

через що потерпають бюджетні установи та державні підприємства переробної галузі;

- потребує нагального вирішення проблема захисту вітчизняного товаровиробника від дешевої, а іноді й нелегальної, продукції харчової, легкої промисловості;

- вітчизняна економіка не орієнтована на закупівлю продукції українського виробництва, що негативно впливає на розвиток машинобудівної, харчової, легкої промисловості;

- при розподілі субвенцій із державного бюджету недостатньо враховується податкоспроможність регіонів та вплив централізованого фінансування на розвиток областей через реалізацію конкурентних переваг.

Сприяння на загальнодержавному рівні у вирішенні зазначених проблем, характерних не лише для Тернопільщини, сприятиме подальшому розвитку регіональної економіки і соціальної сфери.

**Рожелюк В.М.**

### **СКЛАД, ПРИЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ЇЇ ФОРМУВАННЯ НА СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Бухгалтерські звіти за своїм призначенням є джерелом інформації, тому вони повинні бути складені за форматами і в одиницях, які б забезпечували можливість порівняння з показниками інших організацій або тієї ж організації за певний період. Для всіх організацій діють єдині форми бухгалтерської звітності, ці форми і правила їх заповнення затверджуються законодавчо. Звітним формам властивий як логічний, так і інформаційний взаємозв'язок. У сукупності звітні форми повністю із різних сторін відображають діяльність організації та фінансові результати за звітний період.

Метою складання фінансової звітності, відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [1, с. 6], є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Таким чином, організація складання та надання фінансової звітності повинна відповідати цим трьом вимогам. Звітні форми надають відомості про різні сторони діяльності організації користувачам фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Види форм звітності та мета їх складання

Форма звітності	Мета складання, зміст
Баланс	Метою складання балансу є надання користувачам повної правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.
Звіт про фінансові результати	Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.
Звіт про рух грошових коштів	Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам повної правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.
Звіт про власний капітал	Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.
Примітки до річної фінансової звітності	Метою складання примітки до річної фінансової звітності є наведення сукупності показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також іншої інформації, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Разом з тим складові частини фінансових звітів взаємопов'язані, оскільки вони відображають різні аспекти одних і тих же ж операцій або інших подій, і незважаючи на те, що кожний звіт надає інформацію, яка відрізняється від інших, жоден з них не може мати тільки одну мету або надавати всю інформацію, необхідну для певних потреб користувачів. Наприклад, звіт про фінансові результати надає неповну картину результатів

діяльності підприємстві, якщо він розглядається окремо від інших форм звітності.

Мета, склад, принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. за №87. Тлумачення мети складання та користувачів фінансової звітності П(С)Б0-1 відповідають аналогічним визначенням вищезгаданого закону.

Згідно із П(С)Б0-1 [1, с.13] фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо :

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

При цьому фінансова звітність повинна задовільняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

Дохідливість інформації, наведеної у фінансовій звітності, означає її доступність для розуміння користувачів, які мають достатні значення в сфері ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку. При цьому передбачається, що назва статей форм звітності повинні бути короткими, відповідати своєму внутрішньому змісту та не допускати подвійних тлумачень.

У свою чергу, інформація також має бути доречною, що залежить від власності її надання (вся значуща інформація повинна бути вчасно включена до фінансового звіту, у протилежному випадку вона перестане відображати реальний стан речей).

На доречність інформації має вплив її суттєвість. Згідно із [1, с. 13] інформацією вважається суттєвою, якщо її відсутність може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Включення у звіт несуттєвої інформації може погіршити її зрозумілість. Оскільки суттєвість інформації, крім відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, визначається ще й керівництвом підприємства, то воно при складанні бухгалтерської фінансової звітності повинно уважно прослідкувати за тим, щоб з одного боку у звітності була відображена уся суттєва інформація, а з іншої сторони, щоб фінансова звітність не загромаджувалась неістотними даними. При цьому необхідно враховувати, що суттєвість залежить від обсягу статті (статті балансу та іншої форми звітності) і помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням.

Таблиця 2

Якісні характеристики фінансової звітності.

№	Характеристика	Зміст характеристики
1	Дохідливість	Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.
2	Доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.
3	Достовірність	Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.
4	Зіставність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств. Передумови зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Така якісна характеристика фінансової звітності як достовірність означає, що звітність повинна складатись з такою повнотою і правдивістю, яка б відповідала реальному стану справ на підприємстві. Саме реальність звітності забезпечує прийняття користувачем оптимального рішення. Про повноту звіту свідчить то факт, що не може бути виключена жодна із існуючих позицій і не вводяться надумані при цьому враховується наступне: в звітності відображається тільки та інформація, яка відома по закінченню фінансового року, або надійшла в процесі складання річного звіту.

Метою П(С)БО є також забезпечення порівняності (зіставності) фінансової інформації, наданої як одним підприємством за різні звітні періоди, так і різними підприємствами. Ця мета забезпечується шляхом застосування єдиних вимог до підготовки фінансової звітності та розкриття її статей. Зіставна інформація попередніх звітних періодів має бути розкрита у фінансовій звітності як в описовому. Так і цифровому вигляді, якщо вона необхідна для розуміння фінансових звітів за поточний період.

Таке порівняння дозволяє оцінити динаміку розвитку підприємства та його позицію на ринку. Передумовою порівняності є розкриття інформації про облікову політику підприємства наведення відповідної інформації за попередні періоди та послідовність застосування обраних методів обліку. Але вимога забезпечення порівняння інформації не означає що підприємство не може з часом змінити методи обліку для кращого забезпечення доречності та достовірності інформації.

Згідно з П(С)БО 1 [1, с.14], для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію що до звітного періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;

- припинення ( ліквідацію ) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними корегування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями ( стандартами ).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства ( країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Згідно із ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1, с.9] для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Незалежно від прийнятої на підприємстві облікової політики при складанні звітності необхідно суворо дотримуватись черговості закриття (виведення оборотів і обчислення сальдо) синтетичних рахунків і субрахунків. Порядок підготовки фінансової звітності представлений на рис.1.

Пробний баланс складають після відображення в обліку всіх операцій за звітний рік, а також результатів перевірок, інвентаризацій, розподілень, списань і калькуляцій. Він потрібний для того, щоб переконатися, що рознесення всіх виправних, розподільчих і користуючи проводок зроблено правильно, що на рахунку виробництва залишилось сальдо, яке дорівнює

вартості незавершеного виробництва, що на рахунках витрат майбутніх звітних періодів, резервів і незавершеного виробництва залишились суми, підтверджені інвентаризаційними описами, а рахунок загально виробничих витрат закрито.

Порядок підготовки фінансової звітності
Закриття рахунків доходів і витрат та визначення чистого фінансового результату звітного періоду на рахунку 79 "Фінансові результати"
Визначення залишків на рахунках балансу
Коригування даних обліку за результатами річної інвентаризації
Складання пробного балансу
Складання звіту про фінансові результати
Складання балансу
Коригування залишку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного періоду у зв'язку із зміною облікової політики, виправленням помилок, допущених під час складання звітів за попередні звітні періоди
Складання звіту про власний капітал
Складання звіту про рух грошових коштів
Коректування показників звітності і / або формування приміток у зв'язку з подіями, що сталися після дати балансу
Перевірка узгодженості показників звітності

Рис. 1. Основні статі підготовки фінансової звітності.

При перевірці складеної бухгалтерської звітності важливим є встановлення порівнянності показників її форм. З цією метою використовуються Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємств, наведені у листі Міністерства фінансів України від 09.01.01 за №053-41.

Головний бухгалтер повинен заздалегідь визначити коло користувачів, яким подаватиметься звітність, враховуючи при цьому вимоги законодавства. Поданню та оприлюдненню фінансової звітності присвячена ст. 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Серед цих положень наводився також перелік користувачів фінансової звітності.

Більш детально механізм подання фінансової звітності міститься у Порядку подання фінансової звітності міститься у Порядку подання фінансової звітності, який затверджений постановою Кабінету Міністрів

України від 18.02.00 за №419. Цим нормативно-правовим актом уряду встановлено терміни подання фінансової звітності. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами користувачам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року [2, с. 22].

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають послідовану фінансову звітність власникам (засновником) у визначенні ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року [2, с. 23].

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата отримання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Між звітною датою (31.12) та датою за твердження фінансової звітності лежить проміжок часу, протягом якого в діяльності підприємства, навколишньому середовищі можуть відбутися події, які вплинуть на облікові оцінки і облікову політику, може виникнути потреба у виправленні помилок, допущених у попередніх звітних періодах.

Внаслідок зазначених причин інформація не повинна втратити якісної характеристики, а тому П(С)БО є “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. За №137, встановлено порядок коригування фінансової звітності або розкриття інформації в примітках при:

- виправленні помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах;
- змінах в облікових оцінках і обліковій політиці;



- розкритті інформації про події, які відбуваються після дати балансу.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється корегуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітної періоду.

Виходячи з принципів облікової політики підприємство повинно використовувати однакові методи обліку безперервно впродовж періоду діяльності. Проте внаслідок невизначеності підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, їх можна тільки попередньо оцінити.

Згідно із П(С)БО 6 є облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [1, с. 40].

Як правило, облікова оцінка ґрунтується на інформації й досвіді попередніх періодів і застосовується для оцінки сумнівної дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги) при нарахуванні резерву сумнівних боргів, визначення терміну корисної експлуатації необоротних активів при нарахування амортизації. Потреба в перегляді попередньої оцінки може виникнути у зв'язку із зміною обставин, на яких ґрунтувалась оцінка, появою нової інформації, набуттям досвіду. Перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку минулого періоду, оскільки стосується поточного і майбутніх періодів.

Оскільки користувачі фінансової звітності повинні мати можливість порівнювати звіти, то зміни в облікових оцінках і обліковій політиці рекомендовано вносити з початку звітної періоду за умови, що для цього є достатнє обґрунтування.

Згідно із загальними положеннями П(С)БО 6 подія після дати балансу – це подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка

вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результатами діяльності та рух коштів підприємства [1, с. 40].

При формуванні фінансової звітності інформація про зазначені події має бути доведена до відома, щоб не допустити її викривлення.

Події після дати балансу, згідно із П(С)БО 6, поділяють так:

1. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом стернування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

2. Подій, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не вимагають коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює виникнення нових видів операцій між господарюючими суб'єктами, серед яких особливе місце займає об'єднання підприємств утворюється нова економічна одиниця. Відображення в обліку подібної операції регламентується П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". Проте специфічні взаємовідносини між сторонами об'єданого підприємства, крім досить складного процесу відображення цієї операції в обліку, обумовлюють також особливості складання фінансової звітності об'єданого підприємства.

Якщо внаслідок об'єднання підприємств усі його учасники зберігають статус юридичної особи, то відносини, які виникають між ними, вважають відносинами матеріального та дочірнього підприємства. Матеріальне підприємництво (інвестор) здійснює контроль дочірніх підприємств, а дочірні (об'єкти інвестування) відповідно перебувають під контролем материнського підприємства. Подібні економічні зв'язки зумовлюють

виникнення “групи підприємств”. При цьому члени групи (материнське та його дочірні підприємства) продовжують здійснювати окремі облік і звітуватися за свою діяльність.

Згідно із ст. 12 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1, с. 10] підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов’язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Відповідно до цього ж закону [1, с. 5] послідовна фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Основні вимоги щодо складання консолідованої звітності викладено у П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 р. За №176.

Зобов’язання подавати консолідовану фінансову звітність накладено на материнське підприємство як головне підприємство об’єднання.

Склад та форми консолідованої фінансової звітності визначаються П(С)БО 1 – 5. Отже, вона містить баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, а також примітки до фінансової звітності групи. Для формування послідовної звітності материнське та дочірні підприємства подають свої фінансові звіти, складені за однаковий період і на ту саму дату балансу.

Консолідована фінансова звітність формується послідовним поєднанням показників фінансових звітів материнського підприємства з аналогічними показниками фінансової звітності дочірніх підприємств.

Пунктом 11.3 статті 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1, с. 10] визначено, що для суб’єктів малого підприємництва національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Отже, формування фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності забезпечує створення інформаційної бази для ефективного управління ними.

#### Література

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Нормативно-практичний довідник. Навчальний посібник. – Львів: Інтеллект-Захід, 2004. – 188 с.
2. Порядок подання фінансової звітності // Офіційний вісник України. – 2005. - №9. – С.22-24.
3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів вищих навчальних закладів економічної спеціальності. – 5-те вид., допов. і переробл. – К.: А.С.К., 2003. – 784 с.

**Семанюк В.**

#### **ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: ВИЗНАЧЕННЯ, ОЦІНКА, ОБЛІК**

Формування ринку інтелектуальної власності (інтелектуального капіталу) є одним з головних напрямків розвитку ринкової економіки. У той час, коли в усьому світі йде активна торгівля результатами інтелектуальної діяльності, а продукція багатьох компаній відрізняється лише товарними знаками, в Україні цей сегмент ринку тільки починає розвиватися.

Ринок інтелектуального капіталу і пов'язаних з ним послуг можна умовно розділити за такими напрямками:

- створення об'єктів інтелектуального капіталу (розробка, патентування й реєстрація об'єктів промислової власності, виявлення «ноу-хау», авторські права);
- правовий супровід використання об'єктів інтелектуального капіталу на ринку (супровід договорів, захист прав патентовласників, у тому числі в арбітражних судах і т.п.);