

Облік і оподаткування

УДК 657.1

Долішня Тетяна Іванівна

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Dolishnia Tetiana

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation

Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

ORCID: 0000-0003-0972-4219

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЇЇ

СКЛАДАННЯ

FINANCIAL REPORTING: METHODOICAL ASPECTS OF ITS

PREPARATION

Анотація. Вступ. Фінансова звітність є одним із основних інформаційних джерел про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, рух грошових коштів, зміни у складі власного капіталу тощо. Показники форм фінансової звітності використовуються широким колом зацікавлених користувачів в залежності від різноманітних потреб. Зокрема, працівники підприємства хочуть мати розуміння щодо збереження їх робочих місць, оплати праці тощо; покупців цікавить своєчасність отримання необхідних послуг, а постачальників та банківські установи – своєчасність оплати рахунків та повернення кредитів (отримання відсотків) відповідно і т.д.

Тому інформація відображена у фінансовій звітності повинна бути доречною та правдивою. Окрім того, фінансова звітність має бути

зрозумілою для користувачів, розрахованою на однозначне її тлумачення за умови, що вони володіють достатніми знаннями та зацікавлені у сприйнятті такої інформації, своєчасною, зіставною, а також щоб можна було її перевірити.

Таким чином, при складанні та поданні фінансової звітності користувачам потрібно забезпечити відповідність її вимогам щодо якісних характеристик фінансової звітності передбачених у Концептуальній основі фінансової звітності.

Зважаючи на вищевикладений матеріал, постає потреба дослідити методичні аспекти складання фінансової звітності щодо змістового наповнення форм з метою покращення якісних характеристик фінансової звітності.

Мета. Метою дослідження є розкриття окремих методичних аспектів складання фінансової звітності за МСФЗ шляхом порівняння рекомендацій у міжнародних стандартах із вітчизняною практикою для розробки практичних рекомендацій для покращення якісних характеристик фінансової звітності.

Матеріали і методи. Матеріалом дослідження є: 1) діюче вітчизняне нормативно-правове забезпечення щодо регулювання формування фінансової звітності; 2) міжнародні стандарти фінансової звітності; 3) наукові праці вчених у періодичних виданнях із досліджуваної проблематики.

У процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та порівняння (для характеристики змістового наповнення фінансових звітів за міжнародними та вітчизняним стандартами); спостереження, співставлення (для оцінки використовуваних типових форм фінансової звітності вітчизняними підприємствами, що складають звітність за міжнародними стандартами); конкретизації та абстрагування (при

розробці рекомендацій для покращення якісних характеристик фінансової звітності).

Результати. У науковій статті розглянуто методичні аспекти щодо складання форм фінансової звітності вітчизняними підприємствами. Підприємства складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами послуговуються формами фінансової звітності рекомендованої НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Обґрунтовано, що їх використання дозволяє розкрити інформацію з урахуванням вимог міжнародних стандартів у частині доречності та суттєвості подання статей для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання. Рекомендовано в перелік основних критеріїв (суттєвість статті та можливість її достовірної оцінки) для відображення інформації у фінансовій звітності віднести врахування особливостей діяльності підприємств. Розроблено рекомендації щодо змістового наповнення форм фінансової звітності. Це дозволить покращити якісні характеристики фінансової звітності.

Перспективи. У подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розробці окремих галузевих методичних рекомендаціях щодо порядку заповнення фінансової звітності за МСФЗ, а також розробки відповідної методики аналізу показників фінансової звітності. Це надасть змогу покращити організацію підсумкового етапу обліку та методики аналізу. У результаті забезпечить керівництво підприємства якісною та надійною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти(положення) фінансової звітності, Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, Примітки.

Summary. *Introduction.* Financial reporting is one of the primary sources of information about a company's financial position, performance, cash flows, and changes in equity. Indicators from financial reporting forms are utilized by a wide range of stakeholders depending on their needs. For instance, employees seek assurance regarding job security and salary payments; customers are interested in the timely delivery of services; and suppliers and banks are concerned with timely payments and loan repayments (including interest), among others.

Hence, the information presented in financial reports must be relevant and reliable. Furthermore, financial reporting should be clear to users, designed for unambiguous interpretation provided they have sufficient knowledge and an interest in understanding the information, timely, comparable, and verifiable.

Thus, in preparing and presenting financial reporting to users, it is necessary to ensure its compliance with the qualitative characteristics outlined in the Conceptual Framework for Financial Reporting.

Given the above, there is a need to examine the methodical aspects of preparing financial reports, particularly in terms of the content of the forms, to improve their qualitative characteristics.

Purpose. The objective of the research is to identify specific methodical aspects of preparing financial reports under IFRS by comparing recommendations from international standards with domestic practices and to develop practical recommendations for improving the qualitative characteristics of financial reporting.

Materials and methods. The research materials include: 1. Current domestic legal and regulatory frameworks governing financial reporting; 2. International Financial Reporting Standards (IFRS); 3. Scientific papers published in periodicals on the subject matter.

The research utilized the following scientific methods: theoretical generalization and comparison (to characterize the content of financial reports under international and domestic standards); observation and juxtaposition (to assess typical financial reporting forms used by domestic companies preparing reports under international standards); concretization and abstraction (to develop recommendations for improving the qualitative characteristics of financial reporting).

Results. The article examines methodical aspects of preparing financial reporting forms by domestic companies. Enterprises preparing financial reports under IFRS often use the forms recommended by NAS (National Accounting Standards) 1 "General Requirements for Financial Reporting." It has been substantiated that using these forms allows for disclosing information in compliance with IFRS requirements, particularly in terms of relevance and materiality, to better understand the financial position of an entity. It is recommended to include specific features of the company's operations as one of the key criteria (materiality of items and the possibility of their reliable estimation) for presenting information in financial reports. Recommendations were developed regarding the content of financial reporting forms, which will enhance their qualitative characteristics.

This will improve the content of the forms and, consequently, the qualitative characteristics of financial reporting.

Discussion. Future research should focus on developing sector-specific methodical recommendations for preparing financial reports under IFRS and creating methodologies for analyzing financial reporting indicators. This will enhance the organization of the final accounting stage and analytical methods, ultimately providing management with high-quality, reliable information for decision-making.

Key words: *financial reporting, International Financial Reporting Standards (IFRS), national standards (provisions) of financial reporting,*

Balance Sheet (Statement of Financial Position), Statement of Financial Results (Statement of Comprehensive Income), Statement of Changes in Equity, Notes.

Постановка проблеми. Фінансова звітність є одним із основних інформаційних джерел про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, рух грошових коштів, зміни у складі власного капіталу тощо. Показники форм фінансової звітності використовуються широким колом зацікавлених користувачів в залежності від різноманітних потреб. Зокрема, працівники підприємства хочуть мати розуміння щодо збереження їх робочих місць, оплати праці тощо; покупців цікавить своєчасність отримання необхідних послуг, а постачальників та банківські установи – своєчасність оплати рахунків та повернення кредитів (отримання відсотків) відповідно і т.д.

Тому інформація відображена у фінансовій звітності повинна бути доречною та правдивою. Окрім того, фінансова звітність має бути зрозумілою для користувачів, розрахованою на однозначне її тлумачення за умови, що вони володіють достатніми знаннями та зацікавлені у сприйнятті такої інформації, своєчасною, зіставною, а також щоб можна було її перевірити.

Таким чином, при складанні та поданні фінансової звітності користувачам потрібно забезпечити відповідність її вимогам щодо якісних характеристик фінансової звітності передбачених у Концептуальній основі фінансової звітності.

Зважаючи на вищевикладений матеріал, постає потреба дослідити методичні аспекти складання фінансової звітності щодо змістового наповнення форм з метою покращення якісних характеристик фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика формування фінансової звітності знайшла своє відображення в багатьох

наукових працях учених-дослідників. Зокрема, Балазюк О.Ю.[2] та Сисоєва І.М.[2] досліджували особливості формування Звіту про фінансові результати підприємств за міжнародними стандартами, аудит його показників та техніку подання звітності. Безкоровайна Л.В.[3] висвітлила проблеми формування та розкриття інформації у фінансовій звітності, складеної на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Ґрунтовні дослідження в царині бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами провели Голов С.Ф. [4] та Костюченко В.М. [4]. Коршикова О.А. [5] проаналізувала особливості складання Звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та розробила пропозиції щодо адаптації статей Звіту до вимог МСФЗ. У своїй праці Сльозко Т.М. [6] здійснила порівняльну характеристику концептуальної основи (концепції) бухгалтерського обліку та звітності, показала їхню структуру та довела необхідність формування такої концептуальної основи бухгалтерського обліку, яка давала б можливість створювати інформацію для будь-яких форм звітності (будь-яких користувачів). Колективом науковців [7] проведено дослідження проблем обліку на підприємствах нафтогазової промисловості за МСФЗ.

Проте на сьогодні існує потреба подальшого вивчення методичних питань формування фінансової звітності в контексті її змістового наповнення з метою покращення якісних характеристик фінансової звітності.

Метою статті є розкриття окремих методичних аспектів складання фінансової звітності за МСФЗ шляхом порівняння рекомендацій у міжнародних стандартах із вітчизняною практикою для розробки практичних рекомендацій для покращення якісних характеристик фінансової звітності.

Матеріали і методи. Матеріалом дослідження є: 1) діюче вітчизняне нормативно-правове забезпечення щодо регулювання формування фінансової звітності; 2) міжнародні стандарти фінансової звітності; 3) наукові праці вчених у періодичних виданнях із досліджуваної проблематики.

У процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та порівняння (для характеристики змістового наповнення фінансових звітів за міжнародними та вітчизняним стандартами); спостереження, співставлення (для оцінки використовуваних типових форм фінансової звітності вітчизняними підприємствами, що складають звітність за міжнародними стандартами); конкретизації та абстрагування (при розробці рекомендацій для покращення якісних характеристик фінансової звітності).

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, які оприлюднюються державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [8].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО(ІАС)) 1 «Подання фінансової звітності» визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з

фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він встановлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту [9].

Повний комплект фінансової звітності включає (рис.1):

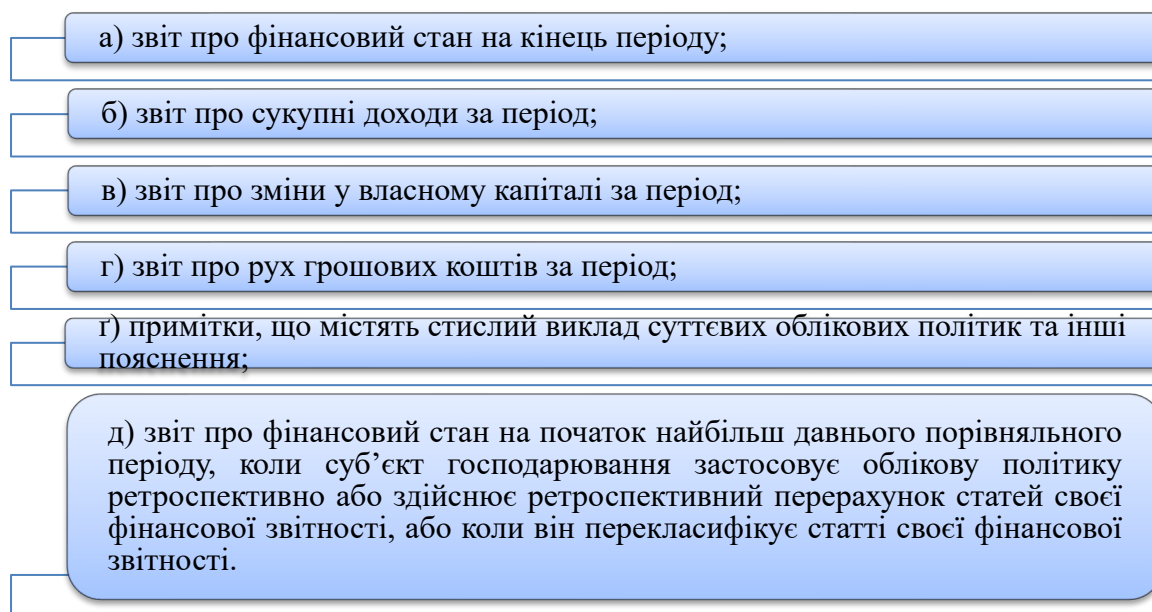


Рис. 1. Повний комплект фінансової звітності згідно МСБО(ІАС) 1 «Подання фінансової звітності»

Джерело: побудовано на основі джерела [9]

При чому стандарт дозволяє суб'єкту господарювання використовувати інші назви Звітів, ніж ті, що наводяться у цьому стандарті [9].

Аналогічно Національним стандартом (положенням) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] передбачено формування Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма №1), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма №3) або Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма №3-н), Звіту про власний капітал (форма №4), а також

консолідованих звітів та розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності. Тобто чітко визначено назву звітів, їх структуру, можливий склад статей.

Суб'єкти господарювання подаючи проміжну (щоквартальну) фінансову звітність керуються вимогами МСБО (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність» [9], так як МСБО(IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [9] не розглядає поточну фінансову звітність. Відповідно до якого фінансові звіти потрібно подавати хоча б щорічно.

Баланс є одним із важливих та ключових понять у бухгалтерському обліку. Він розглядається науковцями як один із елементів методу бухгалтерського обліку, тобто визначає спосіб групування і узагальненого відображення стану господарських засобів підприємства за складом, розміщенням, джерелами їх утворення у грошовій оцінці на певну дату та як одна із форм звітності: звітна таблиця форма №1, яка відображає фінансовий стан підприємства. Тому його називають ще Звітом про фінансовий стан.

У складі фінансової звітності підприємства Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1) є основною її складовою, що відображає активи, зобов'язання та власний капітал на певну дату.

Міжнародні стандарти не визначають формат балансу, тому підприємство може самостійно обирати форму подання інформації, якщо інше не передбачено законодавством.

Водночас МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [9] визначає мінімальний перелік статей, які за своїм характером або функцією є достатньо різні і тому потребують окремого подання у балансі, а також рекомендує розмежовувати активи і зобов'язання на поточні та непоточні або класифікувати їх за ліквідністю.

Зазвичай, вітчизняні підприємства [11], що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, використовують типову форму

№1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) рекомендовану НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10].

Для цілей дослідження проведено порівняльний аналіз обов'язкових до розкриття статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» та використовуваних у вітчизняній практиці [10; 11] (табл.1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз обов'язкових до розкриття статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) у міжнародній та вітчизняній практиці

МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф.№1) (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)
основні засоби	Основні засоби (р.1010) =первісна вартість (р.1011) (-) знос (р.1012)
інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість (ІН) (р.1015) =первісна вартість ІН (р.1016) (-) знос ІН (р.1017)
нематеріальні активи	Нематеріальні активи (р.1000) =первісна вартість (р.1001) (-) накопичена амортизація (р.1002)
фінансові активи (за винятком інвестицій, що обліковуються із застосуванням методу участі в капіталі, торговельної та іншої дебіторської заборгованість, грошових коштів та їх еквівалентів)	Поточні фінансові інвестиції (р.1160)
інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі (р.1030)
біологічні активи	Довгострокові біологічні активи (ДБА) (р.1020) =первісна вартість ДБА (р.1021) (-) накопичена амортизація ДБА (р.1022) Поточні біологічні активи (р.1110)
запаси	Запаси р.1100, в т.ч. Виробничі запаси (р.1101) Незавершене виробництво (р.1102) Готова продукція (р.1103) Товари (р.1104)
торговельна та інша дебіторська заборгованість	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (р.1125) Дебіторська заборгованість за виданими авансами (р.1130)

	Дебіторська заборгованість за розрахунками із бюджетом (р.1135) Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів (р.1140) Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків (р.1145) Інша поточна дебіторська заборгованість (р.1155)
грошові кошти та їх еквіваленти	Гроші та їх еквіваленти (р.1165), в т.ч. готівка (р.1166), рахунки в банках (р.1167)
загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ (IFRS) 5	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття (р.1200)
торговельна та інша кредиторська заборгованість	Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги (р.1615); розрахунками зі страхування (р.1625); розрахунками з оплати праці (р.1630); одержаними авансами (р.1635); розрахунками з учасниками (р.1640); внутрішніми розрахунками (р.1645)
забезпечення	Довгострокові забезпечення (р.1520) Поточні забезпечення (р.1660)
фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в торговельній та іншій кредиторській заборгованості та в забезпеченні)	Інші довгострокові зобов'язання (р.1515) Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (р.1610)
зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО (IAS) 12	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (1620), в т.ч. з податку на прибуток (р.1621)
відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток»	Відстрочені податкові зобов'язання (р.1500) Відстрочені податкові активи (р.1045)
зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ (IFRS) 5	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття (р.1700)
неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі	Неконтрольовані частки слід відображати в консолідованому звіті про фінансовий стан в складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського підприємства.
випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства	Слід відображати в консолідованому звіті про фінансовий стан в складі власного капіталу власників материнського підприємства.

Джерело: розроблено автором на основі джерел [9; 10; 11]

Окрім цих обов'язкових до розкриття статей, міжнародним стандартом дозволяється наводити інші додаткові, якщо вони є

істотними(суттєвими), а їх розкриття – доцільне та оцінка може бути достовірно визначена.

Відзначимо, що міжнародні стандарти фінансової звітності призначені для складання і подачі фінансової звітності за таксономією у форматі XBRL [12].

Вітчизняним стандартом також дозволяється вводити інші додаткові статті згідно Додатку 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Окрім того, слід з акцентувати увагу, що вітчизняна форма Балансу дозволяє більш широко розкрити інформацію, ніж того вимагає МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено рекомендації щодо уніфікації форми бухгалтерського балансу, деталізацію активів на три групи за ступенем ліквідності майна, що зберігає послідовну узгодженість із класами та рахунками вітчизняного Плану рахунків та поділ зобов'язань.

Грунтуючись на вищевикладений матеріал, можемо стверджувати, що використовувана підприємствами типова форма №1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) дозволяє розкривати інформацію підприємства з урахуванням вимог міжнародних стандартів у частині доречності та суттєвості подання статей для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Для цілей дослідження було проаналізовано доступну фінансову звітність, яка оприлюднюється в інтернет ресурсах, багатьох суб'єктів господарювання в контексті відповідності її якісним характеристикам. Зокрема, ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз України» [11] складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами використовує типові форми рекомендовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10].

За результатами проведених досліджень вважаємо, що можна покращити якісні інформаційні характеристики фінансової звітності даного підприємства шляхом упорядкування статей (рис.2).

Видалити такі статті у Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф.№1):

- Частка перестраховика у страхових резервах (р.1180), у т.ч. в резервах довгострокових зобов'язань (р.1181), в резервах збитків або резервах належних виплат (р.1182), в резервах незароблених премій (р.1183), в інших страхових резервах (р.1184)
- Страхові резерви (р.1530), у т.ч. резерв довгострокових зобов'язань (р.1531), резерв збитків або резерв належних виплат (р.1532), резерв незароблених премій (р.1533), інші страхові резерви (р.1534)
- Призовий фонд (р.1540)
- Резерв на виплату джек-поту (р.1545)
- Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю (р.1650)
- Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків (р.1670)

Рис. 2. Рекомендовані зміни до форми №1 Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Джерело: власна розробка

Тобто у формі №1 потрібно видалити ті статті за якими відображається інформація про страхову та ігрову діяльність, яку дане товариство не проводить.

Натомість вважаємо, що потрібно деталізувати статті Дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (р.1125) та Поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги (р.1615) виходячи із того, що вони займають найбільшу питому вагу у структурі майна підприємства. Додати у форму №1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) рядки, де відображати інформацію про дебіторську та кредиторську заборгованість в розрізі контрагентів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) або його ще називають Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (Звіт про сукупний дохід) відображає інформацію про всі визнані за звітний період доходи та витрати від діяльності підприємства з наростаючим підсумком з початку року до звітної дати.

Загальні вимоги до подання цього звіту прописані МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Його можна представляти у формі:

- єдиного звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, або
- у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та у другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [9].

Міжнародним стандартом визначено мінімальний перелік статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Загальний сукупний дохід складають всі компоненти прибутку або збитку та іншого сукупного доходу. Введення цього показника у Звіт про фінансові результати, загалом, розглядають як адаптацію національної звітності до вимог МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [9] та Концептуальної основи фінансової звітності [1], де дохід трактується доволі широко як збільшення власного капіталу (за виключенням операцій з засновниками(власниками)). У результаті сукупний дохід є показником, що логічно пов'язує три форми: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Звіт про власний капітал.

Загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу дорівнює прибутку або збитку.

Стандартом [9] передбачена можливість для підприємств подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у Звіті про сукупні доходи чи в окремому Звіті про прибутки та збитки в залежності, що складається. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Додаток 3) [10] також уможлиблює введення додаткових рядків.

Підприємство повинно подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації за характером витрат або за

їхніми функціями у підприємства. Відповідно цей аналіз подають в одній із двох форм (табл. 2):

Таблиця 2

Характеристика форм аналізу витрат

Форма аналізу	Характеристика
метод «характеру витрат»	Підприємство об'єднує витрати у прибутку або збитку за їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій.
метод «функції витрат» або «собівартості реалізації»	Підприємство класифікує витрати відповідно до їх функцій як частини собівартості або, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Відповідно до цього методу підприємство розкриває щонайменше інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного професійного судження.

Джерело: узагальнено автором на основі джерел [7; 9]

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] вітчизняний формат Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) поєднує у собі обидва вищенаведені підходи: у I розділі доходи та витрати послідовно наводять за їх функціями, а у III розділі необхідно розкрити інформацію про витрати за елементами.

На досліджуваному підприємстві [11] використовують типову форму №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) рекомендовану вітчизняним стандартом. До якої пропонуємо внести такі зміни (рис.3):

Видалити такі статті у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (ф.№2):

- Чисті зароблені страхові премії (р.2010), премії підписані, валова сума (р.2011), премії, передані у перестраховування (р.2012), зміна резерву незароблених премій, валова сума (р.2013), зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій (р.2014)
- Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів (р.2110), зміна інших страхових резервів, валова сума (р.2111), зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах (р.2112)

Рис. 3. Рекомендовані зміни до форми №2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Джерело: власна розробка

Статті (р.2010 та р.2110) для страховиків обов'язкові. Та враховуються у підрахунку загальних результатів.

Водночас деталізувати показник чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), наприклад, в розрізі промислових споживачів, бюджетних установ, населення тощо.

У результаті запропоновані зміни дозволять оптимізувати форму і тим самим покращити якісні характеристики даного Звіту.

Основні вимоги щодо подання інформації про минулі зміни грошових коштів та їх еквівалентів у Звіті про рух грошових коштів визначено МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів» [9].

Інформація про грошові потоки є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності підприємством генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також визначення їх потреби [7].

Структура Звіту про рух грошових коштів базується на класифікації грошових потоків, що передбачає поділ діяльності на три види: операційну (розділ I Звіту), інвестиційну (розділ II Звіту) та фінансову (розділ III Звіту).

Відповідно до стандартів підприємства звітуючись про грошові потоки операційної діяльності можуть використовувати прямий або непрямий метод.

Використання прямого методу для визначення чистої зміни коштів полягає у тому, що послідовно розкривають всі основні статті грошових надходжень та витрачань, а різниця між ними формує чистий рух коштів окремо від операційної (р. 3195), інвестиційної (р. 3295) та фінансової діяльності (р. 3395). Для уникнення певних труднощів при складанні Звіту за цим методом рекомендовано вести детальну аналітику за рахунками грошових коштів.

Непрямий метод передбачає коригування суми чистого прибутку(збитку).

Метою складання *Звіту про власний капітал* або його називають ще Звіту про зміни у власному капіталі є забезпечення потреби користувачів в отриманні інформації про всеохоплюючий прибуток. Потреба цього Звіту обумовлена тим, що прибуток, наведений у Звіті про фінансові результати, не відображає деякі зміни у власному капіталі (дооцінка активів, результат змін в обліковій політиці тощо).

У МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [9] наводиться перелік інформації, яку повинен містити Звіт про власний капітал (рис.4):

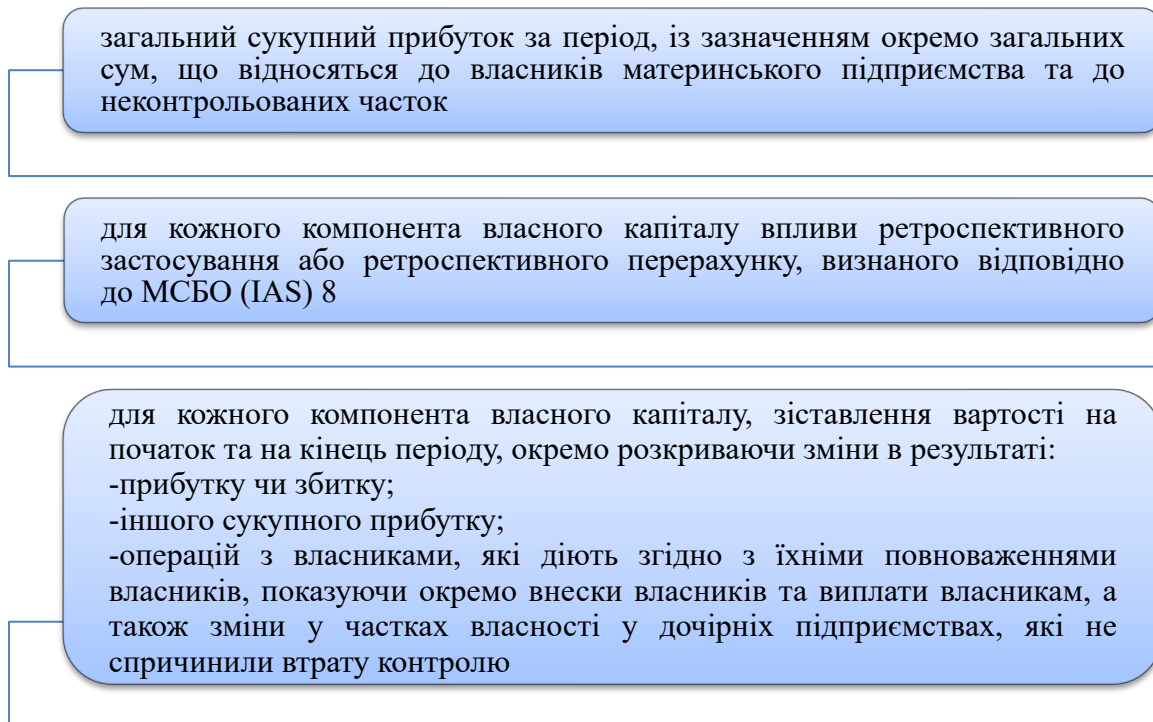


Рис. 4. Інформація, яку повинен містити Звіт про власний капітал згідно МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»

Джерело: сформовано автором на основі джерела [9]

Окрім того, міжнародним стандартом [9], передбачається можливість альтернативного подання інформації або у Звіті про власний капітал (Звіті про зміни у власному капіталі), або у Примітках.

МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» надає рекомендації й щодо інформації, яку потрібно відображати у Примітках [9]:

а) подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, застосовані відповідно до параграфів 117-124;

б) розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності;

в) надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Суб'єкт господарювання, наскільки це можливо, повинен подавати Примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. До кожної

статті, поданої у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про власний капітал та Звіті про рух грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10] розкриттю інформації у фінансовій звітності присвячено окремий четвертий розділ. Згідно якого інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у Примітках до фінансової звітності. Тобто також надається можливість альтернативного варіанту відображення інформації. Окрім того, чітко виписано перелік інформації, яку потрібно розкривати у Примітках.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, вітчизняні підприємства складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами послуговуються формами фінансової звітності рекомендованої НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Використання яких дозволяє розкрити інформацію з урахуванням вимог міжнародних стандартів у частині доречності та суттєвості подання статей для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Проте використовуючи типові форми фінансової звітності рекомендуємо складати їх та оцінювати змістове наповнення із врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства.

Визначено основні критерії, якими потрібно керуватися відображаючи інформацію в фінансовій звітності, а саме врахування особливостей діяльності підприємства; суттєвість статті та можливість її достовірної оцінки.

Розроблено рекомендації щодо змістового наповнення форм фінансової звітності. Це дозволить покращити якісні характеристики фінансової звітності.

У подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розробці окремих галузевих методичних рекомендаціях щодо порядку заповнення фінансової звітності за МСФЗ, а також розробки відповідної методики аналізу показників фінансової звітності. Це надасть змогу покращити організацію підсумкового етапу обліку та методику аналізу. У результаті забезпечить керівництво підприємства якісною та надійною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Література

1. *Концептуальна основа фінансової звітності: вебсайт*. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 07.01.2025).
2. Балазюк О.Ю., Сисоєва І.М. Звіт про фінансові результати: особливості формування та аудиту. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_2_33 (дата звернення: 07.01.2025).
3. Безкоровайна Л. В. Проблеми формування показників фінансової звітності підприємств України за МСФЗ. *Підприємництво і торгівля*. 2023. № 23. С. 17-24. <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-39-02>.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. Київ: Лібра, 2004. 880 с.
5. Коршикова О.А. Особливості складання звіту про фінансовий стан відповідно до вимог МСФЗ. *Наукові праці НДФІ*. 2012. № 3 (60). URL: http://npndfi.org.ua/docs/NP_12_03_157_uk.pdf (дата звернення: 10.01.2025).
6. Сльозко Т.М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2013. С. 244-251. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8163/1/ape_2013_4_29.pdf (дата звернення: 09.01.2025).

7. Облік на підприємствах нафтогазової промисловості за МСФЗ: навч. посіб. / за ред. В.К. Орлової, С.М. Кафки. Івано-Франківськ: «Місто НВ», 2021. 288 с.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 07.01.2025).

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вебсайт. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 08.01.2025).

10. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: вебсайт. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533 (дата звернення: 09.01.2025).

11. ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз України»: вебсайт. URL: <https://gas.ua/uk/financial-statements> (дата звернення: 09.01.2025).

12. Таксономія: вебсайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/taksonomija> (дата звернення: 12.01.2025).

13. Долішня Т.І., Тотар Б.В. Сутність поняття «фінансової звітності». *New Horizons in Scientific Research: Challenges and Solutions: Collection of Scientific Papers with the Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference*. (December 16-18, 2024. Marseille, France). European Open Science Space, 2024. p.12-14. URL: https://www.eoss-conf.com/wp-content/uploads/2024/12/Marseille_France_16.12.24.pdf (дата звернення: 08.01.2025).

References

1. *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti – Conceptual basis of financial reporting: vebsait.* URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf [in Ukrainian].

2. Balaziuk O.Iu., Sysoieva I.M. (2020). Zvit pro finansovi rezultaty: osoblyvosti formuvannia ta audytu [Report on financial results: features of formation and audit]. *Efektivna ekonomika*. No. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_2_33 [in Ukrainian].

3. Bezkorovaina L. V. (2023). Problemy formuvannia pokaznykiv finansovoi zvitnosti pidpriemstv Ukrainy za MSFZ [Problems of forming indicators of financial reporting of enterprises of Ukraine according to IFRS]. *Pidpriemnytstvo i torhivlia*. No. 23. pp. 17-24. <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-39-02> [in Ukrainian].

4. Holov S.F., Kostiuchenko V.M. (2004). Bukhhalterskyi oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy [Accounting and financial reporting according to international standards]: prakt. posib. Kyiv: Libra, 2004. 880 p. [in Ukrainian].

5. Korshykova O.A. (2012). Osoblyvosti skladannia zvituv pro finansovyi stan vidpovidno do vymoh MSFZ [Peculiarities of drawing up a financial statement in accordance with the requirements of IFRS]. *Naukovi pratsi NDFI*. No. 3 (60). URL: http://npndfi.org.ua/docs/NP_12_03_157_uk.pdf [in Ukrainian].

6. Slozko T.M. (2013). Do pytannia pro kontseptualnu osnovu obliku i zvitnosti [To the question of the conceptual basis of accounting and reporting]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt*. pp. 244-251. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8163/1/ape_2013_4_29.pdf [in Ukrainian].

7. Orlovoi V.K., Kafky S.M. (2021). Oblik na pidpriemstvakh naftohazovoi promyslovosti za MSFZ [Accounting at enterprises of the oil and gas industry according to IFRS]: navch. posib., za red. V.K. Orlovoi, S.M. Kafky, Ivano-Frankivsk: «Misto NV», 288 p. [in Ukrainian].

8. Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini [On accounting and financial reporting in Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. No. 996-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].

9. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti – International Financial Reporting Standards*: vebsait. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 [in Ukrainian].

10. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku – National Regulation (Standard) of Accounting*: vebsait. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533 [in Ukrainian].

11. *TOV «Hazopostachalna kompaniia «Naftohaz Ukrainy» – LLC «Gas Supply Company «Naftogaz of Ukraine»*: vebsait. URL: <https://gas.ua/uk/financial-statements> [in Ukrainian].

12. *Taksonomiia – Taxonomy*: vebsait. URL: <https://mof.gov.ua/uk/taksonomija> [in Ukrainian].

13. Dolishnia T.I., Totar B.V. (2024). Sutnist poniattia «finansovoi zvitnosti» [The essence of the concept of «financial reporting»]. *New Horizons in Scientific Research: Challenges and Solutions: Collection of Scientific Papers with the Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference*. (December 16-18, 2024. Marseille, France). European Open Science Space, pp. 12-14. URL: https://www.eoss-conf.com/wp-content/uploads/2024/12/Marseille_France_16.12.24.pdf [in French].