

УДК 657.37

Л. Є. Момотюк,
д. е. н., доцент, професор кафедри фінансів,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
Л. В. Шкуліпа,
к. е. н., доцент кафедри теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ: СИНТЕЗ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

L. Momotyuk,
Doctor of Economics, Associate Professor of the Department
of Finance of The National Academy of statistics, accounting and audit
L. Shkulipa,
PhD in Economical Science, Assistant Professor
of the Accounting Theory of The National Academy of statistics, accounting and audit

PRINCIPLES OF PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS BY IFRS: SYNTHESIS OF THEORY AND PRACTICE

У статті детально розкрито принципи підготовки та подання фінансової звітності, регламентовані Концептуальною основою фінансової звітності, у поєднанні з практичною сферою їх застосування у господарській діяльності підприємства. За результатами розглянутих теоретичних та практичних питань висвітлено основну роль таких принципів у структурі МСФЗ.

In the article are disclosed in detail principles of preparation and presentation of financial statements, regulated by IFRS Foundation, combined with practical use in their area of business enterprises. By results of the theoretical and practical questions are highlighted fundamental role of the principles in structure of the IFRS.

Ключові слова: принципи, фінансова звітність, якісні характеристики, базові припущення, елементи фінансової звітності, Концептуальна основа фінансової звітності, МСФЗ.

Key words: principles, financial statements, qualitative characteristics, basic assumptions, elements of financial statements, IFRS Foundation, IFRS.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Сучасні умови розвитку міжнародної економіки підтверджують важливість дослідження МСФЗ. Так, спостерігається світове збільшення обсягів прямих міжнародних інвестицій, розширення зовнішньоторговельних зв'язків між підприємствами та зміцнення інших глобалізаційних процесів. Це зумовлює необхідність надання користувачам такої звітності для прийняття рішень, що матиме одну основу під час її складання.

Актуальність проблематики полягає в тому, що фінансова інформація вимагає якості, а на практиці виникають ситуації, які не регулюються конкретним стандартом фінансової звітності. В такому випадку базою для прийняття рішень відповідно до міжнародної практики залишаються принципи підготовки та подання фінансової звітності, які визначає Концептуальна основа фінансової звітності (IFRS Foundation).

Важливість додаткового дослідження Концептуальної основи фінансової звітності (далі — Концептуальна основа) у розрізі принципів підтверджується також використанням вимог цього документу аудиторами під час

проведення аудиторських досліджень. Адже саме цей документ допомагає визначити основні вимоги до якості фінансової звітності, а також є базою для прийняття рішення в ситуаціях, які напряду не регулюються стандартами звітності. Крім того, роль принципів складання та подання фінансової звітності спрямована не тільки на розвиток міжнародних, але й на розвиток більшості національних стандартів бухгалтерського обліку. Тому, дана проблематика вимагає дослідження не тільки теоретичної, а й практичної ролі таких принципів, які є невід'ємною складовою під час підготовки та подання фінансової звітності та носять характер особливої важливості.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розкриттям сутності та практичної доцільності принципів підготовки та подання фінансової звітності займалися ряд практиків-науковців таких, як Н.Є. Білинська [1], Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.І. Пилипенко [6], В.М. Пархоменко, О.Ю. Редько [6], О.Г. Чепець [7], Н.З. Яцишин. Проте деякі теоретичні питання даної проблематики дослідження потребують більш детального розгляду у практичній сфері її застосування, що й послугувало формулюванню наступної мети даного дослідження — висвітлення ролі принципів підготовки та подання фінансової звітності та детальне відображення їх застосування на практичних прикладах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Загальновідомим є те, що принципи підготовки та подання фінансової звітності визначають основні вимоги до якості фінансової інформації з метою прийняття економічних рішень. Як правило, такою інформацією являється характеристика фінансового стану підприємства, фінансові результати діяльності, використання та генерування грошових потоків, а також здатність підприємства адаптуватися до зовнішніх економічних умов, які постійно змінюються. Для того, щоб досягти поставленої мети, Концептуальна основа вимагає дотримання двох головних базових припущень, які, підкреслимо, використовуються не тільки під час складання фінансової звітності, але й під час проведення аудиторських перевірок, а саме:

— принцип нарахування, відповідно до якого економічні події визнаються та відображаються у звітності в тому періоді, в якому вони виникли, незалежно від отримання грошових засобів;

— безперервної діяльності підприємства, що означає про наявність у компанії наміру продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому [4].

Суттєвий вплив принципів на розвиток стандартів здійснило визначення в Концептуальній основі чотирьох основних якісних характеристик звітності, які роблять інформацію, представлену у фінансовій звітності, корисною для користувачів [2, с. 53]. Дві якісні характеристики відносяться до представлення звітності: зрозумілість та зіставність, та дві — до змісту звітності: доречність та достовірність.

З теоретичної точки зору, саме доречність та достовірність інформації являються більш важливими ха-

рактеристиками, що відповідають за якість подання та складання фінансової звітності. Але на практиці при підготовці фінансової звітності не завжди просто задовольнити обидва ці критерії.

Розглянемо приклад № 1, що стосується розкриття подібної інформації про умовні зобов'язання: 04.04.2014 р. компанія А подала позов на компанію Б у зв'язку з незаконним використанням патентів при виробництві деяких видів продукції. Компанія А оцінила збиток, нанесений таким неправомірним використанням у \$ 100 млн. Недивлячись на надані компанією Б документи і докази, результат судового рішення достовірно не може бути визначений. Наступне слухання по справі назначено на 2015 рік. Резерви у зв'язку з цією подією не створювались. Пояснимо: інформація по судовій справі є беззаперечно доречною для представлення у звітах, але достовірно оцінити суму витрат у зв'язку з веденням такої судової справи не завжди можливо. В таких випадках детальний опис ситуації повинен бути включений у пояснювальну записку до фінансової звітності.

Відомо, що фінансова інформація є доречною, якщо вона важлива для прийняття економічного рішення. Така інформація допомагає користувачам звітності оцінити минулий, поточний, а також майбутній стан підприємства. На доречність інформації впливає її суттєвість (materiality), можливість використання для прогнозування, а також своєчасність її подання. В свою чергу, інформація є суттєвою, якщо її викривлення чи пропущення здатне вплинути на рішення користувача фінансової звітності. Суттєвість інформації залежить від розміру об'єкта чи помилки, яка підлягає оцінюванню в конкретних обставинах [3, с. 28]. Тому, під час проведення такої оцінки необхідно дотримуватися балансу між доречністю та достовірністю інформації.

Так, інформація за минулий період буде більш достовірною, оскільки всі ефекти від минулих операцій можна оцінити достатньо достовірно. Однак по закінченню періоду, який перевищує рік після звітної дати, дана звітність уже є недоречною [1, с. 187]. Таким чином, актуалізується наступна якісна характеристика інформації — своєчасність (timeliness).

Інколи, для досягнення доречності інформації, бухгалтер змушений нести витрати неспівставні з вигодами, які отримуються від такого роду інформації. Таким чином, виникає необхідність постійно дотримуватися балансу між витратами на отримання інформації і вигодами від її наявності, тобто дотримуватися принципу раціональності.

Розглянемо приклад № 2, що стосується розкриття доречної інформації. Компанія А виробляє і постачає хімічну продукцію компанії Б, одній із найбільших мереж магазинів, які спеціалізуються на реалізації побутової хімії. Поставки здійснюються багато років, і їх обсяг уже склав 80% всього обороту компанії А. У керівництва компанії А виникає необхідність описати ситуацію, пов'язану з такою концентрацією реалізованої продукції у власному звіті (в пояснювальній записці до звіту або в додатку, який описує діяльність компанії). В даному випадку рівень реалізації і загальна дохідність компанії А суттєво залежить від поставок на користь компанії Б. Не дивлячись на те, що розк-

риття цієї інформації не передбачається жодним із існуючих міжнародних стандартів, вона є одночасно доречною і суттєвою з точки зору оцінки ризиків зовнішніми користувачами.

Достовірною фінансова інформація являється тоді, коли вона представляє істинний (достовірний) ефект від операцій або описує події, що визвали таку операцію. Однак достовірність інформації може бути знижена через те, що точний розрахунок не завжди можливий. Але важливим фактом залишається те, що інформація достовірною лише тоді, коли вона відображає суть подій та його економічні реалії, а не просто юридичну форму. Адже МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу [5, с. 63].

На практиці дуже часто відбувається так, що компанія формально продає будь-який актив, але всі ризики втрати і контроль над активом залишаються у продавця. По суті, така операція не являється реалізацією і актив не повинен списуватися з балансу. Поділ права власності, ризиків та переваг від володіння такими активами використовуються компаніями для того, щоб уникнути визнання таких активів у балансі, а також зобов'язань, що виникли у зв'язку з використанням коштів для придбання таких активів. Типові результати подібних маніпуляцій:

- невизнання активів, та, особливо, зобов'язань у балансі (приклад № 3);
- завищення прибутку або його вирівнювання (приклад № 4);
- завищення інших показників діяльності, в тому числі прибутку на акцію, коефіцієнтів ліквідності та рентабельності, а також відношення позикового і власного капіталу (Л.Є. Момотюк).

Розглянемо приклад № 3, що стосується поєднання розглянутих вище операцій. Часто певна угода представляє собою ряд пов'язаних операцій, при цьому наявність зв'язку між операціями не завжди є очевидною, але без розгляду таких операцій в комплексі їх комерційний ефект буває важко з'ясувати. Наприклад, запаси можуть бути продані третій стороні за умови, що в майбутньому продавець залишає за собою право викупити їх назад, при цьому по заздалегідь обумовленій ціні, розрахованій таким чином, щоб забезпечити винагороду покупцю за надання позики. Тому, якщо всі "пов'язані" операції розглядати в комплексі, то стає зрозумілим, що насправді йде мова про залучення фінансування, що й повинно знайти відображення в бухгалтерському обліку. Такий облік опціонів (під опціоном розуміємо будь-який контракт, який дає право покупцю купити або продати предмет контракту у визначений час по визначеній ціні) найчастіше являється проблематичним, оскільки компанії повсякчас використовують його в реальних комерційних цілях, як правило, для зниження ризиків. Однак, якщо на момент укладання угоди, з комерційної точки зору, очевидним є те, що право вибору буде використано, то ніякого опціону немає, а тому при оцінці економічної сутності угоди такі "опціони" не повинні враховуватися (Л.Є. Момотюк).

Наступним розглянемо приклад № 4, що стосується реалізації активу по ціні, відмінній від справедливої

вартості. Так, якщо активи продаються по ціні, яка нижча або вища від їх справедливої вартості, то ймовірно, що існує пов'язана операція, яка пояснює причину такого продажу. Зокрема, якщо ціна реалізації вище справедливої вартості, то можна стверджувати про наявність зауальованої позики, пов'язаної з майбутніми операціями, які забезпечать її погашення. Якщо ж ціна нижче справедливої вартості, то більш за все компанія прагне відстрочити визнання прибутку від реалізації шляхом заниження майбутньої витратної статті. Наприклад, компанія "продає" обладнання третій стороні по ціні нижче справедливої вартості. При цьому укладається угода про зворотню оренду обладнання і орендна плата встановлюється нижче комерційних тарифів. У результаті прибутку, який недоотримано при реалізації, повернеться в майбутніх періодах, а це і є вирівнювання прибутку (Л.В. Шкуліпа).

Таким чином, фінансова інформація є достовірною (reliability), якщо вона:

- 1) правдива та повна (faithful representation and completeness);
- 2) відображає сутність та економічну реальність (substance over form);
- 3) нейтральна — інформація повинна бути неупередженою (neutrality);
- 4) обачна (prudence) — необхідним є певний рівень обережності в процесі формування звітності: активи і доходи не повинні бути завищеними, а зобов'язання і витрати — заниженими. Але це не означає, що правильним є визнання більш високих витрат або зобов'язань, тільки щоб задовольнити даний критерій;
- 5) повна. Для підвищення доречності інформація у фінансовій звітності повинна бути повною з урахуванням суттєвості і понесених витрат. Неповнота може зробити інформацію помилковою або дезорієнтуючою, і відповідно, ненадійною та недосконалою з точки зору її доцільності.

Окрім всього перерахованого, звітність повинна бути зрозумілою. Зрозумілість (understandability) є основною якісною характеристикою інформації, яка подається у фінансовій звітності для користувачів. Припускається, що користувачі фінансової звітності володіють базовими економічними і фінансовими знаннями, які дозволяють їм користуватися фінансовою звітністю. Важливо пам'ятати, що будь-яка угода або операція складна з точки зору розуміння користувачами не може бути причиною того, щоб виключити таку інформацію зі звітності (Л.В. Шкуліпа).

Користувачі фінансової звітності повинні також мати можливість співставити дані звітів одного періоду з іншим. Це дає можливість простежити та визначити основні тенденції розвитку компанії. Для забезпечення такої зіставності (comparability) компанія повинна послідовно застосувати одні й ті ж методи підготовки фінансової звітності, які обов'язково повинні описуватися у пояснювальній записці до кожного звіту. Трапляються ситуації, коли необхідно внести зміну до облікової політики. В такому випадку, для її відображення необхідно скористатися відповідним стандартом (МСБО 8).

Окрім співставності результатів між періодами, користувачі фінансової звітності можуть бути зацікавлені

в порівнянні фінансових результатів різних компаній в одній галузі. Включення основних положень облікової політики компанії в звіт робить таке порівняння адекватним та доцільним.

Таким чином, підкреслимо необхідність дотримуватися балансу між усіма якісними характеристиками інформації для того, щоб досягнути мети фінансової звітності. Адже оцінка якісних характеристик виступає предметом професійного судження (professional judgment).

Так, якщо застосувати розглянуті вище принципи згідно з Концептуальною основою відповідно до кожного з п'яти основних елементів фінансової звітності: активи; зобов'язання; доходи; витрати; капітал [6, с. 14], то всі ці елементи повинні відповідати не тільки визначенням, а й критеріям їх визнання: 1) існує ймовірність того, що майбутня економічна вигода, пов'язана з конкретним елементом звітності, буде отримана або втрачена; 2) існує ймовірність достовірного вимірювання і оцінки вартості елемента фінансової звітності.

З приводу визнання елемента фінансової звітності зауважимо його словесне описання та включення його грошового вираження до балансу або до звіту про прибутки та збитки. Так, можна стверджувати про "ймовірність" як поняття розмите та неконкретне, а стандарти — не уточнюючими для його визначення. Виключенням є міжнародний стандарт — МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи", де така межа встановлена на рівні 50%. Це пов'язано з тим, що компанії при підготовці звітності повинні керуватися, передусім, оцінкою сутності явища, а не лише їх формою, а будь-які кількісні обмеження, як правило, приводять до оберненого результату. Завжди простіше перевірити відповідність значення певному числовому обмеженню, ніж провести детальний неупереджений аналіз чи оцінку ситуації (Л.Є. Момотюк).

Оцінка — це процес визначення грошового еквіваленту вартості елемента фінансової звітності, який підлягає визнанню та відображенню в балансі або звіті про прибутки та збитки.

Для цілей оцінки використовуються різні основи, вони перераховані та мають короткий опис у Концептуальній основі:

1. Історична вартість — це сума, сплачена в момент придбання активів чи отримана в обмін на зобов'язання.

2. Поточна вартість — це сума, яку потрібно сплатити для придбання аналогічного активу в даний момент чи сума, яка була б потрібна для погашення зобов'язання в поточний момент.

3. Ціна реалізації — це сума, яка може бути отримана в поточний час від продажу активу в нормальних умовах чи вартість погашення для зобов'язань в нормальних умовах.

4. Дисконтова на вартість — це сума майбутніх грошових потоків, пов'язаних з активом чи зобов'язанням, скоригована на коефіцієнт дисконтування.

Практично всі елементи звітності спочатку визнаються за їх історичною вартістю, однак з часом, в залежності від конкретного виду активів і зобов'язань, можуть бути використані інші види оцінок. Для наступ-

них оцінок стандарти дають компаніям можливість обирати методи оцінки.

Активи є одними з найбільш важливих елементів звітності, так як напряду пов'язані з характеристикою фінансового стану компанії і їх визначають як ресурси контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких як очікується призведе до збільшення економічних вигід. Важливим у визначенні активів є розуміння поняття контролю. Воно характеризує, перш за все, здатність компанії отримувати вигоди від використання конкретних ресурсів, або ж обмежувати права інших осіб на отримання цих вигід.

Компанія може використовувати контрольовані активи для надання послуг чи виробництва або продажу товарів, погашення зобов'язань тощо. Як правило, контроль підкріплюється юридичним правом власності або фактичним володінням активом, але це не є визначальним фактором. Для прийняття рішення про визнання активу в обліку необхідно визначити, хто контролює об'єкт, і хто несе основні ризики, пов'язані з цим об'єктом.

Розглянемо приклад № 5, що стосується визнання активу при відсутності права власності. У випадку отримання чи передачі активів у користування по угодах фінансової оренди, орендодавець фактично продовжує бути власником активу, але втрачає контроль над ним і не несе істотних економічних і фізичних ризиків. Як наслідок, орендодавець повинен припинити визнання такого активу в своєму обліку. З іншої сторони, орендар, не маючи формальних прав власності, використовує актив у своїй діяльності, отримує вигоди від його використання, а також несе відповідальність за його зберігання перед формальним власником. Тобто орендар повинен визнати цей актив у своєму балансі (МСБО 17) — (Л.В. Шкуліпа).

Активи, які визнаються в обліку, повинні виникати в результаті минулих подій (операцій). Як правило, такими подіями є придбання активів за кошти, в кредит або по бартеру, продаж товарів або послуг, укладання угод на отримання будь-яких економічних вигід у майбутньому. Деякі природні ресурси підлягають визнанню лише після їх видобутку, а біологічні активи і продукція сільськогосподарської діяльності (МСБО 41). Варто відмітити, що для визнання активу необов'язково нести будь-які витрати. Безоплатно отримані активи не втрачають властивості приносити компанії майбутні економічні вигоди, і, як наслідок, визнаються на рівні з придбаними активами.

Відповідно до визначення, поданому в Концептуальній основі, майбутні економічні вигоди відображаються у здатності активу збільшувати чисті грошові потоки компанії. Звичайно, це може відбуватися, як за рахунок можливості генерувати додаткові грошові надходження, так і за рахунок скорочення витрачання грошових засобів.

Відомо, що актив визнається тоді, коли одночасно виконуються наступні критерії: 1) існує ймовірність отримання компанією майбутніх економічних вигід від використання цього активу; 2) собівартість активу може бути достовірно визначена [4].

Розглянемо приклад № 6, що стосується відповідності активу визначенню, а не критеріям визнання. Компанія А займається виробництвом напоїв. Її торгова марка відома та може бути продана. Компанія А не може визнати свою торгову марку в якості свого активу, не дивлячись на те, що всі елементи визначення присутні. Витрати на просування торгової марки неможливо відділити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Відповідно, критерій визнання цього активу не дотримується.

Компанія не може визнавати створені в процесі діяльності торгові марки, девізи, назви, перелік клієнтів та подібні нематеріальні активи. Всі перелічені види нематеріальних активів можуть бути визнані лише тоді, коли вони спеціально придбані у третіх осіб. У такому випадку витрати на ці активи легко оцінити і, відповідно, критерії визнання виконуються.

Зобов'язання характеризуються як поточна заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої приведе до неминучого зменшення ресурсів або економічних вигід [4].

Перший елемент визначення зобов'язання відноситься до терміну "поточна заборгованість". Це означає, що в найближчий час компанія повинна діяти певним чином. Будь-яка заборгованість означає наявність як мінімум двох сторін: компанію-боржника з однієї сторони та кредитора — з іншої.

Поточна заборгованість, відповідно до визначення виникає "внаслідок минулих подій", які називаються подіями, що зобов'язують. Подіями, що зобов'язують, є події, в результаті яких у компанії немає іншої альтернативи і залишається виконати зобов'язання.

Третьою характеристикою зобов'язання є неминучий відтік майбутніх економічних вигід. Поняття "неминучий" є дуже важливим, оскільки наявність альтернативи одразу піддає сумніву існування зобов'язання. Так, наприклад, при оформленні замовлення на постачання сировини, зобов'язання, як правило, не виникає. Це відбувається тільки при безпосередньому отриманні замовленої продукції.

Подібно до активів зобов'язання також повинні не тільки відповідати своєму визначенню, але й обом критеріям визнання: 1) існує ймовірність того, що в результаті погашення поточної заборгованості відбудеться зменшення ресурсів; 2) величина зобов'язання може бути достовірно визначена [4].

Наступним елементом фінансової звітності згідно Концептуальної основи являється капітал — це частка активів, що залишається після вирахування зобов'язань. Як наслідок, капітал є балансуєчим елементом.

У відповідності з визначенням, капітал і зобов'язання являються взаємовиключними вимогами до активів підприємства, однак зобов'язання завжди мають пріоритет перед капіталом. У результаті капітал можна визначити як вимоги до чистих активів підприємства, де чисті активи виступають як різниця між усіма активами та усіма зобов'язаннями.

У загальному випадку активи перевищують зобов'язання, і капітал являється позитивною величиною. Однак ситуація може бути іншою, і капітал — від'ємним. Чи може це означати неможливість продовжувати діяльність підприємства автоматично? Якщо у такого

підприємства існує стабільне зовнішнє джерело фінансування, то в такому разі не може, адже капітал підприємства може збільшуватися внаслідок таких випадків:

- випуску нових інструментів, що дають право власності у частці підприємства;
- додаткових вкладів власників;
- реінвестування чистого прибутку;
- переоцінки довгострокових активів в результаті зростання їх справедливої вартості. В зворотному випадку капітал підприємства може зменшуватися внаслідок:

- виплат власникам (наприклад дивідендів);
- викупу власних акцій;
- чистих збитків;
- переоцінки довгострокових активів у результаті зниження їх справедливої вартості.

У цілому, принципи підготовки та подання фінансової звітності розглядають дві концепції: фінансової і фізичного капіталу. Концепція фінансового капіталу полягає в тому, що капітал розглядається як інвестовані засоби. В такому випадку прибуток вважається отриманим, тільки якщо фінансова (грошова) сума чистих активів в кінці періоду перевищує значення на початок періоду [4]. Друга концепція — фізичного капіталу, заснована на операційній властивості капіталу компанії приносити економічні вигоди. В такому випадку прибуток вважається отриманим, тільки якщо фізична продуктивність компанії в кінці періоду перевищує значення на початок періоду. Обидві концепції можуть оцінюватися як в номінальних грошових одиницях, так і в одиницях постійної купівельної спроможності. Підтримка фізичного капіталу потребує застосування поточної вартості як основи оцінки, а підтримка фінансового капіталу на потребує особливої основи для оцінки.

Наступним елементом фінансової звітності є доходи, які поруч з витратами, є визначальними показниками фінансових результатів діяльності компанії.

Доходи — це приріст економічних вигід в результаті збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що приводять до збільшення капіталу, не пов'язаного з внесками учасників. Таким чином, згідно визначення, доходом є не тільки виручка, але й інші доходи, які відображаються в звіті про прибутки та збитки, або враховуються в розділі капіталу (наприклад, дооцінка).

За своїм характером виручка і прибуток не надто відрізняються один від одного. Тим не менш, історично склалися так, що дохід більше асоціюється з поняттям виручки (від реалізації товарів, надання послуг), комісіями, грантами і відсотками, тоді як прибуток — з реалізацією власних активів компанії, переоцінкою фінансових інструментів або інвестиційної власності.

Крім того, прибутки можуть бути реалізовані, якщо вони пов'язані зі списанням активу, і нереалізовані, якщо актив продовжує перебувати на балансі компанії.

Доходи визнаються відповідно до вищезгаданих критеріїв в даній статті. Безумовно, для визнання доходу немає необхідності виконувати операції з участю грошових засобів, обмін неподібними активами представляє собою таку ж господарську операцію, яка призводить до визнання реалізації у звіті про прибутки та збитки. Однак при обміні подібними активами факт реалі-

зації не очевидний, так як для підприємства не відбувається суттєвої зміни складу активів, тобто немає отримання економічних вигід за рахунок збільшення активів або зменшення зобов'язань. У цілому, для того щоб дохід чи прибуток був визнаний, необхідна їх відповідність не тільки визначенню, але й критеріям визнання. Інакше кажучи, надходження економічних вигід повинно бути ймовірним і достовірно оціненим.

Витрати як елемент фінансової звітності згідно з Концептуальною основою тлумачаться як зменшення економічних вигід, у результаті зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення капіталу, не пов'язаного з внесками учасників [4].

Компанія може зазнавати "зменшення економічних вигід" у зв'язку зі створенням нового активу. В таких ситуація важко встановити, чи відповідає він визначенню активу для того щоб бути визнаним в балансі, і, якщо ні, то витрати повинні бути визнані витратами періоду, в якому вони були понесені. Зменшення вартості активів у зв'язку з їх знеціненням також відносять до категорії збитків.

На відміну від витрат, збитки, як і прибутки, можуть бути реалізовані або нереалізовані. Нереалізовані збитки виникають у зв'язку з переоцінкою інвестиційної власності чи фінансових інструментів, які перебувають на балансі підприємства. Критерії визнання витрат залишаються такими ж, як і у всіх інших випадках, а також ступінь "ймовірності" не визначається ні принципами підготовки та подання фінансової звітності, ні стандартами.

ВИСНОВКИ

Таким чином, у результаті розглянутих практичних та теоретичних питань щодо ролі принципів підготовки та подання фінансової звітності, слід зазначити, що Концептуальна основа є фундаментом для розробки і оцінки усіх (як міжнародних, так і національних) стандартів фінансової звітності, та основоположною Концепцією на практиці під час ведення обліку господарських операцій. З використанням цих принципів фінансова інформація повинна відображати фінансовий стан підприємства, фінансові результати діяльності, використання та рух грошових засобів, а також здатність компанії адаптуватися до динамічного зовнішнього економічного середовища. Принципи не є стандартом і, відповідно, не мають пріоритету над стандартами, але вони дають головну оцінку фінансовій звітності — якість виконання, та визначають якісний ступінь відображення елементів фінансової звітності. Підготовлена на основі розглянутих принципів та припущень фінансова звітність стає корисною для користувачів та відповідає загальним вимогам складання та подання, до чого якраз й прагне міжнародна світова практика у сфері бухгалтерського обліку.

Література:

1. Білинська Н.Є. Принципи бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами // Збірник матеріалів VIII науково-технічної конференції науково-педагогічних працівників "Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні". — Львів: Видавничий

відділ Навчально-наукового Інституту підприємництва та перспективних технологій Національного університету "Львівська політехніка" — 2012. — С. 186—188.

2. Буклей Г.В. Порівняльна характеристика основних принципів складання фінансової звітності в Україні (згідно з П(С)БО) та у країнах Європи (згідно з МСФЗ) / Г.В. Буклей // Управління розвитком. — 2013. — № 17. — С. 52—55.

3. Коваль О.В. Проблеми та перспективи формування фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів / О.В. Коваль, К.Ф. Лебедева // *Наук. вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія "Економіка, аграрний менеджмент, бізнес"*. — К.: ВЦ НУБіП України, 2014. — Вип. 200, Ч. 4. — С. 96—101.

4. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

5. Нидлз Б. Принципи бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.

6. Пилипенко І.І. Основи бухобліку за міжнародними стандартами (МСБО): навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. — К.: ІВЦ Держкомстату України, 2001. — 184 с.

7. Чепець О.Г. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / О.Г. Чепець, О.М. Губарик // *Економічні науки*. — 2012. — № 9 (33). — С. 432—440.

References:

1. Bilyns'ka, N.Ye. (2012), "Principles of accounting according to international and national standards", *Zbirnyk materialiv VIII naukovo-tekhnichnoi konferentsii naukovopedagogichnykh pratsivnykiv "Problemy ta perspektvyv rozvytku ekonomiky i pidpriemnytstva ta komp'uternykh tekhnolohij v Ukraini"*, pp. 186—188.

2. Buklej, H.V. (2013), "Comparative characteristics of the basic principles of financial reporting in Ukraine and in Europe", *Upravlinnia rozvytkom*, vol. 17, pp. 52—55.

3. Koval', O.V. and Lebedieva, K.F. (2014), "Problems and prospects of preparation of financial statements in accordance with international standards", *Nauk. visnyk Natsional'noho universytetu biosursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Seriya "Ekonomika, ahraryj menedzhment, biznes"*, vol. 200, no. 4, pp. 96—101.

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Conceptual framework for financial reporting from 01.09.2010", available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (Accessed 7 October 2015).

5. Nidlz, B. Anderson, H. and Koldujell, D. (2004), *Principy buhgalterskogo ucheta [Principles of accounting]*, *Finansy i statistika*, Moskva, Rossija.

6. Pylypenko, I. and Red'ko, O. (2001), *Osnovy bukhobliku za mizhnarodnyimi standartami [Basics of accounting according to international standards]*, *IVTs Derzhkomstatu Ukrainy*, Kyiv, Ukraine.

7. Chepets', O.H. and Hubaryk, O.M. (2012), *Harmonization of accounting and financial reporting of Ukraine with international standards*, *Ekonomichni nauky*, vol. 9 (33), pp. 432—440.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2015 р.