]. Цими нормативними актами змінено засади до визнання та класифікації доходів і витрат звітного періоду, а отже і порядок визнання та відображення складових фінансового результату у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). До впровадження

вищевказаних нормативних актів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності існувала чітка система поділу доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності, що закріплювалося методологією їх визначення, визнання і обліку не лише у Звіті (ф. № 2), але і побічно у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3). Відповідно, поділ і визначення видів діяльності, за якими класифікуються доходи і витрати звітного періоду, подається у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" і П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів". Основною ціллю такої класифікації доходів і витрат звітного періоду є надання користувачам інформації про канали формування фінансових результатів за видами діяльності та їх структуру, а одночасно і структуру грошових потоків щодо їх надходження і використання за видами діяльності. Поряд із тим, дані Звіту (ф.№ 2) і Звіту (ф. № 3) дають можливість оцінювати зміни у складі чистих грошових потоків суб'єкта господарювання за видами діяльності у звітному періоді, визначення майбутніх грошових потоків і т.д. Вимоги П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", П(С)БО 30 "Біологічні активи", П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" вносять дисгармонію щодо визначення доходів і витрат операційної та інвестиційної діяльностей. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" визначає операційну діяльність як: "основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю" [187]. Інвестиційна діяльність виникає внаслідок операцій із необоротними активами та фінансовими інвестиціями, окрім еквівалентів грошових коштів.

П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" впроваджено у відповідності до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" для нівелювання розбіжностей між вимогами МСФЗ і загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США (GAAP). У США крупні компанії займаються, як правило декількома видами діяльності (секторами бізнесу). Сектором ділової активності може бути окремий напрямок діяльності компанії або робота для окремої групи клієнтів. Ці компанії можуть припинити діяльність в окремих секторах або звільнитися від них шляхом їх продажу, якщо вони не забезпечують прибуток. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США вимагають окремого відображення доходів і збитків від припиненої діяльності у Звіті про фінансові результати, що забезпечить можливість більш достовірної оцінки поточних результатів діяльності [168, с. 296].

Згідно П(С)БО 27 необоротні активи та група вибуття, які відповідають критеріям утримуваних для продажу, припиняють відображатися у складі необоротних активів і за ними не нараховується амортизація із цього часу. Окрім того, такі активи і зобов'язання за ними відображаються у Балансі підприємства у окремих розділах. На дату визнання необоротних активів утримуваних для продажу, вони

оцінюються за найменшою із двох оцінок – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. Класифікація необоротних активів як утримуваних для продажу і відображення їх у складі оборотних активів (на рахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу") призвели до зміни обліку доходів і витрат від їх реалізації. Операції із реалізації таких активів відображають у складі доходів і витрат іншої операційної діяльності. Внаслідок цього у Плані рахунків рахунок 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" перейменовано на "Дохід від відновлення корисності активів", а рахунки 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" і 973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів" замінено одним – 972 "Втрати від зменшення корисності активів" [162]. Автоматично це призводить до того, що у Звіті про фінансові результати будуть відсутні доходи і витрати інвестиційної діяльності, що виникають внаслідок реалізації відповідних необоротних активів та майнових комплексів.

Необоротні активи внаслідок припинення окремих сегментів діяльності або з інших причин, які до часу їх вибуття використовувалися у операційній діяльності (виробництво, збут тощо), будуть відображені у складі оборотних активів на рахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" з послідуючим відображенням витрат по реалізації на рахунку на рахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів", а доходи – на рахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів", тобто у складі операційної діяльності [163]. Така методика класифікації доходів і витрат операційної діяльності, на наш погляд, допустима лише щодо необоротних активів та майнових комплексів, які придбаваються підприємством з метою наступного їх продажу, а не для використання у процесі виробництва. Але, як зазначає С. Хома, за своєю суттю придбані необоротні активи з метою їх наступного продажу не повинні обліковуватися у складі основних засобів на рахунку 10 "Основні засоби", а їх слід обліковувати як непоточні активи, наприклад, на введеному рахунку 185 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" до часу їх визнання поточними, коли будуть виконані критерії, що визнають їх як утримувані для продажу [255].

П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" визначає, що "сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно".

Поряд із обліком інвестиційної нерухомості у складі основних засобів, порядком її первісної оцінки, оцінки витрат, які збільшують майбутні економічні вигоди, первісно очікувані від її використання аналогічно з вимогами відповідної оцінки основних засобів, що визначається відповідними нормативними актами, результати переоцінки інвестиційної нерухомості відображають у складі операційної діяльності, що також порушує принцип відповідності доходів і витрат.

Придбання та створення необоротних активів у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, які призначені для здійснення основної, іншої операційної діяльності, класифікується П(С)БО 4 як інвестиційна діяльність. У цьому разі логічним буде припущення, що вибуття таких необоротних активів внаслідок припинення певних сегментів діяльності чи з інших причин після використання визначеного терміну часу за призначенням має класифікуватися також як інвестиційна діяльність. У Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3) ці операції репрезентують інвестиційну діяльність, а у Звіті про фінансові результати (ф. № 3) доходи і витрати, які виникають внаслідок продажу майнових комплексів та окремих об'єктів основних засобів мають обліковуватися у складі іншої операційної діяльності. Це призводить до методологічних розбіжностей щодо визначення інвестиційної діяльності, а отже і фінансових результатів від цього виду діяльності. Проте національними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку інвестиційна діяльність включає не лише вкладення у інші сторонні суб'єкти господарювання, а й вкладення у власну матеріально-технічну базу. З цього приводу д.е.н., професор Я. Крупка зазначив, що: "… якщо розглядати інвестиційну діяльність як процес, пов'язаний з придбанням-реалізацією необоротних активів (саме так, як зазначалося раніше, трактують даний вид діяльності міжнародні і національні стандарти обліку), то неминуче виникає потреба у розкритті інформації про капітальні та фінансові інвестиції за такими напрямами:

а) здійснення інвестицій у створення і придбання необоротних активів;

б) вилучення інвестицій шляхом реалізації необоротних активів [98, с. 95].

Розглянемо методику складання Звіту (ф. № 2) в сільськогосподарських підприємствах та його методологічне, методичне забезпечення, визначене П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати", іншими нормативними актами, які регулюють порядок складання фінансової звітності та відображення окремих її складових як безпосередньо у Звіті про фінансові результаті, так і на рахунках бухгалтерського обліку. Відмітимо, що недосконаліть формування показників Звіту (ф. № 2) та неузгодженість їх із загальноприйнятими стандартами як в практичному, так і теоретичному аспекті відмічалося вітчизняними науковцями [112, 120,121,122,208, 260, 278].

Розрахунок фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах проводиться відповідно до вимог П(С)БО 30 „Біологічні активи" [201], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [170]. Впровадження П(С)БО 30 „Біологічні активи" передбачає здійснення дещо інших методологічних підходів до визначення фінансових результатів, а отже і суми власного капіталу сільськогосподарських підприємств, яка формується у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) за операціями основної діяльності, що пов'язані із

біологічними перетвореннями рослин і тварин. Основною відмінністю методики складання Звіту (ф.№ 2) у сільському господарстві є те, що всі біологічні перетворення, які відбуваються протягом звітного періоду в рослинництві, тваринництві, на дату балансу оцінюються за справедливою (ринковою) вартістю за наявності відповідної інформації про справедливу вартість. У разі відсутності такої інформації на ринку допускається застосування історичної вартості (фактичної собівартості). При первісному визнанні сільськогосподарської продукції, її оцінюють за справедливою (ринковою) вартістю. Доходи, які утворюються в результаті первісного визнання сільськогосподарської продукції, дооцінки поточних біологічних активів на дату балансу обліковуються на рахунку 71 „Інший операційний дохід, а втрати за цими операціями – на рахунку 94 „Інші витрати операційної діяльності" і у Звіті (ф. № 2) відображаються за однойменними статтями.

П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати" встановлено чітке розмежування доходів і витрат звичайної діяльності за їх видами. Фінансові результати основної діяльності представлені у Звіті (ф. № 2) такими показниками як „Валовий прибуток" (рядок 050) і „Валовий збиток" (рядок 055). Для розрахунку валового прибутку (валового збитку) використовують дані рахунків 70 „Дохід від реалізації" (кредитові і дебетові його обороти) і рахунку 90 „Собівартість реалізації".

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 включає основну та іншу операційну діяльність. Таким чином, інша операційна діяльність пов'язана із основною і забезпечує її функціонування, а тому операції із визначення фінансового результату за фактом виробництва не можуть класифікуватися як інша операційна діяльність.

Основною діяльністю сільськогосподарських підприємств є виробництво та реалізація продукції рослинництва, тваринництва та продукції їх промислової переробки. Згідно з цим визначенням сільськогосподарські підприємства у Звіті (ф. № 2) по статті „Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 010) відображують суму нарахованих доходів звітного періоду наростаючим підсумком з початку року у зв'язку з реалізацією продукції рослинництва, тваринництва та продукції їх промислової переробки.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 035) розраховується як різниця між кредитовими і дебетовими оборотами рахунку 70 „Дохід від реалізації". Дебетові обороти представлені непрямими податками, зборами і вирахуваннями з доходу тощо.

ПСБО 30 „Біологічні активи" визначає на дату балансу оцінювати поточні біологічні активи за справедливою вартістю із списанням різниці

між справедливою вартістю і витратами на їх вирощування на витрати або доходи іншої операційної діяльності, відповідно, рахунки 9402 „Витрати від переоцінки поточних біологічних активів” і 7102 „Дохід від переоцінки поточних біологічних активів” [170, с.230]. Аналогічно визначають в обліку фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції. У Звіті про фінансові результати (ф. № 2) отримані результати від переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції відображають за статтями „Інші операційні доходи” та „Інші операційні витрати”, що суперечить визначенню основної діяльності ПСБО 3 „Звіт про фінансові результати”, а отже і порядку розрахунку фінансових результатів від основної діяльності. Оскільки операції з переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції відображаються за результатами процесу виробництва, то повинні формувати фінансовий результат основної діяльності, а не іншої операційної діяльності, як рекомендується відображати ПСБО 30 „Біологічні активи” та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів (рис. 3.6).

Розрахунок фінансових результатів від реалізації продукції основної діяльності сільськогосподарськими підприємствами в сучасних умовах взагалі втрачає свій економічний зміст, тому що більшість сільськогосподарської продукції (продукція рослинництва: овочі, плоди, зернові, цукрові буряки тощо; продукція тваринництва: молоко, яйця тощо) продається у звітному періоді після її відокремлення від біологічного активу і, таким чином, собівартість реалізованої продукції у Звіті ф. № 2 буде дорівнювати доходу від її реалізації. Отже, у Звіті ф. № 2 фінансові результати основної діяльності будуть відсутні або незначними через несуттєві зміни ціни реалізації на продукцію, яка реалізована дещо пізніше після її визнання і оприбуткування, а також через обмежену кількість операцій з продажу незрілих біологічних активів виробниками. Тому, виконуючи вимоги ПСБО 3 „Звіт про фінансові результати” щодо визначення основного виду діяльності, сільськогосподарські підприємства повинні у складі Доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) Звіту ф. № 2 показувати також доходи, які виникли внаслідок первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів, а також операції з дооцінки до справедливої вартості поточних біологічних активів на дату балансу. Для цього, на наш погляд, слід створити окремі статті щодо обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції, біологічних активів, а також від дооцінки поточних біологічних активів у складі основної діяльності: "Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів", "Дохід від дооцінки поточних біологічних активів" (додаток З).

Рис. 3.6. Пропонований алгоритм розрахунку фінансового результату від операційної діяльності за процесом виробництв

Господарські операції, пов'язані із визнанням доходу від основної діяльності, таким чином, формуються під впливом не лише процесу реалізації, але основна їх частина створюється від визнання активів внаслідок біологічних перетворень і первісного визнання сільськогосподарської продукції. У цих умовах назва рахунку 70 „Дохід від реалізації" і статті Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у Звіті (ф. № 2) не відповідають змісту проведених на них операцій. Для сільськогосподарських підприємств назва рахунку і статті має відображати сукупність операцій, пов'язаних із визнанням доходу від основного виду: „Дохід від основної діяльності", що відповідає принципам формування доходів інших видів діяльності та їх відображення у Звіті про фінансові результати, наприклад, Інші операційні доходи, Інші фінансові доходи, Інші доходи.

Посилаючись на вимоги П(С)БО 15 „Дохід" щодо визнання доходу (пункт 6), ряд авторів пропонують відмовитися від обліку по рахунку 70 „Доходи від реалізації" та відображення у Звіті (ф. № 2) вирахувань із доходу. Основним аргументом є те, що облік непрямих податків і зборів можна вести прямими записами по дебету рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками" в кореспонденції із кредитом рахунків 64 „Розрахунки за податками і платежами", 65 „Розрахунки за страхуванням" – на суму нарахованих непрямих податків і зборів. Але особливістю непрямих податків є те, що вони не включаються у витрати виробництва та обігу, а відображаються у складі доходів підприємства із наступним їх вирахуванням та перерахуванням за призначенням у відповідний бюджет. Аналогічно надані знижки покупцям спочатку відображаються у складі доходу і лише після виконання умов договору (отримання коштів у вказаний строк тощо) повертаються покупцеві з одночасним зменшенням як суми попередньо нарахованого доходу, так і суми непрямих податків, які припадають на суму поверненого доходу. На наш погляд, представлена інформація щодо вирахувань із доходів надасть можливість її користувачам по-перше, встановити розмір та види непрямих податків, платником яких є підприємство; по-друге, визначити надані податкові пільги за непрямими податками шляхом порівняння загальної суми нарахованих доходів, базової ставки оподаткування та суми нарахованого податку; по-третє, проаналізувати суму наданих знижок покупцям у загальній сумі доходів основної діяльності (у високорозвинених країнах їх розмір становить значну частину доходу). Відсутність інформації щодо нарахованих і сплачених податків за їх видами по підприємству у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5), а також закритість аналогічної інформації, яка подається до ДПІ, частково компенсується її доступом у Звіті (ф. № 2).

Стаття „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 040) Звіту (ф. № 2) заповнюється за даними рахунку 90 „Собівартість реалізації", дані якого потребують уточнення і доповнення

згідно із вимогами щодо визначення основного виду діяльності. В умовах сільськогосподарського виробництва, витрати пов'язані із первісним визнанням сільськогосподарської продукції та уцінкою поточних біологічних активів, слід відображати у складі витрат основної, а не іншої операційної діяльності, тобто по дебету рахунку 90 „Собівартість реалізації". Назву цього рахунку і аналогічної статті у Звіті (ф. № 2) доцільно також уточнити з урахуванням попередніх операцій: „Витрати основної діяльності". Для надання більш повної і достовірної інформації про результати первісного визнання сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів, а також операції з переоцінки поточних біологічних активів на дату балансу доцільно пояснювати в окремих статтях в доповнення до основних статей п'ятого розділу „Доходи і витрати" Приміток до фінансової звітності (ф. № 5). Для цього слід виділити у цьому розділі в складі основної діяльності доходи і витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, а також доходи і втрати від переоцінки поточних біологічних активів на дату балансу.

Для всіх інших підприємств, крім сільськогосподарських, стаття „Собівартість реалізації" несе інформацію, визначену п. 19 П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати" [187].

Різниця між статтями „Чистий доход" (рядок 035) і „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 040) складає фінансовий результат основної діяльності: „Валовий прибуток" (рядок 050) або „Валовий збиток" (рядок 035). Актуальність відображення цього показника за стандартами GAAP обумовлюється необхідністю визначення величини чистого прибутку від основної та неосновної (окрім інвестиційної) діяльності за мінусом податку на прибуток для розрахунку суми прибутку на акцію: „После вычета этих затрат (податку на прибуток – Т.К.) подводится итог, называемый чистой прибылью (net income, net earnings). В отчетах многих компаний подведение итогов заканчивается на этом уровне, после чего рассчитывается прибыль на акцию" [84, с. 91].

Категорії "валовий прибуток" і "валовий збиток" для формування показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2) не визначені існуючими вітчизняними нормативними актами і назвами рахунків бухгалтерського обліку, що спостерігається за іншими статтями Звіту (ф. № 2), поєднуючи, на наш погляд, історію складання цього звіту у минулому і сучасні вимоги та категорії та копіюючи стандарти GAAP. Як відмічає П. Хомин, визначення доходів і витрат П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності" не узгоджується із методикою їх розрахунку згідно П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати" [263].

Поряд з цим, у Звіті (ф. № 2) відсутні показники, які встановлені П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати". Так, П(С)БО 3 визначені такі види діяльності, як основна, операційна, а у формі Звіту про фінансові результати ці показники відсутні, зате наводяться категорії „валовий

прибуток", „валовий збиток", які за своєю суттю не є валовими для підприємства, оскільки не враховують інші канали їх отримання. Тому у Звіті (ф. № 2) фінансові результати, отримані від основної діяльності, мають бути визначені однойменними категоріями, тобто показники "Валовий: прибуток, збиток" слід замінити на: "Фінансові результати основної діяльності – прибуток, збиток". Для інвесторів, кредиторів та інших зовнішніх користувачів фінансової звітності цей показник відображає спроможність підприємства акумулювати власний капітал в результаті основної діяльності.

Підприємства інших галузей економіки фінансові результати основної діяльності розраховують за фактом реалізації. Такі підходи до формування фінансових результатів у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) сільськогосподарських підприємств роблять неспівставними їх показники із Звітами (ф. № 2) підприємств інших галузей, що суперечить вимогам стандартизації і уніфікації даних фінансової звітності підприємств. Однією із якісних характеристик фінансової звітності є принцип зіставності, який обумовлює порівнюваність фінансових звітів різних підприємств, „щоб оцінити їхній відносний фінансовий стан" [153, с. 53]. Як відмічає М.Я Дем'яненко: "… доцільно розрізняти два види прибутку: бухгалтерський і економічний. Кожний із них має свою суть і призначення. Бухгалтерський прибуток показує збільшення капіталу незалежно від джерел його утворення. У свою чергу економічний прибуток має показувати ту його частину, яка створена у результаті комерційної (виробничої) діяльності суб'єкта господарювання власними силами" [57, с. 20].

Потребують методологічного обґрунтування та узгодження інші показники Звіту про фінансові результати, визначені Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [171] з іншими П(С)БО. Так, Методичними рекомендаціями проведена диференціація обліку і відображення у звітності фінансових результатів від утримання і реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю і довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю. Перші із них при реалізації формують доходи і витрати основної діяльності, а другі – інвестиційної. Суми переоцінки довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, включаються до доходів (дооцінка) і витрат (уцінка) іншої операційної діяльності, аналогічно результатам уцінки активів основної діяльності (рис. 3.7). Ця концепція протирічить принципу відповідності доходів і витрат за видами діяльності.

Як перший, так і другий вид біологічних активів є довгостроковими необоротними активами, що потребує здійснення капітальних інвестицій на їх придбання і вирощування. Основною їх характеристикою є те, що в господарському процесі вони задіяні на строк більше одного року або одного операційного циклу. Довгострокові біологічні активи на підприємствах представлені тваринами основного стада, багаторічними

насадженнями, які використовуються у виробництві 3, 5 – 10 і більше років і які на протязі такого строку повинні переносити по частинам свою вартість на вироблені ними активи, створюючи капітал для простого відтворення їх вартості. Витрати і доходи, що виникають внаслідок надходження і вибуття необоротних активів відносяться до інвестиційної діяльності. У зв'язку із цим виручка від реалізації довгострокових біологічних акти вів, оцінених за справедливою вартістю, має репрезентувати доходи інвестиційної діяльності, а їх собівартість – витрати інвестиційної діяльності. Наприклад, фінансові інвестиції також поділяються на ті, які оцінюються на дату балансу за справедливою вартістю, і ті, які оцінюються за собівартістю. Але в обох випадках операції із їх вибуття чи зміни корисності внаслідок утримання формують фінансові результати інвестиційної діяльності.

Крім того, доходи інвестиційної діяльності беруть участь у формуванні грошових потоків інвестиційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 4). Передбачені ПСБО 30 „Біологічні активи" методичні підходи до обліку і розрахунку фінансових результатів за операціями з довгостроковими біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, таким чином впливають на достовірність інформації щодо руху грошових потоків в результаті інвестиційної та операційної діяльності.

Визначення фінансових результатів від інвестиційної та фінансової діяльностей у Звіті (ф. № 2) доцільно побудувати за такою ж схемою, як і попередні показники, тобто, відображати сукупні прибутки чи збитки окремо за інвестиційною і окремо за фінансовою діяльністю.

Другий розділ Звіту про фінансові результати (ф. № 2) призначено для відображення елементів операційних витрат. Вважаємо, що даний розділ Звіту про фінансові результати (ф.№2) не несе суттєвого інформаційного навантаження, оскільки не забезпечують їх порівняння із запланованими результатами діяльності. Залучення фінансових інструментів в сучасних умовах має відбуватися через інформаційний зв'язок із потенційними учасниками бізнесу, що передбачає оприлюднення не лише фінансового результату, але і надання впевненості у ефективності наміченої стратегії та її виконання. Досягнення цієї задачі може здійснюватися через розкриття інформації щодо запланованої структури елементів виробничих витрат і окремо інших операційних витрат на звітний період та їх фактичне виконання. Як зазначає д.е.н., професор Л. Нападовська: "попередній підхід, спрямований на стандартизовані процедури виключно для відображення минулих подій, повинен вступити місце більш гнучким системам обліку, які б були зорієнтовані на аналіз можливостей підприємства та прийняття на їх підставі управлінських рішень" [166, с. 26].

Рис. 3.7. Формування фінансових результатів внаслідок утримання довгострокових біологічних активів згідно П(С)БО 30 "Біологічні активи"

Класифікація витрат виробничої собівартості, яка визначена П(С)БО 16 "Витрати", не знаходить свого практичного втілення у фінансовій звітності, а тому втрачає своє методичне значення при розкритті фінансової інформації зовнішнім користувачам. Прозорість інформації щодо структури виробничої собівартості, інших операційних витрат у порівнянні із відповідними запланованими витратами у Звіті про фінансові результати сприятиме відповідальності управлінського менеджменту за реальність розробленої стратегії та оцінці отриманих результатів.

Таким чином, запропоновані шляхи удосконалення розрахунку фінансових результатів дадуть можливість, в першу чергу, зовнішнім користувачам оцінити фінансовий стан і потенційну доходність активів фірми, а також змінити структуру власного капіталу. Методологія і методика визначення і формування доходів і витрат внаслідок переоцінки біологічних активів, реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, має відповідати принципам їх формування, визначених іншими нормативними актами, в тому числі і Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Пропонована форма Звіту про фінансові результати для сільськогосподарських підприємств з урахуванням зроблених вище пропозицій показана в додатку З.

3.3. Звіт про власний капітал в умовах національних реалій

Основним економічним ресурсом окремих суб'єктів господарювання і суспільства в цілому, що визначає потенціал і темпи їх поступального розвитку, є капітал. Сучасна економічна теорія управління капіталом базується на таких концепціях, як теорія процесу накопичення капіталу; теорія функціонування капіталу в системі факторів виробництва; теорія обороту капіталу; теорія формування продуктивності і доходності капіталу; концепція вартості капіталу; концепція структури капіталу і ряду інших [17, с. 207]. Незважаючи на багатогранність економічної суті капіталу, дослідження його прояву у фінансовій звітності має забезпечувати релевантність інформації в процесі управління ним на макро- і мікрорівні відповідно до рівня розвитку економічних систем.

Основною характерною ознакою капіталу є здатність приносити дохід власнику за умов ефективного його використання, що забезпечується вільним переливом капіталу між окремими сферами економічної діяльності. Таким чином, економічна природа капіталу репрезентує його як інвестиційний ресурс, що має власника та вільно рухається в усіх сферах реальної і фінансової економіки.

Реальний сектор економіки представлено окремими галузями, які безпосередньо пов'язані із процесами виробництва, торгівлі тощо. Інвестування капіталу у цій сфері господарської діяльності відбувається, як правило, шляхом початкового внеску власників (засновників) до

статутного (пайового) капіталу з наступним реінвестуванням отриманого прибутку для потреб розширеного відтворення. Зростання капіталу цього сектору відбувається через здатність суб'єкта господарювання ефективно розміщувати первісно інвестований капітал, що виявляється у перевищенні суми отриманих доходів над сумою витрат, здійснених для отримання такого доходу.

Фінансовий сектор економіки представлено інвестуванням капіталу в акції, облігації, інші фінансові інструменти, що відбувається шляхом дезінвестування капіталу із інших секторів економіки без приросту на цьому етапі реального капіталу. Проте саме у фінансовому секторі економіки капітал стає специфічним ринковим товаром, ціна якого визначається через попит і пропозицію у даних конкретних умовах. Основними покупцями капіталу стають суб'єкти господарської діяльності, які залучають його в економічний процес. Кількісним виразом ціни фінансового капіталу виступає рівень середньорічної ставки його доходності. Залучення фінансового капіталу проводиться, як правило, для інвестування господарської діяльності, у якій формується реальний капітал.

В процесі еволюційного розвитку формування і використання капіталу удосконалюються права власності і розпорядження ним. Початковий етап формування і використання капіталу був пов'язаний із одним і тим же власником, в подальшому ці процеси поступово віддаляються один від одного, що призводить до домінування прав контролю капіталу над правами власності на нього. Усуспільнені засоби виробництва в умовах корпоративної форми власності все більше набувають характеру контрольованих ресурсів, які генерують грошові кошти в процесі їх використання і утримання.

Як об'єкт власності і контролю капітал формує певні пропорції його використання окремими суб'єктами господарювання, що репрезентується структурою власного і залученого капіталу, їх економічною сутністю і проявом. Права власників капіталу різноманітні, проте для потреб фінансової звітності найбільший інтерес представляють ті із них, які пов'язані із розподілом ресурсів фірми. Як зазначив М.І. Куттер: "… представляється виправданим використання концепції власності для невеликого приватного підприємства, концепції господарюючої одиниці для середнього акціонерного товариства і теорії підприємства для дуже крупної корпорації [105, с. 487].

Тенденції розвитку світової економіки визначають ефективні організаційні форми суб'єктів господарської діяльності в конкретних соціально-економічних умовах, а також цілі фінансової звітності та генерують підходи до відображення власного капіталу у Звіті про власний капітал, який репрезентує частину юридичних прав корпоративних власників капіталу, що забезпечують розподіл ресурсів суб'єкта, а також права власності на нього у вигляді продажу або передачі долі у капіталі.

Власний капітал невеликого приватного підприємства відображається, як правило, однією сумою і не структурується за видами, оскільки власник має право поповнювати і вилучати засоби із підприємства за своїм рішенням (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Визначення та структура власного капіталу у фінансовій звітності

Показники	Теорія власника	Теорія господарської одиниці	Теорія підприємства
Зміст власного капіталу суб'єкта господарювання	Право власності на внесені активи і на їх приріст	Зобов'язання перед учасниками бізнесу	Зобов'язання перед бенефіціаріями за контрольовані ресурси
Структура власного капіталу	Інвестований капітал власником	Інвестований	Інвестований
		Додатково внесений	Додатково внесений
		Інший додатковий	Інший додатковий
		Реінвестований чистий прибуток	Реінвестований чистий прибуток
			Зобов'язання за контрольованими ресурсами
			Інтелектуальний капітал
Управління капіталом	Безпосередньо власником капіталу	Опосередковано через права вкладників капіталу	Опосередковано через права соціальних груп
Складові для розрахунку власного капіталу	Доходи	Ринкова вартість вироблених активів	Ринкова вартість вироблених ресурсів
	Витрати	Вартість активів для виробництва продукту	Вартість ресурсів, отриманих зі сторони
Збільшення власного капіталу	Чистий прибуток	Чистий нерозподілений прибуток	Приріст вартості корпорації
		Залучення інвестицій	Залучення інвестицій
		Приріст вартості утримуваних активів	
Зменшення власного капіталу	Чистий збиток	Чистий збиток	Чистий збиток
	Вилучення капіталу власником	Дивіденди	Дивіденди
		Відсотки за кредит	Відсотки за кредит
		Податок на прибуток	Податок на прибуток
		Вилучення акцій	Інші платежі учасникам бізнесу
			Вилучення акцій
Фінансовий результат	Чистий прибуток	Чистий прибуток	Додаткова вартість
Розрахунок фінансового результату	Доходи - Витрати	Залишковий приріст власного капіталу після вирахування усіх вимог на прибуток	Ринкова вартість вироблених активів за мінусом вартості придбаних активів

Структурно такий капітал складається із первісно інвестованих коштів для потреб господарської діяльності і отриманого прибутку, який за бажанням власника може залишатися на підприємстві і використовуватися для відповідних потреб господарської діяльності або вилучатися повністю чи частково. На законодавчому рівні розмір власного капіталу невеликого приватного підприємства, порядок його поповнення і вилучення не регламентуються. Розширене відтворення власного капіталу такої фірми здійснюється, як правило, за рахунок отриманого прибутку, що розраховується як різниця між доходами і витратами.

З позицій теорії господарської одиниці підприємство розглядається як окрема економічна одиниця, яка функціонує в інтересах вкладників капіталу (акціонерів), особисті інтереси яких ізольовані від інтересів господарської одиниці. Права акціонерів репрезентовано пропорційно до їх участі у первісно інвестованому капіталі, реінвестованому прибутку з урахуванням сум дооцінки активів і за умови ліквідації фірми виконуються після погашення зобов'язань перед її кредиторами. Відповідно, власний капітал суб’єкта представлено статутним капіталом, емісійним доходом (додатково вкладеним капіталом), додатковим капіталом (суми дооцінки необоротних активів, безоплатно отримані необоротні активи, придбані необоротні активи за рахунок цільового фінансування тощо), реінвестованим прибутком. Чистий прибуток відображає приріст капіталу після вирахування усіх відрахувань із прибутку. Дивіденди акціонерам нараховуються лише у випадку якщо відбувся приріст капіталу або у межах оголошених дивідендів. Теорія капіталу господарської одиниці передбачає, що відсотки за кредитними ресурсами, податок на прибуток поряд із нарахованими дивідендами є вирахуваннями із прибутку, за результатом чого розраховується чистий прибуток.

Теорія капіталу підприємства найбільш повно реалізує свою сутність в умовах постіндустріального суспільства, створюючи передумови розвитку суб’єктів господарювання соціального спрямування. Діяльність таких корпоративних формувань спрямовується на задоволення потреб різних соціальних груп суспільства. Тому з точки зору фінансової звітності суб’єкт має задовольняти потреби не лише безпосередніх учасників бізнесу таких як акціонери, кредитори, а й усіх соціальних груп учасників бізнесу, включаючи органи місцевого самоврядування, громадськість, державу в цілому. Проблема соціального контролю за діяльністю корпоративних формувань трактується дуже широко: від внутрішньо фірмового корпоративного рівня до організації соціального контролю на макроекономічному рівні, реалізація якого пов'язана з активною діяльністю держави. Інституціоналісти визначають різні форми соціального контролю над економікою. Сюди відносять реформи, які стосуються великих корпорацій, управління їх діяльністю, державні й регулюючі заходи, що впливають на механізм ринкової конкуренції,

ціноутворення, зайнятість, стан грошово-кредитного ринку, фінансово-бюджетної системи тощо [80, с. 1060 -1079].

Показником, який акумулює економічний ефект суб'єкта, стає додаткова вартість. За своїм економічним змістом критерій "додаткова вартість" характеризує сукупний економічний ефект функціонування підприємства, а тому є ширшим, ніж прибуток, оскільки з точки зору власників прибуток визначається як різниця між доходами фірми і витратами на придбання усіх факторів виробництва, необхідних для господарської діяльності. У даному випадку увесь найманий персонал виступає зовнішнім фактором по відношенню до системи виробництва. Тому з фінансової точки зору сума оплати праці, соціального забезпечення, навчання працівників розглядаються як витрати фірми, а не її капітал.

Додаткова вартість – "це різниця між об'ємом виробництва і проміжним споживанням, необхідним для ефективного виробництва. Отже, за величиною додаткова вартість є сума створеної на підприємстві нової вартості. За такого підходу система інтересів включає в себе власника і всіх найманих працівників, які беруть участь у формуванні вартості: у даному випадку людський, а отже і інтелектуальний потенціал розглядаються як внутрішні елементи системи" [21, с. 72], що включають у себе усі витрати на відтворення, навчання, соціальне забезпечення людського потенціалу, а також виплати акціонерам у вигляді дивідендів, відсотків кредиторам, податків до бюджетів, інші платежі бенефіціаріям і нерозподілений прибуток. Розрахунок створеної додаткової вартості проводиться як різниця між ринковою вартістю створених ресурсів і вартістю контрольованих ресурсів, які беруть участь у формуванні додаткової вартості. Нерозподілений прибуток виступає як частина капіталу власників залишкових прав або як капітал корпорації.

Категорія "контрольовані ресурси" розширює коло складових власного капіталу, оскільки включає не лише юридично зафіксований капітал, додатково внесений, додатковий капітал, а й інтелектуальний капітал, зобов'язання за контрольованими ресурсами, які юридично не належать суб'єкту, але використовуються при створені додаткової вартості.

Власний капітал є основним показником фінансової стабільності і ділової активності підприємства, що формується у процесі господарської діяльності. При цьому, структура власного капіталу формується під впливом економічних вимог основних користувачів фінансової звітності і характеризує шляхи формування чистих активів в процесі його еволюції (рис. 3.8). Початково внесений капітал в процесі його використання забезпечує отримання прибутку, достатнього для виконання зобов'язань перед засновниками і учасниками та нарощування первісно інвестованого капіталу. У свою чергу, це сприяє диверсифікації власного капіталу, у результаті чого він структурується, репрезентуючи джерела формування контрольованих чистих активів. Основоположним є первісно інвестований

капітал, розмір якого знаходиться у залежності від величини отриманого прибутку. Прибуток забезпечує створення інших видів власного капіталу, кульмінаційним із яких є інтелектуальний капітал, що забезпечує економічне зростання як окремих фірм, так і суспільства в цілому. "… Із скороченням робочого часу та зменшенням ролі виробничого робітника стає ясно, що знання та способи їх практичного застосування заміщують працю як джерело додаткової вартості. У цьому розумінні як праця і капітал були центральними змінними в індустріальному суспільстві, так інформація і знання стають вирішальними змінними постіндустріального суспільства" [272, с. 137].

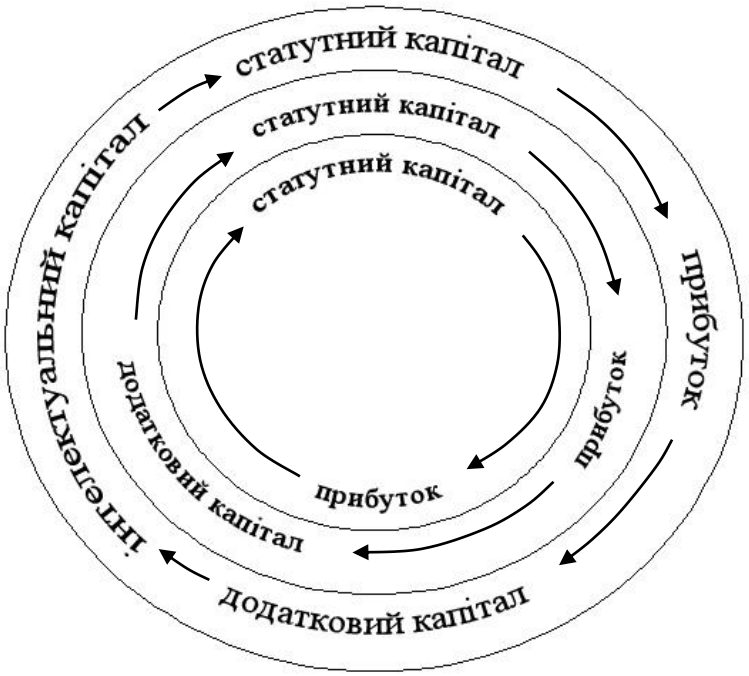

Рис. 3.8. Еволюція складу власного капіталу

Будь-які зміни власного капіталу протягом звітного періоду відображають його склад, структуру та порядок формування. Дані балансу не розкривають причини зміни розміру окремих видів власного капіталу, їх ресурсного забезпечення. Для цього передбачена окрема форма річної фінансової звітності – Звіт про власний капітал (ф. № 4). Структура і склад Звіту про власний капітал призначена для розкриття причин, які протягом звітного року вплинули на величину окремих видів власного капіталу підприємства. Графічно Звіт про власний капітал (ф. № 4) є оборотною відомістю з елементами шахової відомості в розрізі окремих видів власного капіталу підприємства та причин їх зміни. Операції, що призводять до зміни розміру власного капіталу, групуються за однорідними статтями і розміщуються по горизонталі Звіту (ф. № 4), а види власного капіталу – по вертикалі за окремими графами. На перетині

відповідних вертикальних граф і горизонтальних рядків записують необхідні дані, що призвели до зміни окремих видів власного капіталу. Форма Звіту про власний капітал і методика його заповнення визначаються П(С)БО 5 „Звіт про власний капітал" [189]. Проте в П(С)БО 5 „Звіт про власний капітал" не надається детальної розшифровки окремих або можливих статей змін власного капіталу, а розкривається лише загальна інформація, яка відображається за статтею або групою статей певного розділу. Методичні підходи до відображення у Звіті (ф. № 4) цілої низки господарських операцій, що зумовлюють зміни окремих складових власного капіталу відповідно до нормативно-правової бази, потребують формування прозорої інформації, однозначного її тлумачення та взаємоузгодження із принципами, які застосовуються при складанні інших форм фінансової звітності. Одночасно необхідність проведення аналізу змін власного капіталу, факторів, які вплинули на такі зміни з ціллю зрозумілості, однозначного тлумачення даних власниками, кредиторами, інвесторами та іншими особами вимагає додаткових пояснень окремих показників Звіту про власний капітал. Для цього існуюча форма Звіту (ф. № 4) потребує певного удосконалення для узагальнення всіх змін за окремими видами власного капіталу і типовими статтями, зокрема статті, в яких записують зміни власного капіталу, слід чітко розділити по розділах, в яких відображаються зміни різних видів власного капіталу що виникли за господарськими операціями, що призвели до цих змін.

Графічно Звіт про власний капітал складається із шести розділів:

1. Коригування;
2. Переоцінка активів;
3. Чистий прибуток (збиток) за звітний період;
4. Внески учасників;
5. Вилучення капіталу;
6. Інші зміни в капіталі.

Крім того, в окремих рядках записують такі показники як „Залишок на початок року", „Скоригований залишок на початок року", „Разом змін у капіталі", „Залишок на кінець року".

Для надання повної і достовірної інформації про зміни у складі власного капіталу доцільно побудувати Звіт (ф. № 4), виходячи із пріоритету окремих видів власного капіталу у формуванні вартості фірми, ринкової ціни акціонерного капіталу, який обертається на вторинному ринку цінних паперів. Для цього пропонуємо наступну структуру Звіту (ф. № 4):

1. Коригування;
2. Внески учасників;
3. Вилучення капіталу;
4. Чистий прибуток (збиток) за звітний період та його розподіл;
5. Переоцінка активів (додаток З).

Окремі розділи мають відображати усю інформацію, яка відповідає назві розділу. В першому розділі відображають коригування залишків окремих видів власного капіталу на початок року внаслідок зміни облікової політики, виправлення допущених помилок минулих звітних періодів та помилок звітного року, виявлених після оприлюднення фінансової звітності. Цей розділ Звіту формують за методикою, визначеною П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [190], П(С)БО 22 „Вплив інфляції" [197]. Метою складання цього розділу є визначення скоригованих залишків окремих видів власного капіталу з урахуванням допущених помилок минулих звітних періодів, змін облікової політики, інших подібних операцій, що повинні відображатися на початок звітного року.

З методичної точки зору цей розділ є технічними, який забезпечує співставність показників власного капіталу із відповідними даними у Балансі підприємства (ф. № 1) і Звіті про фінансові результати (ф. № 2) внаслідок змін, здійснених під впливом операцій і подій, що не стосуються або не були обумовлені обліковою політикою звітного періоду. Так, допущені помилки у минулих звітних періодах, що впливають на фінансові результати, які виявлені у звітному періоді, не можуть формувати доходи і витрати звітного періоду, а отже і не відображаються у Звіті (ф. № 2). Виявлені помилки безпосередньо регулюють нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на початок звітного року і таким чином забезпечується розрахунок фінансових результатів з урахуванням помилок або під впливом внесених змін до облікової політики за попередні звітні періоди. Проте така методика формування і відображення фінансових результатів звітного періоду порушується змінами щодо обліку дооцінки об'єктів основних засобів, внесеними листом Міністерства фінансів України від 09 лютого 2008 р. № 31-34000-20-10/3665 [134]. Згідно даного листа до суми нерозподіленого прибутку включають залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, який відображено у складі додаткового капіталу, що в обліку записують прямою проводкою за дебетом субрахунку 423 "Дооцінка активів" і за кредитом субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений". Аналогічно відображаються операції при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, якщо суми попередніх переоцінок перевищують суми попередніх уцінок залишкової вартості основних засобів.

Таким чином, дані операції у Звіті (ф. № 2) відображатися не будуть, оскільки не визнаються доходом звітного періоду, а отже фінансовий результат звітного періоду у Звіті (ф. № 2) не буде співпадати із показником, який має бути відображено у Звіті (ф. № 4). Такий підхід до визначення фінансового результату звітного періоду регламентується, перш за все, визнанням доходу звітного періоду, який за національними стандартами не співпадає із визначенням цієї категорії у Концептуальних

основах, що включають до доходу не лише збільшення економічних вигод від надходження активів, але і від збільшення їх корисності, що однозначно передбачає включення у склад доходів суми дооцінки необоротних активів.

Вибуття основних засобів, які раніше були дооцінені, передбачає відображення у складі витрат звітного періоду залишкової вартості об'єкту, який вибув зі складу основних засобів. У складі залишкової вартості присутня частина дооціненої вартості об'єкта. Проте формування доходу від реалізації такого об’єкта проводиться за дещо іншими правилами. Окрім того, вибуття об’єктів основних засобів відображається у складі іншої операційної діяльності, а не інвестиційної, що визначено П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" (табл. 3. 9 – умовний приклад).

Таблиця 3.9

Особливості обліку операцій із дооцінки основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковані придбані основні засоби	10	15	10,0
2	Відображена сума дооцінки основних засобів	10	423	3,0
3	Списана залишкова вартість об’єкта	286	10	13,0
4	Списана собівартість запасу	94	286	13,0
5	Списана сума дооцінки	423	441	3,0

Основним аргументом на користь регламентованого порядку визнання прибутком сум дооцінки, що обліковуються у складі додаткового капіталу є те, що основні засоби, які вибувають, класифікують як оборотні активи, а сума дооцінки характеризує необоротні активи. Проте зазначений порядок відображення фінансових результатів у результаті вибуття основних засобів порушує методологію і методику визнання доходів і витрат за видами діяльності згідно з принципом нарахування та відповідності, а також порушує правила складання Звіту про рух грошових коштів. Так, витрати із придбання основних засобів формують вибуття грошових потоків у результаті інвестиційної діяльності, а реалізація – надходження грошових потоків від іншої операційної діяльності.

У розділі "Внески учасників" має відображатися інформація як щодо зареєстрованих внесків (статутний капітал), так і незареєстровані внески (безоплатно одержані активи, додаткові незареєстровані внески власників та інші подібні операції, що обліковуються у складі додаткового капіталу.

Основоположним продуктивним власним капіталом є статутний, під впливом якого прямо чи побічно формуються інші складові власного капіталу. Статутний капітал публічних корпоративних компаній знаходиться у постійному русі внаслідок обігу на фондовому ринку емітованих цінних паперів, що призводить до залучення інвестицій у

розвиток підприємства як від власних акціонерів, так і від невизначеного кола сторонніх інвесторів. Жорстка конкуренція на ринку капіталу вимагає постійного оновлення і розширення господарської діяльності за рахунок відносно дешевих фінансових ресурсів, що здійснюється через емісію фінансових інструментів, в тому числі простих акцій. Залучений через емісію цінних паперів власний капітал характеризується такими властивостями:

– обов'язкова наявність у розмірі, не нижче законодавчо визначеного;
– добровільність утворення;
– участь у інвестуванні з метою отримання прибутку;
– право власників капіталу на участь в управлінні;
– право на прибуток.

Національні реалії формування статутного капіталу до впровадження Закону України "Про акціонерні товариства" у новій редакції [67] свідчать, що більшість відкритих акціонерних товариств формували статутний капітал у межах законодавчо визначених розмірах і у подальшому зміни проводилися не часто, як правило, до появи чергового законодавчого акту, що регламентував його величину. Обов'язкова присутність цінних паперів публічних корпорацій на фондових біржах відповідно до нових вимог зумовлює нарощування капіталу фірми за рахунок додаткових інвестицій. Зобов'язання підприємства випустити свої власні інструменти капіталу в обмін на фінансові активи учасників бізнесу є потенційно сприятливим моментом, оскільки спричиняє збільшення власного капіталу і не може призвести до збитків підприємства. Можливість розміщення цінних паперів на фондовому ринку забезпечується ефективним використанням попередньо інвестованого капіталу, що проявляється у величині отриманого прибутку. Таким чином, збільшення статутного капіталу корпорації забезпечується на початкових етапах через поступальний ріст прибутку, який має бути достатнім для виконання зобов'язань по його розподілу та спрямування певної частини на розширене відтворення власного капіталу. Учасники бізнесу прагнуть бачити прямий зв'язок між нарощуванням статутного капіталу і збільшенням прибутку, що в цілому має призводити до збільшення вартості корпорації. Остання подія для інституціональних інвесторів є набагато важливішою, оскільки збільшення вартості корпорації забезпечує значно вищий дохід від продажу акцій, ніж від отримання дивідендів.

Повне висвітлення інформації про склад та зміни акціонерного капіталу у Звіті (ф. № 4) визначено П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" і полягає у наданні відповідної інформації у розрізі окремих його складових та статей, під впливом яких відбувається його зростання. Звіт про власний капітал акціонерного товариства має відображати зміни акціонерного капіталу безпосередньо щодо його складу: випуск простих акцій, інші

зміни у їх структурі внаслідок конвертації привілейованих акцій у прості і навпаки, інші види власного капіталу тощо. П(С)БО 13 "Фінансові інструменти", який містить загальні положення, класифікацію фінансових інструментів, визнання фінансових інструментів, їх оцінку, хеджування і розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності, є анотацією МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання". Основним компонентом акціонерного капіталу є інструменти власного капіталу, до яких належать прості акції, частки, та інші види власного капіталу. Інструментом власного капіталу є контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями [153]. МСБО 32 більш предметно розглядає фінансові інструменти, поділяючи їх на первісні інструменти, наприклад, дебіторська чи кредиторська заборгованість та цінні папери, які надають право власності, так і похідні інструменти (фінансові опціони, ф'ючерсні і форвардні контракти, відсоткові та валютні свопи). Останні складові і є об'єктом регулювання МСБО 32.

Відображення інформації щодо внесеного капіталу слід класифікувати з позицій вимог МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", що передбачає поділ фінансових інструментів на фінансові зобов’язання і фінансові інструменти власного капіталу. Інформація про фінансові інструменти має сприяти розумінню їх значення для фінансового стану, результатів діяльності та грошових потоків суб’єкта господарювання, а також допомагає зрозуміти суми, строки та визначеність майбутніх грошових потоків, пов’язаних із цими інструментами [153, с. 729]. Стандартом визначено, що зміст, а не юридична форма визначає класифікацію фінансового інструмента в балансі емітента, а отже і розкриття інформації щодо його руху у Звіті (ф. № 4). Так, деякі фінансові інструменти набувають юридичної форми капіталу, але є зобов’язаннями за змістом. Класифікація інструмента має здійснюватися на основі визначення його змісту при первісному визнанні і зберігається на кожну наступну дату звітності до часу його списання з балансу. Фінансовими інструментами власного капіталу є звичайні акції і опціони, які передбачають випуск звичайних акцій.

Привілейовані акції можуть випускатися з різними правами. Класифікуючи привілейовану акцію як фінансові зобов’язання або фінансовий інструмент капіталу, підприємство визначає конкретні права, які додаються до акції. Якщо привілейована акція передбачає погашення на конкретну дату або за правом опціону утримувача, то вона відповідає визначенню фінансового зобов’язання, при умові що емітент має зобов’язання передати фінансові активи утримувачу акції. Відсутність вимоги викупу привілейованої акції, а також коли виплата дивідендів утримувачеві такої акції здійснюється на розсуд емітента, вона класифікується як інструмент капіталу.

Згідно п. 31 будь-які відсотки, дивіденди, збитки та прибутки за фінансовими зобов'язаннями визнаються витратами або доходами і відображаються у Звіті про фінансові результати. Виходячи із економічного змісту привілейованих акцій, що класифікуються як фінансові зобов'язання, нараховані дивідендів за ними, визнаються витратами звітного періоду, а тому не належать до операцій щодо розподілу прибутку як це проводиться за звичайними акціями [153, с. 724].

Акціонерний капітал у найбільшій мірі забезпечує відображання принципу безперервності діяльності фірми, що проявляється у операціях із його поповнення за рахунок фінансових інвестицій та приросту в результаті ефективного використання раніше вкладеного капіталу. Неспроможність фірми нарощувати акціонерний капітал відповідно до законів ринкової економіки позбавляє її майбутнього, залишаючи на узбіччі застарілих технологій, продуктивних сил і виробничих відносин, які не відповідають принципам сталого розвитку суспільства. Майбутнє належить фірмам, які здатні надавати прозору та достовірну інформацію щодо порядку акумулювання статутного капіталу не лише у межах зареєстрованого його розміру та сплаченої частини, що регламентується національними стандартами. Інвестиції від крупних інституціональних інвесторів забезпечуються в результаті контролю ними інформації щодо складу зареєстрованого статутного капіталу. Тому надання відповідної інформації у Звіті (ф. № 4) відповідатиме вимогам основних учасників бізнесу.

Із переліку окремих видів власного капіталу, що відображаються у окремих графах Звіту (ф. № 4), слід вилучити контрпасивний рахунок 46 "Неоплачений капітал" і записати його як окрему статтю безпосередньо у другому розділі, що буде забезпечувати більш наочну і компактну інформацію про зареєстровану суму статутного капіталу та несплачену його частину.

Окремими статтями цього розділу пропонуємо надавати інформацію щодо збільшення додаткового капіталу у вигляді емісійного доходу, безоплатно отриманих необоротних активах, додаткових внесків учасників без перереєстрації статутного капіталу та інші подібні операції, що відображаються у складі рахунку 42 "Додатковий капітал", окрім операції із переоцінки необоротних активів.

У третьому розділі "Вилучення капіталу" відображається інформація, яка призводить до зменшення капіталу, створення якого акумульовано у другому розділі. Вилучення емітованих фірмою акцій (часток) слід порівнювати із їх ринковою вартістю, що характеризує позицію фірми на ринку капіталу. Вилучення додаткового капіталу відображається у окремих вільних рядках за однорідними статтями, які характеризують причини його вибуття.

Окремими статтями слід наводити інформацію щодо зменшення додаткового капіталу внаслідок визнання його доходом або прибутком

звітного періоду, використання емісійного доходу та інші подібні операції (за виключенням господарських операцій, що виникають внаслідок переоцінки необоротних активів).

Сума чистого прибутку звітного періоду розраховується у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) як різниця між загальною сумою прибутку звітного періоду і податком на прибуток із цього прибутку та переноситься у Звіт про власний капітал (ф. № 4) за відповідною статтею у відповідну графу. Якщо ж враховувати зміни, внесені до порядку обліку основних засобів, то частина прибутку у вигляді капіталізованої вартості основних засобів, які раніше підлягали переоцінці, а також дооцінені об'єкти, які вибувають із підприємства, не є чистим прибутком, оскільки вони не підпадають під процес оподаткування податком на прибуток. Такі суми переносять у кредит рахунку 441 "Прибуток нерозподілений" із дебету рахунку 423 "Дооцінка активів". У той же час витрати, які виникають унаслідок уцінки основних засобів, відображають у складі витрат звітного періоду, що порушує вимоги принципу відповідності у фінансовій звітності. Для підприємств, які не є платниками податку на прибуток, в тому числі і сільськогосподарських товаровиробників, таке методичне забезпечення обліку і відображення у звітності прибутку звітного періоду, не є суттєвим, оскільки вони не обліковують і не відображають податкові різниці згідно П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

Статті, які відображають розподіл прибутку у Звіті (ф. № 4) відповідають сучасним вимогам і тому у запропонованій формі залишаються без змін.

Суми переоцінки, які формують величину додаткового капіталу, не можуть мати пріоритетного значення по відношенню до інших складових власного капіталу і тому відображаються у останньому розділі Звіту (ф. № 4) (додаток К). Інформація цього розділу може бути висвітлена або за статтями затвердженої форми Звіту (ф. № 4), або у скороченому варіанті, оскільки додатково дані щодо переоцінки активів висвітлюється у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5), зокрема у першому та другому розділах.

Таким чином, запропонована методика відображення змін власного капіталу забезпечує уніфіковані підходи надання достовірної і прозорої відповідної інформації згідно вимог національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також надає пріоритет статям домінуючих видів капіталу, які формують ринкову вартість корпоративного підприємства.

РОЗДІЛ 4. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ФУНКЦІЯ УПРАВЛІННЯ КАПІТАЛОМ

4.1. Функції і концепції фінансової звітності в системі управління

Звітність як складова системи управління на макро- і мікрорівнях формувалася під впливом потреб відповідних соціально-економічних формацій, в нетрях яких виокремлюються основні користувачі відповідної інформації, які, як правило, здійснювали управління капіталом та забезпечували ефективність економічного розвитку окремих суб'єктів господарювання і суспільства в цілому. Систематизація економічної інформації та її представлення у вигляді фінансової звітності з дотриманням встановлених правил і принципів формувалася протягом тривалого історичного періоду, відображаючи виробничі відносини між власниками капіталу, працівниками, іншими учасниками бізнесу, а також участь держави у цих процесах. Функція і концепції фінансової звітності визначалися вимогами ринкового середовища, яке з часом перетворило її на товар, що суттєво впливає на вартість інвестованого у бізнес капіталу.

Формування єдиного світового фінансово-інформаційного простору в контексті управління капіталом відбувалося протягом усього періоду розвитку ринкової економіки. Сучасні періодичні кризові явища, які спостерігаються в процесі розвитку світової економіки і окремих суб'єктів господарювання, є причиною і наслідком інформаційної системи, яка з різних причин не забезпечує корисною і прозорою інформацією стейкхолдерів. Динамічний розвиток якісних характеристик фінансової інформації для потреб управлінського менеджменту та їх концепції в умовах постіндустріального суспільства вивчали провідні вітчизняні і зарубіжні науковці: С.Ф. Голов [40], О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев [51], Н.М. Малюга [145], Л.В.Нападовська [165], Я.В. Соколов [26], Роберт Дж. Екклз, Роберт Х. Герн, Е. Мэри Киган, Дейвид М.Х.Филипс [279], П.Я Хомин [260], А.Н. Хорін [265], І.Й. Яремко [278] та інші. Поряд із тим, формування публічної фінансової звітності і її подальший розвиток для потреб управління капіталом у взаємозв'язку із особливостями соціально-економічного устрою економіки як країни, так і світового господарства вимагає подальшого вивчення і узагальнення.

Незалежно від соціально-економічного устрою держави, основа її процвітання залежить від розвитку економіки, що здатна до самовідтворення. Процес створення і функціонування держави супроводжується господарською діяльністю, оскільки у її розпорядженні знаходяться природні ресурси: землі, водоймища, ліси тощо, а також за сприяння державної політики формується інтелектуальний капітал, що потребує певного обліку та використання для відтворення і нарощування багатства суспільства. Функція держави як регулюючого органу не лише

суспільних відносин, але і економічних процесів покликана забезпечити соціальну стабільність і належні умови для розвитку економіки через ефективне управління наявними ресурсами (капіталом) зі сторони як самої держави, так і суб'єктів господарювання, які функціонують на її теренах або від її імені.

Розвиток продуктивних сил та технологічна організація суспільного виробництва сприяли переходу суспільства від однієї формації до іншої, у результаті чого накопичений капітал не лише створював умови поступального економічного руху під впливом промислових революцій і науково-технічного прогресу, але і сприяв удосконаленню його соціальної структури. Основними віхами економічного цивілізаційного прогресу, згідно вчень американського економіста К. Кларка і французького суспільствознавця Ж. Фурастьє, є такі підрозділи суспільного виробництва:

- первинний (сільське господарство);
- вторинний (промисловість);
- третинний (сфера послуг).

„Секторний підхід, – як відмічає А.А. Чухно, – значною мірою конкретизував методологічні засади постіндустріальної теорії. Виявилося, що перехід від одного технологічного способу виробництва до другого пов'язаний з глибокими структурними змінами в економіці, в результаті на кожній стадії суспільного розвитку відповідно домінує певний сектор:

- доіндустріальне суспільство – сільське господарство;
- індустріальне суспільство – промисловість;
- постіндустріальне суспільство – сфера послуг" [271, с. 83].

Бухгалтерська фінансова звітність є атрибутом ринкової економіки, призначена для забезпечення зв'язку суб'єкта господарювання із суспільством, окремими його інститутами та членами, створюючи умови вільного переливу, підтримання і нарощування капіталу за ефективними сферами діяльності. Тому склад, структура та вимоги до публічної бухгалтерської звітності розглядалися в контексті з теорією управління капіталом та його структурними компонентами, які характеризують особливості економічних формацій та критеріїв, що розмежовують фази і сектори суспільного виробництва. Періодизація бухгалтерської звітності в системі управління капіталом проводилася з урахуванням досліджень управлінської парадигми [8., 75, 96, 267]. Це дозволило виділити наступні етапи розвитку бухгалтерської звітності в контексті управління:

1-й період – до XIX століття;

2-й період – початок XIX століття – початок XX століття;

3-й період – 1920 – 1950 рр.;

4-й період – 1950 – 1990 рр.;

5-й період – сучасність (рис. 4.1).

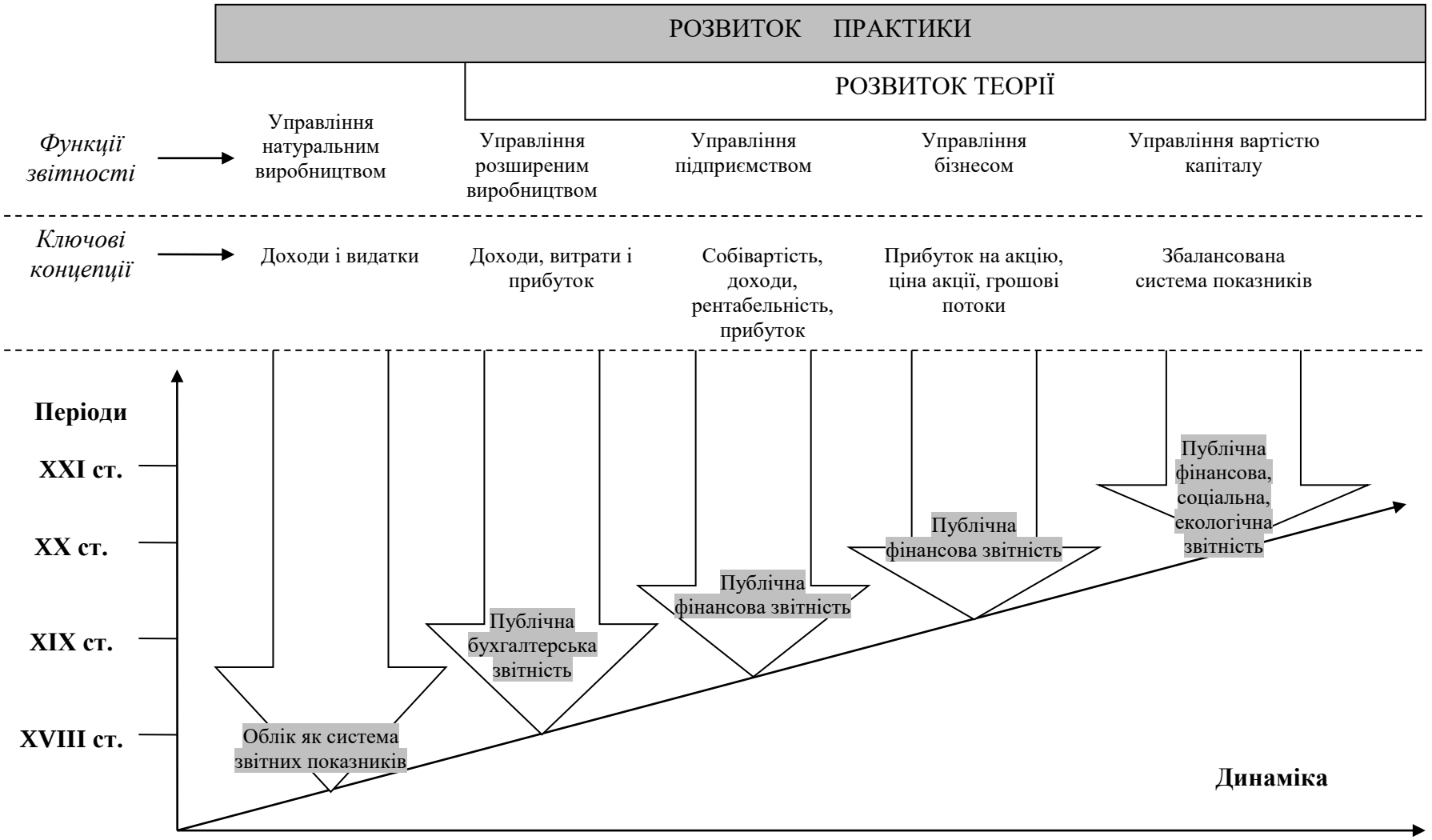

Рис. 4. 1. Еволюція теорії і практики бухгалтерської звітності в системі управління

Економічні відносини між державою та окремими землевласниками, а також між ними самими в умовах превалювання аграрного натурального господарювання зводилося до розподілу і перерозподілу природних та людських ресурсів. За цих умов процес управління наявними ресурсами був спрямований на збір, як правило, натуральних податків і зборів на користь держави та інших землевласників. Господарська звітність виконувала функцію обліку і контролю за своєчасним надходженням та використанням доходів і видатків. (Функція (від лат. functio – виконання, завершення) – діяльність, обов'язок, робота; призначення [227, с. 727]).

Як свідчить досвід складання, подання і використання даних господарської звітності Російської Імперії до початку XIX століття, цей процес не мав систематизованого характеру як щодо майна державної власності, так і щодо майна великих і малих натуральних господарств. Але якщо на державному рівні господарський облік і звітність мали місце, що забезпечувалося через відповідні державні укази, то у феодальних господарствах ця діяльність могла проводитися на вимогу і бажання власника майна, оскільки інших користувачів цієї звітності не було.

Склад, структура господарської звітності аграрного суспільства була представлена, як правило, натуральними показниками, що забезпечували потреби користувачів – власників майна у інформації щодо окремих господарських операцій. З часом у господарській звітності стали домінувати показники у грошовому виразі, які узагальнювали доходи і видатки, що виникали при утриманні монархічних осіб, інших феодальних господарств. В умовах натурального та напівнатурального господарства, що характерно для аграрного суспільства, господарська звітність не мала публічного характеру і формувалася за вимогами власників природних ресурсів, характеризуючи розміри власності, отримувані доходи від експлуатації ресурсів та видатки на утримання натуральних господарств, іншу корисну інформацію для здійснення управління наявними ресурсами. Основними чинниками господарської діяльності у цей період були природні ресурси – земля, а також трудові ресурси – закріпачені селяни. Наявність необмежених природних ресурсів, робочої сили, відсутність конкуренції визначили основну функцію господарської звітності як контроль за управлінням натуральним виробництвом – доходами і видатками власників майна. Проте управління як особливий вид діяльності, заснований на системі наукових знань, у цей період характеризувалося одиничними його проявами загального спрямування.

Другий період еволюції теорії і практики бухгалтерської звітності (початок XIX ст. – початок XX ст.) в процесі управління співпав у часі із створенням потужних європейських держав і великими географічними відкриттями, які забезпечували формування основ єдиного світового господарства, світового ринку, що сприяло зародженню єдиних національних промислових комплексів, фінансових систем, банків, великої кількості промислових, торговельних та інших компаній. Ідеологія

вільної торгівлі, яка панувала в умовах зародження та розквіту капіталістичного виробництва, відображала нове співвідношення між державою і підприємництвом. Ідеологом даної теорії соціально-економічних відносин, що систематизував розрізнені економічні концепції, які існували до цього, став Адам Сміт, який обґрунтував свободу приватного підприємництва без втручання держави. Ключова ідея роботи присвячена свободі конкуренції, яка стає „невидимою рукою ринку", здатною автономно встановлювати необхідні пропорції як між галузями економіки, так і в системі „ попит - пропозиція" [229]. В наступні більше, ніж 100 років, до кінця XIX століття, формувалася економічна філософія держав – їх економічна політика фрітрейдерства і абсолютної свободи приватного підприємництва, що лягло в основу теорії ліберальної економічної політики. Наділення держави в управлінні економічними процесами функцією „нічного сторожа" наклало відбиток на роль, значення і структуру фінансової звітності, призначення якої полягало у забезпеченні мінімальних інформаційних потреб основних зовнішніх учасників бізнесу. Наявність відносно великих розмірів вільного капіталу, робочої сили і природних ресурсів та відсутність зовнішніх чинників управління виробництвом не сприяли прозорості формування інформації бухгалтерської звітності і використання її в системі макроекономічних відносин.

Виникнення класу капіталістів, на відміну від феодальних господарств, призвело до зміни способу оподаткування капіталістичних підприємств, що у свою чергу, сприяло удосконаленню функцій обліку та звітності. На державному рівні, закріпленому законодавчо, частина господарської звітності у вигляді бухгалтерської звітності набула публічного характеру для виконання функцій:

– контролю зі сторони держави за нарахуванням та сплатою податків, величина яких формувалася в залежності від економічних показників діяльності виробництва;

– контролю зі сторони акціонерів корпорацій та інших учасників бізнесу за ефективністю виробництва та дивідендною політикою.

Для забезпечення уніфікованих підходів до визначення фінансових результатів діяльності, за підсумками яких нараховувалися податки до бюджету та частина прибутку спрямовувалася на виплату дивідендів, розроблялися єдині національні норми щодо оцінки витрат, доходів, їх визначення і визнання. Критеріями оцінки ефективності виробництва були абсолютні узагальнені показники фінансових результатів, їх динаміка, а також співвідношення доходів і витрат, розрахунок яких проводився за даними бухгалтерського обліку, що базувався на юридичній парадигмі відображення господарських операцій і процесів. В умовах ненасиченого попиту, наявності великих сировинних ринків і ринків збуту капіталістичні підприємства забезпечували свою конкурентноздатність за рахунок мінімізації витрат та розширення виробництва.

Розвиток залізниць і морських сполучень у середині XIX століття розширив кордони комерційної діяльності, що спонукало до складання перспективних розрахунків, визначення собівартості товарів, послуг. Фабрична система призвела до появи нових інформаційних потреб, які існуючий бухгалтерський облік (прибутково-видаткова система, купецький облік) задовольнити не міг. Концентрація капітальних витрат в умовах технологічного розвитку сприяла розрахунку зносу основних засобів для його включення у склад собівартості, встановленню правил оцінки оборотних активів та визначення прибутку. З часом управління господарською діяльністю потребувало попереднього планування виробництва в цілому, розробки методології виробничого обліку витрат. Це сприяло виділенню у кінці XIX століття управлінського і фінансового обліку, оскільки вважалося, що бухгалтерська звітність не придатна для управління виробництвом внаслідок суттєвого відставання оперативних даних від звітних показників. Акціонерна форма організації виробництва забезпечила появу власників, які не займалися безпосереднім управлінням виробництвом, а також управлінського менеджменту, який повинен періодично звітувати перед власниками.

Поряд із цим, на межі XIX – XX століть крупні інвестори стали вимагати від емітентів цінних паперів інформацію про компанії, у які вкладали інвестиції. Бухгалтерські фірми стали розробляти для потреб своїх клієнтів норми фінансової звітності. Пізніше, після Великої депресії, професійні експерти бухгалтерського обліку звели ці норми у формалізовану систему стандартів, які в подальшому підпали під регулювання відповідних державних інститутів. „На початку XX століття нововведення у фінансовій оцінці забезпечили успіх таким першим промисловим гігантам, як Дженерал Моторс (General Motors). У цьому немає нічого дивного, так як фінансові параметри ідеально підходили для машинного характеру корпоративних організацій і управлінської філософії того часу. В конкуренції панував ефект масштабу, а фінансові показники представляли собою критерій успіху” [167, с. 5-6]. Починаючи із 30-х років після проведення професійних і законодавчих реформ у США щодо надання офіційного статусу стандартизації методів обліку і фінансової звітності вводиться термін „принципи бухгалтерського обліку”[12,с.24; 159,с.54; 136, с. 19].

Перша світова війна, а потім ліквідація її наслідків і наслідків Великої депресії призвели до відмови від домінування ідеї необмеженого приватного підприємництва, нарощування економічних функцій держави, особливо при створенні дорогих високотехнологічних проектів, участь у яких приймали одночасно державні і приватні капітали (третій період). Велика депресія сприяла також відмові від ліберальної економічної теорії із її абсолютизацією ринку і вільної конкуренції, на основі чого будувалася економічна політика держави. Активне державне регулювання, яке було успішно використане урядами США та ряду європейських держав,

дозволило їм подолати наслідки світової кризи. У цей період з'являється нова наукова економічна теорія розвитку суспільства, основним представником якої був Д.М. Кейнс [85]. Відновлення економіки капіталістичних країн після Великої депресії і другої світової війни стало можливим завдяки створенню потужного державного сектору економіки. Кейнс теоретично обґрунтував необхідність інтенсивного використання як прямих методів (створення державного сектору економіки), так і непрямих методів державного регулювання (через вплив на інвестиції, заробітну плату, відсоткові ставки та інші інструменти фінансової і грошової політики). У цих умовах набувають подальшого теоретичного і практичного значення планування і прогнозування діяльності на підприємствах, розвиток соціальної політики.

Загострення конкуренції через обмеження сировинних ринків і ринків збуту на початку XX століття призвело до появи державно-монополістичного капіталізму. Основною формою прояву економічних відносин у цей період є створення концернів, що забезпечували ефективну діяльність через суттєве зменшення витрат. Концентрація капіталу в концернах сприяла інноваційним впровадженням і розробці нових продуктів, які гарантували конкурентоспроможність підприємства. Одночасно посилюється роль держави у формуванні відкритої і прозорої інформації щодо діяльності підприємств через систему публічних фінансових показників для забезпечення стабільної фінансової поведінки суб'єктів на ринку капіталу. В основу економічних досліджень ефективності управління підприємством лягли критерії собівартості, доходів, рентабельності, прибутку. Визначення ефективності діяльності підприємства проводиться з допомогою показника прибутку, розрахунок якого відображається у Звіті про фінансові результати. Елементами Звіту про фінансові результати є доходи і витрати, величина яких залежить від способу їх оцінки та визнання. Особливо актуальною проблемою стає оцінка витрат, що включаються у собівартість. Так, В.Г. Патон запропонував у 1939 р. відображати амортизацію у Балансі з використанням відновної вартості, а у Звіті про прибутки і збитки – первісної вартості. Проте на практиці застосовували більш консервативний спосіб оцінки витрат – за найменшою собівартістю [231, с. 165].

У цей період були зроблені спроби впровадження принципів бухгалтерського обліку, підходи до яких розглядаються як частина загальної наукової теорії, оскільки вони носили емпіричний характер. Результатом цієї роботи стала поява Тимчасового положення про принципи бухгалтерського обліку Американської бухгалтерської асоціації (1936 р.). Ідея розробки принципів бухгалтерського обліку виникла внаслідок запровадження Комісією по цінних паперах і біржах США у 1929 р. (після біржового краху) від усіх акціонерних компаній відкритого типу щорічної публічної фінансової звітності, підтвердженої незалежними аудиторами на відповідність бухгалтерським стандартам, які

професіоналам ще слід було розробити і затвердити. Державне втручання в економіку і зацікавленість банків у цьому сприяли гармонізації обліку та фінансової звітності у США, а також у інших високорозвинених капіталістичних країнах. В індустріальній за своєю природою економіці акценти інформації були спрямовані на показники витрат на одиницю продукції, вартість запасів і придбання матеріальних активів, а також доходність капіталу, що лягли в основу побудови фінансової звітності.

До початку 70-х років XX століття (четвертий період) у високорозвинутих країнах було досягнуто високого рівня життя населення і соціально-культурного добробуту. Країни набули виразного характеру соціальних держав. Економіки цих країн досягли високого ступеню внутрішньої інтеграції, були ліквідовані не лише галузеві, але і територіальні диспропорції у розміщенні виробництва. Індустріалізація виробництва вимагала значних фінансових ресурсів, для забезпечення якими набувають подальшого розвитку і удосконалення економічні взаємовідносини між учасниками бізнесу у вигляді фінансових інструментів, з допомогою яких відбувається залучення капіталу для потреб корпоративного бізнесу. Використання фінансових інструментів для нарощення капіталу, серед яких домінуюча роль належить акціям, відбувається одночасно із поглибленням інституціоналізації ринкового середовища, що створює умови для його гармонійного розвитку, проявом чого є мобілізація та рух капіталів в економіці [7, с. 45]. Інституціональна політика – заходи та дії держави, спрямовані на формування нових або трансформацію існуючих інститутів власності, а також фінансових, соціальних, політичних, правових та інших інститутів, які впливають на розвиток економічної системи [62, с. 659]. У зв'язку із цим, визначаються основні учасники корпоративного бізнесу, інтереси яких забезпечуються через їх участь у розподілі створеного прибутку при допомозі дивідендів на акцію та вартості акцій. Ефективність залучення капіталу визначається при допомозі трансакційних витрат – це витрати „… переконування, переговорів, координування і навчання зовнішніх постачальників в умовах економічних змін і інновацій" [283].

Впровадження нових технологій, інтернаціоналізація і зростання конкуренції, посилення заходів державного регулювання економіки сприяли виникненню умов для управління бізнесом, що охоплювали період із середини 1960 років до початку 1990 років. Капіталістичне суспільство високорозвинених країн у цей період характеризується як індустріальне – це суспільство, де індустріальне виробництво як переважаюча форма економічної організації перебуває у приватних руках, де підприємець одразу і власник, і головний суб'єкт управління трудовим процесом і робітниками. Але це поєднання функцій власності та управління в одних руках тимчасове. Зі зростанням масштабів індустрії власність на капітал надалі не гарантує контролю над системами влади та авторитету на підприємстві. Промислове виробництво в економічно

провідних фірмах-гігантах починають контролювати менеджери-адміністратори. Теорія індустріального суспільства поєднується з технократичними концепціями.

„Якщо кейнсіанська теорія об’єктом свого дослідження мала, головно, процес реалізації макроекономічної політики (вплив фіскальних і монетарних заходів на економіку), то неокласична теорія суспільного вибору в центр досліджень поставила процес розроблення (формування) економічної політики – політичний механізм формування економічних рішень” [126, с. 19]. Поняття "індустріальне суспільство" тісно пов'язане з теорією модернізації як однією із провідних концепцій суспільного розвитку у сучасній західній соціології. Згідно з теорією індустріального суспільства, у такому суспільстві жорсткі станові межі зникають також і завдяки зростанню соціальної мобільності, на основі широкого доступу до освіти починає переважати рівність можливостей. Загальна тенденція розвитку індустріального суспільства – прогресуюче усунення зовнішньої, соціальної за походженням, нерівності. В індустріальному суспільстві влада належить великим підприємствам, які утворюють промислову систему. Цими компаніями керують "промислові бюрократи", а не "капіталісти". Вони використовують складні технології, що потребують значних інвестицій і робочої сили, яка володіла б досконалими технічними знаннями. Збільшення періоду між прийняттям виробничого рішення і появою товару, що надходить у продаж, потребує планування господарської діяльності. Великі компанії в своїх рішеннях виходять з природи вироблюваних ними товарів, самі встановлюють ціни і розробляють стратегію.

Вплив великих компаній поширюється і на державу, роль якої полягає в тому, щоб знизити вартість і ризик використання технології, фінансуючи розвиток сучасної техніки чи стимулюванні ринку для технічно передових товарів. На думку інституціоналістів, одна з центральних проблем розвитку й оновлення економіки полягає у створенні системи соціального контролю над економікою. Ця проблема трактується дуже широко: від внутрішньо фірмового корпоративного рівня до організації соціального контролю на макроекономічному рівні, реалізація якого пов'язана з активною діяльністю держави. [80, с. 1076 - 1090] .

З початку 1990 –х років компанії стали активно використовувати різні фінансові інструменти для широкого залучення вільного капіталу та його перелив у високо інноваційне виробництво. Однією із ключових характеристик конкурентоспроможності бізнесу стала його інвестиційна привабливість, що окрім прибутковості капіталу, характеризується показниками динаміки співвідношень ціни акцій і таких показників як доход на акцію, грошовий потік, балансова вартість активів, обсяг реалізації, які відображали якість управління бізнесу управлінським менеджментом. Домінуючим інструментом управління на базі фінансової звітності, що використовується у рамках вартісного підходу, є система

загального управління грошовими потоками. Показники динаміки грошових потоків витіснили традиційний показник ефективності діяльності акціонерних товариств – прибуток. Для інвестора найважливішою характеристикою об'єкта інвестицій є не поточний прибуток, а його здатність протягом визначеного терміну генерувати грошові потоки, а також можливість у майбутньому отримувати доходи від продажу своєї частки участі у фірмі. Вважається, що грошовий потік є більш інформативним критерієм порівняно із прибутком, оскільки він менше схильний до впливу довільних передумов і випробовує на собі менше управлінських маніпуляцій, ніж бухгалтерський прибуток [280]. Тому ключовими критеріями оцінки ефективності діяльності фірми як об'єкта інвестицій стали дисконтовані грошові потоки та пов'язані із ними показники вартості акцій і підприємства в цілому.

Кожна країна мала свої власні правила складання зовнішньої звітності, які визначалися бухгалтерськими стандартами, процедурами їх регулювання і впровадження, принципами корпоративного управління. Коли у окремих країнах діяв свій замкнутий і майже самодостатній ринок капіталу, проблеми не існувало. Але ситуація кардинально помінялася внаслідок глобалізації бізнесу. Багатонаціональні компанії, які працюють на товарних ринках в різних країнах світу, повинні звітувати про свої результати в кожній із країн, підпорядковуючись місцевим правилам. Внаслідок цього фінансові звіти, складені за різними стандартами, суттєво відрізняються, що підриває довіру до звітних показників. Імпульс до впровадження загальних стандартів фінансової звітності виходить також із консолідації фондових бірж в різних країнах. Тому у 1973 р. було створено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) фаховими організаціями бухгалтерів 10 провідних країн світу, мета якого визначалася як формулювання, видання й удосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю і дотриманню їх у всіх країнах. Протягом 1973 – 2000 років Комітет розробив і випустив загальні бухгалтерські стандарти, після чого впровадив більш детальні стандарти, підготував базові стандарти. Перші стандарти були загальними і стосувалися питань подання і розкриття інформації фінансової звітності. В подальшому стандарти містили альтернативні методи оцінки, які відображали практику бухгалтерського обліку розвинених країн, насамперед англосаксонських. З метою забезпечення зіставності фінансових звітів розробляються два варіанти стандартів, один із яких є базовим, а другий – альтернативно допустимим.

У травні 2000 р. Комітетом було прийнято новий статут, згідно із яким його було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), основні цілі якої полягають у наступному:

– розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності має надаватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;

– поширення і забезпечення суворого дотримання затверджених стандартів;

– забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи із найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Стандарти в основному визначають методи оцінки і підходи до подання інформації у фінансовій звітності, в основі яких лежить економічна сутність господарських операцій і процесів, прояв чого знаходимо у якісних характеристиках і принципах бухгалтерського обліку.

У 2001 р. РМСБО перейменувала Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Перший міжнародний стандарт фінансової звітності було затверджено 19 червня 2003 р. Проте стандарти, випущені до цього зберігають свою колишню назву.

Для розуміння і практичного застосування стандартів була розроблена Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка не входить до складу МСФЗ. Тому у разі виникнення суперечностей між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСФЗ.

У широкому сенсі цього терміну Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти та тлумачення, прийняті РМСБО. Вони включають:

– Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);

– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);

– Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC) [40, с. 43 - 44].

З появою у Європі крупних промислових та інших корпорацій, які стали конкурувати нарівні із американськими гігантами, сформувалася Об'єднана Європа. Державне регулювання у попередніх масштабах стало стримувати ефективність діяльності таких корпорацій, розпочалася політика денаціоналізації, що призвела до скорочення прямих методів державного управління. Теоретичною базою нової економічної політики стала неоліберальна концепція і основана на ній ліберально - монетарна економічна політика, одним із основних фундаторів якої став Мільтон Фрідмен [253]. Ключова ідея цієї економічної політики полягала у знятті всіх обмежень на шляху експансії приватного капіталу, тобто заборону

держави на будь-які форми економічного втручання, свободу міжнародної торгівлі, а також експансії капіталу через ТНК тощо. Це є логічною концепцією постіндустріальних країн, у яких створені органічні умови для повноцінного матеріально-культурного життя суспільства. Домінуючу роль в економіці відіграють крупні конкурентоспроможні корпорації, які потребують свободи як від власних, так і від чужих держав у рівній мірі.

Технологічний прогрес в контексті постіндустріального суспільства втілюється у самостійне існування інформації та знань у виробничому процесі. „ Виникла ситуація, коли не сировина, не капітал, а інформація, тобто знання, розум людини, її ідеї та їхня якість визначають успіх справи. Інформація і знання дедалі активніше перетворюються в безпосередню продуктивну силу, стають важливим фактором сучасного господарства" [271, с. 85]. Постіндустріальне суспільство формується на основі науково-технічної революції, яка забезпечує прискорений розвиток науки, інформації, освіти, культури та інших послуг соціального спрямування в межах відповідної соціально-економічної формації і доповнює її класифікаційні ознаки з позицій технологічного способу виробництва [64, с.9 - 10]. Ці напрямки стають визначальними у економіці, створюючи новий технологічний спосіб виробництва, що потребує новітніх знань і умінь від працівників, перетворюючи їх у інтелектуальний капітал суспільства, який набув домінуючої форми суспільного багатства. Знання і вміння людини стають центральною ланкою виробничої системи, визначальним виробничим ресурсом. Внесок інноваційних технологій в розвиток сучасної економіки у високорозвинених країнах забезпечує основний приріст ВВП. „Так, якщо в США з 1920 до 1957 року приріст душового національного доходу за рахунок „прогресу в знаннях" складав 40 %, то в останні два десятиріччя частка приросту ВВП за рахунок інновацій і нових технологій наближається до 90 %" [251, с. 5]. Постіндустріальне суспільство, як свідчать дослідження С. Кузнеця [100], Р. Інглегарт [78], змінюють не лише структуру економіки, але і соціальну структуру суспільства шляхом розвитку системи освіти, охорони здоров'я, культури внаслідок чого людський інтелект стає головним фактором прогресу економіки і суспільства в цілому.

Поступове переміщення конкуренції з товарних ринків на ринки капіталу призвело до появи концепції управління вартістю капіталу. Капітал у західній економічній науці розглядається як чинник виробництва, створюваний самою економічною системою, і він є відділений від землі і праці, оскільки останні не створюються економічною системою [228, с. 64-65]. Підтримання та нарощування конкурентоспроможності сучасних корпорацій на базі впровадження інноваційно-інвестиційного процесу розвитку можливе лише із використанням специфічного ресурсу – інтелекту працівника, „за допомогою якого людина опановує існуюче знання, з нього і за допомогою нього створює нове знання, яке у свою чергу сприяє „народженню" нової

інформації і нової технології. Власне, інтелектуальні здібності і здатності людини в процесі виробництва набувають форми капіталу" [92, с. 96]. „Роль знань в економічному розвитку зростає, випереджуючи значимість засобів виробництва і природних ресурсів. Так, за оцінками Світового банку, фізичний капітал у сучасній економіці формує 16 % загального обсягу багатства кожної країни, природний – 20 %, а людський – 70 %" [250, с. 37].

Завданням управління вартістю капіталу є своєчасне забезпечення інвестиційних і поточних потреб підприємства у фінансових ресурсах за мінімальною вартістю при прийнятому рівні ризику. У підсумку вартість компанії відображає оцінку учасниками бізнесу здатності її менеджменту до одержання у довгостроковому періоді прибутків, що перевищують вартість залученого капіталу.

Сучасні комунікаційні та інформаційні технології бізнесу перетворили публічну фінансову і не фінансову звітність у товар, який повинен сприяти насиченню ринку корисною і прозорою інформацією щодо створення додаткової вартості капіталу та ризиків, які зазнаються у процесі створення цієї вартості. Звітність, яка характеризує показники ринкової вартості компанії, забезпечує її власнику додаткові фінансові вкладення і додаткову вартість для акціонерів. Поряд із тим, фінансові показники звітності перестали задовольняти різних користувачів її внаслідок наступних причин:

– Традиційні фінансові показники розроблялися для порівняння їх з результатами попередніх періодів на основі внутрішніх стандартів діяльності. Але ці параметри не можуть стати індикаторами проблем або можливостей, які виникають у відносинах із клієнтами, якості роботи трудового колективу. Внаслідок цього не враховуються сучасні умови ділової активності суб'єкта щодо створення його вартості.

– Фінансові показники забезпечують аналіз минулих результатів діяльності і подій суб'єкта господарювання, відображаючи цілісну картину минулих періодів. Проте, стейкхолдери потребують упевненості створення вартості у майбутньому, оскільки відмінні фінансові показники звітного періоду не дають уявлення про майбутні фінансові результати.

Забезпечення позитивних показників фінансової звітності досягається шляхом скорочення витрат, що сприятливо впливає на короткострокову перспективу. Проте ці рішення часто негативно впливають на довгострокові програми, які спрямовані на створення вартості за рахунок досліджень і розробок, створення дочірніх підприємств і управління відносинами із клієнтами.

Практика подання публічної звітності в сучасних умовах свідчить, що компанії здійснюють пошук нових показників, які покликані висвітити ті сфери діяльності, які створюють додаткову вартість і конкурентні переваги. Вони включають як фінансові параметри (прибуток, економічна вартість тощо), так і не фінансові параметри (строки розробки та

впровадження нового продукту, створення союзів із іншими організаціями, соціальні та екологічні показники діяльності фірми тощо). Інституціональні інвестори потребують інформації про базові характеристики компанії, які включають основні цілі і стратегії бізнесу, управлінські плани з визначенням основних факторів успіху, вплив галузевої структури на ключові економічні показники. Такий підхід суттєво відрізняється від сучасної фінансової звітності, що характеризує ретроспективну інформацію і порівняння з даними за попередні звітні періоди. В умовах постіндустріального суспільства створення вартості фірми відбувається за рахунок нематеріальних активів, основною складовою яких є інтелектуальний капітал, на противагу індустріальному суспільству, в умовах якого вартість формувалася за рахунок ефективного використання матеріальних ресурсів. Прискорення темпів розвитку бізнесу створює передумови зростаючого попиту на інформацію про майбутнє компанії і стійкі тенденції її розвитку на найближчу перспективу. Одна із перших ініціатив зі створення нових моделей розкриття інформації про компанію пов'язана із діяльністю Brundtland Commission, яка виступила у 1987 році із концепцією сталого розвитку, акцентуючи увагу на відображенні довгострокових перспектив компанії. Для рішення проблеми було запропоновано створити річний звіт так званого „трьох ракурсного обліку" (triple bottom line). Концепція базується на двох головних принципах. По-перше, розширення змісту звітності шляхом введення у неї нефінансових показників і, по-друге, надання інформації, яка розкриває ступінь відповідальності компанії за трьома результатами:

– економічні результати і пряма відповідальність перед інвесторами;
– результати впливу на оточуюче природне середовище і відповідальність компанії у цьому напрямку;
– результати, які відображають якість взаємодії компанії із соціумом.

Сучасна соціальна спрямованість економіки розвинутих країн вимагає нового підходу до розкриття корисної інформації щодо суб'єкта господарювання, оскільки, як зауважив П. Друкер, „жодне з сучасних завдань менеджменту не співпадає з загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку" [65, с. 136]. Ця інформація стосується не лише існуючих форм фінансової звітності, але і звітності щодо соціальних та екологічних аспектів господарської діяльності, що знайшло свій прояв у збалансованій системі показників (ЗСП), яка запропонована Робертом Капланом і Дейвідом Нортоном у 1991 р. [83, 285]. Компанії, які використовують збалансовану систему показників для надання публічної звітності зовнішнім користувачам, як дослідили Олв, Рой і Уеттер, керуються двома мотивами. Перший забезпечується керівництвом і полягає у намаганні удосконалити стратегічне планування і контроль. Другий полягає у бажанні покращити оперативне управління [284]. Значення ЗСП на поточний момент пов'язано із величиною іншого показника в майбутньому, що відтворюється у бізнес-моделі. Для

учасників бізнесу ЗСП забезпечує відображення стратегії підприємства та оцінку ефективності її результатів протягом визначених звітних періодів.

Суттєвим кроком уперед у сфері розкриття інформації про створення вартості компанії є розробка додаткових стандартів фінансової звітності, які враховують галузеву специфіку суб'єкта господарювання, що визначено МСБО. Ринкові умови передбачають формування додаткової інформації, яка характеризує процеси виконання стратегічних планів щодо створення вартості конкретного суб'єкта з використанням обліково-аналітичного механізму, під яким розуміють: „інтегровану систему прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньо системних та загальносистемних функцій. Зокрема, інформаційних – щодо суб'єктів влади, власності, відповідальності та інших суб'єктів за інтересами при розв'язанні актуальних загальносистемних задач, а також інших функцій та форм регулювання економічних відносин" [51, с. 90-92].

Галузевий напрямок розвитку фінансової звітності для аграрних підприємств, які функціонують в умовах ринкових відносин, посилюється через те, що: „багато положень, пов'язаних з ринковою трансформацією, потребують переусвідомлення та суттєвого доповнення новими організаційними формами господарювання. Актуальним тут є підсилення функцій організації, планування, прогнозування, обліку, контролю, аналізу, мотивації та формування нових інститутів, адекватних не лише до інтересів власника або за його дорученням – так званого „роботодавця", а й найманих працівників – сільських жителів" [88]. На відміну від інших галузей економіки сільськогосподарське виробництво функціонує в специфічних умовах, оскільки основні засоби і предмети праці його такі як рослини, тварини та земельні ресурси, що є біологічними активами, розвиваються згідно біологічних законів їх існування. Тому проблема створення вартості аграрних підприємств з урахуванням інтегрованої екологічної та соціально-економічної оцінки результатів біологічних перетворень складових і факторів сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах потребує інших методологічних підходів, ніж у промисловості.

Земля, як відмічають вітчизняні науковці такі як О. Гудзинський, Г. Кірейцев, Т. Пахомова [51], Н. Малюга [144], Л. Нападовська [165] є біологічним продуктом природи, в процесі використання якого змінюються біологічний і економічний потенціал. В умовах національних реалій у сільськогосподарському виробництві більшість земельних угідь використовується на умовах оперативної оренди. При цьому як орендарі, так і власники земельних угідь, як правило, не несуть відповідальність за їх ефективне використання не лише з економічної точки зору, але і з позицій еколого-соціальної парадигми. У першу чергу це пов'язано із відсутністю методологічного забезпечення визнання земельних ресурсів активами, які не лише контролюються суб'єктами господарювання, але і забезпечують

аграрні підприємства основним засобом виробництва, що потребує певних витрат на підтримання, відновлення та нарощення його якісної характеристики – родючості ґрунтів в умовах сталого розвитку суспільства. Сучасні ринкові перетворення у сфері використання земельних ресурсів свідчать про „незупинне зростання деградаційних процесів в навколишньому природному середовищі, що негативно впливає на кількісні, а саме головне на якісні показники виробництва сільськогосподарської продукції. В цьому контексті постає питання про необхідність надання висококваліфікованої екологічної оцінки агропромисловому об'єкту …" [56, с. 202]. Родючість ґрунтів забезпечується мікробіологічним середовищем, яке при правильному його використанні не лише не зменшує, але і нарощує свій природній потенціал. З позицій превалювання економічної сутності земельні ділянки, як власні, так і залучені на умовах оренди, є ресурсами, використання яких призводить до отримання економічних вигод користувачами. Тому використовувані у сільськогосподарському обороті земельні ресурси є контрольованими активами, які слід відображати у фінансовій звітності.

Таким чином, функції і основні концепції фінансової звітності формуються і залежать від розвитку ринкового середовища і потреб її основних користувачів. Активне перебування суб'єкта господарювання на ринку забезпечується стабільним нарощуванням вартості первісно інвестованого капіталу, що передбачається стратегією його розвитку. Нова філософія оцінки результатів діяльності спрямована на інтеграцію фінансових і нефінансових показників, які характеризують соціальну і екологічну політику компанії, а також надання інформації щодо всіх ресурсів, які сприяють отриманню економічних вигод від їх використання з урахуванням галузевих особливостей.

4.2. Економічні передумови розвитку фінансової звітності в процесі залучення інвестицій агроформуваннями

Посилення самоорганізації ринкової капіталістичної системи та наступних розвиненіших її форм (передусім соціально-орієнтованої та змішаної економіки) обумовлюється розвитком суспільного характеру виробництва, формуванням дедалі складнішої підсистеми техніко-економічних і фінансових відносин. За цих умов відбувається послаблення значення індивідуальної капіталістичної власності та поступове посилення значення акціонерної капіталістичної власності. Корпоративні аграрні підприємства мають ряд переваг великотоварного виробництва інноваційного характеру: високий рівень спеціалізації, активне залучення інвестицій для технічного переоснащення, запровадження інноваційних технологій у виробництво і переробку сільськогосподарської продукції, виробництво продуктів харчування високої якості, можливості виходу на зовнішні ринки без посередників. Досвід ринкових відносин у аграрному

секторі економіки США показує, що основними виробниками сільськогосподарської продукції є великі комерційні фірми, які становлять 3,6 % від загальної кількості та виробляють близько 50,0 % продукції. А дрібні сімейні ферми виробляють близько 3,0 % продукції [221, с. 6 - 7].

Роль агроформувань корпоративного типу в процесі становлення національного великотоварного інноваційного виробництва в контексті їх фінансового забезпечення, спрямованого на сталий розвиток, досліджуються провідними вітчизняними науковцями такими як В.Я. Амбросов М.В. [3], О.Є. Гудзь [52], М.Я. Дем'яненко [57], М.В. Зубець [74], П.А. Лайко [127], Ю.О. Лупенко [140], М.Й. Малік [142?143], В.Я. Месель-Веселяк [151], П.Т. Саблук [220] та інші. Проведені наукові дослідження показують, що основним напрямком ефективності корпоративних агарних формувань є технологія кластерного управління соціально-економічним розвитком сільських територій на основі впровадження сучасних інноваційно-інвестиціних технологій за умови швидкої їх окупності.

У міжнародній практиці інвестиціями визнаються лише вкладення у інші, сторонні суб'єкти господарювання, а витрати, пов'язані із формування власної матеріально-технічної бази такими не вважаються [98, с. 95]. Проте, міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку визначення інвестиційної діяльності пов'язують із формуванням як власної матеріально - технічної бази, так і залученням фінансових інвестицій інших емітентів [152, 188]. "Інвестиції (лат. investio – одягаю) – довготермінові вкладення капіталу в різні сфери та галузі народного господарства всередині країни та за її межами з метою привласнення прибутку " [62, с. 630]. Джерелом інвестицій на мікрорівні є власні фінансові ресурси у вигляді чистого прибутку, амортизаційних відрахувань тощо; залучені фінансові ресурси від продажу корпоративних цінних паперів власної емісії; позичкові фінансові кошти у вигляді зобов'язань за кредитами та емітованої заборгованості за цінними паперами; бюджетні асигнування.

Базисні інновації розглядаються як значні капітало- та науковомісткі нововведення у розвиток основної продуктивної сили (людини), техніки, технології, предметів праці та використовуваних людьми сил природи, що зумовлюють формування нового технологічного способу виробництва [62, с.655]. Основною умовою формування інноваційної моделі сільськогосподарського виробництва є застосування нових і новітніх технологій та визначальних технологічних елементів, які забезпечують істоті кількісні та якісні зміни в одержанні аграрної продукції. Але при цьому як зазначає М.Й. Малік: "Формування і використання капіталу в агарних підприємствах має свої особливості. Основна із них полягає у неспроможності забезпечення достатнього для одержання стабільно високого доходу капіталу у вигляді новітніх техніки і технологій, а також інвестиційного прибутку (за його фактичної відсутності) у розширене

відтворення" [143, с. 145- 146]. Тому для інноваційних процесів в агарній сфері мають бути створені умови, за яких потенціал наукових досягнень використовувався б повністю і з високим рівнем окупності. Дослідження показують, що "великотоварні підприємства можуть повною мірою на 100 % використовувати чинники науково-технічного прогресу по всіх напрямах його складових: біологічних, технічних, технологічних, екологічних економічних, соціальних, інформаційних. Водночас чинники цих складових науково-технічного прогресу в підприємствах середнього розміру можуть бути впроваджені на 40 – 50 %, а в малих – на 15 – 20 %. Ось чому саме великі підприємства повинні бути основою освоєння науково-технічного прогресу на майбутні роки в агропромисловому комплексі" [3, с.17].

Одним із шляхів реалізації інвестиційно-інноваційних процесів є залучення фінансових ресурсів корпоративними агроформуваннями на фондових ринках. У цьому аспекті великотоварні виробництва мають переваги над дрібнотоварними як у плані виходу на фондові ринки, так і відповідальності власним капіталом за залучені ресурси перед учасниками бізнесу. Окрім того, створюючи власні джерела розширеного відтворення, великотоварні корпоративні підприємства можуть додатково фінансувати ризиковані проекти, на які не погоджуються інвестори і кредитори. Цим досягається диверсифікація капіталу фірми, що в стратегічному її розвитку створює додаткові переваги над іншими компаніями в умовах жорсткої конкуренції.

Залучення корпоративного капіталу відбувається через інформаційно-комунікаційні зв’язки із учасниками бізнесу. Формування інформаційного простору корпоративних підприємств підпорядковується вимогам транснаціонального капіталу, який усе більше проникає у вітчизняну економіку, та приєднанням України до світового економічного співтовариства, що створює умови для розміщення фінансових інструментів національних підприємств на міжнародних фондових біржах, розвитку національного фондового ринку. Пріоритетність корпоративного управління в контексті розвитку інформаційного суспільства забезпечується такими нормативними актами як: Закон України "Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007 – 2015 роки" [68], Указ Президента України "Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах" [246], розпорядження Кабінету Міністрів України "Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямків розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах" [218], а також Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", яким визначаються суб’єкти підприємницької діяльності, зобов’язані оприлюднювати фінансову звітність, її зміст, строки і порядок представлення. Прискорений розвиток інформаційного суспільства в Україні спрямовано на поступове стирання соціально-економічної нерівності, яка виникає між розвинутими

країнами і країнами, що розвиваються, внаслідок суттєвої різниці в темпах зростання обсягів та номенклатури товарів і послуг, які виробляються та надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій [69]. Головною метою впровадження інформаційно-комунікаційних технологій є перехід до пріоритетного науково-технічного та інноваційного виробництва та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни.

Запровадження принципів корпоративного управління передбачає інформатизацію суб'єктів економічних відносин – учасників бізнесу, які в умовах постіндустріального суспільства представлені різними соціальними групами, чиї інтереси безпосередньо чи опосередковано забезпечуються через функціонування корпоративного капіталу. Фінансова звітність є початковим етапом інформаційного забезпечення про ефективність корпоративного управління фінансовим капіталом.

Напрямки вкладення інвестиційних ресурсів визначаються ринковим середовищем під впливом потреб суспільства, а їх ефект забезпечує впровадження сучасних інноваційних технологій. Процес інвестування капіталу можливий за умови впевненості потенційних учасників бізнесу у отриманні ними економічних вигід, а суспільства – у підвищенні соціально-економічного розвитку, екологічної безпеки країни. При цьому інформація все більше набуває ознак товару, забезпечуючи за певних умов і якості її надання додаткові надходження інвестиційних ресурсів. Конкуренція на ринку інформації визначає її склад, способи і терміни подання та інші якісні ознаки, які характеризують процес створення економічної вигоди. Прерогативою стає інформація, яка характеризує не лише минулі фінансові показники (наслідки) діяльності фірми, а і розкриває її стратегію та способи виконання цієї стратегії, для чого залучаються дані управлінського обліку. Безперервність економічної діяльності фірми досягається через виконання зобов'язань перед суспільством щодо соціальних, екологічних програм розвитку, що в комплексі спрямовані на сталий розвиток регіону, країни. За цих умовах зростає роль інформаційно-комунікаційних технологій, що забезпечують зворотній зв'язок між учасниками бізнесу щодо надання прозорої, корисної, достовірної доречної і зіставної інформації про інноваційно – інвестиційні процеси та капіталізацію первісно інвестованого капіталу, його структурні зрушення під впливом утримуваних активів, а також процесів, внаслідок яких формуються ресурси агроформувань.

Проявом ефективної діяльності національних сільськогосподарських підприємств у економічних перетвореннях ринкового аграрного виробництва є обсяги інвестицій, об'єми яких із року в рік збільшуються (табл. 4.1).

Інвестиції в основний капітал сільського господарства, мисливства та пов'язані із ним послуги у 2007 р. зросли порівняно із 2002 р. більше, ніж у 5 разів. З подвоєним прискоренням відбувається збільшення інвестицій у

сільське господарство Черкаської області. Частка інвестицій Черкаської області у загальній сумі інвестицій по Україні має тенденцію до зростання і у 2007 р. становила 9,4 % проти 4,7 % у 2002 р. При цьому у до кризовий період (2006 р.) приріст інвестицій порівняно із 2002 р. становив 10,1 п.п., що свідчить про значні потенційні можливості аграрних підприємств у виконанні зобов'язань перед інвесторами.

Прямі іноземні інвестиції за досліджуваний період зростають як у цілому по Україні, так і по Черкаській області, проте темпи їх росту є дещо нижчими, особливо в останні два роки. Слід відзначити, що у 2006 р. інвестиції в основний капітал, прямі іноземні інвестиції в абсолютному розмірі і доля Черкаської області у загальному обсязі по країні також були найвищими за аналізований період. Таким чином, сільське господарство Черкаської області відтворює загальні тенденції нарощування інвестицій по Україні, але з подвоєним ефектом.

Таблиця 4.1

Обсяги інвестицій у сільське господарство, мисливство та пов'язані із ним послуги*

Показник	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007р. у % до 2002р.
Інвестиції в основний капітал, млн. грн., всього	1854	2054	3278	4905	7190	9338	503,7
у т.ч. Черкаська область	87,9	112,7	183,7	377,3	1066,2	874,3	994,6
частка області у загальній сумі, %	4,7	5,5	5,6	7,7	14,8	9,4	200,0
Прямі іноземні інвестиції, млн. дол., всього	108,6	199,7	216,8	303,0	383,0	552,7	508,9
у т.ч. Черкаська область	3,7	7,4	13,2	32,9	46,8	38,0	1027,0
частка області у загальній сумі, %	3,4	3,7	6,1	10,9	12,2	6,9	202,9

*Складено за даними [82] і [174]

Економічною умовою впровадження інноваційно-інвестиційних процесів, спрямованих на постіндустріальний шлях розвитку, є функціонування корпоративних підприємств. Згідно законодавства корпоративними є підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб [48, с. 43].

Сільськогосподарська діяльність Черкаської області зосереджена на підприємствах різних організаційно-правових форм, найбільшу кількість

серед яких займають товариства з обмеженою відповідальністю – 192 одиниці у 2007 р. (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Динаміка сільськогосподарських підприємств різних організаційних форм в Черкаській області (осіб)

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. у % до 2002 р.
Всього підприємств, в т.ч.	532	510	441	406	335	297	55,8
Відкриті акціонерні товариства	44	41	33	26	22	21	47,7
Закриті акціонерні товариства	14	14	11	8	5	5	35,7
Товариства з обмеженою відповідальністю	343	321	271	261	219	192	56,0
Фермерські господарства	7	8	10	9	6	5	71,4
Колективні підприємства	7	4	4	1	-	-	-
Державні підприємства	17	18	17	16	16	16	94,1
Іноземні підприємства	1	1	1	1	1	1	100,0
Кооперативи	40	35	28	22	14	10	24,0
Дочірні підприємства	17	25	18	11	11	10	58,8
Інші форми власності	42	43	48	51	41	37	88,1

Динаміка чисельності організаційно-правових форм аграрних формувань області показує, що протягом 2002 – 2007 рр. кількість їх зменшилася майже у половину, а кількість акціонерних товариств – на 52,3 %. Кількість дочірніх підприємств (ДП) за цей же період зменшилася на 41,2 %. Слід зазначити, що дочірні сільськогосподарські підприємства є учасниками вертикальної інтеграції, материнськими компаніями для яких виступають вітчизняні крупні промислові гіганти. Як правило, дочірні підприємства знаходяться у більш вигідному становищі щодо отримання фінансових ресурсів для соціально-економічного розвитку. В цілому, корпоративні товариства, як зазначалося вище, мають найбільше потенційних переваг високотоварного сільськогосподарського виробництва.

Запровадження інноваційних технологій в аграрному секторі економіки ставить відповідні вимоги до кваліфікації працівників і управлінського менеджменту, які в системі виробничих відносин є одними із основних учасників бізнесу і соціальної політики розвитку сільських територій. Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві Черкаської області протягом 2002 –

2007 рр., відтворює загальнонаціональні тенденції цих процесів в Україні, зменшуючись із року в рік у всіх організаційно - правових формах господарств (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві на підприємствах Черкаської області, осіб

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. у % до 2002 р.
Чисельність працюючих, в т.ч.	98511	75478	61140	54841	43757	40353	41,0
Відкриті акціонерні товариства	7128	5084	3960	3276	2530	3045	42,7
Закриті акціонерні товариства	2492	2240	1925	1969	510	475	19,1
Товариства з обмеженою відповідальністю	62769	47508	36585	33930	28470	25728	41,0
Фермерські господарства	826	848	860	828	534	375	45,4
Колективні підприємства	1358	816	732	27	-	-	-
Державні підприємства	5253	4806	4318	4288	4000	3584	68,2
Іноземні підприємства	1528	972	72	67	84	1	0,0
Кооперативи	8400	5635	3808	2464	1652	1270	15,1
Дочірні підприємства	3842	2925	3312	2178	1221	1990	51,8
Інші форми власності	4914	4644	5568	5814	4756	3885	79,1

Найменше зменшення чисельності працюючих відбувається на державних підприємствах – усього на 5,9 % у 2007 р. порівняно із 2002 р. Корпоративні підприємства забезпечили найбільший відтік працівників із господарського процесу, особливо відкриті і закриті акціонерні товариства, у яких цей показник є нижчим середнього рівня по області в цілому. У товариствах з обмеженою відповідальністю і дочірніх підприємствах чисельність працівників зменшувалася трохи нижчими темпами і станом

на 2007 р. склала, відповідно, 56,0 % і 58,8 % середньооблікової чисельності працівників у 2002 р. При цьому динаміка відносних показників зменшення чисельності працюючих різних організаційно-правових аграрних формувань має вищу тенденцію, ніж динаміка відносних показників їх кількості. Так, якщо кількість закритих акціонерних товариств у 2007 р. порівняно із 2002 р. зменшилася на 64,3%, то чисельність працюючих у них за цей період зменшилася на 80,9 %, по товариствах з обмеженою відповідальністю ці показники склали, відповідно, 44,0 % і 59,0 %; в цілому по досліджуваній сукупності – 44,2% і 59,0 %. Середньооблікова чисельність зайнятих у сільськогосподарській діяльності окремих підприємств протягом аналізованого періоду також має тенденцію до зменшення, в тому числі у ЗАТ чисельність зайнятих у 2007 р. в середньому на одне підприємство склала 95 працюючих і порівняно із 2002 р. зменшилася на 80,9 %. Поряд із цим, середньооблікова чисельність зайнятих у сільськогосподарській діяльності ВАТ у 2007 р. склала 145 осіб, ТОВ – 134 особи, а у дочірніх підприємствах – 199 осіб за умови загального їх зменшення порівняно із 2002 р. Таким чином, на всіх без винятку сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм Черкаської області спостерігається суттєве зменшення чисельності працюючих, що звичайно, створює значну соціальну напругу в суспільстві і, зокрема, в сільській місцевості.

Незважаючи на зменшення чисельності працюючих та кількості досліджуваних суб'єктів підприємницької діяльності в сільському господарстві Черкаської області сума капіталу в цілому і сума власного капіталу зростає як у цілому, так і по окремих досліджуваних сукупностях підприємств (табл. 4.4, 4.5). За усіма досліджуваними сукупностями сільськогосподарських підприємств Черкаської області, окрім ВАТ і кооперативів, відбулося приростання капіталу і в середньому по підприємствах цей приріст склав 65,3 % у 2007 р. порівняно із 2002 р. По усіх ВАТ сума капіталу найбільшою була у базисному (2002) році –326,9 тис. грн. і в наступні роки цей показник не було перевищено. (Сума капіталу визначалася за даними балансу на кінець року, а сума власного капіталу – як підсумок першого розділу пасиву балансу також на кінець року). Найбільший приріст капіталу за аналізований період спостерігається у ТОВ – 107,1 %, а власного капіталу – у ЗАТ – 390,4 % і у дочірніх підприємствах – 186,6 %. Загальний приріст капіталу свідчить про збільшення обсягів залучених ресурсів у господарський оборот, а збільшення власного капіталу означає, у першу чергу, додатковий випуск акцій, а також приріст чистих активів внаслідок ефективної діяльності та використання інших джерел формування ресурсів таких як цільове фінансування під необоротні активи, капіталізація вартості довгострокових активів тощо.

Таблиця 4.4

Капітал сільськогосподарських підприємств Черкаської області, тис. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. у % до 2002 р.
По всій сукупності підприємств	2618,1	2481,1	2607,6	3061,7	3074,1	4657,6	165,3
темп приросту ланцюговий	-	94,8	105,1	117,4	100,4	151,5	
Відкриті акціонерні товариства	326,9	281,2	237,5	239,6	272,0	317,4	97,1
темп приросту ланцюговий	-	86,0	84,5	100,8	113,5	116,7	
Закриті акціонерні товариства	124,7	122,4	131,1	142,5	149.7	185,5	148,7
темп приросту ланцюговий	-	98,1	107,2	108,7	105,0	123,9	
Товариства з обмеженою відповідальністю	1350,7	1288,5	1341,6	1806,3	1979,0	2797,9	207,1
темп приросту ланцюговий	-	95,4	96,6	134,6	109,6	141,4	
Фермерські господарства	23,2	23,3	30,8	31.2	40,6	43.4	186,8
темп приросту ланцюговий	-	100,3	132,2	101,3	130,1	104,4	
Державні підприємства	93,6	84,6	86,4	85,7	94,8	102,0	109,0
темп приросту ланцюговий	-	90,4	102,1	99,2	110,6	107,6	
Кооперативи	236,9	188,0	134,6	109,3	82,9	65,1	27,5
темп приросту ланцюговий	-	79,4	71,6	81,2	75,8	78,6	
Дочірні підприємства	165,7	201,3	276,1	313,9	92,4	259,8	156,8
темп приросту ланцюговий	-	121,5	137,2	113,7	29,4	281,3	
Інші форми власності	147,0	151,0	313,4	299,9	362,6	556,8	378,7
темп приросту ланцюговий	-	102,7	207,6	95,7	120,9	153,6	

Таблиця 4.5

Власний капітал сільськогосподарських підприємств Черкаської області, млн. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. у % до 2002 р.
По всій сукупності підприємств	1541,9	1355,7	1437,6	1784,7	1673,9	2270,6	147,3
темп приросту ланцюговий	-	87,9	106,0	124,1	93,8	135,6	
Відкриті акціонерні товариства	255,2	221,0	197,4	205,8	219,1	231,9	90,9
темп приросту ланцюговий	-	86,6	89,3	104,3	106,4	105,8	
Закриті акціонерні товариства	25,9	59,7	68,8	71,2	18,4	127,1	490,4
темп приросту ланцюговий	-	230,6	115,1	103,5	25,9	689,5	
Товариства з обмеженою відповідальністю	806,8	660,2	681,3	837,7	965,8	1279,0	158,5
темп приросту ланцюговий	-	81.8	103,2	122,9	115,3	132,4	
Фермерські господарства	16,6	16,2	21,5	23,7	30,9	34,6	209,1
темп приросту ланцюговий	-	98,2	132,2	110,4	130,4	111,9	
Державні підприємства	79,6	70,6	68,5	65,5	72,7	75,1	94,2
темп приросту ланцюговий	-	88,7	97,0	95,6	110,9	103,3	
Кооперативи	193,1	155,0	111,2	93,7	70,9	59,2	30,6
темп приросту ланцюговий	-	80,3	71,7	84,3	75,7	83,4	
Дочірні підприємства	46,5	79,1	144,7	261,1	49,5	133,2	286,6
темп приросту ланцюговий	-	170,2	182,9	180,4	19,0	269,1	
Інші форми власності	106,3	92,5	95,5	198,0	215,9	303,7	285,7
темп приросту ланцюговий	-	87,0	103,2	207,4	109,0	140,6	

Загальні тенденції нарощування капіталу сільськогосподарськими підприємствами Черкаської області є позитивними, що підтверджується поступовим зменшенням кількості збиткових підприємств (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Динаміка кількості сільськогосподарських підприємств Черкаської області за одержаними фінансовими результатами

Показник	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Кількість прибуткових підприємств	272	323	327	288	262	257
питома вага, %	51,1	63,3	74,2	70,9	78,2	86,5
Кількість збиткових підприємств	260	187	114	118	73	40
питома вага, %	48,9	36,7	25,8	29,1	21,8	13,5

Кількість прибуткових сільськогосподарських підприємств Черкаської області у 2007 р. становила 86,5 % від їх підсумку, в той час як у 2002 р. прибуткових було трохи більше половини підприємств – 51,1 %.

Для того, щоб оцінити тенденції приросту капіталу на підприємствах області розглянемо дані рис. 4.2 і 4.3, де проведено порівняння суми відповідних капіталів в розрахунку на одне середньостатистичне корпоративне товариство, оскільки протягом звітного періоду їх кількість суттєво зменшилася.

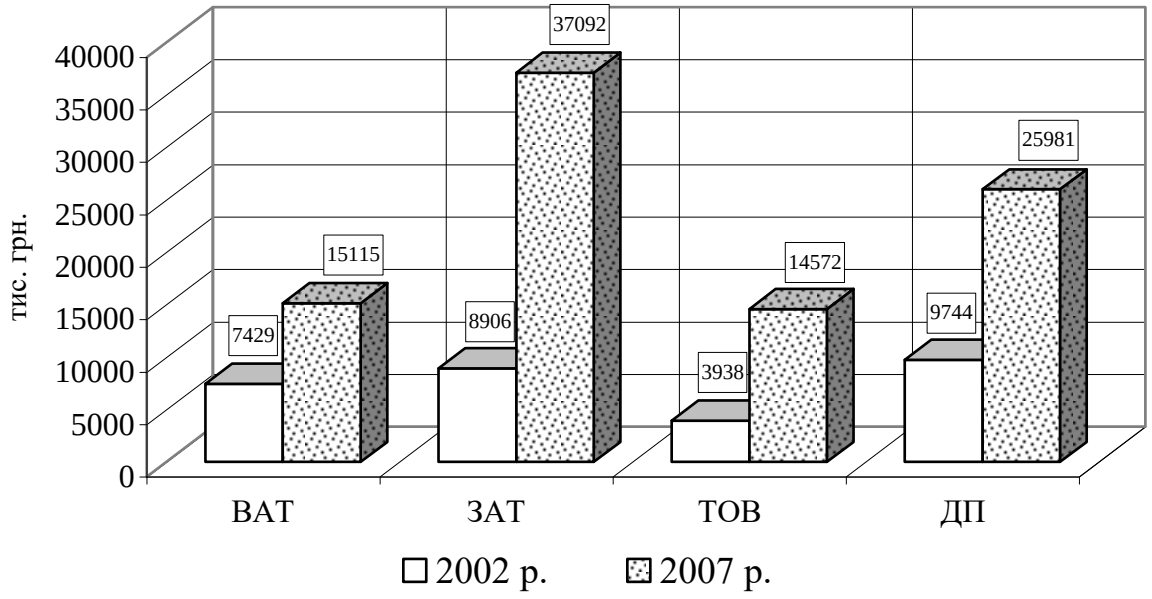

Рис. 4.2. Сума капіталу в розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство Черкаської області

Як показують дані рис. 4.2 і 4.3 корпоративні підприємства активно нарощували капітал, особливо власний. Лідером за розмірами відповідних

капіталів є ЗАТ, у яких сума загального капіталу в розрахунку на одне середньостатистичне підприємство у 2007 р. порівняно із 2002 р. збільшилася у 4,2 рази, а власного капіталу – 13,7 разів. Середній розмір капіталу державних підприємств становив у 2007 р. 25081 тис. грн., що у 2,6 рази більше показника 2002 р., а власний капітал збільшився за цей період майже у 5 разів. У ВАТ сума загального і власного капіталу в розрахунку на одне товариство у 2007 р. збільшилася порівняно із 2002 р. у 2 рази; у ТОВ, відповідно – у 3, 7 і 2,8 разів.

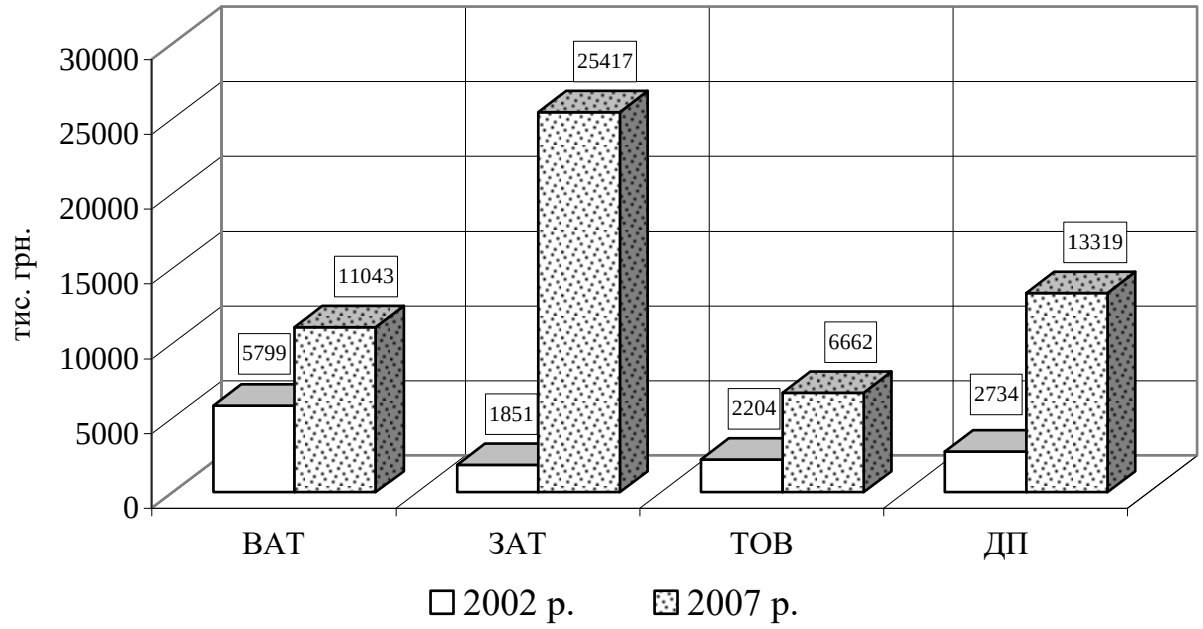

Рис. 4.3. Сума власного капіталу на одне сільськогосподарське підприємство Черкаської області

Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства. Збереження власного капіталу є одним із основних показників якості фінансового менеджменту та дозволяє уникнути ілюзії прибутковості своїх вкладів у випадках здійснення поточних виплат акціонерам за рахунок зменшення власного капіталу.

Співвідношення суми власного капіталу до загальної суми капіталу у 2007 р. показує, що на ВАТ і ЗАТ воно становить, відповідно, 73,0 % і 68,0 %, що свідчить про незначне використання залучених коштів у процесі господарської діяльності. ТОВ і дочірні підприємства, навпаки, у своїй діяльності активно використовують залучені кошти, частка яких становила, відповідно, 46,0 % і 51,3 %. Як у першій, так і у другій групі підприємств основна маса зобов’язань припадає на короткострокові і довгострокові кредити та поточні зобов'язання за розрахунками. Загальна сума довгострокових фінансових зобов’язань по усій досліджуваній сукупності підприємств у 2007 р. склала 42877,2 тис. грн. або 0,9 % від

суми їх капіталу. При цьому ВАТ у 2007 р. взагалі не мали довгострокових фінансових зобов'язань, а у ЗАТ, ТОВ і дочірніх підприємствах їх сума становила, відповідно, 25106,6, 13260,8, 4327,0 тис. грн. або 5,1 %, 0,5 %, 1,7 % у структурі капіталу. Наведені показники свідчать про відсутність ринкових інструментів інвестиційно-інноваційного розвитку корпоративних підприємств, що є негативною тенденцією.

Основним джерелом розширеного відтворення суб'єктів підприємницької діяльності в ринковому середовищі є прибуток, в тому числі отриманий від операційної діяльності. Роль прибутку зростає в умовах корпоративної форми організації господарської діяльності, оскільки сприяє впевненості прямих і потенційних учасників бізнесу у ефективності вкладеного капіталу, збільшуючи його первісно інвестовану величину. Прибуток забезпечує поточні очікування учасників бізнесу у збільшені виплат, здійснюваних за рахунок певної його частини, та зростанні вартості емітованих цінних паперів для акціонерів. Деяка частина прибутку має накопичуватися на підприємстві для наступного використання на інноваційні технології, що забезпечуватиме його конкурентоспроможність та у подальшому має призвести до зростання прибутку швидшими темпами і у більших розмірах. Розрахунок суми прибутку у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності носить певну відносність, особливо щодо оцінки витрат звітного періоду таких як вибуття запасів, створення резерву сумнівних боргів, нарахування амортизації та інші подібні методи облікової політики, які визначають оцінку окремих статей фінансової звітності. При цьому, основна маса прибутку має формуватися у процесі операційної діяльності і розраховується як різниця між загальною сумою чистого доходу від реалізації і собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг). Із впровадженням П(С)БО 30 "Біологічні активи" ця формула розрахунку прибутку для сільськогосподарських підприємств не є головною, оскільки фінансовий результат тут розраховується, виходячи із суми витрат на виробництво і справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при її відділенні від біологічного активу. Сума прибутку розраховується, виходячи із справедливої вартості готової продукції, відділеної від біологічного активу, справедливої вартості продукції вирощування тварин на дату балансу та виробничих витрат, облічених на відповідних аналітичних рахунках виробництв (рослинництво, тваринництво). Дослідження показують, що фінансовий результат, визначений, виходячи із процесів виробництва і реалізації у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) значно відрізняється від фінансового результату, розрахованого за фактом реалізації у річному звіті сільськогосподарських підприємств (ф. № 50 с.-г.). Так, за даними річних звітів сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської області за 2007 р. суми доходів, отриманих від первісного визнання

біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності, склали 9775,5 тис. грн., а сума витрат за цими операціями – 3484, 2 тис. грн. Загальна сума прибутку по підприємствах району склала 9171,8 тис. грн. Таким чином, доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності, складають 68,6 % загального чистого прибутку, розрахованого у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) [(9775,5 – 3484,2) : 9171,8].

Одночасно за даними річної статистичної звітності сільськогосподарських підприємств "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" (ф. № 50), таблиці 1 "Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції" підприємства Уманського району у 2007 р. отримали прибутку від реалізації на суму 5914,5 тис. грн. Різниця між прибутком, розрахованим за процесом виробництва, і прибутком, отриманим від реалізації у 2007 р., склала 3257,3 тис. грн. При цьому, цей показник розраховували у 2007 р. лише 55,6 % підприємств, які визнавали доходи і витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності. У 2008 р. таких підприємств нараховувалося 39,3 % від загальної кількості, що складали фінансову звітність. Обліковою політикою окремих сільськогосподарських підприємств Уманського району не встановлено визначення доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності, а розрахунок їх проводиться в кінці року за даними залишків біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Проведені дослідження показують неспівставність фінансових результатів, відображених протягом року у Звіті про фінансові результати, як за даними конкретних підприємств, оскільки не дотримується вимога єдиної облікової політики щодо порядку визначення фінансових результатів за проміжними звітними періодами, так і даних окремих підприємств з тієї ж причини. Окрім того, внаслідок розбіжності методичних підходів до визначення фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами та підприємствами інших галузей економіки, дочірні сільськогосподарські підприємства, контроль над якими здійснюють промислові компанії, не передбачають застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи" в обліково-аналітичному забезпеченні фінансової звітності. Проте показник прибутку підприємства, в тому числі і у сільськогосподарського залишається у нинішніх умовах основним, який характеризує ефективність використання вкладеного капіталу. З певною обережністю фінансові результати аграрних підприємств, визначені у Звіті про власний капітал, дозволяють порівнювати і оцінювати їх діяльність за досліджуваний період, а також з врахуванням того, що з 01.01 2007 р. розрахунок фінансових результатів проводять відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи", виходячи із

процесів виробництва, а не реалізації. Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств Черкаської області, відображені у Звіті (ф. №2), показано в табл. 4.7. і 4.8.

Таблиця 4.7

Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств Черкаській області, млн. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. +, - до 2002 р.
По всій сукупності підприємств	- 39,6	73,6	243,0	373,3	277,8	513,0	552,6
ВАТ	- 7,5	- 9,3	6,0	18,6	13,4	23,3	30,8
ЗАТ	- 1,2	4.0	12,2	8,3	- 0,2	37,3	38,5
ТОВ	- 42,7	39,8	115,5	161,3	197,3	348,9	391,6
Фермерські господарства	0,4	1,8	6,9	5,7	11,0	5,8	5,4
Колективні підприємства	1,4	0,6	- 0,2	- 0,0	-	-	-
Державні підприємства	1,0	- 0,2	0,5	1,5	2,0	3,9	2,9
Іноземні підприємства	6,2	- 12,2	5,5	7,2	2,7	- 3,7	- 9,9
Кооперативи	- 8,5	- 0,5	- 0,2	5,8	3,5	5,0	13,5
Дочірні підприємства	10,5	36,0	72,0	109,7	1,7	9,4	- 1.1
Інші форми власності	- 44,7	13,6	24,9	55,1	46,3	83,0	127,7

Дані табл. 4.7 і 4.8 показують значне збільшення прибутку сільськогосподарських підприємств Черкаської області у 2007 р. порівняно із 2002 р., коли діяльність більшої половини підприємств виявилася збитковою. Стабілізація господарської діяльності розпочалася із 2005 р., коли практично за усіма організаційними формами підприємств, окрім іноземного підприємства, відмічається прибуткова діяльність.

За результатами основної діяльності відмічається прибутковість як у цілому, так і у більшості організаційно-правових форм господарювання. При цьому маса прибутку у 2007 р. порівняно із 2002 р. збільшилася більше, ніж у 12 разів, в тому числі по ВАТ – майже у 15 разів, по ТОВ – більше, ніж у 4 рази. У дочірніх підприємствах загальна сума прибутку у 2007 р. зменшилася порівняно із 2002 р. на 37,3 %, проте сума прибутку на

протязі усього досліджуваного періоду була досить високою і стабільною, окрім 2006 р.

Таблиця 4.8

Фінансові результати основної діяльності сільськогосподарських підприємств Черкаській області, млн. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. +, - до 2002 р.
По всій сукупності підприємств	46,0	163,2	337,6	479,4	386,7	559,8	513,8
ВАТ	0,2	4,0	12,6	23,9	23,1	31,8	31,6
ЗАТ	- 0,2	10,3	19,2	17,9	3,2	49,7	49,9
ТОВ	8,3	79,6	165,9	243,6	247,4	353,6	345,3
Фермерські господарства	1,1	2,1	6,7	8,1	13,6	4,6	3,5
Колективні підприємства	5,6	1,5	2,4	-	-	-	-
Державні підприємства	7,2	8,4	15,0	19,9	21,5	26,5	19,3
Іноземні підприємства	6,2	- 0,7	6,4	8,0	4,4	0,6	- 5.6
Кооперативи	-2,5	1,0	6,7	6,6	3,7	2,4	4,9
Дочірні підприємства	14,3	37,0	64,3	90,1	4,3	9,0	- 5,3
Інші форми власності	5,8	20,0	38,3	61,4	65,5	81,5	75,7

Для визначення тенденцій зміни фінансових результатів діяльності корпоративних підприємств в розрахунку на одне середньостатистичне господарство розглянемо рис. 4.4. і 4.5 та таблиць 4.9 і 4.10 до них.

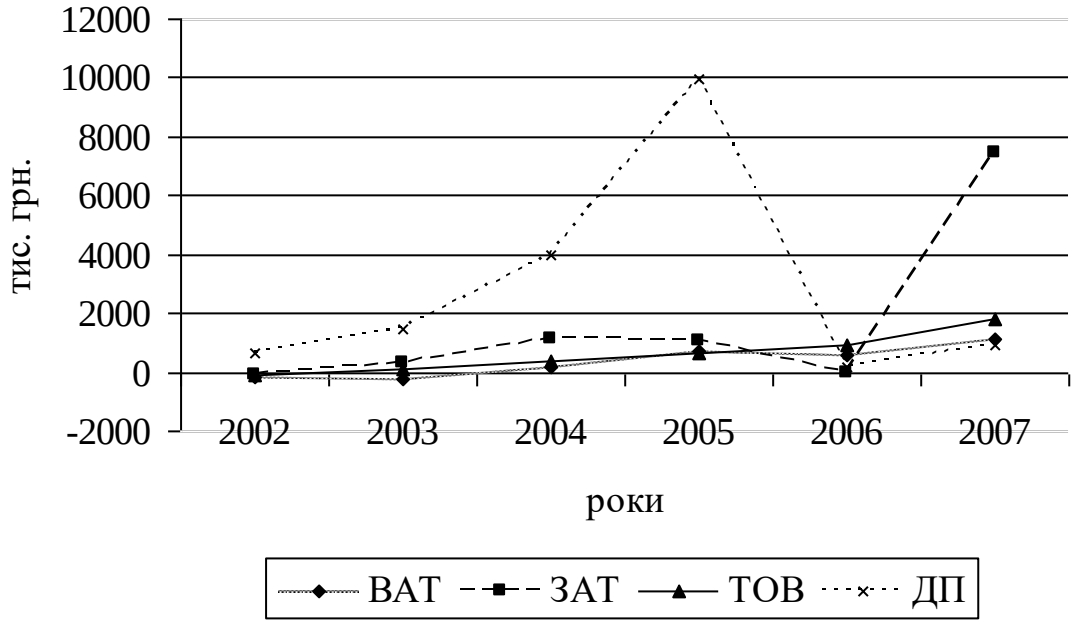

Рис. 4.4. Динаміка загальних фінансових результатів в розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство Черкаської області

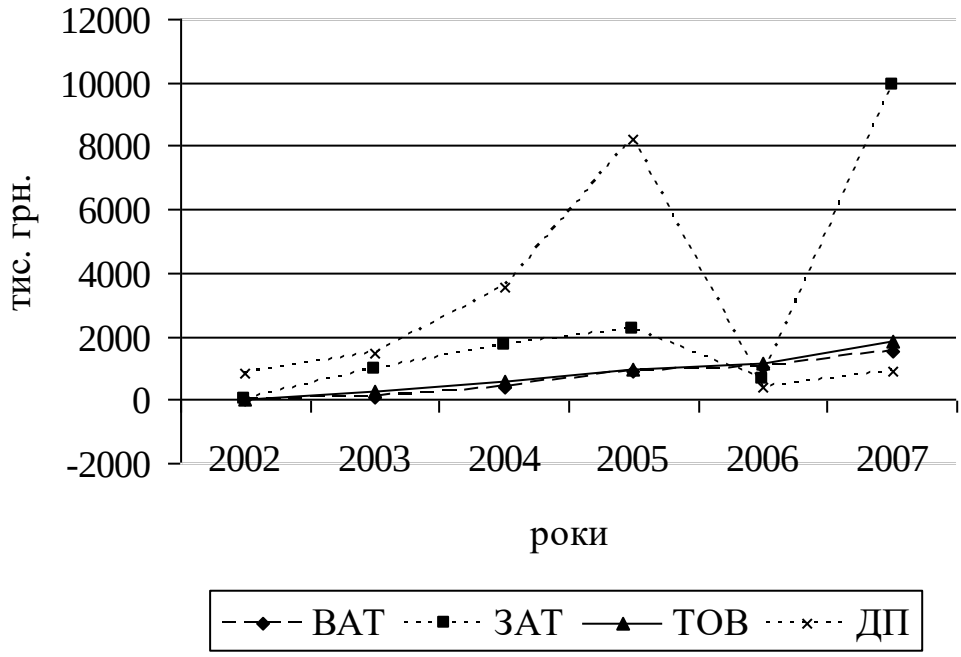

Рис. 4.4. Динаміка фінансових результатів основної діяльності в розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство Черкаської області

Представлені дані на рис. 4.4, 4.5 та таблиць 4.9 4.10 відображають тенденцію до росту загальної суми прибутку і прибутку від основної діяльності по корпоративним сільськогосподарським підприємствам Черкаської області.

Таблиця 4.9

Фінансові результати діяльності в розрахунку на одне корпоративне сільськогосподарське підприємство Черкаській області, тис. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Відкриті акціонерні товариства	- 170,5	- 227,6	182,6	715,8	613,4	1109,5
Закриті акціонерні товариства	- 120,1	288,4	1106,3	1032,4	- 36,0	7467,1
Товариства з обмеженою відповідальністю	- 124,4	123,9	359,9	617,9	901,1	1817,3
Дочірні підприємства	620,0	1439,2	3997,0	9974,9	152,6	942,4

Дочірні підприємства і ЗАТ мають вищі результати прибутків, ніж ВАТ і ТОВ. Проте загальна маса прибутку як для акціонерних підприємств є недостатньо високою для виконання корпоративних зобов'язань і здійснення накопичення для запровадження інноваційних технологій. Протягом аналізованого періоду відмічається нерівномірність отримання фінансових результатів – від збитків до прибутків, які у рази перевищують попередні і наступні показники, що є неприйнятим для корпоративних підприємств.

Таблиця 4.10

Фінансові результати основної діяльності в розрахунку на одне корпоративне сільськогосподарське підприємство Черкаській області, тис. грн.

Організаційно-правова форма підприємств	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Відкриті акціонерні товариства	5,2	97,3	382,9	919,2	1052,0	1515,5
Закриті акціонерні товариства	- 11,6	936,1	1743,9	2233,2	649,1	9943,9
Товариства з обмеженою відповідальністю	24,1	247,9	612,2	933,3	1129,8	1841,5
Дочірні підприємства	843,4	1480,3	3571,0	8190,5	389,2	898,9

Особливо різкий ріст прибутків відмічається у 2007 р., величина яких із 2006 р. формується під впливом П(С)БО 30 "Біологічні активи". Тому і порівняння даних за 2002 – 2005 рр. із даними за 2006 – 2007 рр. є досить умовним.

Таким чином, проведені дослідження інвестиційних процесів та ефективності діяльності сільськогосподарських корпоративних підприємствах Черкась кої області показують, що сучасний їх стан є мало привабливим для широкого інвестування капіталу, оскільки фінансові результати діяльності за досліджуваний період є нестабільні, а їх розміри не можуть сприяти впровадженню інноваційних технологій. Склад і структура зобов'язань і власного капіталу ЗАТ свідчать, що сільськогосподарські корпоративні підприємства Черкаської області не користуються фінансовими інструментами для забезпечення інноваційних технологій. Дещо привабливою є фінансова ситуація у ЗАТ, у яких загальна сума капіталу, власного капіталу та прибутку є значно вищими, ніж у інших корпоративних сільськогосподарських підприємствах області. Так, у 2007 р. сума прибутку в розрахунку на одне середньостатистичне ЗАТ більша аналогічного показника ВАТ майже у 7 разів, ТОВ – у 4 рази, дочірнього підприємства – у 8 разів. Прибуток від операційної діяльності ЗАТ більше відповідного показника ВАТ у 6 разів, ТОВ – 5 разів, дочірнього підприємства – у 11 разів.

Сучасні умови функціонування корпоративних сільськогосподарських формувань потребують активного залучення фінансового капіталу, що сприятиме стабілізації ефективного аграрного виробництва, насичення ринку високоякісними продуктами харчування вітчизняного виробництва, розвитку харчової промисловості тощо. Зворотна сторона обігу фінансового капіталу представлена інформаційним забезпеченням, першоосновою чого є запровадження інституту фінансової звітності та наступного його розвитку у напрямку досконалішої і прозорої звітної інформації щодо стратегії компанії за трьома напрямками: економічним, соціальними, екологічними з урахуванням галузевих особливостей створення додаткової вартості, руху грошових потоків, формування фінансових результатів, інших ключових показників діяльності, що характеризують місію корпоративних підприємств. Комунікаційні технології дозволяють здійснювати прямі зв'язки із інвесторами, кредиторами, покупцями, іншими соціальними групами, на які прямо чи опосередковано впливає діяльність компанії. Це, у свою чергу, підвищує відповідальність управлінського менеджменту компанії не лише за виконання стратегії економічного розвитку, але і за соціальні і екологічні наслідки господарських процесів.

ВИСНОВКИ

Використовуючи діалектичний метод пізнання в історичному аспекті розвитку бухгалтерської звітності встановлено, що її поява і виокремлення відбувалися у контексті розвитку бухгалтерського обліку. Суспільне значення, функції, склад і якісні ознаки бухгалтерська звітність набуває за капіталістичної економічної формації. З однієї сторони потреба оподаткування капіталістичних промислових підприємств на відміну від практики натурального оподаткування в докапіталістичних формаціях, а з другої – бурхливий розвиток компаній корпоративного типу сприяли законодавчому визнанню бухгалтерської звітності, основою якої є бухгалтерський облік з використанням методу подвійного запису.

Ретроспективна бухгалтерська (фінансова) звітність у загальному її виді представляла логічне продовження бухгалтерського обліку, узагальнених операцій рахунків бухгалтерського обліку. Рахунок прибутків і збитків становив окрему форму бухгалтерської (фінансової) звітності, у якій деталізувалися фінансові результати, отримані суб'єктом господарювання за звітний період, за видами операційної та іншої діяльності. Баланс узагальнював підсумки оборотів і залишків усіх рахунків, які відкривалися у звітному періоді, забезпечував дотримання принципу подвійного запису і тому його визнавали рахунком бухгалтерського обліку. Це, зокрема, сприяло визначенню балансу і рахунку прибутків і збитків як елементів бухгалтерського обліку. Але поряд із цим, вчені стали розрізняти вчення про бухгалтерський облік (рахунковедення) і звітність (балансоведення).

Досвід створення єдиних центрів регулювання бухгалтерського обліку і звітності за умов суспільної власності на засоби виробництва в умовах адміністративно-командної економіки показує, що поряд із негативними тенденціями управління економікою, такими як нівелювання ролі господарського розрахунку, прибутку та інших принципів ринкової економіки, запровадження суцільного обліку, контролю і звітності за окремими господарськими процесами виробничих одиниць, позбавлення керівництва підприємств самостійності у прийнятті оперативних та інших рішень, були вироблені і позитивні риси управлінням економікою країни. До них, на наш погляд, належать такі:

– забезпечення єдиних принципів, методів обліково-аналітичної системи у відповідності до потреб соціально-економічного середовища;

– створення галузевих органів планування і обліку, які у комплексі розробляли плани розвитку галузі, окремих її підгалузей і визначали методику обліку і контролю за виконанням цих планів, складання галузевих балансів та звітів доходів і витрат, інших показників господарської діяльності з ціллю управління окремими підприємствами, галузями і в цілому економікою країни;

– централізоване забезпечення галузевих підприємств інструктивними, методичними та іншими матеріалами, проведення навчання і роз'яснень для спеціалістів щодо бухгалтерського обліку і звітності відповідно до затверджених нормативно-правових актів із цих питань;

– створення системи підготовки кадрів з бухгалтерського обліку.

Проведені дослідження щодо класифікації господарської звітності в сучасних умовах свідчать, що різні автори по-різному визначають її класифікаційні ознаки, класифікаційні підгрупи, їх зміст, визначення та кількість сукупностей, навіть одні класифікаційні ознаки об'єднують різні сукупності звітності. Для встановлення суттєвих класифікаційних ознак вивчена суть, зміст окремих категорій та групувальних характеристик, які покладені у їх основу. Динаміка економіко-правових, соціально-економічних відносини суспільства, які визначаються ступенем розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, сприяють формуванню різних видів господарської звітності, її структури, призначення, інших якісних характеристик як для потреб суспільства в цілому, так і для потреб окремих користувачів. Типізація класифікаційних сукупностей господарської звітності, їх якісних ознак сприяє встановленню методологічних правил і принципів, методів складання звітності, її функцій, а також аналізу, контролю та інших форм практичного застосування в суспільному житті.

Прискорення темпів світового економічного розвитку постіндустріального суспільства створили передумови зростаючого попиту на інформацію прогнозного характеру, яка дозволяє визначати майбутнє компанії і стійкі тенденції її розвитку на найближчу перспективу. Визначення конкурентних переваг компанії потребує включення у бухгалтерську звітність нефінансової інформації, яка характеризує її перспективи, дійсні межі бізнесу, його сітьові зв'язки, вартість інтелектуального капіталу.

Усі види фіскальної звітності складаються із дотриманням принципів превалювання юридичної форми над економічним змістом, забезпечуючи ретроспективний аналіз відповідних процесів. Фінансова звітність формується із дотриманням принципу превалювання економічного змісту над юридичною формою, оскільки спрямована забезпечити релевантність інформації щодо можливостей підприємства генерувати економічні вигоди в умовах реального ринкового середовища.

Об'єктом фінансової звітності є вкладений власником (власниками) у бізнес капітал. З економічної точки зору, категорія „капітал„ відрізняється від категорії „підприємство", оскільки останнє передбачає чітко визначені розміри майна та право власності на нього. Таким чином, економічні ресурси суб'єкта господарювання визначаються не лише за балансовими активами, але і за забалансовими активами, контроль і управління над якими фактично встановлені у результаті укладених

договорів, інших економіко-правових форм участі у бізнесі, неідентифікованими нематеріальними активами, земельними та іншими природними ресурсами, що використовуються у виробничій діяльності, які за визначенням не можуть розглядатися як власність компанії, але є постійно використовуваними економічними ресурсами. Отримання економічних вигод учасниками бізнесу є суттю ділової активності вкладеного капіталу, що забезпечує зростання (збільшення) фінансового капіталу.

Предметом фінансової звітності є сфера існування капіталу, що відображає форми його функціонування, підтримання, нарощування та розподілу. Сучасні ринково орієнтовані корпоративні форми господарювання передбачають визначення ефективності функціонування капіталу в умовах глобального економічного середовища на макро- (в межах країн, окремих економічних регіонів) та мікрорівнях (за видами діяльності в межах окремих підприємств).

В умовах глобалізації світової економічної системи ринкові методи управління та державного регулювання потребують гармонізованої системи звітної інформації для прийняття економічних рішень. Глобалізація світового економічного простору, що проявляється у функціонуванні ТНК, вільному переливу капіталу між окремими країнами світу, сприяла впровадженню МСФЗ та виокремленню фінансової звітності в окрему систему економічних знань, яка має свій об’єкт, предмет і елементи дослідження в системі обліково-економічних дисциплін.

Структура та зміст фінансової звітності підпорядковані домінуючій парадигмі соціально-економічного облаштування суспільства, визначаються рівнем розвитку ринкового економічного середовища, вимогами основних постачальників капіталу.

Вивчення принципів фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ, Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів в контексті діючих норм вітчизняних П(С)БО сприяло встановленню суті, призначення, взаємозв’язку та критеріїв, які обумовлюють їх прояв в системі звітних показників, класифікації відповідно до функцій, що вони виконують.

У процесі діалектичного методу дослідження Балансу (ф. № 1) як звіту про фінансовий стан суб’єкта господарювання встановлено, що зміст і структура його формується під впливом теорії капіталу: власника, господарської одиниці, фірми, які визначають соціально-економічні відносини між учасниками бізнесу і створеного додаткового продукту, а також визначають соціальну роль підприємства при розподілі прибутку. Дотримання принципу превалюванням економічного змісту потребує відображення у балансі усіх контрольованих ресурсів, які генерують економічні вигоди суб’єкту господарювання і становлять корпоративний капітал: балансові активи, забалансові активи, неідентифіковані нематеріальні активи.

Для отримання корисної інформації про ресурси та зобов'язання підприємства, які складають окремі статті балансу, необхідно: структурувати їх за видами діяльності; у складі власного капіталу відображати окремими статтями стійкі пасиви і капіталізовані доходи майбутніх періодів; одержані аванси класифікувати на поточні і довгострокові.

Природні ресурси, використовувані у сільськогосподарській діяльності, створюють додаткові економічні вигоди власникам таких ресурсів та суб'єктам, які їх контролюють. З цієї точки зору такі ресурси слід обліковувати у бухгалтерському обліку та відображати у фінансовій звітності. Раціональне їх використання потребує створення забезпечень на відновлення родючості земельних і водних угідь, які втрачають свою якість в процесі виробництва, забезпечення на зменшення вартості незавершеного виробництва внаслідок дії природних умов (вимерзання, вимокання) тощо.

Методологічні підходи щодо формування фінансових результатів та їх складових у національних П(С)БО потребують однозначного їх тлумачення і класифікації в логічній відповідності з методологією бухгалтерської звітності. Категорії доходів і витрат слід розглядати в залежності від розуміння балансу, який знаходить своє практичне втілення в статичній, динамічній та економічній моделях його побудови. Показники доходів і витрат, які визначаються в бухгалтерському обліку і відображаються у фінансовій звітності, на методологічному рівні не забезпечують повне висвітлення даної категорії щодо можливої економічної вигоди або втрат внаслідок утримання активів підприємством. Зміни, внесені у порядок визнання доходів і витрат П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", П(С)БО 30 "Біологічні активи", П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", зміни до П(С)БО 7 "Основні засоби", до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів**,** а також вимоги щодо відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів, регламентовані листом МФУ порушують гармонізацію і уніфікацію відображення фінансових результатів у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат за результатами переоцінки необоротних активів, їх вибуття забезпечується через послідовне відображення доходів і витрат на відповідних рахунках обліку і статтях Звіту (ф. № 2). Методологія і методика визначення і формування доходів і витрат внаслідок переоцінки біологічних активів, реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, має відповідати принципам їх формування, визначених іншими нормативними актами, в тому числі і

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Класифікація витрат виробничої собівартості, яка визначена П(С)БО 16 "Витрати", не знаходить свого практичного втілення у фінансовій звітності, а тому втрачає своє методичне значення при розкритті фінансової інформації зовнішнім користувачам. Прозорість інформації щодо структури виробничої собівартості, інших операційних витрат у порівнянні із відповідними запланованими витратами у Звіті про фінансові результати сприятиме відповідальності управлінського менеджменту за реальність розробленої стратегії та оцінці отриманих результатів.

Як об’єкт власності і контролю капітал формує певні пропорції його використання окремими суб'єктами господарювання, що репрезентується структурою власного і залученого капіталу, їх економічною сутністю і проявом. Права власників капіталу різноманітні, проте для потреб фінансової звітності найбільший інтерес представляють ті із них, які пов’язані із розподілом ресурсів фірми, а також ті, які забезпечують права власності на фірму шляхом продажу або передачі частини в капіталі. Наукові підходи до структури капіталу, прав власності та контролю над ним розглядаються в залежності від розвитку економічних процесів та, зокрема, рівня усуспільнення засобів виробництва. Основоположним є первісно інвестований капітал, розмір якого знаходиться у залежності від величини отриманого прибутку. Прибуток забезпечує створення інших видів власного капіталу, кульмінаційним із яких є інтелектуальний капітал, що забезпечує економічне зростання як окремих фірм, так і суспільства в цілому.

Для надання повної і достовірної інформації про зміни у складі власного капіталу доцільно побудувати Звіт (ф. № 4), виходячи із пріоритету окремих видів власного капіталу у формуванні вартості фірми, ринкової ціни акціонерного капіталу, який обертається на вторинному ринку цінних паперів. Для цього пропонуємо наступну структуру Звіту (ф. № 4):

1. Коригування;
2. Внески учасників;
3. Вилучення капіталу;
4. Чистий прибуток (збиток) за звітний період та його розподіл;
5. Переоцінка активів.

Запропонована структура і методика відображення змін власного капіталу забезпечує уніфіковані підходи надання достовірної і прозорої відповідної інформації згідно вимог національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також надає пріоритет статям домінуючих видів капіталу, які формують ринкову вартість корпоративного підприємства.

Систематизація економічної інформації та її представлення у вигляді фінансової звітності з дотриманням встановлених правил і принципів формувалася протягом тривалого історичного періоду, відображаючи

виробничі відносини між власниками капіталу, працівниками, іншими учасниками бізнесу, а також участь держави у цих процесах. Функція і концепції фінансової звітності визначалися вимогами ринкового середовища, яке з часом перетворило її на товар, що суттєво впливає на вартість інвестованого у бізнес капіталу. Активне перебування суб'єкта господарювання на ринку капіталу забезпечується стабільним нарощуванням вартості первісно інвестованого капіталу, що передбачається стратегією його розвитку. Нова філософія оцінки результатів діяльності спрямована на інтеграцію фінансових і нефінансових показників, які характеризують соціальну і екологічну політику компанії, а також надання інформації щодо всіх ресурсів, які сприяють отриманню економічних вигод від їх використання з урахуванням галузевих особливостей.

Основним напрямком ефективності корпоративних агарних формувань є технологія кластерного управління соціально-економічним розвитком сільських територій на основі впровадження сучасних інноваційно-інвестиціних технологій за умови швидкої їх окупності. Корпоративні аграрні підприємства мають ряд переваг великотоварного виробництва інноваційного характеру: високий рівень спеціалізації, активне залучення інвестицій для технічного переоснащення, запровадження інноваційних технологій у виробництво і переробку сільськогосподарської продукції, виробництво продуктів харчування високої якості, можливості виходу на зовнішні ринки без посередників. Дослідження показують, що "великотоварні підприємства можуть повною мірою на 100 % використовувати чинники науково-технічного прогресу по всіх напрямах його складових: біологічних, технічних, технологічних, екологічних економічних, соціальних, інформаційних. Водночас чинники цих складових науково-технічного прогресу в підприємствах середнього розміру можуть бути впроваджені на 40 – 50 %, а в малих – на 15 – 20 %. Ось чому саме великі підприємства повинні бути основою освоєння науково-технічного прогресу на майбутні роки в агропромисловому комплексі".

Проявом ефективної діяльності національних сільськогосподарських підприємств у економічних перетвореннях ринкового аграрного виробництва є обсяги інвестицій, об'єми яких із року в рік збільшуються. Інвестиції в основний капітал сільського господарства, мисливства та пов'язані із ним послуги у 2007 р. зросли порівняно із 2002 р. більше, ніж у 5 разів. З подвоєним прискоренням відбувалося збільшення інвестицій у сільське господарство Черкаської області. Частка інвестицій Черкаської області у загальній сумі інвестицій по Україні має тенденцію до зростання і у 2007 р. становила 9,4 % проти 4,7 % у 2002 р. При цьому у до кризовий період (2006 р.) приріст інвестицій порівняно із 2002 р. становив 10,1 п.п., що свідчить про значні потенційні можливості аграрних підприємств у виконанні зобов'язань перед інвесторами.

Незважаючи на зменшення чисельності працюючих та кількості досліджуваних корпоративних суб'єктів різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності в сільському господарстві Черкаської області сума капіталу в цілому і сума власного капіталу зростає як у цілому, так і по окремих досліджуваних сукупностях підприємств. Корпоративні підприємства активно нарощували капітал, особливо власний. Лідером за розмірами відповідних капіталів є ЗАТ, у яких сума загального капіталу в розрахунку на одне середньостатистичне підприємство у 2007 р. порівняно із 2002 р. збільшилася у 4,2 рази, а власного капіталу – 13,7 разів. Середній розмір капіталу державних підприємств становив у 2007 р. 25081 тис. грн., що у 2,6 рази більше показника 2002 р., а власний капітал збільшився за цей період майже у 5 разів. У ВАТ сума загального і власного капіталу в розрахунку на одне товариство у 2007 р. збільшилася порівняно із 2002 р. у 2 рази; у ТОВ, відповідно – у 3, 7 і 2,8 разів. Загальний приріст капіталу свідчить про збільшення обсягів залучених ресурсів у господарський оборот, а збільшення власного капіталу означає, у першу чергу, приріст чистих активів внаслідок ефективної діяльності та використання інших джерел формування ресурсів таких як цільове фінансування під необоротні активи, капіталізація вартості довгострокових активів тощо, оскільки фінансові інструменти сільськогосподарські підприємства за аналізований період не використовували.

Проведені дослідження інвестиційних процесів та ефективності діяльності сільськогосподарських корпоративних підприємствах Черкаської області показують, що сучасний їх стан є мало привабливим для широкого інвестування капіталу, оскільки фінансові результати діяльності за досліджуваний період є нестабільні, а їх розміри не можуть сприяти впровадженню інноваційних технологій.

ДОДАТКИ

Додаток А

Склад доходів і витрат відповідно до Правил про звітність акціонерних, пайових та інших підприємств, зобов'язаних публічною звітністю

№ П/П	Статті валового доходу
1	Суми виручки від реалізації виробів, сировини, товарів та інших предметів торгового збуту, а також суми належні за продажу тих же предметів у кредит
2	Суми, отримані від експлуатації належних підприємству або орендованих ним земель, споруд, транспортних засобів та інших пристосувань, а відповідно нарахованих по рахунках контрагентів і клієнтів підприємства за користування згаданим вище рухомого і нерухомого майна
3	Суми отриманих і належних за звітний рік процентів і дивідендів по належному підприємству капіталу в процентних паперах і по поточних рахунках
4	Суми строкових платежів, належних до надходження за звітний рік в установах довгострокового кредиту
5	Сума процентів, отриманих за кредитними угодами по усіх операціях
6	Перевищення суми, отриманої за тиражем, над вартістю по балансу цінних паперів, які вийшли у тираж і які належать підприємству
7	Сумі виграшів, отриманих за тиражами процентних паперів, які є власністю підприємства
8	Перевищення суми, вирученої від продажу випущених підприємством акцій, паїв і облігацій над сумою їх випускної вартості
9	Перевищення суми винагороди, отриманої від страхових товариств, над вартістю по балансу належного підприємству майна, що підпало під дію пожежі, аварії, граду і іншого лиха
10	Перевищення суми, отриманої від продажу належного підприємству рухомого і нерухомого майна, яке не є предметом торгівлі, над непогашеною частиною суми, що витрачена на придбання цього майна
11	Сума, яка надійшла в оплату списаних на збиток протягом попередніх років, безнадійних боргів
12	Суми скидок, зроблених на користь підприємства його кредиторами і контрагентами за розрахунками із ними
13	Суми, отриманих підприємством субсидій, а також інші види безповоротної допомоги, отриманої підприємством, якщо вони ввійшли у склад прибутку, а не зараховані до капіталу підприємства
14	Суми, які надійшли і які належать до надходження комісійних винагород усякого роду
15	Інші неназвані вище випадкові надходження в доход підприємства
16	Вартість залишків на кінець звітного року: матеріалів і заготовок товарів виробів

№ П/П	Статті витрат і відрахувань
1	На управління, утримання і експлуатацію підприємства: а) усякого роду винагороди (оклади, нагороди і т.п.), осіб, які входять у склад правління, ради, облікових і спостережних комітетів і ревізійних комісій, а також управляючих підприємством, їх товаришів і уповноважених – не більше розміру, вказаного у ст.. 101 п. 1 Положення про державний промисловий податок; б) на заробітну плату і утримання робочих і службовців по найму в закладах і складських приміщеннях підприємства; в) на комісійні, куртажні і маклерські витрати, а також подорожні, канцелярські і судові витрати по підприємству; г) на оренду і обробку використовуваних земельних угідь; д) на найом і утримання фабрик, заводів, торгових і промислових закладів і складських приміщень, а також інших приміщень і споруд, рухомого і нерухомого майна; ж) на опалення, освітлення, водопостачання і утримання в чистоті; з) на покриття зазначених у звіті підприємства безнадійних йому боргів і дійсних збитків, отриманих ним у звітному році; і) на погашення номінальної вартості основного капіталу; к) на погашення закладних листів і облігацій, які випускаються підприємствами довгострокового кредиту за рахунок третіх осіб, а також на сплату процентів по вказаних листах і облігаціях; л) на сплату процентів по боргах, забезпечених нерухомістю, а також за тими облігаційними запозиченнями, які не увійшли в основний капітал підприємства; м) на сплату процентів за поточними боргами підприємства, як наприклад, по поточних рахунках, по рахунках отриманих у кредит товарів і т.п., а також за спеціальним капіталом, який знаходиться у обороті підприємства, але не належить йому; н) на відрахування страховими товариствами у резерв премій; о) на сплату російських державних, земських і міських податків, здорів, окрім процентного збору із прибутку.
2	На підтримання підприємства у справності а) на страхування належного підприємству рухомого і нерухомого майна; б) на підтримання у справному стані належного підприємству майна і на дійсно зроблений ремонт його. без збільшення вартості майна по балансу; в) на погашення первісної вартості належного підприємству майна: 1) для кам'яних і металевих приміщень і споруд і для металевих суден – не більше 5 % первісної вартості; 2) для земель. із надр яких добувають природні копалини. для шахт, штолень, основних штреків і квершлагів – не більше 5 % їх первісної вартості; 3) для дерев'яних споруд і суден, для машин та інших знарядь виробництва і взагалі для живого і мертвого інвентарю – не більше 10 % первісної вартості.
3	На благодійні справи: а) на покращення побуту службовців і робітників, а також членів їх сімей; б) на облаштування і утримання пов'язаних із підприємством лікувальних установ та інших подібних закладів, а також на усякого роду передбачені статутами підприємства благодійні справи.
4	Витрати, які виникають із особливостей експлуатації торгових і промислових підприємств.
5	Вартість залишків на початок року матеріалів і заготовок товарів виробів

Додаток Б

Основні нормативні акти, які регулювали зміст та організацію бухгалтерської звітності у 1917 – 1951 рр.

№ п/п	Дата прийняття	Назва нормативного акту, зміст акту або події
1	05. 12. 1917 р.	Постанова „Про створення і склад колегії комісаріату державного контролю" і декрет „Про права народного комісара по державному контролю в РНК" – в складі Народного Комісаріату Державного Контролю була створена Центральна державна бухгалтерія
2	27. 06. 1918 р.	Декрет „Про торгові книги". Книги були звітністю про діяльність приватного підприємця, яку мали право перевіряти і контролювати члени комісаріату державного контролю, а також представники громадськості
3	Червень 1919 р.	Створено Вищу Раду народного господарства (ВРНГ) для регламентації обліку і звітності державних підприємств, а у її складі - фінансово-обліковий відділ (ФОВ).
4	01.01. 1920 р.	ВРНГ запропонувала нові форми балансів і звітності
5	1921 р.	створення Державної планової комісії
6	06. 04. 1922 р.	ВРНГ було прийнято Положення про рахівництво і звітність, яке передбачало складання звітності за типовими формами, проведення переоцінки матеріальних цінностей
7	06.10.1922 р.	Рада Праці і Оборони (РПО) видала постанову, якою передбачалася публічна звітність
8	Кінець 1922 р.	В складі ВРНГ створено Центральну бухгалтерію
9	11.07. 1923 р.	Наказ ВРНГ № 385 про те, що вступний баланс відображається у золотих карбованцях по діючому курсу (курс Московської біржі); всі поточні рахунки слід вести в золотих карбованцях, а паралельно готівка – в радянських грошових знаках
10	18.09. 1923 р.	Закон про обов'язкове ведення торгових книг торгівельними і промисловими підприємствами
11	1924 р.	При НК РСІ був створений інститут державних бухгалтерів-експертів
12	10.10. 1926 р.	РПО прийняті нові Правила складання балансів і розрахунку амортизаційних відрахувань державними і кооперативними, а також акціонерними з переважанням державного капіталу підприємствами
13	09.09.1926 р.	Постанова Раднаркому СРСР „Про обов'язкове ведення рахівництва торгівельними і промисловими підприємствами"
14	01.10. 1926 р.	Інструкція головному бухгалтеру тресту по складанню річного звіту і балансу - Наказ ВРНГ від 10.09. 1926 р.
15	30.04. 1927 р.	Постанова ЦВК РНК СРСР. „Про порядок представлення звітності державними, кооперативними організаціями і акціонерними товариствами за участю державного і кооперативного капіталу"

16	27.10. 1927 р.	Правила складання балансу і оцінки його статей державними підприємствами, кооперативними підприємствами, зобов'язаними публічною звітністю, і акціонерними товариствами з переважанням державного капіталу постанова РНК
17	Грудень 1928 р.	1У Пленумі ВРНГ прийняв рішення про впровадження принципу повного відображення всіх планових показників по всій системі і у всіх формах звітності
18	09.08. 1928 р.	РНК СССР прийняла постанову Про права і обов'язки головних і старших бухгалтерів, якою визначено порядок затвердження і представлення всіх видів звітності
19	Грудень 1929 р.	постановою ЦК ВКП(б) „Про реорганізацію управління промисловістю" визначено щомісячне складання звітності і балансу, основу яких становили дані про собівартість виробництва
20	1929 р.	НК РКІ затвердив нові форми звітності
21	Жовтень 1930 р.	Уніфіковано розрахунки із бюджетом шляхом запровадження для державних підприємств двох податків: з обороту і відрахування від прибутку, а для кооперативних – податок з обороту і прибуткового податку, замість 56 різних податків, які існували до цього
22	17.12. 1931 р.	Постановою ЦВК РНК СРСР створено Центральне управління народногосподарського обліку (ЦУНГО)
23	1932 р.	В Наркомфіні СРСР був створений відділ бухгалтерського обліку і звітності
24	Жовтень 1929 р.	Колгоспцентр, ЦСУ і Наркомзем видали інструкцію по рахівництву і звітності в колгоспах, яка передбачала 4 типи рахівництва
25	15.01. 1934 р.	Постанова РНК СРСР „Про обов'язкову звітність і форми обліку і рахівництва в колгоспах"
26	27 квітня 1934 р.	Постанова Раднаркому „Про скорочення звітності"
27	01.01. 1936 р.	НКФ СРСР запропонував нову форму заключного балансу, в якому чотири розділи в активі були позначені великими буквами
28	29. 12. 1936 р.	Положення про бухгалтерські звіти і баланси, а також Інструкція про застосування Положення, які були затверджені Раднаркомом СРСР
29	1934 р.	Наркомзем видав Інструкцію по колгоспному рахівництву
30	1936 р.	Наркомрадгосп видав Інструкцію по веденню бухгалтерського обліку в радгоспах
31	12.09. 1951 р.	Рада Міністрів СРСР затвердила нове Положення про бухгалтерську звітність і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств і організацій

Додаток В

Класифікаційні ознаки і класифікаційні групи звітності підприємств за різними джерелами

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Автори і рік видання			
		Кузьмінський А.М.,Кузьмінський Ю.А. [102]	Білуха М.Т., [15]	Кужельний М.В., Лінник В.Г. [99]	Швець В.Г. [273]
1	2	3	4	5	6
1	Зміст і джерело складання	Статистична Бухгалтерська Спеціальна		Статистична Бухгалтерська Оперативно-технічна Податкова	Статистична Фінансова Податкова Управлінська Спеціальна
2	За видами		Бухгалтерська Внутрішньогосподарська Статистична Податкова		
3	За змістом				
4	Відповідно до законодавства				
5	Строк подання	Нормативна Термінова			
6	Терміни подання			Термінова Звичайна	Нормативна Строкова
7	Ступінь (рівень) узагальнення	Первинна Зведена		Первинна Зведена Конслідована	Первинна Зведена Консолідована
8	Обсяг показників	Коротка Повна		Коротка Повна	
9	Періодичність подання	Внутрішньорічна Річна			
10	За охопленням видів діяльності	Уся діяльність Основна			

1	2	3	4	5	6
11	За видами діяльності				Типова Галузева
12	Поширення на галузі господарства	Типова Галузева			
13	Характер направлення і використання	Зовнішня Внутрішня			
14	Ступінь використання обчислювальної техніки	Складена вручну Складена з допомогою ЕОМ			
15	Спосіб відправки	Телеграф В автоматичному режимі		Поштова Телеграфна Особисто подана Електронна	Пошта Телеграф Електронна пошта Власноруч
16	За будовою				Моментальна Інтервальна
17	Порядок регулювання та роль в управлінні	Державна Внутрішня		Державна Внутрішньогосподарська	
18	Місце використання			Внутрішня Зовнішня	Зовнішня Внутрішня
19	Зміст звітних даних			Типова Спеціалізована	
20	Періоди, який охоплює			Проміжна (періодична) Річна	Проміжна Річна
21	Користувачі звітності				
22	Види зовнішньої звітності				
23	Види внутрішньої звітності				

1	2	3	4	5	6
24	Врахування галузі економіки, до якої належить підприємство				
25	Призначення			Загальнодержавна Відомча	
26	Обсяг відображення діяльності				Повна Скорочена
27	Спосіб складання			Складена вручну Автоматизована	
28	Спосіб подання інформації			На паперових носіях На машинних носіях	

Продовження додатку В

Класифікаційні ознаки і класифікаційні групи господарської звітності підприємств за різними джерелами

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Автори і рік видання			
		Пантелєєв В.П. [177]	Верига Ю.А. [72]	Лень В.С. [132]	Білоусько В.С., Беленкова М.І. [14]
1	2	3	4	5	6
1	Зміст і джерело складання				
2	За видами		Бухгалтерська Внутрішньогосподарська Статистична Податкова Фінансова		
3	За змістом				Статистична Бухгалтерська Оперативна

1	2	3	4	5	6
4	Відповідно до законодавства		Бухгалтерська Фінансова Консолідована Зведена		
5	Строк подання				
6	Терміни подання	Періодична Річна Квартальна Місячна Оперативна Разова	Термінова Звичайна		
7	Ступінь (рівень) узагальнення	Первинна Зведена Звітність об’єднань підприємств Консолідована	Первинна Зведена		
8	Обсяг показників	Повна Скорочена	Коротка Повна		
9	Періодичність подання		Періодична Річна		
10	За охопленням видів діяльності	Уся діяльність Основна			
11	За видами діяльності				
12	Поширення на галузі господарства				
13	Характер направлення і використання				
14	Ступінь використання обчислювальної техніки				
15	Спосіб відправки	Пошта Телеграф Електронна пошта Посильним з врученням звітності користувачеві	Пошта Телеграф (факс) Власноруч		

1	2	3	4	5	6
16	За будовою				
17	Порядок регулювання та роль в управлінні		Загальнодержавна Внутрішньогосподарська		
18	Місце використання		Зовнішня фінансова Внутрішня (управлінська)	Зовнішня Внутрішня	
19	Зміст звітних даних		Типова Спеціалізована		
20	Періоди, який охоплює				
21	Користувачі звітності	Зовнішні Внутрішні			
22	Види зовнішньої звітності	Бухгалтерська Податкова Статистична Адміністративна Інша		Фінансова Податкова Статистична Адміністративна	
23	Види внутрішньої звітності	Бухгалтерська Внутрішньогосподарська Управлінська			
24	Врахування галузі економіки, до якої належить підприємство	Загальна, без врахування галузевих особливостей З рахуванням галузі: звітність транспортних підп-ств, с.-г підп-ств страхових організацій			

Продовження додатку В

Класифікаційні ознаки і класифікаційні групи господарської звітності підприємств за різними джерелами

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Автори і рік видання			
		Малюга Н.М. [146]	Ільїна С.Б. [77]	Хомин П.Я. [260]	Швець В.Г. 2006 р.
1	2	3	4	5	6
1	Залежно від джерел інформації і показників			Бухгалтерська Фінансова Статистична Оперативно-технічна Податкова	
2	За змістом і джерелами формування		Фінансова Статистична Оперативна		Статист-на Фінансова Податкова Спеціальна Управлінська
2	За видами діяльності		Типова Галузева		Типова Галузева
3	За змістом звітних даних і їх застосуванням			Типова Спеціалізована	
4	За обсягом показників			Коротка Повна	
	За обсягом відображення діяльності		Повна Спрощена		Повна Скорочена
5	Строк подання				
6	Терміни подання		Нормативна Термінова	Термінова Звичайна	Нормативна Строкова
7	За рівнем узагальнення інформації			Первинна Зведена Консолідована	Первинна Консолідована Зведена

1	2	3	4	5	6
8	Обсяг показників		Первиннна Консолідована		
9	За періодом часу				Проміжна Річна
10	За охопленням видів діяльності		Основна Всі сторони		
12	За призначенням			Загальновідомча Відомча	
13	Характер направлення і використання		Внутрішня Зовнішня		
14	За способом складання			Вручну Автоматично	
15	Спосіб відправки		Поштова Телеграфна	Поштова, Телеграфна Особисто передана Електронна	Поштова, Подана власноруч Електронна
16	За проміжком часу	Добова Тижнева Декадна Місячна Квартальна Піврічна Девятиміс-на Річна			
17	За способом подання звітної інформації			На паперових носіях На машинних носіях (в електронній формі)	
18	Місце використання			Внутрішня Зовнішня	Внутрішня Зовнішня

1	2	3	4	5	6
19	За значенням в управлінні народним гос-вом				
20	Періоди, який охоплює	Періодична Річна		Періодична (місячна, квартальна), Річна	
21	За строками складання				
21	Користувачі звітності				
22	За значенням в управлінні народним господарством		Державна Внутрішньопідприємнька	Державна Внутрішньо-господарська	
23	За ступенем використання ЕОМ		З використанням ЕОМ Вручну		
24	За економічним змістом				
25	За часом складання		Квартальна Річна		
26	За видами	Бухгалтерська (фінансова) Внутрішньогосподарська Статистична Податкова			
27	За галузями народного гос-ва				
28	За предметом	Загальна Спеціальна			
29	За строками складання				

Продовження додатку В

Класифікаційні ознаки і класифікаційні групи звітності підприємств за різними джерелами

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Автори і рік видання			
		Бутинець Ф.Ф. [22]	Гольцова С.М., Плікус І.Й. [45]	Усач Б.Ф. [249]	Сопко В.В. [235]
1	2	3	4	5	6
1	Залежно від джерел інформації і показників				
2	За змістом і джерелами формування	Бухгалтерська Статистична Податкова Операційна	Фінансова Статис-на Податкова Управл-ка До фондів ОДСС		Бухгалтерська Статистична Спеціальна (оперативна)
2	За видами діяльності				
3	За змістом звітних даних і їх застосуванням				
4	За обсягом показників				Повна Коротка
	За обсягом відображення діяльності				
5	Строк подання		Поточна Річна		Нормативна Термінова
6	Терміни подання				
7	За рівнем узагальнення інформації	Індивідуальна Консолідована	Індивідуальна Консолідована	Індивідуальна Консолідована	
8	Обсяг показників				
9	За періодом часу				Проміжна Річна
10	За охопленням видів діяльності				Всі сторони або Основна
12	За призначенням	Зовнішня Внутрішня		Зовнішня Внутрішня	

1	2	3	4	5	6
13	Характер направлення і використання				Внутрішня Зовнішня
14	За способом складання				
15	Спосіб відправки				Поштова Телеграфна Електронна
16	За проміжком Часу				
17	За способом подання звітної інформації				
18	Місце використання		Внутрішня Зовнішня		
19	За значенням в управлінні народним гос-вом				Державна Внутрішньогосподка
20	Періоди, який охоплює				
21	За строками складання	Поточна Річна			
21	Користувачі звітності				
22	За значенням в управлінні народним господарством				
23	За ступенем використання ЕОМ				З використанням ЕОМ Вручну
24	За економічним змістом			Бухгалтерс. Статистич. Оперативна Податкова	

1	2	3	4	5	6
25	За часом складання				
26	За видами				
27	За галузями народного гос-ва				Типова Галузева
28	За предметом				
29	За строками складання			Поточна Річна	

Додаток Д

Пропоновані класифікаційні ознаки і класифікаційні групи господарської звітності

№ п/п	Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи	Класифікаційні підгрупи
1	За видами господарського обліку	Фінансова Статистична Податкова Спеціальна Управлінська (внутрішньогосподарська)	
2.	За відповідністю встановленим вимогам нормативних актів	Креативна звітність Звітність складена відповідно до вимог чинного законодавства	
3.	За користувачами	Зовнішня Внутрішня	
4.	За періодом охоплення	Річна Проміжна	Місячна, квартальна тощо
5.	За часом подання	Нормативна Термінова	
6.	За ступенем узагальнення	Первинна Зведена Консолідована	
7.	За видами діяльності	Звичайна	Операційна в т.ч.: основна інша операційна Інвестиційна Фінансова
		Надзвичайна	
8.	За підпорядкованістю	Типова Спеціалізована	
9.	За ступенем автоматизації облікового процесу	Складена вручну Складена за допомогою електронного обліку	
10.	За способом відправки	Вручена особисто Поштова Телеграфна Електронним зв’язком	

Додаток Ж

Методи облікової політики фінансової звітності

Методи	Можливі варіанти	Підстави
Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та наказом керівника	П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” Лист МФУ від 29,07.2003 р. № 04230-04108 „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності”
Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 2 „Баланс”
Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	- прямолінійний - виробничий - кумулятивний - зменшення залишкової вартості - прискореного зменшення залишкової вартості - передбачений податковим законодавством	П(С)БО 7 „Основні засоби” П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- прямолінійний - виробничий - 50 % вартості в першому місяці використання об’єкта і решта 50 % - в місяці їх вилучення з активів - 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта	П(С)БО 7 „Основні засоби”
Методи оцінки вибуття запасів	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів - середньозваженої собівартості - собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO) - нормативних витрат - ціни продажу	П(С)БО 9 „Запаси”
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; - класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення; - визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 – 5 років	П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	- порівнюваної неконтрольованої ціни; - ціни перепродажу; - „витрати плюс” - балансової вартості	П(С)БО 23 „Розкриття інформації про пов’язані сторони”
Суттєвий час	Самостійно обирається підприємством: - час, що перевищує три місяці	П(С)БО 31 „Фінансові витрати”
Кваліфікаційні активи	Самостійно визначаються підприємством з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення	П(С)БО 31 „Фінансові витрати”

Додаток 3

Підприємство_____ Дата (рік, місяць, число) _____
Територія _____ за ЄДРПОУ _____
Форма власності _____ за КОАТУУ _____
Орган державного управління _____ за КФВ _____
Галузь _____ за СПОДУ _____
Вид економічної діяльності _____ за ЗКГНГ _____
Одиниця виміру : тис. грн. за КВЕД _____
Контрольна сума _____

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за _____ 20 __ р.

форма № 2 Код за ДКУД 1801003

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	Згідно бюджету
Доход (виручка) основної діяльності	010		
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий доход (виручка) основної діяльності	040		
Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів	050		
Дохід від дооцінки поточних біологічних активів	060		
Всього чистих доходів основної діяльності	070		
Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів	080		
Втрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів	090		
Втрати від уцінки сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів	100		

Фінансовий результат основної діяльності: прибуток			
збиток	120		
Інший операційний доход	130		
Адміністративні витрати	140		
Витрати на збут	150		
Інші операційні витрати	160		
Фінансові результати іншої операційної діяльності:			
прибуток	170		
збиток	180		
Доход від участі в капіталі	190		
Інші фінансові доходи	200		
Втрати від участі в капіталі	210		
Фінансові витрати	220		
Фінансові результати фінансової діяльності:			
прибуток	230		
збиток	240		
Інші доходи	250		
Інші витрати	260		
Фінансові результати інвестиційної діяльності:			
прибуток	270		
збиток	280		
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	290		
збиток	300		
Надзвичайні: доходи	310		

витрати	320		
Фінансові результати: прибуток	330		
збиток	340		
Податок на прибуток	350		
Чистий прибуток	360		

П. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	Згідно бюджету
Виробнича собівартість	370		
Прямі матеріальні витрати	380		
Прямі витрати на оплату праці	390		
Інші прямі витрати	400		
Загальновиробничі витрати	410		
Разом	420		
Операційні витрати			
Матеріальні витрати	430		
Витрати на оплату праці	440		
Відрахування на соціальні заходи	450		
Амортизація	460		
Інші операційні витрати	470		
Разом	480		

Додаток К

Підприємство _____
Територія_____
Форма власності_____
Орган державного управління _____
Галузь _____
Вид економічної діяльності _____
Одиниця виміру: тис. грн.

Дата (рік, місяць, число)

	КОДИ		
за ЄДРПОУ			01
за КОАТУУ			
за КФВ			
за СПОДУ			
за ЗКГНГ			
за КВЕД			
Контрольна сума			

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за _____20___р.

форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	010								
Коригування: Зміна облікової політики	020								
Виправлення помилок	030								
Інші зміни	040								
Скоригований залишок на початок року	050								
Внески учасників Додатковий випуск акцій простих акцій	060								
Додатковий випуск інших інструментів капіталу	070								

Продовження додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Неоплачений капітал	080								
Емісійний доход	090								
Незареєстровані внески капіталу	100								
	110								
	120								
Вилучення капіталу Викуп акцій (часток) за ціною вище номінальної вартості	130								
Викуп акцій (часток) за ціною нижче номінальної вартості	140								
Перепродаж викуплених акцій (часток) за ціною вище номінальної вартості	150								
Перепродаж викуплених акцій(часток) за ціною нижче номінальної вартості	160								
Анулювання викуплених акцій (часток)	170								
Вилучення частки в капіталі	180								
Зменшення номінальної вартості акцій	190								
	200								

Продовження додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	210								
Розподіл прибутку Виплати власникам (дивіденди)	220								
Реінвестиція прибутку	230								
Відрахування до резервного капіталу	240								
Списання невідшкодованих збитків	250								
Переоцінка активів: Дооцінка необоротних активів	260								
Уцінка необоротних активів	270								
	280								
	290								
Разом змін в капіталі	300								
Залишок на кінець року	310								

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Абалкин Л.И. Что такое хозяйственный механизм? /Л.И Абалкин М.: Мысль. – 1980. – С. 7 – 8.

2. Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореф. дис. на соиск. науч. степ. доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 "бухгалтерский учет, статистика" /О.А. Агеева – Москва, 2008. – 53 с.

3. Амбросов В.Я. Великотоварні підприємства як основа впровадження інновацій / В.Я. Амбросов, Т.Г. Маренич // Економіка АПК. – 2007. – № 6. – С. 14 – 18.

4. Антони Р. Основы бухгалтерского учета /Р. Антони – М.: СП “Триада НТТ”, 1992. – 320с.

5. Андрієнко В.О. Гармонізація фінансової звітності українських підприємств / В.О. Андрієнко // Вісник національного університету „Львівська політехніка”. – 2007. – № 577. – С. 3 – 7.

6. Аринушкин Н. Балансы акционерных предприятий / Н. Аринушкин – М.: Правоведение. – 1913. – 240 с.

7. Архієреєв С.І. Посттрансформаційна ринкова економіка: індустріалізація фондового ринку / С.І. Архієреєв, Я.В. Зінченко //Економічна теорія. –2006. –№ 3. – С. 43 – 54.

8. Базилюк Я.Б. Конкурентоспроможність національної економіки: сутність та умови забезпечення: Монографія. / Я.Б. Базилюк – К.: НІСД, 2002. – 132 с.

9. Баліцька В. Вартість підприємств України в історичному та ринковому вимірі /В. Баліцька // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2007. – № 4. – С. 33 – 42.

10. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика: Автореф. дис. … канд. економ. наук: 08.06.04 /Національний аграрний університет. – К., 2005. – 21 с.

11. Барац С.М. История бухгалтерии в связи с возникновением и развитием капиталистического строя /С.М. Барац // Счетоводство. – 1904. – № 13 -14. – С. 146 – 148.

12. Бархатов А.П. Международный учет: Учебн. пособ. / А.П. Бархатов. – М.: Издат.-книготорговый центр „Маркетинг”, 2001. – 228 с.

13. Белов В. Бухгалтерия в ряду других знаний /В. Белов //Счетоводство. – 1891. – № 3. – С. 35 – 39.

14. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Видання 4-те / За ред. В.С. Білоуська. / Харк. Нац.аграр. ун-т ім.. В.В.Докучаєва. – Х., 2007. – 423 с.

15. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник /М.Т. Білуха – К.: 2000.– 692 с.

16. Білуха М. Теоретичні і методологічні принципи електронного обліку господарської діяльності / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 15 – 24.

17. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия /И.А. Бланк – К.: Ника-Центр, Эльга. – 2003. – 448 с.

18. Блейк Джон, Амат Ориол. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Передвод с англ. – М.: Информационно - издательский дом «Филинъ». – 1977. – 400с.

19. Бондар О.І. Біотехнології в контексті соціально-економічних проблем людства / О.І. Бондар // Екологічний вісник. – 2003. – № 9 – 10. – С. 2 – 4.

20. Бреславцева Н.А. Балансоведение. Учебное пособие / Н.А. Бреславцева, В.И.Ткач, В.А. Кузьменко – М.: „Издательство Приор", 2001. – 454 с.

21. Булыга Р. Добавленная стоимость как целевой критерий / Р. Булыга, П. Кохно // Экономист. – 2007. – № 10. – С. 71 – 76.

22. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „облік і аудит" вищих навчальних закладів / 3-е вид., доп. І перероб. /Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП „Рута". – 2006. – 444с.

23. Бутинець Ф.Ф Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.1: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит" / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута". – 2001. – 512 с.

24. Бутко А. Оптимізація структури власного капіталу / А. Бутко, О. Калініна // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2007. – № 6. – С. 101 – 107.

25. Буфатіна І.В. Інформаційні та методологічні засади формування і аналізу фінансових звітів підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Інститут аграрної економіки УААН. — К., 2002. — 22с.

26. Бухгалтерский учет: история и современность. Т. 1. Соколов Я.В. Принципы и концепции бухгалтерского учета. – Уфа, 2000. – 213 с.

27. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том І. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку в Україні / За ред. В.М. Пархоменка та В.М. Жука. – К.: ІАЕ, 2004. – 826 с.

28. Вальденберг Э.Г. Меры к достижению обязательного ведения торговых книг /Э.Г. Вальденберг //Счетоводство. – 1990. – № 5 – 6. – С. 64 – 67.

29. Валуев Б.И. Теорія бухгалтерського обліку / Б.И. Валуев – Одеса: ОДЕУ; "Принт-Майстер". – 2001 – 256 с.

30. Варналій З.С. Світовий дохід як критерій забезпечення економічної безпеки держави / З.С. Варналій, Л.А. Яремко // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 77 – 88.

31. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2002. – 1440 с.

32. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства – основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності /Ю.А. Верига //Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (16 – 18 жовтня 2000 р.) / Відп. ред. В.М. Іваненко. – К.: КНЕУ. – 2000. – С. 10 – 12.

33. Винсент Дж. Лав. Пособия Эрнст Энд Янг. Как понимать и использовать финансовую отчетность: Пер. с англ. с дополнениями – М.: Джон Уайли энд Санз, 1996. – 352с.

34. Галкин А.Ф., Огийчук Н.Ф., Войчук Г.И. / А.Ф. Галкин, Н.Ф. Огийчук, Г.И. Бойчук. Теория бухгалтерского учета. – Киев: Вища школа. – 1982. – 364 с.

35. Гальчинський А.С. Суперечності реформ: у контексті цивілізаційного процесу /А.С. Гальчинський – К.: Українські пропілеї. – 2001. – 320 с.

36. Гальчинський А.С. Основи економічної теорії: Підручник / А.С. Гальчинський, П.С. Єщенко, Ю.І.Палкін – К.: Вища школа, 1995. – 471 с.

37. Гетьман В.Г. Формы годовых отчетов требуют пересмотра / В.Г. Гетьман // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1983. – № 12. – С. 23 – 24.

38. Гироль С.В., Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2007. – № 10. – С. 73 – 77.

39. Глейх Е., Хмелев Н. Балансовый учет в колхозах. Издание 3-е, исправленное и дополненное / Е. Глейх, Н. Хмелев – М.: Госфиниздат. – 1939. – 176 с.

40. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43 – 58.

41. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник /С.Ф. Голов, В.М. Костюченко – К.: Лібра. – 2004. – 880 с.

42. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – с. 9 – 15.

43. Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий та управлінський облік /С.Ф. Голов, В.І. Єфименко. – К.: ТОВ "Автоінтерсервіс", 1996. – 544 с.

44. Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006. – 23с.

45. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге

вид., перероб. і доп. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус – Суми: ВТД "Університетська книга". – 2007. – 254 с.

46. Гомберг Л.И. Урегулирование отчетности предприятий, обязанных публичною отчетностью / Л.И. Гомберг // Счетоводство. – 1904. – № 1 – 2. – С. 8 – 13.

47. Горлачук В.В. Екологічно-економічні аспекти управління родючістю земельних ресурсів (на прикладі Миколаївської області) /В.В. Горлачук, О.Б. Кузьменко, Р.М. Кускова //Наукові праці: Науково-методичний журнал. Т. 30. Вип. 17. Економічні науки. – Миколаїв: вид-во МДГУ ім.. П. Могили. – 2004. –С. 206 -211.

48. Господарський кодекс України: Офіційний текст. – К.: Кондор, 2004. – 208 с.

49. Гофман Г., Капелюш С. Очерки развития форм бухгалтерского учета. – М.: Финансы. – 1966. – 123 с.

50. Гринів Б. Проблеми бухгалтерського балансу: його використання в аналізі / Богдан Гринів // Бухгалтерський облік і аудит. –2008. –№ 1. – С. 11 – 15.

51. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89 – 92.

52. Гудзь О.Є. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств: Монографія / О.Є. Ґудзь // – К.: ННЦ ІАЕ, 207. – 578 с.

53. Гэлбрейт Джон К. Справедливое общество. Гуманистический взгляд / Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / Под ред. В.Л. Иноземцева. М.: Academia, 1999. – С. 228.

54. Гэлбрейт Джон Кеннет. Экономические теории и цели общества / Пер. з англ. / Гэлбрейт Джон Кеннет – М.: Прогресс, 1976. – 406с.

55. Данилишин Б.М. Благосостояние нации: эволюция парадигмы развития /Б.М. Данилишин, Л.Б. Шостак; под ред. Б.М. Данилишина. – К.: ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2002. – 356 с.

56. Дема Д.І. Екологічний аудит як інструмент управління еколого безпечним виробництвом в аграрній сфері /Д.І. Дема, О.М. Віленчук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. 11 Міжнародна науково-практична конференція: Зб. Тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. – С. 201 – 203.

57. Дем’яненко М.Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві /М.Я. Дем’яненко//Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 18 – 20.

58. Дем’яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського та податкового обліку /М.Я. Дем’яненко //Міжнародна науково-практична конференція "Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи". – Київ, 2003. – С. 9 – 10.

59. Джити В. Прошлое и будущее счетоводства / В. Джити // Счетоводство. – 1890. – № 10. – С. 377.

60. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. Пер. с англ.: Учебн. пос. /П.Ф. Друкер – М.: Издательский дом ВИЛЬЯМС, 2001. – 272 с.

61. Егоров К.С. Горнозаводское счетоводство /К.С. Егоров //Счетоводство. – 1904. - № 9 -10. – С. 116 – 117.

62. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: … С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія", 2001. – 868 с.

63. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: … С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія", 2001. – 848 с.

64. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: … С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія", 2002. – 952 с.

65. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства /Павло Житний //Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3 – 10 .

66. Задорожний З.В. Формування інформації про капітал у балансі підприємства / З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка // Торгівля, комерція і підприємництво. Зб. наук. праць Львівської комерційної академії. – Л., 2002. – № 5. – С. 185 – 188.

67. Закон України. "Про акціонерні товариства" / Постанова ВРУ від 17.09. 2008 № 514- У1.

68. Закон України. "Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007 – 2015 роки" // Інформаційно-правова система "Ліга": Закон". – 2007. – № 1.

69. Закон України. "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" / Постанова ВРУ від 16.07.1999 р. № 996 –XIV із змінами і доповненнями.

70. Закон України. "Про оподаткування прибутку підприємств" / Постанова ВРУ від 22.05.1997 р. № 283/97 із змінами і доповненнями.

71. Закон України. "Про фіксований сільськогосподарський податок" // Постанова ВРУ від 22.05.1997 р. № 320-Х1У // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 3. – С.52.

72. Звітність підприємств. Навчальний посібник /За ред. професора Вериги Ю.А. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.

73. Земельне законодавство України: Збірник нормативних актів, судової та арбітражної (господарської) практики: У 2 кн. – 2-ге вид., переробл. та допов. / За ред. А.С. Даниленка, Ю.Д.Білика, О.О. Погрібного, В.В. Кулініча; Упоряд.: Є.С.Бердніков, П.П. Пастушенко, Я.М. Конопада. – К.: Урожай. – 2002. – Кн. 1. – 688 с.

74. Зубець М.В. Інноваційно-випереджувальна модель якісно нового розвитку агропромислового виробництва / Зубець М.В., Саблук П.Т., Тивончук С.О. // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 3 – 8.

75. Иванов Ю.Б. Конкурентоспособность предприятия в условиях формирования рыночной экономики. – Харьков: ХГЭУ, 1997. – 246 с.

76. Івашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма /В.Д. Ивашкевич – М.: Финансы и статистика. – 1982. – 175 с.

77. Ільїна С.Б. Навчальний посібник з теорії бухгалтерського обліку /С.Б. Ільїна – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2001. – 160 с.

78. Инглегарт Р. Культурный сдвиг в зрелом индустриальном обществе / Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология /Р. Инглегарт – М.: Academia, 1999. – 320 с.

79. Инструкция о порядке исправления отчетных данных в случаях выявления приписок и других искривлений государственной отчетности. Постановление Госкомстата СССР от 22.05. 1988 г., № 69 // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1988. – № 12. – С. 49 – 52.

80. Історія економічних учень. Підручник / За ред. В.Д. Базидевича. – К.: Знання, 2004. – 1300 с. – (Класичний університетський підручник).

81. Канцуров О.О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О.О. Канцуров // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 51 –58.

82. Капітальні інвестиції в Україні за 2007 р.: Статистичний бюлетень / Держкомстат України. – К., 2008. – 64 с.

83. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп. / Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. [Пер. с англ. – М.: ЗАО „Олимп-бизнес”]. – 2005, – 320 с.

84. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин – 3-е изд. М.: Дело. – 2000. – 432 с.

85. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Под ред. Л.П.Куракова / Дж. М. Кейнс – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.

86. Кіндрацька Л.М. Взаємодія теорії і практики при формуванні системи бухгалтерського обліку /Кіндрацька Л.М. [Збірник наукових праць /За редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.]. – С. 38 – 40.

87. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України /Кірейцев Г.Г. [Збірник наукових праць /За редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.]. – С. 22 – 29.

88. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України /Г.Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. 11 Міжнародна науково-практична конференція: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. – С. 9 – 18.

89. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы /В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

90. Комплексный экологический и экономический учет. Оперативное пособие. – Нью-Йорк. – 2001. – 201 с.

91. Кондратов Н.П. Бухгалтерський учет: учебник. /Н.П. Кондратов – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 720 с.

92. Кондрашова-Діденко В.І. Капіталізація економіки: проблеми та перспективи. Матеріали семінару (частина ІІ) /В.І. Кондрашова-Діденко // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 95 – 96.

93. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: Методологія складання і практика використання: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. — К., 2003. — 20с.

94. Костюк П.А. Организация учета в колхозах, совхозах при комплексной механизации / П.А. Костюк – М.: Статистика. – 1977. – 277с.

95. Кохановский В.П. Философия и методология науки: Учебник для высших учебних заведений. – Ростов н/Д.: "Феникс", 1999. – 576 с.

96. Краснокутська Н. Дефініція поняття „потенціал підприємства" в контексті розвитку мікроекономічної політики /Н. Краснокутська //Вісник Київського національного економічного університету. – 2008. – № 5. – С. 54 – 63.

97. Крупка Я. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств /Ярослав Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 22 – 29.

98. Крупка Я. Інвестиційна діяльність: визначення в обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств / Я. Крупка // Вісник Тернопільського національного університету. – 2008. – № 3. – С. 92 – 98.

99. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К.: КНЕУ. – 2001. – 334 с.

100. Кузнец С. Современный экономический рост: результаты исследований и размышлений. Нобелевская лекция /С. Кузнец // Нобелевские лауреаты по экономике: взгляд из России / Под ред. Ю.В. Яковца. – СПб.: Гуманистика, 2003. – С. 5 – 105.

101. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку /Юрій Кузьмінський //Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8 – 11.

102. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: „Все про бухгалтерський облік". – 1999. – 288 с.

103. Кузьминский А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник /А.В. Кузьминский – К.: Вища школа– 1990. – 311 с.

104. Курс бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства / Под ред. Власова А.В. и Левинштейна А.О. М.: Финансы. – 1974. – 311 с.

105. Куттер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие / М.И. Куттер – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.

106. Кучеренко Т. Генезис функції і концепцій фінансової звітності в системі управління // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2009. – № 3. – С. 94 – 104.

107. Кучеренко Т.Є. Сучасна концепція Звіту про фінансовий стан / Т.Є. Кучеренко // Фінансово-економічні аспекти стабільного розвитку аграрної економіки України: Колективна монографія /Т.Є.Кучеренко // [Під ред. М.Я. Дем'яненка, М.Й. Маліка. – Умань: СПД Сочінський, 2009. – 304 с.] – С. 103 – 112.

108. Кучеренко Т.Є. Баланс в контексті з ресурсною концепцією капіталу/ Т.Є. Кучеренко // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2009. – № 1. – С. 148 – 159.

109. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24 – 34.

110. Кучеренко Т. Принцип обачності у фінансовій звітності / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 8 – 13.

111. Кучеренко Т.Є. Принцип повного висвітлення у фінансовій звітності / Т.Є. Кучеренко // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету // [Редкол.: А.Ф. Головчук (відп. ред.) та ін. – Умань, 2009. – Вип. 70. – Ч. 2: Економіка. – 300 с.] – С. 193 – 200.

112. Кучеренко Т. Сучасна парадигма фінансових результатів і особливості їх формування в сільськогосподарських підприємствах / Т. Кучеренко //Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету // [Редкол.: П.Г.Копитко (відп. ред.) та ін. – Умань, 2008. – Вип. 67. – Ч. 2: Економіка. –372 с.] – С. 41 – 47.

113. Кучеренко Т.Є. Принцип єдиного грошового вимірника у фінансовій звітності / Т.Є. Кучеренко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2008. – № 4 (16). – С. 125 – 128.

114. Кучеренко Т. Є. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат у фінансовій звітності / Т.Є. Кучеренко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4 . – С. 86 – 91.

115. Кучеренко Т. Принцип історичної (фактичної) собівартості у фінансовій звітності / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 14 – 18.

116. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 21 – 29.

117. Кучеренко Т. Класифікація господарської звітності: генезис і проблеми сучасності / Т.Кучеренко // Вісник Тернопільського національного економічного університету – Тернопіль: Економічна думка – 2008. – С. 98 – 109.

118. Кучеренко Т. Формування показника чистого прибутку у Звіті про фінансові результати / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 37 – 40.

119. Кучеренко Т. Формування показника чистого прибутку у Звіті про фінансові результати / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 36 – 38.

120. Кучеренко Т.Є. Методологія формування фінансових результатів у сучасних умовах / Т.Є. Кучеренко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11 – 12. – С. 163 – 166.

121. Кучеренко Т. Особливості формування фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами у Звіті про фінансові результати / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 33 – 35.

122. Кучеренко Т. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Тамара Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 46 – 49.

123. Кучеренко Т.Є. Особливості складання звіту про власний капітал / Т. Є. Кучеренко, О.Г Шайко //Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету // [Редкол.: П.Г.Копитко (відп. ред.) та ін. – Умань, 2006. – Вип. 62. – Ч. 2: Економіка. – 372 с.] – С. 214 – 219.

124. Кучеркова С.О. Напрямки покращення фінансової облікової інформації в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств / С.О. Кучеркова // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3 – 5. – С. 170 –173.

125. Лавріненко Л.І., Хомин П.Я. Звітність сільськогосподарських підприємств треба удосконалювати /Л.І. Лавріненко, П.Я. Хомин //Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С. 108 – 111.

126. Лагутін В.Д. Економічна політика держави: сутність, етапи, механізм /В.Д. Лагутін // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 16 – 26.

127. Лайко П.А. Інформаційне забезпечення формування і функціонування ринку науково-технічної продукції як невід'ємна складова інноваційної діяльності / П.А. Лайко, М.Ф. Бабієнко, М.М. Кулаєць та ін. // Економіка АПК. – 2008. – № 7. – С. 96 – 104.

128. Ламыкин И.А. /И.А. Ламыкин, Н.К. Никольский // Бухгалтерский учет в совхозах – М.: Статистика. – 1971. – 359 с.

129. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності / Василь Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7 – 10.

130. Ленин В.І. Держава і революція / В.І. Ленін // П.з.т., Т. 33, вид. 5-те. – 415 с.

131. Ленин В.І. Як організувати змагання / В.І. Ленін // П.з.т., Т. 35, вид. 5-те. – 415 с.

132. Лень В.С.Звітність підприємства: Підручник.– 2-ге вид., перероб. і допов. /В.С. Лень, В.В. Гливенко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с.

133. Лившиц Л.Г. Почему в фабричном деле отчетный год не совпадает с гражданським /Л.Г. Лившиц // Счетоводство. 1890. – № 7. С. 200 – 201.

134. Лист Міністерства фінансів України. Відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів № 31-34000-20-10/3665 від 09 лютого 2008 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 8. – С. 11.

135. Лист Міністерства фінансів України. Про облікову політику № 31-34000-10-5/27793 від 21. 12. 2005 р.

136. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія / Л.В.Ловінська – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

137. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств /Л.Г.Ловінська // Фінанси України . – 2003. – № 11. – С. 58 – 65.

138. Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета /А.И. Лозинский – Саратов. – 1939. – 107 с.

139. Лозинский А.И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом /А.И. Лозинский – М.: В/О "Союзтогучет". – 1938. – 584 с.

140. Лупенко Ю.О. Інвестування розвитку сільського господарства / Ю.О. Лупенко, Є.І. Лупенко // Економіка АПК. – 2008. - № 12. – С. 59 – 62.

141. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1973) /В.А. Маздоров – М.: Финансы. – 1972. – 320 с.

142. Малік М.Й. До питання сталого розвитку сільських територій / М.Й. Малік // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 51 – 55.

143. Малік М.Й. Підприємництво у розвитку аграрного ринку /М.Й. Малік, О.Г. Шпикуляк //Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 138 – 149.

144. Малюга Н.М. Облікова інтерпретація природно-ресурсного потенціалу /Н.М. Малюга [Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. 11 Міжнародна науково-практична конференція: Зб. Тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. – 246 с.]. – С. 40 – 42.

145. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія, методологія, перспективи розвитку: монографія /Н.М. Малюга –Житомир: ЖДТУ.– 2005.–548 с.

146. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Збірник задач і вправ. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". Вид 3-є, перероб. і доп. Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

147. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учебн. пособие для с.-х. вузов /И.В. Малышев – М..: Финансы и статистика. 1981. – 263 с.

148. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства СССР. Изд. 3-е, пере раб. – М.: Госфиниздат. – 1959. – 462 с.

149. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Тетяна Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21 – 26.

150. Маренич Т.Г. Облікові аспекти формування та використання прибутку / Т.Г. Маренич // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 8 – 10. – С. 149 –155.

151. Месель-Веселяк В.Я. Дохідність і розширене відтворення в агропромисловому виробництві / В.Я. Месель-Веселяк // економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 12 – 20.

152. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова] – К.: ФПБАУ, 2005. – Ч. 1. – 1340 с.

153. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова] – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

154. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. Учеб. пособие: Пер. с англ. /Д. Миддлтон – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.

155. Митюшкин Т.С. Теория бухгалтерского учета /Т.С. Митюшкин – М. Государственное издательство сельскохозяйственной литературы – 1957. – 369 с.

156. Михеев Ф.А. Основы теории бухгалтерского учета. Учебн. пособие. Изд. 3-е, переработанное /Ф.А. Михеев – М.: Экономика. – 1965. – 175 с.

157. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб, и доп. /Г.И. Моисеенко – М.: Финансы и статистика. – 1982. – С. 205 – 231 с.

158. Мочерний С.В. Економічна теорія. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/С.В. Мочерний – К.: Видавничий центр „Академія". – 2005.– 640 с.

159. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Ученик / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1999. – 663 с.

160. Найважливіші постанови в справі обліку і статистики. Випуск 1. – Харків: Союзоргучет. – 1932. – 79 с.

161. Наказ Міністерства фінансів України. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 14 жовтня 2008 р. № 1238 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 3 – 7.

162. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 5 березня 2008 р. № 353 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 3 – 6.

163. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження змін до деяких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку від 315 березня 2008 р. № 498 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 3.

164. Наказ Міністерства аграрної політики України „Про погодження облікової політики підприємства" від 11.04. 2007 р. № 254.

165. Нападовська Л. Завдання обліку в умовах глобалізації економіки /Л. Нападовська // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2008. – № 6. – С. 94 – 101.

166. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку /Любов Нападовська //Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26 – 30.

167. Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей: Шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов /Пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс. Бизнес. Букс, 2004. – 328 с.

168. Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика. – 1994. – 496 с.

169. Никифоров А.Є., Диба В.М. Вплив державної амортизаційної політики на оновлення основного капіталу інноваційних підприємств /А.Є. Никифоров, В.М. Диба //Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 67 – 74.

170. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред.. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 368 с.

171. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. / Лузан Ю.Я., Гаврилюк В.М., Жук В.М. – К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста", 2007. – 326 с.

172. Объяснение правил об отчетность акционерных, паевых и всех прочих предприятий, обязанных публичною отчетность // Счетоводство. – 1902. – № 19 – 20. – С. 218 – 221.

173. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

174. Офіційний сайт Мінагрополітики. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www/minagro.kiev/ua.

175. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА – М. – 2003. – 456 с.

176. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета /В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика. – 1979. – 304 с.

177. Пантелєєв В.П. Фінансова звітність. Навчальний посібник /В.П. Пантелеєв; за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. – Київ, Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. – 227 с.

178. Партин Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В. та інші. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Львів: „Магнолія плюс". – 2006. – 240 с.

179. Пархоменко В. Принципи і підходи регулювання та регламентування бухгалтерського обліку /Валерій Пархоменко //Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 3 – 24.

180. Петрук О.М. Принципи і правила в регулюванні бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 212 – 217.

181. Пиетро- Ригобона. Счетоводство и его отношение к общественному и частому благосостоянию / Пиетро- Ригобона //Счетоводство. – 1889. – № 4. – С. 46 – 48.

182. Пильменштейн Д.И. Основы бухгалтерского учета /Д.И. Пильменштейн – М.: Статистика. – 1974. – 159 с.

183. Полное собрание законов Российской Империи, т. У, 1713 – 1719. – С.-Петербург. – 1830.

184. Полное собрание законов Российской Империи, т. У1. 1830. – С. 525 – 641.

185. П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx.

186. П(С)БО 2 "Баланс" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] – Режим доступу :http://buhgalter 911.com/ Res/PSBO /PSBO2.aspx.

187. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx.

188. П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:/ / buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO4.aspx.

189. П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// buhgalter 911.com/Res/PSBO/PSBO5.aspx.

190. П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO6.aspx.

191. П(С)БО 7 "Основні засоби" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911. com/ Res/PSBO/PSBO7.aspx.

192. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] -Режимдоступу: http://buhgalter 911. com/ Res/PSBO/PSBO8.aspx.

193. П(С)БО-10 "Дебіторська заборгованість" (Нормативний документ Мінфіну України. Положення). [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx.

194. П(С)БО-11 "Зобов'язання" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO11.aspx.

195. П(С)БО-19 "Об’єднання підприємств" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO19.aspx.

196. П(С)БО-21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx.

197. П(С)БО-22 "Вплив інфляції" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO22.aspx.

198. П(С)БО-27 "Діяльність, що припиняється" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO27.aspx.

199. П(С)БО-28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO28.aspx.

200. П(С)БО-29 "Фінансова звітність за сегментами" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO29.aspx.

201. П(С)БО-30 "Біологічні активи" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO30.aspx.

202. П(С)БО-31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx.

203. П(С)БО-32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO32.aspx.

204. Попов Н. По поводу статьи г. Белова "Бухгалтерия и математика" /Н. Попов //Счетоводство. – 1892. – № 2. – С. 26 – 30.

205. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарським підприємством /Н.Л. Правдюк //Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 18 – 21.

206. Приказ Министерства сельского хозяйства СССР „О мерах по улучшению бухгалтерского учета в колхозах” от 13 июня 1973 г., № 186/383 //Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1974. – № 1 . – С. 44

207. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України від 29 липня 2003 р. № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59 – 60.

208. Проданчук М. Податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку /Михайло Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 26 – 32.

209. Проект правил об отчетности акционерных, паевых и прочих предприятий, обязанных публичною отчетностью //Счетоводство. – 1990. – № 1– 2. – С.7 –18.

210. Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку Підручник для вузів. – Видання 2-ге, перероб. і доп. /Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. – Тернопіль:ТАНГ, 1998. – 269с.

211. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 21с.

212. Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях / В.К. Радостовец – М.: 1987.– 414с.

213. Рассел, Бертран. Історія західної філософії / Рассел, Бертран [Пер. з англ. Ю. Лісника, П. Таращука] – К.: Основи, 1995. – 759 с.

214. Редько О. Аудиторський погляд на гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні /О. Редько //Світ бухгалтерського обліку. – 1998.– № 6. – С. 2–6.

215. Рекомендации о порядке выхода работников из колхозов, совхозов, других сельскохозяйственных предприятий, наделение их земельными участками и производственными фондами // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1991. – № 1.

216. Рекомендации о превращении убыточных и низкорентабельных колхозов и совхозов в ассоциации крестьянских хозяйств, межхозяйственных предприятий и других объединений // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях . – 1991. – № 9.

217. Рогаченко С.М. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах / Рогаченко С.М., Гурін М.І., Цейтлін М. Я., Бутко С.Д. – К.: Вища школа. – 1979. –390 с.

218. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 року № 25 – р "Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямків розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах" // Інформаційно-правова система "Ліга: Закон". – 2007. – № 1.

219. Рындин М.Г. О бухгалтерской отчетности за 1987 год /М.Г. Рындин // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1987. – № 11. – С. 21 -25.

220. Саблук П.Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні /Саблук П.Т. [Збірник наукових праць /За редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.]. – С. 5 – 7.

221. Саблук П.Т. Міжнародний рух капіталів і залучення в Україну прямих іноземних інвестицій /П.Т. Саблук, В.І. Власов, М.І. Кисіль, К.А. Пріб // Економіка АПК. – 2008. – № 9. – С. 3 – 14.

222. Саблук П.Т. Научное обеспечение перехода агропромышленного комплекса Украинской ССР к рынку //Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1991. – № 9. – С. 2 – 7.

223. Сборник ревизионных правил по удельному ведомству. – С.-Петербург. – 1870. – 101 с.

224. Сборник счетных правил. – Санкт- Петербург. – 1869. – 50 с.

225. Сіденко В. Проблеми формування моделі національного економічного розвитку в контексті глобалізації /В. Сіденко // Вісник Київського торговельно-економічного університету. – 2008. – № 1. – С. 5 – 14.

226. Сиверс Е. О преподавании счетоводства / Е. Сиверс // Счетоводство. – 1893. – № 11. – С. 163 – 167.

227. Словник іншомовних слів / За редакцією О.С. Мельничука. – К.: Головна редакція УРЕ. – 1974. – 775 с.

228. Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА Четверте видання. Головний редактор Девід В. ПІРС / Пер. з англ.. Олексія Мороза, Тетяни Мороз. Науковий редактор Сергій Слухай. – К.: "АртЕк". – 2000. – 640 с.

229. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Кн. I – III /А.Смит /Рос. Акад. Наук, Ин-т экономики; [Пер. с англ., ввод ст., коммент. Е.М. Майбурда]; Отв. ред. Л.И. Абалкин. – М.: Наука, 1993. – 570 с.

230. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет как наука /Я.В. Соколов //Бухгалтерия. – 2001. – № 4. – С. 16 – 20.

231. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. – 1991. – 400 с.

232. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета /Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика. – 1985. – 367 с.

233. Соколов Я.В. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете /Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 5. – С. 54 – 59.

234. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: Аналитика – Пресс, 1998. – 288 с.

235. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

236. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка. – 1993. – 222 с.

237. Стефюк І. Про національну облікову політику в Україні / Стефюк І., Ловінська Л. [Електроннийресурс]. – Режим доступу http://me.kmu.gov.ua /file /link/78901/file /Stefaniuk_4_06_U.pdf.

238. Стоун Д. Бухучет и финансовый анализ: Подготовительный курс / Стоун Д, Хитчинг К; [пер. с англ. Ю.А. Огибиным, Г.Ю. Огибиным при участии Е.А. Плаксенкова] – М.: Сирин, 1998. – 302 с.

239. Струмилин С.Г. К перестройке советского учета /С.Г Струмилин М.: В/О "Союзоргучет". – 1936. – 93 с.

240. Суворов А.В. Особенности принципов учета и основные характеристики финансовой отчетность, составленной по МСФЗ // Международный бухгалтерский учет. – 2006. - № 10 (94). – С. 26 – 37.

241. Суворов А.В. Прозрачность учетной информации и основные принципы бухгалтерского учета /А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 6 (30). – С. 2 – 8.

242. Сумцов А. Курс теории бухгалтерского учета /А. Сумцов М.: Госфиниздат. – 1958. – 315 с.

243. Теорія бухгалтерського обліку / Н.Н. Грабова. – 4-е вид., перероб, і доп. – К.: Вища школа. Головне видавництво. – 1986. – 309 с.

244. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / [Партин Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В. та ін.] – Львів: „Магнолія плюс”. – 2006. – 240с.

245. Указания о порядке отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с арендой имущества. Письмо Министерства финансов СССР и Государственного комитета СССР по статистике //Планирование и учет в сельском хозяйстве. – 1991. – № 1. – С. 32.

246. Указ Президента від 21 березня 2002 року № 280/2002 "Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах" // Інформаційно-правова система "Ліга: Закон". – 2007. – № 1.

247. Українська Радянська енциклопедія. Т. 5. К.: Головна редакція Української Радянської Енциклопедії. – 1980. – С. 216 – 217.

248. Уманців Г. Облік у системі макро- та мікроекономічного управління / Галина Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 17 – 24.

249. Усач Б.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник /Б.Ф. Усач, Р.К. Шурпенкова. – К.: Знання, 2004. – 301 с.

250. Федулова Л.І. Концептуальні засади економічних знань /Л.І. Федулова // Економічна теорія. – 2008. – № 2. – С. 37 – 59.

251. Федулова Л.І. Економічна природа технологій та технологічного розвитку /Л.І. Федулова // Економічна теорія. – 2006. – № 3. – С. 3 – 19.

252. Фишер С. Экономика [Пер. с англ. со 2-го изд.] / С. Фишер , Р. Дорнбуш , Р. Шманензи . – М.: Дело ЛТД. - 1993. – 864 с.

253. Фридмен М. Основы монетаризма /Милтон Фридмен / Под науч. ред. Д.А. Козловав. – М.: ТЕИС, 2002. – 175 с.

254. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.; [Пер. с англ. проф. Я.В. Соколова] – М.: Финансы и статистика. – 1997. – 367 с.

255. Хома С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу /Світлана Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20 – 24.

256. Хомин П. Дефініції ”амортизація” і ,,знос” основних засобів у контексті плану рахунків бухгалтерського обліку /Петро Хомин // Вісник Тернопільського національного університету. – 2007. – № 2. – С. 104 – 112.

257. Хомин П.Я. Методологія фінансового обліку: виклики XXI ст. щодо його формування та їх вирішення в Україні / П.Я. Хомин, М.С. Палюх // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11 – 12. – С. 150 – 154.

258. Хомин П.Я. Амортизація: економічний зміст та методика відображення / П.Я. Хомин, І.М. Пиріг // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 22 – 30.

259. Хомин П. Адитивний і процедурний підходи та еклектика їх тлумачення за теорією бухгалтерського обліку /Петро Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 22 – 28.

260. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемі фінансового, управлінського і податкового обліку: Монографія /П.Я. Хомин – Тернопіль: Економічна думка. – 2004. – 288 с.

261. Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН. – К., 2004. – 34 с.

262. Хомин П. Податковий облік як основа звітності про фіскальні платежі: PRO I CONTRA /Петро Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 12. – С. 42 – 47.

263. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств. (Методологія і методика) /П. Хомин – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – 453 с.

264. Хорин А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 50 – 52.

265. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организации: цель составления / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – С. 67 – 71.

266. Хорин А.Н. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 67 – 71.

267. Царенко О.В. Генезис концепції і методів управління конкурентоспроможності підприємств /О.В. Царенко // Економіка та держава. – 2007. – № 8. – С. 53 – 56.

268. Цивільний кодекс України: Офіційний текст –К.: Кондор, 2003.– 402 с.

269. Червінька С.Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств /С.Л. Червінька // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. –С. 107 –110.

270. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. –С. 6 – 9.

271. Чухно А.А. Інформаційна постіндустріальна економіка: теорія і практика. Твори: У 3 т. / НАН України, Київ. Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук. –дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2006. – 512 с.

272. Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України. – К. – 2003. – 631 с.

273. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-е вид., перероб. і доп. /В.Г. Швець – К.: Знання, 2006. – 525 с.

274. Шелагинов В.Е. Пересмотр принципов подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО": цели финансовой отчетность / В.Е. Шелагинов // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 4 (100). – С. 21 – 28.

275. Шумська С.С. Національне багатство: методологічні підходи та оцінки по Україні / С.С. Шумська // Економічна теорія. – 2006. – № 4. – С. 62 – 76.

276. Ямборко Г. Проблеми взаємоузгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків /Галина Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 19 – 26.

277. Яремко І.Й. Методологічна основа бухгалтерського обліку: стан та перспективи / І.Й. Яремко // Вісник національного університету „Львівська політехніка". – 2007. – № 577. – С. 451 – 460.

278. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія /І.Й. Яремко – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

279. Экклз Роберт Дж. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Экклз Роберт Дж., Герн Роберт Х., Киган Э. Мэри, Филипс Дейвид М.Х. [Пер. с англ. Н. Барышниковой] – М.: „Олимп-Бизнес", 2002. – 400 с.

280. Baruch Lev and Paul Zarowin. The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them. Paris, France: Organization for Economic Co-operation and Development, 1998. P. 15.

281. Financial Accounting is Reporting. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http: // www / taxsistes. com.

282. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory: 4- th ed. – Thomson Learning, 2000.

283. Lanqlois R., Robertson P. Firms, Markets and Economic Change: A Dynamic Theory of Business Institutions. London, 1995. – P. 35.

284. Olve, Roy and Wetter. Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard.

285. Robert S. Kaplan and David P. Norton. The balanced Scorecard – Measures That Drive Performance // Harvard Business Review. 70. 1992. January – February. P. 71 – 79.

286. Tobin J. A General Equilibrium Approach to Monetary Theori // Journal jf Money Credit and Banking, Vol. 1. – 1969. – № 1.

ДЛЯ НОТАТОК

Наукове видання

Т.Є Кучеренко

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ АГРАРНОГО МЕНЕДЖЕНТУ

Монографія

Комп'ютерне верстання М.І.Мальований
Коректура Л.М. Абрамець
Дизайн обкладинки Л.О. Авксентюк

Підписано до друку 27.11.2009
Формат 60х84/16
Папір офсет. Ум.арк. 16,28
Тираж 300 прим. Зам. №52

Видавець і виготівник «Сочінський»
Видавничо-поліграфічний центр «Візаві»
20300, м. Умань, вул.Тищика, 18/19
Свідоцтво: серія ДК №2521 від 08.06.2006 р.
тел.: (04744) 4-64-88, 4-67-77
e-mail: vizavi08@mail.ru