

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Особливості обліку корпоративних підприємств»

Студента V курсу групи ОМОм-11
07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Підгрушнього Петра Анатолійовича

Галузь знань

Керівник: к.е.н., доцент Жукевич С.М.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. Розвиток корпоративних структур та їхній вплив на облік та звітність.....	5
2. Облік фінансових результатів корпоративного підприємства.....	9
3. Відмінність ПСБО та МСФО щодо обліку діяльності корпоративних підприємств.....	19
ВИСНОВКИ.....	27
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	39

ВСТУП

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світовій системі, істотно впливають на формування різних концепцій, зокрема й концепцій бухгалтерського обліку. Стан корпоративного сектора в Україні і розвитку управління акціонерними товариствами свідчить про те, що система корпоративного управління відіграє визначальну роль у розвитку економіки. На рівень розвитку корпоративного управління також безпосередньо впливає якість корпоративної звітності, що подається компаніями. Високоякісна корпоративна звітність має ключове значення для підвищення транспарентності, сприяння мобілізації національних і міжнародних інвестицій, створення здорового інвестиційного клімату, підвищення довіри інвесторів і зміцнення фінансової стабільності. У курсовій роботі досліджуються теоретико-економічні та організаційні основи формування корпоративного обліку та звітності. Перспектива розвитку корпоративного обліку передбачає наближення до принципів, закріплених у міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема до нових підходів у розкритті звітної інформації.

Актуальність теми дослідження. Вся історія підприємницької діяльності пов'язана з пошуками шляхів підвищення прибутковості та раціональним використанням прибутку. Тому наукові дослідження, присвячені формуванню фінансових результатів та їх аудиту в різних галузях народного господарства є особливо актуальними.

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки та перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління процесами реалізації і формування фінансових результатів від здійснення діяльності корпоративного підприємства.

З введенням національних стандартів бухгалтерського обліку підприємства отримали нові можливості у формуванні облікової політики до

фінансових результатів, з одночасним врахуванням як вимог П(С)БО, так і чинного податкового законодавства України.

Господарська діяльність підприємства неможлива без застосування аудиту, тобто без систематичного спостереження і перевірки фактів господарського життя.

Застосування методів аналізу та аудиту дозволяє здійснити перевірку правильності і законності проведених господарських операцій на підприємстві, виявити порушення і зловживання, а також дають можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та попередження їх в майбутньому.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття питання організації бухгалтерського обліку на корпоративних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано для вирішення такі завдання:

- дослідити корпоративне підприємство як об'єкт обліку;
- висвітлити відмінність ПСБО та МСФО щодо обліку діяльності підприємства;
- дослідити методику аналізу результатів діяльності корпоративних підприємств;

Об'єкт дослідження – діяльність корпоративного підприємства

Предметом дослідження є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку діяльності корпоративних підприємств в сучасних умовах.

1. Розвиток корпоративних структур та їхній вплив на облік та звітність

Інтернаціоналізація виробництва та розвиток продуктивних сил сприяли появі транснаціональних корпорацій (ТНК) – підприємств, яким належать чи які контролюють комплекси виробництв або сфер обслуговування, що знаходяться за межами країни, в якій ці корпорації базуються. Найбільші транснаціональні корпорації виступають активними центрами глобалізації економіки. Вони діють у різних країнах, незважаючи на національні кордони й стають глобальними корпораціями. Приймаючи рішення про діяльність своїх підприємств, що знаходяться в різних країнах, вони впливають на стан економік цих країн. Транснаціональні корпорації пов'язують тисячі підприємств, формально незалежних, але тісно з ними пов'язаними, виступаючи постачальниками комплектуючих, і діяльність яких зумовлюється поведінкою концерну.

До поняття «транснаціональна корпорація» належать різні компанії на рівні концернів, холдингів, фінансово-промислових груп та акціонерних товариств. Значні масштаби виробництва транснаціональних корпорацій у багатьох галузях забезпечують економічну ефективність, а висока концентрація виробництва забезпечує здатність до конкурентної боротьби, можливість зниження витрат виробництва та отримання прибутку. Транснаціональні корпорації є господарськими об'єднаннями, що складаються з головної (материнської) компанії і іноземних філій. Головна компанія бере участь у капіталі підприємств, що входять в об'єднання, та контролює їхню діяльність. Для сучасної світової економіки процес транснаціоналізації характерний, а транснаціональні корпорації посідають провідне положення у виробництві й продажу товарів. Транснаціональна корпорація не залежить від країни походження та форми власності, має відділення в кількох країнах, що діють на основі єдиної політики і стратегії.

Процеси створення транснаціональних корпорацій здійснюються не тільки у сфері виробництва, але і в торгівлі, банківській справі та інших інституціях. За оцінкою ЮНКТАД [28], зараз у світі близько 63 тис. транснаціональних корпорацій, які мають більше 820 тис. філій, з яких 595 знаходиться в країнах, що розвиваються, і лише 12% - у розвинених країнах. Решта філій розташовані в країнах Центральної та Східної Європи і країнах СНД. У руках транснаціональних корпорацій значна частина світового промислового виробництва (від 1/4 до 1/3), торгівлі, банківської діяльності. Продажі зарубіжних філій транснаціональних корпорацій більше ніж у двічі перевищують світовий експорт товарів і послуг. На транснаціональні корпорації припадає 2/3 світової торгівлі (зокрема 1/3 світової торгівлі становить їхній внутрішньо-корпоративний обіг). Їм належить близько 4/5 світового банку патентів і ліцензій на нову техніку, технологію і ноу-хау.

У багатьох країнах корпорації посідають перше місце за обсягами активів, продажу та прибутку. Наприклад, у США їм належить 80% вартості всіх продажів, і 90% всього прибутку, тоді як одноосібним підприємствам 13% і 4% і партнерствам відповідно 7% і 6%. Поява і розвиток корпорацій вимагали значних вкладень капіталу, об'єднання капіталу декількох власників, а також необхідність створення адекватної системи обліку вкладеного капіталу, його рухи в процесі обігу, оцінки витрат та отримання прибутку, сприяла розвитку бухгалтерського обліку, появи нових облікових об'єктів

В економічній літературі корпорація також розглядається як група юридичних або господарських самостійних підприємств (організацій), що ведуть спільну діяльність на основі консолідації активів або договірних (контрактних) відносин для досягнення спільних цілей. Таким чином, корпорація може об'єднувати юридичних і фізичних осіб для спільної діяльності. Однією із форм об'єднання вкладів юридичними особами або індивідуальними підприємцями для спільних дій без утворення юридичної

особи для отримання прибутку є створення простого товариства, в основі якого лежить договір.

Варто зазначити, що питанням формування корпоративного сектора економіки приділяли увагу багато зарубіжних і вітчизняних учених. Дослідженню корпоративних відносин присвячені роботи українських дослідників: Назарова А. В. [29], Бондаренко І. В. [30], Гарафонова О. І. [31], Рабовській С. Я. [32], Бішкек С. І. [33].

До корпоративних структур в Україні можна віднести акціонерні компанії, а також компанії, які потрапляють під категорію великих платників податків. Згідно з інформацією, яка представлена в базі даних Орбіс компанії BUREAU van DIJK акціонерних підприємств, зокрема таких які раніше були зареєстровані як АТ, потім поміняли форму власності, налічується близько 1061. З вищенаведених 1061 компанії, що торгують власними акціями на фондовому ринку тільки 942 компанії, з них на українському фондовому ринку - 158 компаній

Однак, якщо розглядати тільки промислові компанії, їхня кількість значно менше. Таких компаній налічується тільки 245.

Останнім часом спостерігається тенденція щодо поступового зниження загальної кількості акціонерних товариств. Зазначена тенденція пояснюється поступовою реорганізацією акціонерних товариств в інші організаційно-правові форми, переважно в товариства з обмеженою відповідальністю, та неможливістю підприємств, створених в процесі приватизації та корпоратизації, підтримувати цю найскладнішу форму організації бізнесу.

Важливим моментом у впровадженні новацій корпоративного управління, запроваджених Законом України «Про акціонерні товариства», є приведення внутрішніх документів акціонерного товариства у відповідність до норм чинного законодавства. З цією метою нагальною є потреба напрацювання типових статутів публічних та приватних акціонерних товариств, положення про корпоративного секретаря, положення про інформаційну політику акціонерного товариства тощо.

Варто пам'ятати про такий вид асоційованих компаній, як холдингова компанія. Холдингова компанія – це суб'єкт господарювання, який володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства (підприємств) (ст. 126 ЦКУ). З юридичної точки зору, холдинг – це об'єднання з частковою правоздатністю. Підприємства, які знаходяться під контролем холдингу не втрачають своєї юридичної самостійності, а холдингова компанія, як сукупність організацій не отримує статусу юридичної особи. Разом із тим, існує економічна залежність підприємств холдингу. Це проявляється в тому, що будь-які дії учасників холдингу здійснюються волевиявленням головного підприємства. В Україні звітність за МСФЗ повинні складати всі компанії, що представляють суспільний інтерес – публічні акціонерні товариства, цінні папери яких купуються та продаються на фондовій біржі, банки, страховики та інші фінансові установи, які здійснюють діяльність на підставі ліцензії. Проектом Закону про бухгалтерський облік та звітність до складу таких підприємств також планується ввести «великі підприємства» [27], цим же проектом змінено критерії підприємств. Великими є підприємства, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) яких складає майже 40 млн. євро. Або показники фінансової звітності за рік відповідають одному з двох наведених критеріїв:

- баланс –20 млн. євро;
- середня кількість працівників –250 осіб.

Для визначення відповідності критеріям, зазначеним у сумі, еквівалентній євро, застосовується середньорічний курс Національного банку України.

Можна зробити висновок про те, що найближчим часом значно розшириться коло підприємств, які в обов'язковому порядку повинні будуть застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, і таким чином будуть мати потребу в складанні високоякісної корпоративної звітності.

2. Облік фінансових результатів корпоративного підприємства

Порядок визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку ґрунтується на методі бухгалтерського обліку та методиці обліку господарських операцій і фінансових результатів.

Загальноприйняте поняття методики визначається як сукупність методів, прийомів (способів) проведення будь-якої роботи. У методиці дослідження на основі загальних принципів визначаються конкретні процедури і прийоми. Вибір методів зумовлений закономірностями розвитку досліджуваного об'єкта, в нашому випадку фінансових результатів діяльності підприємств [18]

Сучасна методика бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів врахувала те, що для обліку даного об'єкту первинним є господарська операція та господарська діяльність. За системою національних положень бухгалтерського обліку та бухгалтерських рахунків облік доходів та витрат ґрупується за видами господарської діяльності, а саме: операційною, фінансовою, інвестиційною діяльністю і надзвичайною. Визначення фінансових результатів здійснюється шляхом порівняння доходів та витрат за певний (звітний) період часу за видами діяльності та в загальному по підприємству (рис.1).

Господарська діяльність підприємства є сукупністю господарських операцій, які для цілей бухгалтерського обліку необхідно класифікувати у відповідності до видів діяльності безпосередньо під час їх здійснення та документування.

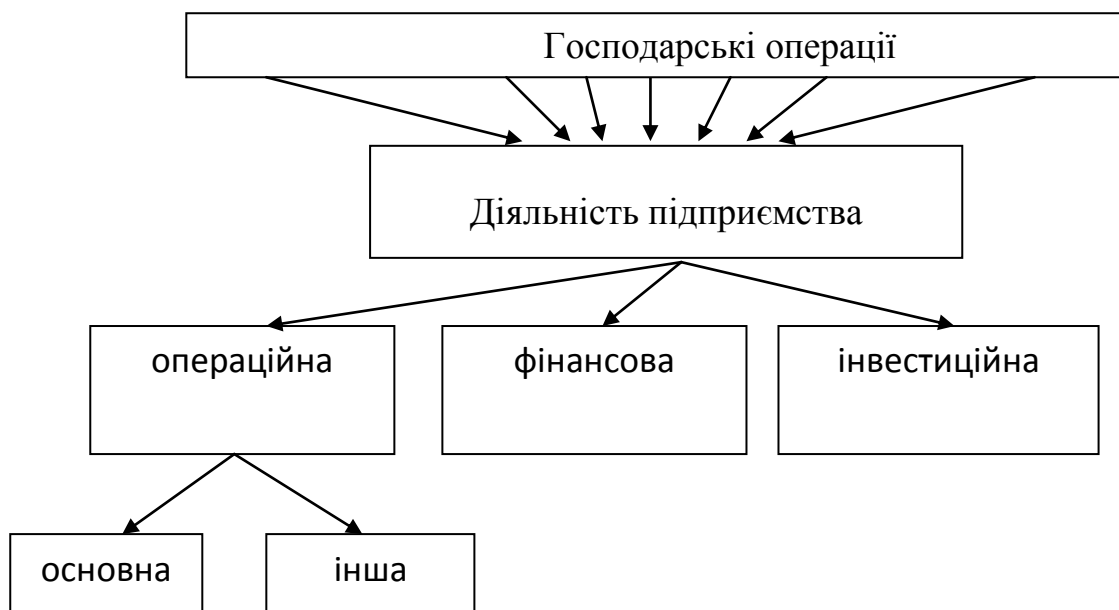


Рис.1 Види діяльності підприємства

Так як, кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток) визначається як різниця між доходом і витратами враховуючи суму податку на додану вартість (ПДВ) та акцизного збору, то й облік формування фінансового результату слід починати з обліку доходів і витрат.

За кожним видом діяльності дохід на підприємстві визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що приводить до зростання власного капіталу винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Водночас не визнаються доходами надходження від інших осіб:

1. сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
2. сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором;
3. сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
4. сума задатку під заставу або погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

5. надходження від первинного розміщення цінних паперів;
6. сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
7. інші надходження, що належать іншим особам.

За кожним видом діяльності дохід визнається як збільшення економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню в результаті реалізації товарів, продукції, послуг, інших активів, а також у результаті використання активів підприємства іншими сторонами (у вигляді процентів, дивідендів, роялті).

Дохід (виручка) від реалізації товарів та інших активів на ТОВ визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов: [18]

- покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;
- витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Так при одержанні авансу від організації-покупця за товари, які ще не відвантажені покупцю, сума авансу обліковується як кредиторська заборгованість по одержаних авансах, оскільки не дотримується перша умова, коли покупцеві: передаються суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар. Для виконання умови достовірності визначення суми виторгу дохід визначається в с грошових коштів, що надійшли на підприємство як оплата за реалізовані товари або в сумі дебіторської заборгованості на підставі договору купівлі-продажу товарів, яким

установлюється ціна реалізації на відвантажений товар. За відсутності договору і неможливості встановлення вартості реалізації відвантажених товар покупцю дохід не визнається.

Реалізація товарів може здійснюватися на підставі договорів купівлі-продажу товарів у кредит, але оскільки по вказаних договорах є впевненість у збільшенні економічної вигоди підприємства — продавця товарів, то дохід визнається в момент відвантаження товару, а не у міру проведення оплати.

У результаті відстрочення платежу може виникнути різниця у вигляді відсотків між справедливою та номінальною сумою грошових коштів, які підлягають отриманню за товари. Указана різниця є оплатою за відстрочення платежу і визнається доходом.

Основними первинними документами з обліку доходів (виручки) від реалізації товарів є рахунки-фактури та видаткові накладні. Такий порядок передбачено умовами договорів купівлі – продажу.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються на підставі первинних документів.

Витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони понесені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами звітного періоду:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Витрати також класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру та видів діяльності.[19]

Що стосується витрат, основними первинними документами є прибуткові накладні, акти виконаних робіт (послуг), документи з нарахування заробітної плати персоналу та ін.

Для обліку доходів від реалізації товарів застосовується субрахунок 702 "Дохід від реалізації товарів". За кредитом субрахунку 702 відображається визнаний дохід, за дебетом — сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість) і списання чистого доходу на субрахунок 791 "Результат основної діяльності" по закінченню звітного періоду.

Облік собівартості реалізованих товарів ведеться на субрахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів".

Дохід від реалізації товарів визначається за методом нарахування, тобто в момент відвантаження продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості. Як свідчить практика, не всі дебітори погашають заборгованість, і підприємство несе втрати при списанні безнадійної дебіторської заборгованості. Згідно з принципом відповідності витрати на безнадійну заборгованість мають бути узгоджені з доходами від реалізації товарів за звітними періодами. Із цією метою підприємство створює резерв сумнівних боргів згідно з П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість". При цьому сума нарахованого резерву не перевищує визначений раніше дохід від реалізації, а включається до складу операційних витрат.

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій на підприємстві, відповідно до Плану рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності»,

По *кредиту* рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

По *кредиту* субрахунку 791 «Результат основної діяльності» підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

По *дебету* субрахунку 791 «Результат основної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

- ✓ собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з К^Т 90 «Собівартість реалізації»);
- ✓ адміністративні витрати (з К^Т 92 «Адміністративні витрати»);
- ✓ витрати на збут (з К^Т 93 «Витрати на збут»);
- ✓ належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з К^Т 98 «Податок на прибуток»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» *кредитового обороту* (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний дохід) з *дебетовим оборотом* (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

1. на суму одержаного прибутку:

Д^т 791 «Результат операційної діяльності»

К^т 441 «Прибуток нерозподілений»;

2. на суму збитку:

Д^т 442 «Непокриті збитки»

К^т 791 «Результат операційної діяльності».

По кредиту субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з дебетом рахунка 72 «Доход від участі в капіталі»; — доход від участі в капіталі (доход від інвестицій в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства, від спільної діяльності);

б) в кореспонденції з дебетом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» — інші фінансові доходи (дивіденди, одержані від інших підприємств; відсотки, одержані за облігаціями чи іншими цінними паперами, інші доходи від фінансових операцій).

По дебету субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з кредитом рахунка 95 «Фінансові витрати» — фінансові витрати (нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.);

б) в кореспонденції з кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» — втрати від Інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.

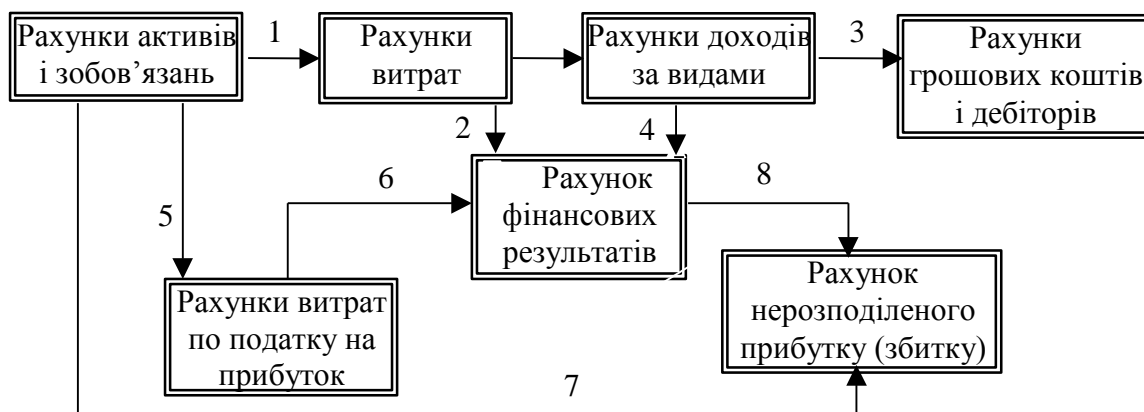
Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої звичайної діяльності.

По кредиту субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74

«Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від не операційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.).

По дебету субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Закриття рахунку 79 «Фінансові результати» на підприємстві за всіма субрахунками здійснюється наприкінці року. Загальну схему фінансового обліку фінансових результатів можна представити наступним чином (рис. 2).[15,31]



- 1 – відображення витрат звітного періоду
- 2 – списання витрат
- 3 – нарахування доходів
- 4 – списання доходів
- 5 – формування нарахованого за звітний період податку
- 6 – списання нарахованого за звітний період податку

7 – витрати за рахунок нерозподіленого прибутку

8 – нерозподілений прибуток

Рис. 2. Загальна структура фінансового обліку фінансових результатів

За допомогою використання окремих синтетичних рахунків та субрахунків досягається визначення фінансових результатів за окремими видами діяльності. Але наші подальші дослідження показують, що групування господарських операцій та доходів і витрат за видами діяльності не досить досконале, що ускладнює методичку бухгалтерського обліку фінансових результатів та складання звітності підприємства.

Розробники діючого сьогодні Плану рахунків твердять, що його структура максимально наближена до форм фінансової звітності. При цьому рахунки доходів, витрат і фінансових результатів у Плані рахунків згруповані таким чином, що на кожному відповідному рахунку доходів та витрат відображаються дані щодо певного виду діяльності підприємства. Вивчивши порядок формування фінансових результатів у системі бухгалтерських рахунків ми вважаємо, що діючий План рахунків не забезпечує виконання принципу відповідності доходів та витрат та потребує подальшого вдосконалення.

Що стосується розподілу інвестиційних та фінансових доходів і витрат, то їх поділ за видами діяльності досить специфічний. Так фінансовим доходам, таким як доходи від участі в капіталі, дивіденди одержані відповідають інвестиційні витрати, пов'язані із придбанням фінансових інвестицій (моніторинг, реєстрація, документування, оподаткування тощо). Із визначення терміну “Операційна діяльність”, випливає, що це основна діяльність та операції, що її забезпечують. Але ж операції, з придбання основних засобів є інвестиційною діяльністю, хоча не виникає сумнівів що вони забезпечують основну діяльність. Виходячи з цього, необхідно відмітити, що розподіл доходів та витрат за видами діяльності є досить умовним і в ряді випадків неможливо добитися чіткого розмежування їх в обліку і звітності. Це ж стосується і принципу відповідності. Ставити під сумнів існування такого принципу ми не можемо, оскільки він є орієнтиром

для здійснення господарської діяльності. І, як ми довели вище, кожна господарська операція має бути направлена на кінцеву мету, тобто на позитивний фінансовий результат. Кінцевий фінансовий результат можуть забезпечити господарські операції в сукупності, а поодиночі – ряд із них може призводити до витрат, ряд – до доходів, а ряд можуть не мати впливу на зміну доходів чи витрат. Такі невідповідності мають значний вплив на формування фінансової звітності, адже фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати та Звіт про рух грошових коштів також побудовані за видами діяльності. Наприклад, визначення фінансового результату від операційної діяльності буде невірним, оскільки до його розрахунку включається уся сума адміністративних витрат, в якій містяться не тільки операційні витрати. Що стосується звіту про рух грошових коштів, то там ситуація схожа. Так, адміністративні витрати потрапляють до першого розділу звіту “Рух коштів від операційної діяльності”, який складається за непрямим методом. Наступні два розділи складаються за прямим методом, тому для їх формування використовуються не рахунки доходів та витрат, а рахунки грошових коштів, відповідно адміністративні витрати можуть потрапити до звіту декілька раз.

Загальний підхід до визначення фінансових результатів за діючими положеннями бухгалтерського обліку відповідає загальноекономічним поняттям та відображає фактичний фінансовий стан підприємства. Але якщо говорити про розподіл фінансових результатів за видами діяльності то тут існують проблемні питання, про які йшлося вище та потребують ретельного вдосконалення.

Аналіз діючих нормативних документів, і, в першу чергу, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», дозволяє побудувати алгоритм розрахунку кінцевих фінансових результатів діяльності, отриманого за правилами бухгалтерського обліку.

3. Відмінність П(С)БО від МСБО щодо обліку діяльності корпоративних підприємств

В умовах активізації інтеграційних процесів економічного середовища в Україні значення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації невпинно зростає. На сьогоднішній день постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Важливим елементом, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародного досвіду є необхідним.

Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО щодо обліку основних засобів має ряд спільних моментів з МСБО. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «основні засоби» (далі П(С)БО 7). Загальні правила ведення обліку основних засобів відображені в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 «основні засоби» (далі МСБО 16).

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні об'єкти, які: а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуться протягом більше одного періоду [1]. Хоча визначення терміна можна вважати подібним визначенню в національних

стандартах, проте при порівнянні цих двох документів можна побачити суттєві відмінності. Так, МСБО 16 не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації. Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, однак на практиці далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань. Аналогічно МСБО 16 передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Аналізуючи національні та міжнародні стандарти щодо обліку основних засобів спостерігаються відмінності в класифікації (рис.3) [5;7].



Рис. 3. Групи основних засобів згідно з П(С)БО7

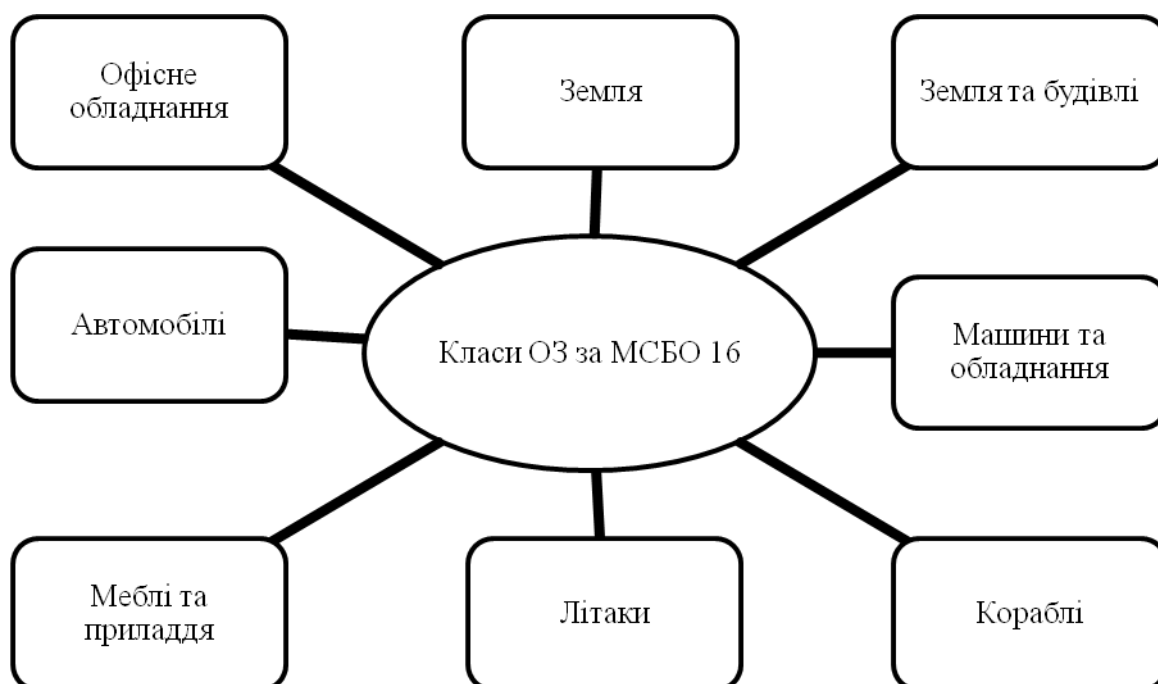


Рис. 2. Класи основних засобів згідно з МСБО 16

Оцінка основних засобів проводиться трьома способами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка.[6] Первинна оцінка за обома положеннями має однаковий зміст щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні основні засоби. Слід зазначити, що значення уцінки і дооцінки мають більш розширене поняття в П(С)БО 7. Згідно з даним положенням, уцінку основних засобів включають до складу витрат, а дооцінку – до додаткового капіталу. [7] За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довілля [8].

Таблиця 1

Елементи первісної вартості (оцінка на дату визнання)

МСБО 16	П(С)БО 7
До первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта	Деталі визначення первісної вартості відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми.

Основні засоби виникають внаслідок наступних подій [3]:

- придбання за грошові кошти;
- в кредит;
- обмін або негрошові операції;
- як подарунок від іншої юридичної або фізичної особи;
- шляхом самостійного створення або будівництва;
- придбання землі.

Розглядаючи події, внаслідок яких виникають основні засоби, можна простежити відмінності формування первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами (табл.2) [3].

Таблиця 2

Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
обмін або не грошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедлива вартість, а різниця відноситься до витрат звітного періоду
за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих держа-вних грантів (п.28), якщо таке фі-нансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.

1	2	3
за рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам
як внесок до статутного капіталу	Не передбачено	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

Наступним напрямком дослідження виступає процес переоцінки основних засобів, в якому суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості. Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів, що представлені в табл. 3 [3; 4].

Таблиця 3

Відображення в обліку переоцінки основних засобів

МСБО 16	П(С)БО 7
Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу.	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

При списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток у МСБО 16 чітко прописано, що після дооцінки об'єкта сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення «нової амортизації», після переоцінки, над старою амортизацією, до переоцінки [5]. У П(С)БО 7 подібна теза є (п. 21), але її формулювання нечітке, і тому надає варіанти визначення суми до списання. Зокрема, вказано, що сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток « у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації» [7].

МСБО 16 визначає амортизацію (Depreciation) як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації [3]. Методами нарахування амортизації у П(С)БО і у МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте у П(С)БО є ще три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу [8].

Поняття зносу основних засобів у даному стандарті взагалі не надається. У П(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 є положення про те, що «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [8].

У МСБО не розглядається момент початку нарахування амортизації та момент припинення нарахування амортизації, проте П(С)БО моментом початку нарахування амортизації починає з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та моментом припинення нарахування амортизації вважає починаючи з

місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Вибуття основних засобів у П(С)БО і у МСБО здійснюється на основі продажу, проте у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття.

Часткова ліквідація об'єкта основних засобів у міжнародних стандартах не визначається, а у П(С)БО первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна зробити висновок, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7 (табл. 4) [8].

Таблиця 4

Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта

МСБО 16	П(С)БО 7
Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року.	Така норма як чітка вказівка відсутня
Вказано, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики).	Таке положення відсутнє

У зв'язку зі змінами в чинному законодавстві, зміст П(С)БО 7 було доповнено положеннями щодо інвестиційної нерухомості, що обумовлено набуттям чинності з 01.08.2008 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».[2] В ньому йде мова про особливості обліку інвестиційної нерухомості та має місце посилання на інший чинний стандарт, а саме П(С)БО 32. Крім того, до П(С)БО 7 було внесено доповнення щодо обміну біологічними активами, що обумовлено чинністю з 18.11. 2005 року П(С)БО

30 «Біологічні активи». Зміни та доповнення в П(С)БО 7 були здійсненні лише через тривалий час після набрання чинності стандартів, на які були зроблені посилання[5]. Ці доповнення певною мірою усунули неузгодженість, що мала місце протягом тривалого часу. Слід зазначити, що МСБО 16 не передбачено аналогічних положень та посилання на інші МСБО, хоча поняття інвестиційної нерухомості та біологічних активів в термінології міжнародної облікової практики з'явилися значно раніше

Таким чином, між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомі відмінності. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. Із метою уніфікації П(С)БО 7 до МСБО 16 слід вирішити такі завдання: - узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16; - передбачити в П(С)БО 7 такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено в МСБО 16; - чітко сформулювати в П(С)БО 7 дії при списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток. Отже, з вищесказаного, можна зробити висновок, що П(С)БО 7 вимагає змін і доповнень як з боку визначень термінів наведених в ньому, так і з боку сфери його дії. Вирішення цих проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

ВИСНОВКИ

На сьогоднішньому етапі розвитку економіки України все очевиднішим стає вплив процесів глобалізації. Зростаюча глобальна інтеграція світових ринків, товарів і капіталів загострює економічні і політичні проблеми, в багатьох країнах світу зростає занепокоєння з приводу характеру та можливих наслідків сучасної глобалізації. Вчені, політики, громадські діячі загострюючи увагу на глобальній інтеграції висловлюють занепокоєння в тому, що суспільство може стати на шлях силового глобалізму.

Оцінка стану корпоративного сектора в Україні й розвитку управління акціонерними товариствами свідчить про те, що система корпоративного управління відіграє визначальну роль у розвитку економіки. Невідповідність окремих складових системи корпоративного управління міжнародним стандартам і принципам вказує на те, що необхідно здійснити трансформацію даної системи. На рівень розвитку корпоративного управління безпосередньо впливає якість корпоративної звітності, що подається компаніями. Високоякісна корпоративна звітність має ключове значення для підвищення транспарентності, сприяння мобілізації національних і міжнародних інвестицій, створення здорового інвестиційного клімату, підвищення довіри інвесторів і зміцнення фінансової стабільності. Ефективна та міжнародно-порівнянна система звітності сприяє міжнародним потокам фінансових ресурсів, а також допомагає скорочувати масштаби корупції та неефективного використання ресурсів. Крім того, вона зміцнює міжнародну конкурентоспроможність підприємств за допомогою залучення зовнішнього фінансування і використання потенціалу міжнародних ринків. Огляд сучасного стану корпоративного обліку та звітності довів, що головними проблемами, що заважають процесу гармонізації фінансової звітності в Україні є відсутність національної інфраструктури існування міжнародних стандартів фінансової звітності. І хоча міжнародні стандарти фінансової

звітності - це високоякісний інтелектуальний продукт - повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях.

Тому необхідно поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні. Другий блок проблем застосування МСФЗ пов'язаний із людським фактором. Міжнародні стандарти встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можуть бути викладені в стандартах, саме цим і обумовлюється застосування професійного бухгалтерського судження при складанні ФЗ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаровська Ю.В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс] / Ю.В. Азаровська – Режим доступу:
<http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>
2. Єфременко О.В. Деякі питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О.В. Єфременко. – Режим доступу:
http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47688.doc.htm
3. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134.
4. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17-23.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
6. Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів [Електронний ресурс] // Бібліофонд. – Режим доступу: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
8. Руденко Л.М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс] / Л.М. Руденко // Бизнес и налоги. – Режим доступу: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>
9. Жукевич С.М., Савчук Л.І. Перспективи інноваційного розвитку економіки України / Вісник Донбаської державної машинобудівної академії №4 (21), 2011р., Донецьк, 2011. – С. 3-8

10. Жукевич С.М., Жук Н.Т. Фінансовий аналіз в управлінській інформаційній системі: суть, значення, основні напрями здійснення / Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4.-Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 127-134

11. Жукевич С.М., Фроленко Р.В. Управління витратами діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємства/ Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка».- №1 [56], Тернопіль, 2015, С.70-75

12. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник / М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: «Знання», МОНУ, 3-тє видання, 2007. – 234 с.

13. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. Посібн./ М.В. Кужельний (ред.).-К.: А.С.К., 2001. –266с.

14. Лучко М.Р. Основи складання консолідованої фінансової звітності – Навчальний посібник. Тернопіль: Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка, 2012.– 77 с.

15. Голов С.Ф, Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: Навчальний посібник.- Дніпропетровськ, 2001. – 591 с.

16. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Третє видання-К. «Знання» 2008. – 536 с.

17. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / М.Р. Лучко, Н.Г.Мельник, С.В. Сисюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015, - 356с.

18. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с.

19. Лінник В.Г. Облік фінансових результатів підприємств за видами діяльності. // Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. Економіка. Випуск 54. – 2001. – С. 5-7.

27. Проект Закону України Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Сайт

«Законодавство України». – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.

28. Доклад ЮНКТАД о мировых инвестициях [Електронний ресурс] // Официальный сайт ЮНКТАД. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: www.un.org/ru/development/surveys/docs/investments2011.pdf.

29. Назаров А. В. Приватизація як фактор формування механізму корпоративних відносин на підприємстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами» / Назаров Андрей Володимирович – Харків, 1998. – 17 с.

30. Бондаренко І. В. Удосконалення організації управління реструктуризацією промислово – інвестиційної корпорації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Бондаренко Ігор Віталійович – Луганськ, 2004. – 21 с.

31. Гарафонова О. І. Організаційний механізм реструктуризації інтегрованих корпоративних структур : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Гарафонова Ольга Іванівна – Київ, 2006. – 19 с.

32. Рабовска С. Я. Спадкування прав засновника (учасника) корпоративного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право, міжнародне приватне право» / Рабовска Світлана Янівна – Київ, 2007. – 13 с.

33. Пішпек С. І. Формування корпоративних відносин перехідній економіці : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.01.01. «Економічна теорія» / Пішпек Світлана Іванівна – Київ, 2001. – 13 с.