

*Dmitrenko Alla, Technical University of Poltavskyy  
natsyonalnyy named Yuri Kondratyuka, g Poltava, Ukraine  
PhD, Associate Professor, associate professor of the  
department of audit and auditing, Faculty of Management and  
Business*

*E-mail: dmitrenko\_av@mail.ru*

### **Harmonisation of methods of forming financial reporting forms to international standards in joint activities undertaken**

**Abstract:** The main lines of unification of accounting as the main approaches to solving the problem of standardization and harmonization of accounting processes of domestic joint ventures. Highlight the problems associated with the process of harmonization of financial reporting Ukrainian joint ventures with reporting under the international standards and provide recommendations to overcome these problems.

**Keywords:** Methodology, financial reporting, harmonization, joint ventures, joint activities.

*Дмитренко Алла, Полтавський національний технічний  
університет імені Юрія Кондратюка,  
доцент, кандидат економічних наук, факультет  
менеджменту та бізнесу*

*E-mail: dmitrenko\_av@mail.ru*

### **Гармонізація методики формування форм фінансової звітності з міжнародними стандартами при здійсненні спільної діяльності**

**Анотація:** Досліджено основні напрями уніфікації бухгалтерського обліку як основних підходів до вирішення проблеми стандартизації та

гармонізації облікових процесів діяльності вітчизняних спільних підприємств. Виділено проблеми, пов'язані з процесом гармонізації фінансової звітності українських спільних підприємств зі звітністю за міжнародними стандартами та надання рекомендації з подолання цих проблем.

**Ключові слова:** Методика, фінансова звітність, гармонізація, спільні підприємства, спільні діяльність.

**Актуальність досліджуваного питання** зумовлена наявністю процесу інтеграції України у світове господарство, що призвело до реформування системи бухгалтерського обліку і приведення її до міжнародних стандартів, а також існуванням проблем та необхідності пошуку шляхів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними нормами. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування поняття гармонізації бухгалтерського обліку та її ролі, визначення ступеню єдності міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, а також проблем та переваг переходу України на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Питаннями гармонізації фінансової звітності за національними і міжнародними стандартами та методикою складання фінансової звітності на підприємствах, у тому числі, що займаються спільною діяльністю займалася велика кількість зарубіжних та вітчизняних науковців, а саме: А. Бутко [6], С. Голов [7], Р. Грачова [8], Н. Гришко [9], О. Коврижних [10], М. Колісник [11], О. Харламова [12] та ряд інших. Проте, на сьогодні залишаються відкритими питання узгодження показників форм фінансової звітності згідно до норм міжнародних стандартів та вироблення досконалої методики формування форм фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності підприємств та організацій, що здійснюють спільну діяльність.

**Основний виклад матеріалу.** Трактуювання й визначення гармонізації, що існують в сучасній науці, потребують уточнення, оскільки розуміють лише зближення стандартів бухгалтерського обліку. Тому її слід розглядати

як процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження і доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу.

Нині існує неврегульованість питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку й дотримання єдиних підходів до реформування бухгалтерського обліку різними суб'єктами господарювання з боку Державного казначейства України, Національного банку України, галузевих міністерств і відомств. Визначення єдиного розробника методології бухгалтерського обліку в особі Міністерства фінансів України на єдиних методологічних засадах для підприємств усіх організаційно-правових форм на короткострокову перспективу дасть змогу покращити рівень організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Зараз відомі два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС, СНД. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах — членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Розвиток гармонізації фінансової звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності в світовому масштабі ще не дійшов свого логічного завершення та продовжує активно розвиватися. Гармонізація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності розвивалася за

такими історичними етапами: зародження гармонізації (1959-1977 рр.), становлення облікової політики (1978-1989 рр.), розвиток методології обліку та звітності (з 1990 - і дотепер). Це дає змогу комплексно оцінити необхідність і важливість процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності на міжнародному рівні.

Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Застосування єдиних стандартів фінансової звітності дозволяє міжнародним фінансовим ринкам оцінювати і порівнювати результати діяльності різних компаній, забезпечує відкритість, прозорість і порівнянність форм фінансової звітності суб'єктів господарювання, у тому числі, що здійснюють спільну діяльність.

Застосування різних підходів до змісту і оцінки показників фінансових звітів різних країн світу створює перешкоди у розвитку міжнародного ринку капіталів. Тому однією з невід'ємних складових усього комплексу економічних перетворень на сучасному етапі розвитку міжнародних ринкових відносин є реформування бухгалтерського обліку і звітності. Це викликано бажанням багатьох компаній отримати корпоративну прозорість, яка відкриє доступ до міжнародних ринків капіталу, приведе до розширення зовнішньоекономічних зв'язків, полегшить вільний рух капіталу на європейських ринках.

СП самостійно складають річні бухгалтерські звіти, передбачаючи подання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів за звітний період діяльності підприємства широкому колу користувачів за такими формами: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом) (форма № 3 або № 3-н); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної

фінансової звітності (форма № 5); Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6).

Аналогічні форми фінансової звітності складають і підприємства – операторами СД, що працюють за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи (просте товариство або без об'єднання вкладів), оскільки в Україні такі договори підписуються тільки між юридичними особами. Такі ж оновлені форми у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) оператор СД подає кожному учаснику СД. Тому, питання гармонізації бухгалтерської (фінансової) звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності набуває актуальності для підприємств, що здійснюють СД як зі створенням юридичної особи, так і без створення юридичної особи.

До річного бухгалтерського звіту додається пояснювальна записка. В ній крім аналізу основних факторів, що вплинули на господарські та фінансові результати роботи СП, висвітлення фінансового і майнового станів підприємства, подальших перспектив діяльності, доцільно включити дані про динаміку найважливіших економічних і фінансових показників роботи СП за ряд років, оголосити майбутні капіталовкладення, здійснювані екологічні заходи та іншу інформацію.

Згідно ч. 2 ст. 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1] публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Так, МСБО 1 «Подання фінансової звітності» припускає альтернативи в поданні фінансових результатів: або єдиний звіт про прибуток і збиток, або два звіти (окремо про прибуток і збиток та окремо про інший сукупний прибуток). Ми маємо безальтернативний єдиний звіт. Але тепер виконується вимога МСБО 18 «Виручка» й не показується у Звіті про фінансові

результати надходження, які не є доходами [3]. В новій національній формі відсутня стаття «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», тобто дохід, який включає ПДВ та інші непрямі податки.

Уніфікована форма не дозволяє використовувати право альтернативного подання витрат, виходячи з їх функцій (постатейно) або характеру (поелементно), що суперечить МСФЗ.

Не виконується вимога МСБО 1 «Подання фінансової звітності» окремого подання інших сукупних доходів, які можуть бути некласифіковані в прибуток/збиток, і ті, які не підлягають такій декласифікації. Аналогічна проблема стосується і податку на прибуток з інших сукупних доходів, який також підлягає окремому відображенню за тією самою ознакою (тобто за можливістю декласифікації в прибуток/збиток).

Директор Агенства з МСФЗ О. Харламова вважає, що розділ III «Елементи операційних витрат» зовсім недоречний у коментованій формі, оскільки всі витрати, класифіковані за функцією (тобто постатейно), а у Примітках мають розкриватися з виділенням, як мінімум, матеріальних витрат, витрат на персонал (включаючи соцвнески) та амортизації [12, с. 46]. Тобто адміністративні, збутові, інші операційні витрати, на її думку, вимагають такого розкриття в Примітках окремо за кожною статтею, а не в цілому.

Пряме протиріччя МСФЗ бачить при вимозі розкриття інформації про дивіденди на акцію у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Адже за МСБО 1 «Подання фінансової звітності» цей показник слід розкривати або у Звіті про зміни у власному капіталі, або в Примітках.

Головним результатом, що не суперечить МСФЗ, стало введення показника загального сукупного прибутку та виключення статей надзвичайних доходів і витрат.

Звіт про рух грошових коштів, це єдиний звіт, у якому право вибору альтернативних методів подання (прямий і непрямий) збережено, що відповідає вимогам МСФЗ. Але у національному Звіті про рух грошових

коштів є категорії, які відсутні в МСФЗ, наприклад, цільове фінансування, відрахування на соціальні заходи, які за МСФЗ входять до виплат персоналу, фінансові інвестиції тощо. Уніфікованою формою обмежено право альтернативного наведення відсотків і дивідендів, які можуть бути віднесені фінансовими установами та звичайними підприємствами до різних видів діяльності.

Основним зауваженням до Звіту про власний капітал є відсутність порівняльної інформації за попередній період. Для відповідності МСФЗ необхідно складати два звіти про власний капітал у складі фінансової звітності для забезпечення однієї з найголовніших якісних характеристик звітності – порівняльності. В пункті 10 розділу II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Міністерство фінансів України сформулювало загальну вимогу, згідно з якою для забезпечення порівняльного аналізу інформації Звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік [5].

Національна форма Звіту про власний капітал не узгоджується з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», який вимагає розкривати показник загального сукупного прибутку, а не окремо чистий прибуток (збиток) за звітний період та інший сукупний дохід за звітний період [2].

Як і за іншими формами, жорстка регламентація граф і рядків не дозволяє вводити додаткові елементи капіталу, а також додаткові рядки.

Таким чином, на сьогодні у формах фінансової звітності максимально враховані вимоги складання за міжнародними стандартами фінансової звітності, але залишається ще велика кількість неузгоджених питань по гармонізації національних форм фінансової звітності з міжнародними. Форми фінансової звітності ще не відрізняються мінімальним набором статей, як передбачається Міжнародними стандартами фінансової звітності. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових

коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями.

Тому, з метою більшого узгодження національної та міжнародної методики складання фінансової звітності підприємствами та організація, у тому числі СП, слід внести зміни, перш за все, до форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» виключивши зі складу цієї форми два останні розділи «Елементи операційних витрат» та «Розрахунок показників прибутковості акцій» та помістивши їх як окремі розділи до Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5). Такий підхід можна пояснити назвою самої форми як національної, так і міжнародної, які увагу звертають саме на фінансовий результат (прибутки/збитки) та сукупний дохід (прибуток).

Таким чином, на сьогодні серед усіх форм річної фінансової звітності найбільш наближеною до МСФЗ та одночасно неврегульованою залишається форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів» (за непрямим методом) в частині руху грошових коштів від операційної діяльності. В тому випадку коли СП обирає непрямий метод для складання даної форми річної звітності таке підприємство, як і будь-яке інше, що складає фінансову звітність згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не отримує потрібної інформації з національного стандарту. Тому, пропонується власна методика складання цієї форми з урахуванням деяких положень раніше діючої методики складання «Звіту про рух грошових коштів» за непрямим методом згідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [4].

Тому, пункт 9 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що стосується складання першого розділу «Рух коштів від операційної діяльності» Звіту про рух грошових коштів в разі застосування непрямого методу слід розширити наступною інформацією [5]:

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;

Коригування на:

амортизацію необоротних активів;  
збільшення (зменшення) забезпечень ;  
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць;  
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій;

Зменшення (збільшення) оборотних активів;  
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань;  
Грошові кошти від операційної діяльності;  
Сплачений податок на прибуток.

**Висновки і пропозиції подальших розвідок.** Що стосується неузгоджених окремих статей по Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом), Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності, то, з урахуванням української нормативно-правової бази, специфіки та особливостей видів діяльності підприємств і організацій абсолютно гармонізувати їх дуже складно. Тому, виходом з цієї ситуації може бути детальне пояснення такої інформації в довільній формі за допомогою письмового пояснення або таблиць у Примітках та в пояснювальній записці до річного бухгалтерського звіту.

Таким чином, гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами сприяє уточненню чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України. В результаті дослідження встановлено необхідність уточнення методики ведення обліку за договором спільної діяльності шляхом внесення відповідних змін до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, 19 “Об’єднання підприємств” НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”.

### **Список літератури:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 99 р. № 996-X IV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) .

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (мсбо 1) «Подання фінансової звітності» введений в дію 01.01. 2012 р. // [www.Minfin.gov.ua](http://www.Minfin.gov.ua).

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Виручка» // [www.Minfin.gov.ua](http://www.Minfin.gov.ua).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» (зі змінами та доповненнями) // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. // [http://buhgalter911.com/Res/Blanks/FinOtchet/fin\\_zvit\\_npsbo1.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Blanks/FinOtchet/fin_zvit_npsbo1.aspx).

6. Бутко А. Відображення власного капіталу у фінансовій звітності підприємств / А. Бутко, О. Калініна // Вісник КНЕУ. – 2007. - № 1. – С. 102 – 107.

7. Голов С. Ф. Для тих, хто вперше... [Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності] / С. Ф. Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2013. - № 13. – с. 4 - 6.

8. Грачова Р. Власний капітал: історичні корні бухгалтерського поняття / Р. Грачова // Бухгалтерія. – 2013. - № 32 (551). – С. 43-48.

9. Гришко Н. В. Вибір методу консолідації фінансових звітів у спільній діяльності / Н. В. Гришко, Л. Є. Рогозян // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2014. – Вип. 187, т.3. – С. 770-778.

10. Коврижных О. Е. Бухгалтерский учет и отчетность в условиях предприятия совместной деятельности: автореф. дис...канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О. Е. Коврижных: Казанский финансово-экономический институт. – Казань, 2005. – 24 с.

11. Колисник М. В. Третье измерение баланса / М. В. Колисник // & Стратегии. – 2006. - № 4. – <http://www.management.com.ua>.

12. О. Харламова. МСФЗ- звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 33. – С. 42-47.

