

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

перший (бакалаврський) рівень
(освітній рівень)

на тему:

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В
УКРАЇНСЬКІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ**

Виконав: студент 4 курсу, групи ОО-42
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

Максимишин Анатолій Володимирович

Керівник: Благун С.І.

Рецензент: Шеленко Д.І.

Івано-Франківськ – 2021р.

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет _____ Економічний _____
Кафедра _____ Обліку і оподаткування _____
Освітній рівень _____ Бакалавр _____
Спеціальність _____ 071 «Облік і оподаткування» _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

_____ 20____ р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Максимишин Анатолій Володимирович

1. Тема роботи _____ «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській обліковій практиці» _____

керівник роботи _____ Благун Семен Іванович _____

2. Перелік питань, які потрібно розробити: _____ Принципи Міжнародних стандартів фінансової звітності. Перспективи розвитку українського бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів _____

3. Дата видачі завдання _____ 23 жовтня 2020 рік _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ З/П	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів	Примітка
1	Вибір теми класифікаційної роботи	до 30.10.2020	
2	Вступ та перелік літературних джерел	до 20.11.2020	
3	Розділ 1. Теоретичні аспекти міжнародних стандартів фінансової звітності	до 15.01.2021	
4	Розділ 2. Методика переходу на мсфз на прикладі ПП «БОМБЕТЕЛЬ»	до 23.02.2021	
5	Розділ 3. Бухгалтерський облік в Україні в процесі імплементації європейського законодавства	до 15.04.2021	
6	Написання висновків та пропозицій	до 05.05.2021	

Студент _____

Максимишин А. В.

Керівник роботи _____

Благул С.І.

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет ім В. Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК
Наукового керівника
Благун Семена Івановича
на дипломну роботу студентки групи ОО-42
Максимишина Анатолія Володимировича
на тему: «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській
обліковій практиці»

Актуальність теми. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) покликані, як відомо, вирішувати три основні завдання: уніфікувати і гармонізувати національні системи обліку і звітності, узагальнити практику застосування найбільш розвинених облікових світових систем; удосконалювати процес формування фінансової звітності. З метою розробки універсальних стандартів Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (СМСФО) і Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) починають роботу по зближенню МСФЗ і US GAAP – Загально-прийнятих принципів бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що одним з пріоритетів в своїй діяльності Рада з МСФЗ оголосив конвергенцію з US GAAP. В результаті було підписано угоду про партнерство між Радою по СМСФО і Радою зі стандартів фінансового обліку.

У професійній обліковій середовищі для цілей формування звітності деякий час застосовувався принцип «поступової гармонізації» стандартів різних країн з урахуванням інтересів усіх зацікавлених сторін. Однак на практиці виходило, що одночасно існувало кілька дозволених альтернативних підходів для всіх основних циклів обліку, коли одна і та ж господарська операція могла відбиватися різними компаніями по-різному.

Досить загальний підхід до формування звітності викликав обґрунтовані претензії з боку зацікавлених користувачів інформації. У зв'язку з цим Рада з МСФЗ з метою удосконалення процесу формування звітності з 90-х років минулого століття замість принципу «поступової гармонізації» впроваджує

принцип конвергенції. Партнерство по конвергенції здійснюють дві найбільші організації - Рада з МСФЗ та Рада зі стандартів фінансового обліку.

Мета дослідження. Дослідити міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській обліковій практиці.

Об'єкт дослідження – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

У першому розділі досліджено теоретичні аспекти міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме: вивчено принципи Міжнародних стандартів фінансової звітності, досліджено їх вплив на національний облік, також розглянуто актуальність та необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

У другому розділі бакалаврської роботи здійснено аналіз методики переходу на МСФЗ на прикладі ПП «БОМБЕТЕЛЬ».

У третьому розділі даної роботи було здійснено вивчення бухгалтерського обліку в Україні в процесі імплементації європейського законодавства.

Недоліки. В питанні «Аналіз фінансово-господарської діяльності ПП «Бомбетель»» автор обмежився короткою фінансово-економічною характеристикою досліджуваного об'єкта. Однак, дане зауваження не впливає на загальну позитивну оцінку роботи.

Загальний висновок: Дипломна робота Максимішина Анатолія Володимировича на тему «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській обліковій практиці» є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом та оформленням відповідає МОН України.

Оцінка: заслуговує оцінки «добре».

Благун С.І.

РЕЦЕНЗІЯ

на дипломну роботу студента групи ОО-42

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника”

Максимишина Анатолія Володимировича

на тему: **“ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в
українській обліковій практиці.”**

Глобалізація фінансових, фондових і товарних ринків, розвиток діяльності підприємницьких структур, банківських і небанківських фінансових установ, динамічна зміна податкового законодавства як в Україні, так і в інших державах, активізує вступу нашої країни в європейський і світовий простір. Процес вступу України до Європейського союзу вимагає перегляду як чинного законодавства, так і системи обліку, звітності та статистики. Законом України «Про загально-державну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» передбачено вимога безпосереднього застосування підприємствами, цінні папери яких обертаються на регульованих фондових ринках (перебувають в лістингу), міжнародних стандартів фінансової звітності. Вищевказаним нормативним актом законодавство України про бухгалтерський облік віднесено до пріоритетних сфер адаптації. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодження і ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Метою статті є дослідження стану розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основних напрямків адаптації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

У дипломній роботі Максимишин Анатолій Володимирович дослідив теоретичні аспекти міжнародних стандартів фінансової звітності, також автор вивчив методику переходу на МСФЗ на прикладі ПП «БОМБЕТЕЛЬ». Автором було описано бухгалтерський облік в Україні в процесі імплементації європейського законодавства.

Недоліком рецензованої роботи є те, що автор недостатню увагу приділив проблемам впровадження МСФЗ на українських підприємствах.

Однак, наведені зауваження не змінюють загальної позитивної оцінки рецензованої бакалаврської роботи. Отже, дипломна робота Максимішина Анатолія Володимировича на тему “ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській обліковій практиці.” виконана відповідно до вимог кафедри обліку і аудиту “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, тому може бути допущена до захисту, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації економіста за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

Доктор економічних наук, професор,
Заступник завідувача кафедри теоретичної і
прикладної економіки
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”

Д.І. Шеленко

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	6
1.1. Принципи Міжнародних стандартів фінансової звітності.....	6
1.2. Вплив Міжнародних стандартів фінансової звітності на національний облік.....	11
1.3. Актуальність та необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.....	16
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ НА ПРИКЛАДІ ПП «БОМБЕТЕЛЬ».....	25
2.1. Стисла характеристика діяльності підприємства.....	25
2.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності ПП «Бомбетель».....	42
2.3. Перехід на МСФЗ. Трансформація звітності.....	48
РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	55
3.1. Міжнародний і український досвід бухгалтерського обліку в порівняльному аспекті.....	55
3.2 Удосконалення управлінського обліку ПП «БАМБЕТЕЛЬ» на базі МСФЗ...	67
3.3. Перспективи розвитку українського бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів.....	81
ВИСНОВКИ.....	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Глобалізація фінансових, фондових і товарних ринків, розвиток діяльності підприємницьких структур, банківських і небанківських фінансових установ, динамічна зміна податкового законодавства як в Україні, так і в інших державах, активізує вступу нашої країни в європейський і світовий простір. Процес вступу України до Європейського союзу вимагає перегляду як чинного законодавства, так і системи обліку, звітності та статистики. Законом України «Про загально-державну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» передбачено вимога безпосереднього застосування підприємствами, цінні папери яких обертаються на регульованих фондових ринках (перебувають в лістингу), міжнародних стандартів фінансової звітності. Вищевказаним нормативним актом законодавство України про бухгалтерський облік віднесено до пріоритетних сфер адаптації. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодження і ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Метою статті є дослідження стану розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основних напрямків адаптації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) покликані, як відомо, вирішувати три основні завдання: уніфікувати і гармонізувати національні системи обліку і звітності, узагальнити практику застосування найбільш розвинених облікових світових систем; удосконалювати процес формування фінансової звітності. З метою розробки універсальних стандартів Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (СМСФО) і Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) починають роботу по зближенню МСФЗ і US GAAP – Загально-прийнятих принципів бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що одним з пріоритетів в своїй діяльності Рада з МСФЗ оголосив конвергенцію з US GAAP. В результаті було підписано угоду про партнерство між Радою по МСФО і Радою зі стандартів фінансового обліку.

У професійній облікової середовищі для цілей формування звітності деякий час застосовувався принцип «поступової гармонізації» стандартів різних країн з урахуванням інтересів усіх зацікавлених сторін. Однак на практиці виходило, що одночасно існувало кілька дозволених альтернативних підходів для всіх основних циклів обліку, коли одна і та ж господарська операція могла відбиватися різними компаніями по-різному.

Досить загальний підхід до формування звітності викликав обґрунтовані претензії з боку зацікавлених користувачів інформації. У зв'язку з цим Рада з МСФЗ з метою удосконалення процесу формування звітності з 90-х років минулого століття замість принципу «поступової гармонізації» впроваджує принцип конвергенції. Партнерство по конвергенції здійснюють дві найбільші організації - Рада з МСФЗ та Рада зі стандартів фінансового обліку.

Об'єкт дослідження – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Предмет дослідження – впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – дослідити міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в українській обліковій практиці.

Завдання дослідження:

- Здійснити аналіз принципів Міжнародних стандартів фінансової звітності.
- Охарактеризувати вплив Міжнародних стандартів фінансової звітності на національний облік.
- Проаналізувати актуальність та необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.
- Здійснити аналіз діяльності підприємства.
- Здійснити аналіз фінансово-господарської діяльності ПП «Бомбетель».
- Охарактеризувати перехід на МСФЗ. Трансформація звітності.

- Охарактеризувати міжнародний і український досвід бухгалтерського обліку в порівняльному аспекті.
- Проаналізувати удосконалення управлінського обліку ПП «БАМБЕТЕЛЬ» на базі МСФЗ.
- Охарактеризувати перспективи розвитку українського бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів.

Теоретична і методологічна основа дослідження. Теоретичною базою дослідження послужили праці вітчизняних і зарубіжних вчених в частині фундаментальних концепцій і гіпотез в області теорії аудиту і системних досліджень, а також нормативно-правова база України, міністерств і відомств, матеріали науково-дослідних установ, періодичні видання.

В якості інформаційної бази дослідження використані дані бухгалтерського обліку організацій та внутрішні розпорядчі документи загального характеру, робочі документи аудитора, довідкова та нормативна література, а також публікації, особисті спостереження і висновки автора.

В ході роботи над роботою застосовувалися такі методи дослідження: аналізу і синтезу, індукції і дедукції, спостереження, групування, порівняння, класифікації, деталізації, коефіцієнтів, графічний метод.

Структура роботи: вступ, 3 розділи, висновок, список використаних джерел.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Принципи Міжнародних стандартів фінансової звітності

Створення транснаціональних корпорацій з великою кількістю підприємств в різних країнах світу, глобалізація світової економіки з'явилися основними передумовами появи системи обліку фінансової інформації по загальні міжнародні правила - Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ - IAS - IFRS).

Криза довіри 2002 року до відомих американських компаній (Enron, Xerox, WorldCom) лише підтвердила необхідність прийняття і слідування глобальних стандартів фінансової звітності, які дозволили б забезпечити фінансову прозорість.

Робота зі створення таких стандартів почалася ще в 1973 році в результаті угоди між професійними асоціаціями та об'єднаннями бухгалтерів і аудиторів в США, Франції, Великобританії, Канаді, Мексиці та інших економічно розвинених країнах. З цього ж року в Лондоні почав свою роботу Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФО), який є незалежним органом, метою якого визнається уніфікація принципів бухгалтерського обліку, які використовуються компаніями в усьому світі для складання фінансової звітності [47, с. 76].

В даний час основними принципами МСФЗ вважаються:

- облік за методом нарахування;
- безперервність діяльності;
- якісні характеристики (доречність, надійність, порівнянність, зрозумілість, істотність, правдиве уявлення, пріоритет змісту перед формою, нейтральність, обачність, повнота).

Міжнародні стандарти визначають загальні правила підготовки та подання звітності, але не містять конкретних методик збору та обробки фінансової інформації. Розуміння стандартів керівниками компаній і фінансовими фахівцями дозволяє підвищити якість управлінської звітності та результативність вжитих на її основі рішень [10, с. 112].

Що стосується України, то згідно з концепцією розвитку бухгалтерського обліку і звітності на середньострокову перспективу (затверджена наказом Мінфіну України), на обов'язкове складання звітності по МСФО повинні перейти всі суспільно значущі компанії. До них відносяться такі, «комерційна діяльність яких прямо або побічно залучені кошти необмеженого кола осіб»:

- компанії, що мають цінні папери, що знаходяться у вільному обігу;
- фінансові організації, що працюють з коштами фізичних і юридичних осіб;
- інші суспільно значущі компанії.

Відмінність підходів МСФЗ і П(С)БО з точки зору управлінського обліку.

Під управлінським обліком розуміється процес збору, обробки, аналізу та зберігання інформації про фінансово-господарський стан підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Управлінський облік охоплює всі компоненти менеджменту, мають вартісний аспект. Тому дуже важливо зрозуміти, в чому ж все-таки відмінності підходів МСФЗ і П(С)БО з точки зору управлінського обліку? [18, с. 76].

Стандарти МСФЗ спочатку орієнтуються на конкретних користувачів і виходять з критерію корисності фінансової інформації для прийняття користувачем управлінських рішень. П(С)БО має на увазі наступне:

- облік скутий жорсткою регламентацією;
- не можна враховувати господарські операції з певним припущенням на деякий період часу (наприклад, при будь-якому нарахуванні витрат для фіксації господарської операції необхідний документ).

Правила МСФЗ краще відображають економічну суть операцій і тому більше підходять для управлінської звітності. Наприклад, виробничі підприємства по МСФО повинні відображати запаси продукції на складах і

залишки матеріалів відповідно до ймовірності реалізації продукції і придатності залишків матеріалів для виробництва (тобто відповідно до здатності активу генерувати доходи). В українській же практиці бухгалтерія зазвичай відображає на балансі навіть запаси, які не здатні генерувати доходи.

Доцільність ведення управлінського обліку по МСФО. Компанії, що працюють по всьому світу, адаптують системи управління ресурсами своїх дочірніх підприємств і стандартизують пакети програмного забезпечення. В результаті створюються єдині підходи збору даних і форми управлінської звітності. У топ-менеджменті транснаціональних корпорацій стало загальною практикою зобов'язувати свої іноземні підрозділи використовувати визнані світовою спільнотою стандарти обліку. В першу чергу мова йде про МСФЗ.

Цю перевагу викликано тим, що стандарти МСФЗ:

- розроблені для подання інформації про діяльність компанії зовнішнім користувачам;
- є результатами узагальнення багаторічного досвіду - методології, математичного та облікового апарату, опрацьованих форм звітності, використовуваних на практиці в багатьох країнах з розвиненою ринковою економікою [22, с. 326].

Застосування єдиних стандартів для підготовки фінансової (бухгалтерської) і управлінської звітності дає можливість більш чіткого уявлення обороту капіталу, процесів його накопичення і використання, забезпечує єдине розуміння економічної суті господарських операцій усіма керівниками компанії. Так впроваджуються або не впроваджуються в українській компанії управлінський облік, заснований на стандартах МСФЗ. Відповідь на це питання можна дати, якщо визначити:

- переваги, які дасть система управлінського обліку відповідно до МСФЗ для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності компанії;
- ефект від використання, що полягає в економії ресурсів (фінансових, часових, трудових, інформаційних) за рахунок стандартизації потоків інформації в системах бухгалтерського та управлінського обліку;

- витрати на розробку, впровадження та подальшу експлуатацію облікової системи - вони не повинні перевищувати ефект від використання цієї системи.

Перехід від П(С)БО до МСФЗ. Сучасний досвід побудови облікових систем показує, що система управлінського обліку і звітності може стати базою для підготовки бухгалтерської звітності, але не навпаки. Це пов'язано з тим, що система управлінського обліку розробляється індивідуально для кожної компанії і, отже, точніше відображає економічний зміст господарських операцій. Знаючи реальний зміст, легше формалізувати ці операції відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Тому перехід компанії від П(С)БО до МСФЗ повинен починатися з постановки управлінського обліку [26, с. 16].

Потім, на основі реєстрів управлінського обліку, розробляється план рахунків бухгалтерського обліку МСФЗ, бухгалтерська облікова політика і т.п. Одним з головних умов переходу компанії на МСФЗ є правильний вибір інформаційної системи, здатної забезпечити ведення як бухгалтерського, так і управлінського обліку.

Окремою проблемою може стати трансформація звітності по П(С)БО за кілька минулих років для досягнення сумісності зі звітністю по МСФО в цілях формування єдиної аналітичної бази даних компанії.

Впровадження управлінського обліку по МСФО. Управлінський облік спочатку створювався, щоб сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень на основі збору, обробки, аналізу інформації. Для постановки управлінського обліку необхідно визначити наступне:

- ключові показники ефективності компанії (Key Performance Indicators - KPI), розрахунок яких ведеться на підставі даних управлінського обліку;
- план рахунків або перелік інших облікових реєстрів управлінського обліку для відображення даних про господарську діяльність компанії;
- управлінську облікову політику - правила збору, обробки та подання інформації про фінансово-господарський стан підприємства, призначеної для прийняття управлінських рішень її керівництвом;

- форми управлінської звітності і регламенти процесів збору інформації для їх заповнення;
- інформаційну систему, що забезпечує збір, обробку, зберігання та подання даних.

У тому чи іншому вигляді зазначені компоненти системи управлінського обліку існують сьогодні практично в будь-якій вітчизняній компанії. Однак часто ця система розрізнена і не формалізована. Яка повинна бути послідовність «збирання» несистематизованих і неузгоджених компонентів в струнку систему управлінського обліку?

Основний принцип полягає в тому, щоб використовувати тільки ті дані, які дійсно необхідні для прийняття своєчасних і реалістичних управлінських рішень. Іншими словами, необхідні тільки дані, що забезпечують розрахунок «прийнятих на озброєння» КРІ [38].

Тому створення системи управлінського обліку треба починати з визначення набору КРІ для компанії в цілому і для кожного з її структурних підрозділів. Складові формул розрахунку КРІ повинні стати основою для плану рахунків управлінського обліку. Тим самим досягається розумна достатність фіксованої в обліку інформації.

Тільки після цього слід приступати до написання управлінської облікової політики. Тут рекомендується дотримуватися такого правила: якщо використання стандартів МСФО дозволяє отримати звітність, придатну для цілей управління компанією, стандарти дотримуються. Якщо для будь-яких господарських операцій потрібні методи обліку, економічно обґрунтовані, але не відповідають МСФЗ, від застосування МСФЗ для обліку цих операцій можна відмовитися [38].

Наступний крок - розробка форм управлінської звітності та написання регламентів щодо їх заповнення. Основний принцип той же - розумна достатність інформації з точки зору обсягів та строків подання.

На заключному етапі робиться вибір і впровадження інформаційної системи. Автоматизація потребує менших витрат якщо інші елементи системи управлінського обліку будуть ретельно опрацьовані.

Отже, подання фінансової звітності по МСФО стало практично обов'язковою вимогою до публічних компаній у всьому світі. Всі більш-менш значущі компанії зобов'язані перейти на бухгалтерський облік по МСФО. Перехід до формування звітності по МСФО доцільно починати з впровадження (або реформування існуючої) системи управлінського обліку. Управлінський облік в компанії слід вибудовувати, виходячи з технологічних особливостей бізнесу компанії і тих ключових показників, які необхідні акціонерам і управлінцям для прийняття рішень. Такий підхід забезпечить розумну достатність обліковування і аналізується, а також гнучкість і економність всієї системи управлінського обліку.

1.2. Вплив Міжнародних стандартів фінансової звітності на національний облік

У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу, необхідно подальше реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які використовуються в країнах-членах Європейського Союзу по відношенню до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19 липня 2002 р № 1606/2002.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) формулює і друкує в інтересах суспільства стандарти бухгалтерського обліку,

яких слід дотримуватися при формуванні фінансової звітності, а також сприяє дотриманню загально-прийнятих принципів і стандартів на міжнародному рівні, удосконалює і гармонізує норми, стандарти бухгалтерського обліку та процедури пов'язані з поданням фінансової звітності [35, с. 210].

Загально-прийнятими принципами фінансової звітності називаються принципи, що мають під собою досить авторитетну базу, таку як МСФЗ, думки та інтерпретації Постійного Комітету з Інтерпретації Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФО), дослідні бюлетені професійних організацій бухгалтерів та інші авторитетні джерела. Однією з цілей КМСБО та РМСБО є максимально можлива гармонізація різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик різних країн.

У кожній країні місцеві положення в більшій чи меншій мірі регулюють випуск фінансових звітів. Директиви Європейського Союзу та міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер, і дають можливість вибору варіантів ведення окремих питань обліку. Кожному власнику дано право вибору варіанту ведення обліку, але із суворим дотриманням обраного варіанту в указі «Про облікову політику підприємства». Це питання в міжнародній практиці носить стабільний характер і є обов'язковим елементом формування бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Як свідчить практика, перенесення бухгалтерських принципів інших стандартів і дублювання на український манер деяких облікових стандартів КМСФО не є прийнятним для використання в Україні [35, с. 199].

Вирішальну роль в цьому відіграють правові відносини в країні. Я В. Соколов у передмові до книги Б. Нідлза, Х. Андерсена, Д. Колдуела «Принципи бухгалтерського обліку» відзначав, що методологічні відмінності, перш за все обумовлені не особливостями бухгалтерської системи самої по собі, а різною правовою основою, яка існує в кожній країні, традиціями, багатовіковим досвідом і менталітетом рахівників.

Методичні відмінності, пов'язані з бухгалтерської традицією, з точки зору практики, мають істотне значення, хоча на відміну від методологічних вони не

мають під собою об'єктивні підстави, але подолати їх також вкрай складно через суб'єктивні фактори [12, с. 6]. Формування національної системи бухгалтерського обліку відбувається в складних умовах, під впливом різних концепцій як вітчизняної так і світової бухгалтерської та економічної науки.

Особливі складнощі виникли з введенням в практичну діяльність П(С)БО 30 «Біологічні активи», підставою для формування якого послужив МСБО 41 «Сільське господарство». На наш погляд, перш за все труднощі виникли через значну кількість нової термінології, яка практично перенесена з МСБО 41.

В зв'язку з цим Кірейцев Г. Г. підкреслює: «Оцінюючи стандарт «Біологічні активи» з точки зору методологічної чистоти категорій і методів обчислення їх показників, слід зазначити недостатній її рівень» [43, с.11]. Перш ніж зрозуміти сутність міжнародних стандартів необхідно вивчити використовувану в них термінологію. Як свідчить практика термінологія застосовується в цих нормативних документах для українських бухгалтерів не звична, і пояснення термінів часто, на перший погляд, не зовсім зрозуміле і дуже ускладнено. Для розуміння сутності визначень і понять, що мають місце в МСФЗ потрібно глибоко знати не тільки теорію, а й практику бухгалтерського обліку, так як їх пояснення побудовано на методиці і техніці бухгалтерського обліку, а не на базі категорій економічної теорії, що свідчить на наш погляд про недоліки МСФЗ, оскільки бухгалтерський облік як наука має користуватися категоріями економічної теорії.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку спостерігається стійка тенденція на розширення кола активів, які оцінюються і, відповідно відображаються у фінансовій звітності за справедливою вартістю. Ця тенденція спостерігається і в ставленні до П(С)БО 30, яким визначено три складових обчислення фінансового результату сільсько-господарської діяльності підприємств [4, с. 48].

На наш погляд юридичні закони, що приймаються державою щодо визначення фінансових результатів в аграрному секторі економіки повинні, перш за все, відповідати об'єктивним закономірностям суті, змісту, структури

формування категорії прибутку, а також складати основу бухгалтерського обліку фінансових результатів на підприємствах. Щодо П(С)БО продукція при оприбуткуванні, а також на дату балансу відображається за справедливою вартістю, тобто за цінами реалізації зменшеним на витрати за місцем продажу.

Цей стандарт викликав бурхливу дискусію серед учених України, оскільки як наслідок підприємства повинні відмовитися від застосування в якості базової оцінки планової і фактичної собівартості сільсько-господарської продукції. Як результат нескінченних удосконалень П(С)БО 2 «Баланс», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р, з дати його затвердження був змінений і доповнений дев'ять разів. Ухвалення П(С)БО 30 спричинило зміни зокрема в П(С)БО 2 та фінансову звітність - Баланс (ф.1) і Примітки до фінансової звітності (ф. 5) [6, с. 298].

В активі балансу в розділі «Необоротні активи» введена стаття «Довгострокові біологічні активи», в розділі «Оборотні активи» - стаття «Поточні біологічні активи». Примітки до фінансової звітності (Ф.5) доповнені розділами XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». У розділі XIV «Біологічні активи» представлена детальна інформація про групи біологічних активів, які відображаються в статтях активу балансу. У розділі XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» приведена інформація про витрати пов'язані з біологічними перетвореннями (витрати і доходи), а також визначення фінансового результату від реалізації продукції і додаткових біологічних активів рослинництва та тваринництва.

Такі доповнення, з нашої точки зору, тільки ускладнюють інформаційні потоки фінансової звітності. Незважаючи на істотну необхідність узгодження національних положень бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, необхідно підкреслити, що перенесення бухгалтерських принципів інших країн і використання облікових стандартів КМСФО не можуть принести бажаних результатів.

В силу розвитку зовнішньо-економічних відносин, посилення фінансових ринків, розширення масштабів діяльності багато-національних корпорацій, які здійснюють свою діяльність на території більш як однієї країни, виникає необхідність забезпечення достовірною інформацією представленої в звітності іноземним користувачам. Протягом 15-20 років колективні зусилля практиків і вчених різних країн, зокрема США, Канади, Великобританії, Австралії та інших були спрямовані на проблему формування концептуальних основ бухгалтерського обліку.

Вчені і практики єдині в розумінні того, що перехід до ринкових умов господарювання визначає необхідність перегляду теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку щодо складових його об'єктів, а також формування і обробки облікової інформації, виходячи з наявного господарського механізму.

Сьогодні проблема достовірності, повного розкриття та прозорості фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності дуже актуальна. У більшій частині це зумовлено небажанням керівництва підприємств розкривати у фінансових звітах достовірну інформацію з метою уникнення податків і виплати дивідендів або укриття факту розбазарювання капіталу інвесторів.

В результаті проведених нами досліджень встановлено, що методологічні проблеми в процесі гармонізації принципів регулювання обліку, які діють в різних національних системах бухгалтерського обліку, обумовлені не стільки відмінностями в техніці обліку, скільки різної правової бази. Також необхідно враховувати відмінності в рівнях економічного розвитку країн, які склалися в результаті багато-вікових культурних і національних традицій. Тому спроби буквальної інтеграції та уніфікації бухгалтерського обліку за деякими стандартами неможливі. Термінологія міжнародних стандартів неадекватно впливає на термінологію вітчизняного обліку тим самим гальмує її розвиток. Система бухгалтерського обліку в Україні потребує вдосконалення, в основу якого необхідно закласти податкове і цивільне законодавство, що сприятиме захисту прав та інтересів власників і інвесторів [3, с. 42].

1.3. Актуальність та необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

Процеси глобалізації економіки характеризуються принциповими змінами економічних взаємовідносин між країнами, фінансових систем і механізмів, правил ведення бізнесу.

Сьогодні суб'єкти господарювання України отримують нові можливості для експорту та імпорту товарів, капіталів, робочої сили, надання різноманітних послуг на зовнішніх ринках, проведення науково-технічної, науково-виробничої діяльності в кооперації з іноземними суб'єктами, підготовки фахівців за кордоном, здійснення міжнародних фінансових, кредитних, розрахункових, лізингових операцій, операцій з цінними паперами, спільної підприємницької діяльності, що включає створення спільних підприємств, проведення спільних господарських операцій, спільного володіння майном на території України і за її межами [19, с. 7].

Одним з чинників, що стримують розвиток взаємин українських та іноземних суб'єктів господарювання, залучення іноземного капіталу в економіку країни, є якість наданої фінансової інформації, її повнота і прозорість. В даний час склалася ситуація, в якій служби фінансового менеджменту українських підприємств не завжди володіють необхідними знаннями для обробки фінансової інформації, що надається іноземними компаніями. Для іноземних суб'єктів надає труднощі розгляд фінансової звітності, складеної за українськими стандартами. Відмінності в національних і міжнародних стандартах обліку та звітності тягнуть за собою й інші проблеми.

Слід зазначити, що з аналогічними проблемами свого часу стикалися багато країн, що призвело до усвідомлення того, що інтернаціоналізація бізнесу вимагає застосування єдиної методології, принципів і норм ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, уніфікації її форм і показників [19, с. 8].

Гармонізація фінансової звітності дозволяє не тільки зробити звітність прозорою, порівняною, стандартизованою, забезпечити доступність її розуміння для інвесторів, партнерів по бізнесу, кредиторів, інших користувачів, а й об'єднати, оперативно аналізувати фінансові показники звітності компаній, що знаходяться в різних країнах, дає можливість власникам і топ-менеджменту приймати ефективні тактичні і стратегічні рішення. Міжнародне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності служить захистом інтересів всіх користувачів звітності, адже в уніфікованій системі розібратися легше, ніж в безлічі національних систем.

Процеси гармонізації і стандартизації фінансової звітності почалися в світовій економіці з початку 70-х років XX століття, і тривають в даний час. За роки діяльності Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було видано 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, з яких діє 30.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі - МСФЗ) включають в себе:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним Комітетом з інтерпретації (SIC).

МСФЗ мають міжнародне застосування, в них узагальнено досвід бухгалтерського обліку в країнах ринкової економіки. Інформація, яка формується за правилами міжнародних стандартів, призначається для подання різним організаціям і особам, які цікавляться фінансовим станом укладача звітності.

МСФЗ використовуються:

- у багатьох країнах світу в якості основи національних вимог до бухгалтерського обліку, а в тих країнах, які розробляють власні вимоги до фінансової звітності в якості міжнародного базового підходу до її складання;

- фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають від іноземних емітентів надання звітності відповідно до МСФЗ;
- всесвітнім банком, наднаціональними комісіями, такими як Європейська комісія.

Сьогодні міжнародні стандарти фінансового обліку дозволені в 25 країнах, обов'язкові для використання в 91 країні, обов'язкові для деяких підприємств - в 6 країнах.

Питання впровадження та використання МСФЗ в Україні стали актуальними в період розвитку ринкових відносин і входження її у світове економічне співтовариство. Система бухгалтерського обліку, що застосовується в Україні в даний час, ґрунтується на міжнародних стандартах, методологічно і методично забезпечує створення інформаційної бази діяльності суб'єктів господарювання, при цьому вона враховує національні правові норми підприємницької діяльності [13].

Однак, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні, суттєво відрізняються від міжнародних і не відображають всіх вимог до розкриття інформації, підходів, методології обліку, які містять міжнародні стандарти. Основними недоліками існуючих в Україні положень (стандартів) бухгалтерського обліку є: відсутність прозорості і зрозумілості, економічної логіки, реальних принципів оцінки і переоцінки активів, послідовності облікової політики, неупередженості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, відображення господарських операцій відповідно до їх сутності та економічної реальності, недостатній зв'язок з міжнародними правовими нормами.

Тому стратегічним завданням реформування бухгалтерського обліку в Україні є перехід до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, які визнані одним інструментів, що сприяють поліпшенню інвестиційного клімату, підвищення довіри до українських підприємств з боку іноземних інвесторів.

В Україні МСФЗ зробили обов'язковими для більшості підприємств. Що і для кого змінюють нові правила бухобліку? 5 жовтня 2017 року Верховна Рада України проголосувала за законопроект № 4646-д, який зобов'язує українські компанії використовувати міжнародні стандарти для складання річної звітності.

Частково нові правила заробили з 1 січня 2018 року, в повній мірі закон вступив в силу з 1 січня 2019 року. Законопроект, який інтегрував МСФЗ в український бізнес, Кабінет міністрів назвав одним з головних документів осені 2017. Очікувалося, що завдяки нововведенням, Україна посилить свої позиції в міжнародних рейтингах легкості ведення бізнесу, збільшить приплив інвестицій і встановить прозорість фінансової звітності компаній. За цими гучними словами і благими намірами переховувалось одне велике питання: звідки взяти велику кількість фахівців, які вміють працювати за міжнародними стандартами, враховуючи, що між національними стандартами і МСФЗ існують певні відмінності. Це був новий виклик для фінансових фахівців. Хто і в яких випадках використовував МСФЗ до прийняття змін до закону? Українські положення бухобліку не суперечать міжнародним, а, скоріше, є їх інтерпретацією до українських реалій. У 2007 році Кабмін окремим розпорядженням запустив процес адаптації УП(С)БО до МСФЗ. У 2012 році в законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» був прописаний перелік компаній, які повинні були створювати звітність за міжнародними стандартами. Крім того, в добровільному порядку застосовувати МСФЗ дозволили всім підприємствам. На жаль, дослідження такої практики не проводилися, і ми не можемо дізнатися, наскільки охоче українські компанії використовували цю можливість [23, с. 190].

У 2012 році Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів» провела дослідження практики застосування МСФЗ українськими бухгалтерами. Всього 75% фахівців компаній, які входять до переліку, представлений вище, вважали впровадження МСФЗ несвоєчасним. А 26% зізналися, що зовсім не володіють знаннями з цієї сфери, хоча і зобов'язані були трансформувати звітність своїх компаній найближчим часом.

Чи змінився підхід фінансових фахівців до МСФЗ з того часу? З огляду на відсутність жвавого обговорення цієї проблеми, говорити про істотне збільшення фахівців в сфері МСФЗ не доводиться. Рекомендуємо пройти Тести DipIFR (rus) Хто тепер зобов'язаний подавати звітність по МСФО? З 1 січня 2018 року надавати і оприлюднювати звітність згідно з міжнародними стандартами до 30 квітня 2019 року і далі також зобов'язані:

1. Підприємства, які становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів).

2. ВАТ.

3. Суб'єкти природних монополій на загально-державному рівні та підприємства, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення.

Річна звітність разом з аудиторським висновком повинна бути опублікована на сайті компанії. З 1 січня 2019 року набули чинності ще дві зміни: Стосується великих і середніх підприємств, які не є емітентами цінних паперів. Вони будуть подавати фінансову звітність до 1 червня року, який слідує за звітним періодом. Цей документ компанії будуть виставляти на своєму сайті, підкріпивши аудиторським висновком. Все мікро- і малі підприємства також зобов'язані надавати звітність за МСФЗ до 1 червня року, наступного за звітним періодом.

Аудиторський висновок та публікація інформації на сайті теж передбачається. Рекомендуємо подивитися безкоштовний вебінар: Секрети вивчення МСФЗ для бухгалтерів: від основ до підготовки до сертифікаціям Маленьке, середнє, велике: як зрозуміти розмір своєї компанії? Щоб привести норми законодавства у сфері бухобліку до єдиного знаменника, підприємства розбили на групи за розміром.

Таким чином, термін впровадження МСФЗ для різних груп підприємств буде наступним: Президент України Петро Порошенко підписав Закон від 5 жовтня 2017 року № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України» Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Він вступив в силу з 1

січня 2018 року. У перехідних положеннях також відзначено, що за 2018 рік звітність за нормами МСФЗ подається в добровільному порядку. А ось за 2019 рік і далі компанії повинні подавати звітність в обов'язковому порядку. Фінансові установи подають звітність за 2019 й рік в Нацкомфінпослуг з використанням веб інтерфейсу доступу до спеціалізованого програмного забезпечення за формами, затвердженими наказом Мінфіну від 07.02.2013 р №73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку - Загальні вимоги до фінансової звітності». Також 16 січня 2020 року Верховна Рада України прийняла Закон України № 1209-1 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей в податковому законодавстві», який передбачає відстрочку подання фінансової та консолідованої звітності, складеної на основі таксономії за міжнародними стандартами підприємствами, які зобов'язані використовувати міжнародні стандарти. Закон набрав чинності 27 лютого 2020 го року і запустив чергову податкову реформу [30].

Сертифікаційні програми для бухгалтерів і МСФЗ. Що зміни означають для фінансових фахівців? Однозначно найближчі кілька років на ринку праці буде триматися підвищений інтерес до фахівців, які вміють скласти і трансформувати звітність відповідно до міжнародних стандартів. Не виключено, що для цих цілей компанії залучатимуть віддалених співробітників. Але більшість, швидше за все, зробить вибір на користь штатних бухгалтерів з необхідними навичками. Підтвердити знання і навички по МСФО можна за допомогою міжнародних дипломів, наприклад таких як Diploma IPFM (UK) або DipIFR (rus). Але, щоб пройти іспити на ці дипломи, необхідно пройти ґрунтовну підготовку.

Працювати над кваліфікацією можна самостійно або за спеціальними програмами навчання. Експерти нашої академії розробили онлайн-курси, які дають необхідні знання та навички для підвищення кваліфікації за МСФЗ і отримання престижних міжнародних кваліфікацій. Щоб залишатися затребуваним фахівцем на ринку праці, задуматися про отримання міжнародних

кваліфікацій необхідно вже зараз. Адже МСФЗ передбачають зовсім інший підхід до формування звітності, в порівнянні з національними положеннями бухгалтерського обліку [31].

Необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в практику бухгалтерського обліку підприємств України обумовлена переходом економіки країни на ринковий механізм господарювання. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є зовнішньо-економічним зобов'язанням України, яке наша держава взяла на себе відповідно до Угоди про партнерство між Україною і ЄС та його державами-членами. У зв'язку з цим перехід національної системи бухгалтерського обліку і складання звітності за міжнародними стандартами є актуальною проблемою і стає вимогою часу, оскільки однією з важливих передумов успішного розвитку бізнесу є інформаційне взаєморозуміння в світовому співтоваристві. Метою впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації, яка дає об'єктивну картину фінансового стану і результатів діяльності підприємства [31].

Питанням переходу України на МСФЗ приділяють значну увагу багато вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Бутинець Ф.Ф., Єфімова Ф.Ф., Голов С.Ф., Костюченко В.М., Ковальов В.В., Горецька Л.Л., Голова С.Ф., Павлій В.Ф. та ін .. Так, Палій В.Ф. зазначає, що в останні роки у всіх учасників ринку з'явилася необхідність в прозорості інформації, що й обумовлює підвищення вимоги до якості публічної фінансової звітності. А Соловйова О. В. розглядає бухгалтерський облік з точки зору елемента фінансової звітності. З огляду на це, вона робить висновок про недостатність уваги до причин, які впливають на складання звітності та перспективи стандартизації фінансової звітності в Україні. Міжнародні стандарти фінансової звітності містять єдині методологічні підходи до оцінки та розкриття інформації, необхідної інвесторам та кредиторам.

Яскравим прикладом впровадження іншими країнами МСФЗ, є Китай, який вже використовує ці стандарти з метою забезпечення відповідності міжнародним правилам, і ґрунтується на МСФЗ, прийнятих в Великобританії і ще в ста

країнах. Незважаючи на загальну позитивну тенденцію впровадження різними країнами МСФЗ, в Україні існує велика кількість проблем в цій галузі. Серед них слід виділити [33]:

1) Відсутність достатньої кількості кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. При цьому мова йде не тільки про підготовку звітності, а й про використання і розумінні її. Власники українських підприємств не бажають витратити гроші на перенавчання облікового персоналу і крім, того не заохочують своїх працівників, які самостійно сертифікуються і навчаються.

2) Відсутність матеріальної бази і засобів для переходу на МСФЗ. Державні органи навряд чи зможуть забезпечити швидкий і ефективний перехід на нові стандарти бухгалтерського обліку, основною причиною чого є відсутність необхідних коштів і матеріальної бази. Швидше за все весь тягар щодо переходу на нові стандарти бухгалтерського обліку ляже на самі підприємства та навчальні заклади (більшість з яких - державні).

3) Відсутність освітніх програм щодо МСФО.

Заради ефективного впровадження МСБО в Україні, як одного з головних інструментів ринкової економіки, що робив би її привабливішою для міжнародного суспільства, слід було б здійснити наступні заходи [34, с. 2]:

1) чітке на законодавчому рівні визначення принципів, які будуть діяти на перехідному періоді;

2) створення методологічних рекомендацій щодо застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

3) координація дій органів державної влади, що регулюють організацію і методику бухгалтерського обліку і звітності;

4) узгодження норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства з метою формування оптимальної моделі взаємодії системи оподаткування з системою бухгалтерського обліку;

5) видання навчально-методичної літератури, яка висвітлює застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

б) підготовка, перепідготовка і підвищення кваліфікації фахівців, в галузі бухгалтерського обліку.

Підводячи підсумок можна сказати, що на шляху реформування вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ є ряд проблем. Однак реформування національної системи бухгалтерського обліку є потребою сьогодення, без вирішення якої повноцінна інтеграція України в міжнародний економічний простір неможливо. Дане реформування необхідно проводити поступово з урахуванням часу необхідного на підготовку та перепідготовку вітчизняних бухгалтерів і аудиторів відповідно до МСФЗ, а також часу, необхідного на розробку адекватної програми перетворення з чітким визначенням ролей і послідовності реформування.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДИКА ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ НА ПРИКЛАДІ ПП «БОМБЕТЕЛЬ»

2.1. Стисла характеристика діяльності підприємства

Місце знаходження підприємства (юридична адреса): Україна, Івано-Франківська область, м. Івано-Франківськ, вулиця Василя Стуса, 17-а.

Учасниками та засновниками підприємства є: Петрів Роман Іванович, Стронський Іван Олександрович.

Підприємство може використовувати, як повну, так і скорочену назву: повна назва приватне підприємство ПП «Бомбетель».

Головним завданням даного підприємства – це здійснення підприємницької діяльності з метою отримання прибутку.

Предметом діяльності підприємства є:

- заготовка, переробка і реалізація первинної та вторинної сировини, відходів виробництва, деревини та її відходів;
- виробництво меблів та текстильних виробів;
- роздрібна та оптова торгівля меблями;
- планування та проведення рекламних компаній, створення та розміщення реклами;
- експорт, імпорт, товарів, сировини, матеріалів та устаткування;
- здійснення зустрічної -торгівлі (бартер), посередництво;
- організація та утримання складів;
- брокерська діяльність;
- організація ремонтно-будівельних та реставраційних робіт;
- підвищення кваліфікації спеціалістів;
- благодійна діяльність;

Місією організації ПП «Бомбетель» є проектування, виготовлення, та продаж якісної меблевої продукції з метою отримання прибутку та забезпечення споживачів меблями.

Приватне підприємство ПП «Бомбетель» засноване 1995 фізичними особами, на невизначений термін. Підприємство в своїй діяльності керується Конституцією України, Цивільним та Господарським кодексами України, Законом України «Про господарські товариства», чинним законодавством України.

Форма власності приватна - це одна з форм власності, що означає абсолютне, захищене законом право громадянин чи юридичних осіб на конкретне майно (землю, нерухомість, засоби виробництва, гроші і цінні папери, товари, інтелектуальний продукт), яка полягає в тому, що ці об'єкти власності належать приватним особам, сім'ям, групі осіб. Приватна власність на засоби виробництва є базисним елементом ринкової економіки. В свою чергу формою приватної власності на даному підприємстві є партнерська, котра передбачає об'єднання капіталів або майна декількох фізичних або юридичних осіб для ведення підприємницької діяльності. При цьому кожний з учасників такого об'єднання зберігає свою частку внесеного капіталу або майна у партнерській власності [45, с. 76].

Підприємство ПП «Бомбетель» працює вже понад 25 років і орієнтоване на виробництво меблів на замовлення. Воно не женеться за кількістю, а віддає перевагу якості.

Завдяки використанню ручної роботи при виготовленні продукції, працівники вкладають в неї і частинку своєї душі. Стабільний і кваліфікований персонал підприємства - це 100% запорука якості продукції.

Особливу увагу на підприємстві приділяється якості сировини яке забезпечує отримання високоякісного готового продукту. Запорукою стабільності і якості сировини є тільки перевірені постачальники і вітчизняні виробники деревини. Приватне підприємство використовує імпортну сировину і компоненти. Партнерами, фахівцями високого рівня були розроблені якісні матеріали для обробки дерева. Вони збільшують довговічність готової продукції.

Виробництво меблів здійснюється структурним підрозділом ПП «Бомбетель». Обсяг реалізованої продукції за останні роки становить: 2019 р. – 4065,7 тис. грн.; 2020 р. – 4201,7 тис. грн.

Керівництво ПП «Бомбетель» упродовж 2019 – 2020 рр. працювало над:

- поглибленням процесу реструктуризації товариства;
- впровадження інновацій на виробництві, що, у свою чергу, дозволяє підвищити конкурентоспроможність;
- пошуком шляхів зростання ефективності виробництва;
- залученням інвестицій;
- забезпеченням активного функціонування підрозділів, спільних підприємств у ринкових умовах.

Як 2019-й, так і 2020-й були роками збереження кризових явищ в економіці України. Спостерігалися підвищення цін на матеріали, на енергоресурси, зниження платоспроможності населення, замовників тощо. Усе це негативно вплинуло на економічні показники ПП «Бомбетель». Загалом спостерігається збільшення і водночас зменшення певних показників підприємства. У 2020 році, порівняно з 2019 роком, підприємство збільшило обсяги чистого доходу на 3,34%, але показник чистого прибутку зменшився на 44,47 % у зв'язку із підвищенням собівартості продукції на 10,92 %. Також зменшились показники фондомісткості (на 5 %) і фондоозброєності праці (на 9,26 %), що свідчить про зменшення об'ємів основних виробничих фондів та об'єму основних виробничих фондів на одиницю результату діяльності у вартісному вираженні. До позитивних результатів можна ще віднести підвищення показника фондовіддачі на 7,47 %, збільшився і розмір фонду оплати праці на 5,99%, що пов'язано зі збільшенням середньо-місячної заробітної плати [48, с. 212].

При збільшенні обсягів реалізації продукції ПП «Бомбетель» скорочується сума збитку підприємства, але це відбувається досить повільно. Товариство не отримує прибутку через високу собівартість продукції. Це свідчить про те, що якість продукції, яка виготовляється, досить висока, але через високу ціну (яка обумовлена високим рівнем собівартості продукції) товари не користуються

достатнім попитом серед населення. Якщо сума прибутку показує абсолютний ефект від діяльності, то рентабельність характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості підприємства або продукції, що виробляється.

Петрів Роман Іванович - засновник підприємства, маркетолог, кадровий менеджер, бухгалтер, менеджер по роботі з клієнтами. Засновником підприємства є суб'єкт, який прийняв рішення про заснування підприємства, підписав установчі документи такого підприємства та передав частину майна (коштів) до його статутного (складеного) капіталу на правах власності чи господарського відання або оперативного управління.

Маркетолог - це спеціаліст з вивчення смаків покупців і просування товару. Досліджує, яка продукція буде користуватися великим попитом і чому, оцінює ринок конкретних товарів і послуг. Проводить ретельний моніторинг галузі, організує роботу інтерв'юерів, з'ясовують уподобання покупців.

Менеджер з персоналу – це людина, яка постійно спілкується з працівниками і презентує компанію серед широкого кола кандидатів, тому дуже важливі є високі комунікативні та презентаційні навички.

Бухгальтер – керівник операційних робітників, контролер законності і правильності здійснення операцій у банку, організатор технології цих операцій не тільки у своєму відділенні банку, але і на підприємствах та в організаціях, які обслуговує даний банк.

Менеджер по роботі з клієнтами-спеціаліст, в обов'язки якого входить обслуговування та спілкування з клієнтами. Стронський Іван Олександрович-головний дизайнер, начальник технічного відділу. Головний дизайнер-людина, що відповідає за розробку нових меблів, його зовнішній вигляд та функціональність.

Начальник технічного відділу – координує роботу технічних служб підприємства з випробувань нових технічних засобів, створення і освоєння нових видів продукції, комплексної механізації та автоматизації виробництва,

планування упровадження науково-технічних досягнень, нової техніки і прогресивної технології.

Рішко Михайло Михайлович-головний майстер з виготовлення дерев'яних виробів. Головний майстер-спеціаліст, в обов'язки якого входить координування роботи майстрів. Також в склад приватного підприємства входить 4 майстра, які виготовляють вироби з готової сировини.

Дана ієрархічна драбина говорить про те, що на підприємстві застосовується лінійна структура органів управління. Виходячи з організаційної структури, можна зробити висновок, що в ПП «Бомбетель» - лінійна структура управління, яка характеризується тим, що всі функції зосереджені в лінійних ланках, і кожен працівник підпорядковується одному керівнику і отримує вказівки тільки від одного керівника. Це виключає отримання підпідлеглими суперечливих і не пов'язаних між собою завдань і розпоряджень, підвищує відповідальність керівника за результати роботи.

Для аналізу основних економічних показників використовувалися дані планового відділу, бухгалтерії та інших відділів за 2018 та 2019 звітні роки. Одним з основних документів, який показує результати діяльності підприємства, є баланс. Бухгалтерський баланс представляє собою систему згрупованих та узагальнених даних про наявність засобів господарства і джерел, що одержують у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства. Маючи дані балансу, ми можемо розрахувати показники, які характеризують фінансову стійкість підприємства. Фінансова стійкість відображує рівень ризику діяльності підприємства та залежності від позикового капіталу [48, с. 213] .

У ПП «Бомбетель» відсутня єдина служба маркетингу, а витрати на рекламу і стимулювання збуту носять разовий і безсистемний характер. Як і в більшості молодих компаній, всією маркетинговою діяльністю на початкових етапах керував директор, який зосередив в своїх руках практично всі маркетингові функції. Така маркетингова політика компанії була виправдана у зв'язку з високою професійною підготовкою генерального директора, а також з погляду економії ресурсів і підтримки єдиного і динамічного стилю розвитку

компанії. Проте, у міру зростання компанії, генеральним директором все більше уваги віддавалася питанням загального управління компанією, і все менше уваги питанням фінансового менеджменту, постачання, логістики, маркетингової діяльності.

Необхідно постійно стежити за змінами у технологічному зовнішньому середовищі. Аналіз цього середовища може враховувати зміни у технології виробництва, використання ЕОМ у проектуванні та наданні товарів і послуг. Обсяг повноважень директора у даній сфері є досить великими, тому більшість питань маркетингового характеру вирішуються не досконалим шляхом і мають поверхневий характер[11, с. 176].

Отже, можна відзначити, що найбільш вдалою для підприємства на даному етапі розвитку є стратегія посилення позицій на ринку Тернополя та України. Це обумовлено тим, що у фірми ще не вистачає потужності для виходу на нові міжнародні ринки та ведення успішної конкурентної боротьби. Таким чином, для ПП «Бомбетель» необхідна така стратегія, де будуть збільшені внутрішні сили і зовнішні можливості підприємства, де слід скоротити слабкі внутрішні сторони підприємства і по можливості пом'якшити негативний вплив зовнішніх загроз.

Таблиця 2.1 - SWOT– аналіз ПП «Бомбетель»

№	Сильні сторони	№	Слабкі сторони
1	Досвід роботи на ринку, тобто вже сформувався певний імідж підприємства, позитивне ставлення населення та партнерські відносини зі збуту.	1	Зменшення ринкової частки за рахунок закріплення позицій конкурентів та перехоплення ринку збуту.
2	Сформований широкий асортимент та оптимальний асортимент, доступний за ціною для всіх верств населення	2	Нестабільна ситуація на ринку сировини
3	Постійно висока кількість клієнтів, та постійне їх збільшення, тобто постійне збільшення ринкової частки	3	Централізованість влади вищого керівництва у процесі прийняття рішень до яких не мають відношення працівники нижчої ланки.
4	Автоматизація виробничих потужностей, перехід від	4	Низька інформованість населення та потенційних покупців щодо маркетингових

	екстенсивного до інтенсивного виробництва		заходів підприємства про оновлення асортименту продукції, адже підприємство мало рекламує власну продукцію
5	Концентрація ресурсів на прибутковому виробництві	5	Високі ціни порівняно з конкурентами та низька реакція на зміну їх цін
6	Якість та конкурентоспроможність продукції дозволили налагодити ринок збуту, продукція користується стабільним попитом.	6	Низька кваліфікація робітників
7	Зростання продуктивності праці за рахунок вдосконалення технічного оснащення підприємства	7	
Можливості		Загрози	
1	Збільшення ринку збуту, у планах підприємства захопити й інші області України.	1	Виникнення труднощів при укладанні договорів із постачальниками та споживачами
2	Розширення асортименту продукції.	2	Можливі рейдерські захоплення з боку інших фабрик.
3	Збільшення чистого прибутку підприємства	3	Швидке нарощення темпів виробництва конкурентами та поява нових конкурентів.
4	Покращення умов праці та санітарно-гігієнічних умов підприємства.	4	Збільшення цін на сировину з боку постачальників
5	Збільшення продуктивності праці за рахунок модернізації технологій та автоматизації усіх цехів	5	Нестабільність політичної та економічної ситуації та тенденції до рецесії та скорочення ділового циклу.
6	Зниження витрат на виробництво продукції за рахунок оновлення та модернізації основних засобів.	6	Несподівана зміна смаків та уподобань споживачі, заміна продукції підприємства продукцією конкурентів.

За допомогою наступної табл. 2.2 варто дослідити матриці SWOT-аналізу ПП «Бомбетель».

Таблиця 2.2 -Дослідження матриці SWOT-аналізу ПП «Бомбетель»

	Можливості	Загрози
Зовнішнє середовище Внутрішнє середовище	- вихід на нові ринки або сегменти ринку; - розширення асортименту продукції для задоволення потреб споживачів; - освоєння нових технологій;	- поява нових конкурентів на регіональному ринку; - посилення конкурентного тиску; - невідповідність якості сировини державним стандартам; - уповільнений темп зростання ринку; - збільшення цін на матеріали.
Сильні сторони		
- висока якість продукції; - конкурентоспроможна цінова політика; - фокусування на споживачів.	- вихід на нові ринки; - провадження у виробництво нових високоякісних видів продукції; - слідкування за зміною Законодавства та вилучення корисних можливостей для малого підприємництва.	- випередження конкурентів у якості та асортименті продукції; - зниження ціни на продукцію порівняно з конкурентами; - максимальна відмова від посередників, перерозподіл обов'язків на власний персонал, орієнтація на кінцевого споживача.
Слабкі сторони		
- відсутність чіткої стратегії; - слабка структура управління; - застаріле устаткування; - моральне зношування частини технологічного базису обладнання.	- оптимізація виробництва та асортименту продукції; - виявлення незадоволеного попиту та освоєння ринків; - активізація рекламної діяльності що розширить базу збутової діяльності	- використання новітніх методів маркетингу та оригінальних маркетингових ідей; - виявлення резервів зниження витрат, не знижуючи якості.

Отже, підбиваючи підсумки проведеного аналізу, можна зробити наступні висновки про те, що найбільш вразливими сторонами виробничогосподарської структури ПП «Бомбетель» є недостатня оборотність виробничих запасів, зменшення ефективності управління власним й основним капіталом, низька кваліфікованість робітників, застаріле обладнання, фізичне та моральне

зношення основних виробничих фондів, високі ціни у порівнянні з конкурентами та низька реакція на зміну їх цін у зв'язку із високою собівартістю виробництва. З іншого боку, підприємство має високий рівень фінансової незалежності, що, у свою чергу, супроводжується зростанням платоспроможності підприємства. Показник оборотності коштів у рахунках за останній 2019 рік збільшився на 199,6 % порівняно до 64 попереднього 2018 року, що дає гарну основу для впровадження інноваційних проектів і реструктуризацію підприємства.

Аналіз ПП «Бомбетель» за групою факторів «Споживачі» можна прослідкувати згідно даних наступної табл. 2.3.

Таблиця 2.3 - Аналіз мікросередовища ПП «Бомбетель» за групою факторів «Споживачі»

Фактор	Тенденції зміни	Вплив на підприємство
Споживачі	Зростання вимог споживачів до якості продукції; Відданість більш відомим маркам	«-» Неможливість швидкого реагування на запити споживачів. «+» Розширення асортименту продукції. «-» Невисокий попит на продукцію. «+» Покращення якості продукції, розробка нової програми просування товару на ринок.

Споживачі підприємства – це у більшості населення від 30 років, з середнім і високим рівнем доходів, які основну увагу віддають високій якості меблів та оригінальному дизайну з високим ступенем прихильності до торговельної марки. Аналіз впливу чинників зовнішнього середовища є процесом, за допомогою якого розробники стратегічного плану контролюють зовнішні по відношенню до організації чинники, аби визначити можливості та загрози для підприємства. Аналіз середовища – це дуже важливий для вироблення стратегії організації і складний процес, що вимагає уважного відстежування процесів, що відбуваються в середовищі, оцінки і встановлення зв'язку між чинниками, сильними і слабкими сторонами організації, а також можливостями і загрозами, які знаходяться у зовнішньому середовищі.

Таблиця 2.4 - Аналіз мікросередовища ПП «Бомбетель» за групою факторів «Конкуренти»

Фактор	Тенденції зміни	Вплив на підприємство
Конкуренти: - «Mebli_Art.if» - Виробник меблів ТзОВ «Штелле-Україна» - Меблева фабрика «Дрімка»	Розширення асортименту та підвищення якості виробів	«-» Зниження цін, зменшення обсягів продажу «+» Введення нових видів продукції «-» Різні якісні характеристики основної продукції «+» Ширша товарна диференціація

Меблеве підприємство «Mebli_Art.if» - створює стильні, унікальні та зручні меблі, пропонує повний спектр послуг з виготовлення та монтажу корпусних меблів: проведення замірів, 3D візуалізацію, створення виробів, безкоштовну доставку по місту, встановлення. На підприємстві використовуються сучасні технології та надійні матеріали, які у поєднанні з довговічною фурнітурою та комплектуючими від провідних європейських брендів Hefele і Blum дають можливість гарантувати високий рівень якості. Висока якість та новітні технології є перевагою, проте висока собівартість і відповідно висока ціна на меблі недоліком. Якщо порівнювати ПП «Бомбетель» та «Mebli_Art.if» то можна виокремити, що перевагою ПП «Бомбетель» є низька ціна, але можливість створення візуалізації та безкоштовне встановлення меблів є великою перевагою «Mebli_Art.if».

Виробник меблів ТзОВ «Штелле-Україна» здійснює виготовлення високо-якісних дизайнерських вітражів та меблевих фасадів з МДФ, панелей та перегородок, декоративних елементів. Налагоджене багаторічне виробництво, кваліфіковані працівники, використання сучасних технологій та інструментів дозволяє нам виготовляти продукцію різної складності якісно, швидко та надійно за доступними кожному цінами. «Штелле-Україна» пропонує:

- розробка індивідуального дизайну;
- меблеві фасади фарбовані та ламіновані;
- декоративні панелі та перегородки;
- реставрація меблевих МДФ фасадів.

Підприємство пропонує виробництво корпусних меблів — виготовляємо кухні, шафи-купе, модульні системи. Пропонують цікаві рішення для кожного замовника, швидко виконують роботу та гарантують тривалу експлуатацію кожного виробу, бездоганний вигляд. Сучасне обладнання, яким оснащено підприємство, дозволяє виготовляти меблі відповідно до кращих європейських стандартів. Якщо порівнювати дане підприємство з ПП «Бомбетель» то великою перевагою є виробництву всього спектру меблів, починаючи від перегородок і закінчуючи кухнями.

Меблева фабрика «Дрімка». «Дрімка» — це український виробник екологічно чистих ліжок із масиву бука. Вже понад 15 років розробляє та створює якісні та безпечні, міцні та екологічно чисті вироби перевірені часом, в яких кожна дитина та дорослий відчуває себе затишно та комфортно. На підприємстві працюють згуртовані та досвідчені працівники, впроваджені нові технології, що дозволяють розширити асортимент товару, швидко й точно виготовити продукцію. Підприємство працює, як з гуртовими, так і з роздрібними клієнтами, а окрім кінцевого клієнта пропонує співпрацю для готелів, хостелів та інших великих підприємств на замовлення. Здатність підприємства співпрацювати з великими замовниками є великою перевагою.

Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції потрібного ринку. Як стверджують спеціалісти ПП «Бомбетель», якість продукції, що виготовляється, досить високої якості, але через велику ціну (яка обумовлена високим рівнем собівартості продукції) не вся продукція користується попитом. За допомогою методу складання профілю

макрооточення і безпосереднього оточення вдається оцінити відносну значущість для організації окремих чинників зовнішнього середовища.

Макросередовище охоплює набір певних факторів, функціонування яких відбувається за власними законами, які є однаковими для всіх підприємств на певному ринку, але по-різному впливають на кожне підприємство. Мікросередовище утворюють сили, які безпосередньо стосуються самого підприємства. Оскільки виробниче підприємство визначають як систему, яка переробляє ресурси, то мікросередовище підприємства складається зі споживачів, постачальників, конкурентів та посередників. Ці групи контактують із підприємством безпосередньо, вплив цих груп, які становлять безпосереднє оточення підприємства, необхідно постійно прогнозувати та враховувати. Проте, важливо також і в певний спосіб впливати на суб'єкти мікросередовища, регулюючи свої відносини з партнерами на ринку. Тому фактори мікросередовища треба вважати відносно контрольованими [16, с. 22].

Постачальники – юридичні та фізичні особи, які забезпечують підприємство необхідними ресурсами для здійснення господарської діяльності. Постачальники матеріальних ресурсів – це організації, які забезпечують підприємства сировиною, матеріалами, запчастинами, готовими виробами, обладнанням тощо. Постачальники комунальних послуг забезпечують підприємства тепло-, водо- та енерго-ресурсами, організовують вивезення сміття тощо.

Таблиця 2.5 - Аналіз мікросередовища ПП «Бомбетель» за групою факторів «Постачальники»

Фактор	Тенденція зміни	Вплив на підприємство
Постачальники сировини.	Нестабільні поставки сировини.	«-»: перебої в постачанні призводить до збільшення собівартості продукції; «+»: пошук нових постачальників.
Постачальники матеріалів.	Зростання цін на матеріали.	«-»: перебої у сфері виробництва; «+»: пошук нових постачальників
Постачальники енергоресурсів	Подорожчання енергоносіїв.	«-»: збільшення монополістів даній сфері; «+»: впровадження

		альтернативних джерел енергії
Постачальники технічних і технологічних ресурсів.	Потреба у технічних ресурсах.	«-»: висока вартість, що впливає на збільшення собівартості продукції «+»: вибір найоптимальніших постачальників за принципом «ціна-якість»

Важливою є проблема вибору постачальників. Обираючи постачальників матеріально-технічних ресурсів, слід урахувувати низку чинників, у тому числі: відповідність виробничої потужності постачальників потребі підприємства в матеріалах, якість і ціну останніх, репутацію постачальника, його територіальну віддаленість та оперативність поставок, швидкість реакції на потреби покупця, умови розрахунків, можливість надання кредиту тощо. Ці характеристики постачальників ретельно аналізуються й вибирається той партнер, який забезпечує найліпші умови постачання за мінімальних витрат. Споживачі (покупці) – це фірми і фізичні особи або їх групи, готові придбавати товари і послуги цієї фірми. Вони є найважливішою складовою мікросередовища фірми, оскільки їх наявність і здатність знаходити їх визначає само існування фірми і є умовою її виживання і розвитку. Споживачі, вирішуючи які товари і послуги для них бажані і за якою ціною, чинять величезний вплив на внутрішнє середовище фірми і результати її діяльності. Підприємству необхідно ретельно вивчати потреби та тісно співпрацювати із своїми споживачами, адже максимальне задоволення потреб цільової групи споживачів – це кінцева мета підприємства

Таблиця 2.6 - Матриця профілю зовнішнього середовища для ПП «Бомбетель»

Чинники середовища	Важливість для галузі	Вплив на організацію	Спрямованість впливу	Міра важливості
Економічні	3	2	-1	-6
Політичні	2	2	-1	-4
Ринкові	2	2	+1	+4
Технологічні	3	2	+1	+6
Конкурентні	2	2	+1	+4
Міжнародні	1	1	+1	+ 1
Соціальні	1	1	+1	+ 1

Згідно складеного профілю зовнішнього середовища (табл. 2.8), для ПП «Бомбетель» найбільшу загрозу представляють економічні, технологічні та ринкові чинники.

У цей же час, великі можливості підприємству дають технологічні, ринкові та конкурентні чинники зовнішнього середовища. Ринкові чинники – це поява конкурентів у даній галузі виробництва, проведення сертифікації продукції, поява нових методів роботи з покупцями, з врахуванням всіх їх вимог. Усе це підштовхує підприємство до ефективнішої роботи та примушує стежити за чинниками зовнішнього середовища, що постійно змінюються. Адекватне реагування на ці чинники дозволить підприємству налагодити свою виробничу діяльність в найбільш перспективному напрямі і підвищити конкурентоспроможність свого товару [16, с. 23].

Основними документами, без яких підприємство не може вивести свою продукцію на ринок товарів, є: сертифікат відповідності, гігієнічний висновок, якісне посвідчення на продукцію, товарний ярлик. Сертифікат відповідності підтверджує безпеку продукції підприємства для життя і здоров'я споживачів, а також неможливість нанесення шкоди їх майну та навколишньому середовищі. Посвідчення якості на продукцію характеризує важливі якісні показники партії відвантаженої продукції і містить відомості про кількість товару в партії, вазі, тарі та упаковці. Оцінка мікросередовища здійснюється за 5-бальною шкалою, за окремими компонентами менеджменту.

Організаційна структура підприємства – це склад відділів, служб і підрозділів в апараті управління, системна їх організація, характер підпорядкованості та підзвітності один одному і вищому органу управління, а також набір координаційних і інформаційних зв'язків, порядок розподілу функцій управління по різних рівнях і підрозділам управлінської ієрархії. Організаційна структура ПП «Бомбетель» включає засоби розподілу різних видів діяльності між складовими структури та координації діяльності цих складових, що використовуються для досягнення цілей. У межах організаційної структури відбуваються всі управлінські процеси і функції, що забезпечують випуск

продукції, в яких приймають участь менеджери всіх рівнів, категорій і професійної спеціалізації та робітники. Для аналізу внутрішнього середовища слід здійснити аналіз мікросередовища потенціалу ПП «Бомбетель» (Таблиця 2.7.)

Таблиця 2.7 - Мікросередовище потенціалу ПП «Бомбетель»

Компоненти менеджменту	Оцінка				
	1	2	3	4	5
1. Менеджмент підприємства:					
- наявність стратегічного планування					+
- думка керівництва				+	
- система мотивації персоналу			+		
- організаційна структура				+	
2. Маркетинг					
- функціонування системи маркетингової інформації				+	
- збутова мережа				+	
- стимулювання реклами	+				
- робота за товаром			+		
- політика ціноутворення				+	
3. Кадри					
- вік				+	
- кваліфікація				+	
- освіта				+	

Таким чином, організаційна структура підприємства складається з організаційної структури управління (суб'єкта управління) та господарської структури (об'єкта управління). Використання в практиці управління схеми організаційної структури дозволяє зрозуміти формальну ієрархію організації, у тому числі структуру процесів, відповідальності та звітності. За даними табл. 2.9 можна зробити висновок про те, що маркетингова складова потенціалу мікросередовища підприємства знаходить на найнижчому рівні функціонування. Особливий вплив на ефективне функціонування галузі має процес стимулювання реклами, який, на даний час має низькі показники ефективності. Інші складові демонструють відносно стабільний розвиток та перспективні шляхи підвищення показників.

Для ПП «Бомбетель» характерна змішана стратегія ціноутворення, спрямована на розширення ринку реалізації послуг, отримання конкурентних переваг, максимізацію прибутків і підвищення рівня рентабельності. Отже, можна зробити висновок, що завдяки гнучкості цін та асортименту послуг ПП «Бомбетель» має досить широкий спектр клієнтів. Для аналізу макросередовища ПП «Бомбетель» ми пропонуємо використати PEST аналіз (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 - PEST аналіз ПП «Бомбетель»

Політичні	Бал	Економічні	Бал
1.Кредитна політика й обмеження на одержання позичок	2	1.Темп інфляції	3
2. Торгівля між країнами	3	2.Темп економічного зростання	3
3.Експортні субсидії	5	3.Стрибок рівня валюти(закупка майже всіх матеріалів у долрах)	5
4.Регулювання галузі	3	4.Витрати на енергоносії та техніку, інноваційні розробки	5
Середній бал	3,75	Середній бал	4,0
Соціальні	Бал	Технологічні	Бал
1.Соціальна захищеність населення	3	1.Державна технологічна підтримка	3
2.Рівень достатку населення	4	2.Значущі тенденції в галузі НДДКР	5
3.Тривалість життя	3	3.Нові технології та їх вплив на підприємство	4
4.Життєві цінності	3	4.Нові матеріали	4
Середній бал	3,25	Середній бал	4,0

Як бачимо найменшу оцінку мають соціальні фактори, через відповідно не суттєвий вплив на підприємство. Тепер відобразимо висвітлені фактори за можливостями та загрозами за допомогою таблиці ESFAS(табл.. 2.3). В Стовпці коментарій буде відображатися ранг пріоритетності - А - найбільш пріоритетні, В- середня пріоритетність, С - низька.

Таблиця 2.9 - Результати PEST аналізу за ESFAS

Зовнішні стратегічні фактори	Питома вага [1...0]	Оцінка [1...5]	Зважена оцінка (гр.2 × гр.3)	Коментар
Можливості	0,1	3	0,3	D
1. Економічна підтримка галузі(податкові пільги);				
2.Інвестиції у галузь;	0,2	4	0,8	A
3. Розробка нових технологій;	0,2	4	0,8	B
4. Підвищення кваліфікації робочої сили;	0,3	2	0,6	C
5. Збільшення кількості потенційних споживачів;	0,2	4	0,8	B
Загрози	0,2	4	0,6	B
1. Підвищення інфляції спричинить падіння попиту;				
2. Негативні зміни в системі оподаткування можуть скоротити прибутки фірми;	0,2	3	0,6	B
3. Підвищення вимог до науково-технічного рівня виробництва;	0,2	2	0,4	C
4. Зниження кваліфікації робочої сили;	0,15	2	0,3	D
5. Зменшення кількості потенційних споживачів;	0,25	4	1	A

Загальна зважена оцінка можливостей = 3,3, загроз= 2,9. Це означає, що підприємство може і має можливості для розвитку. Оцінюючи ефективність обраної стратегії можна визначити наступне:

1. Така стратегія відповідає можливостям будь-якої організації і обрана організація не є виключенням. Обмежене зростання не потребує залучення великих коштів, але і не забезпечує максимальний рівень прибутку.

2. Ризики при такій стратегії мінімальні

3. Ресурси необхідні для реалізації стратегії будуть отримані за рахунок відсутності екстенсивного нарощування виробництва

4. Стратегія передусім розрахована на протистояння зовнішнім небезпекам і використання зовнішніх можливостей, хоча чітко спрогнозувати реакцію ринку на застосування такої стратегії неможливо, адже вона залежить від результатів її застосування.

2.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності ПП «Бомбетель»

Щоб розробити конкретні заходи щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності ПП «Бомбетель» необхідно провести комплексний аналіз. У даній роботі фінансовий аналіз включатиме в себе: аналіз ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, а також аналіз фінансових результатів діяльності. Для проведення аналізу фінансового стану по бухгалтерському балансу побудуємо агрегований баланс.

Таблиця 2.10 - Агрегований баланс за 2020 р., тис. грн.

Стаття	Алгоритм розрахунку по рядках балансу	Початок року	Кінець року
Необоротні активи			
Основні засоби	1130 + 1110	—	—
Довго-строкові фінансові вкладення	1150	2723	2977
Інші необоротні активи	1120 + 1140 + 1160 + 1170	—	—
Оборотні активи			
Грошові засоби і грошові еквіваленти	1250	1600	8025
Розрахунки з дебіторами	1230	7467	19859

Запаси	1210	312	3095
Інші оборотні активи	1220+1240+1260	–	3
Всього активів		12102	33959

Аналіз ліквідності проводиться для того, щоб оцінити можливість підприємства своєчасно і повністю розраховуватися за зобов'язаннями. Тобто, ліквідність характеризує здатність підприємства оплачувати короткострокові зобов'язання шляхом реалізації своїх поточних зобов'язань. Для опису ліквідності необхідно розрахувати деякі коефіцієнти: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт швидкої ліквідності і коефіцієнт абсолютної ліквідності.

Серед наведених показників найбільш важливим є коефіцієнт поточної ліквідності. Він показує, який рівень коштів знаходиться у підприємства, щоб погасити короткострокові обов'язки протягом року [17, с. 3].

Таблиця 2.11 – Розрахунок показників ліквідності

Показник	Формули для розрахунку	2019 р.	2020 р.	Зміна	Нормативне значення
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K_{AL} = \frac{(ДС+КФВ)}{КО}$	0,43	0,36	-0,07	$0,2 \leq K_{AL} \leq 0,5$
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$K_{БЛ} = \frac{(ДС+КФВ+ДЗ)}{КО}$	2,45	1,25	-1,20	$0,4 \leq K_{БЛ} \leq 0,8$
Коефіцієнт поточної ліквідності	$K_{ТЛ} = \frac{ОА}{КО}$	2,54	1,39	-1,15	$1 \leq K_{ТЛ} \leq 2$

У практиці вважається, що даний показник повинен потрапляти в рамки від 1 до 2. Якщо отримане значення нижче 1, то це говорить про

неплатоспроможність підприємства, а якщо більше 2, то про нераціональне використання коштів. У нашому випадку даний показник входить за рамки прийнятих значень, тому показники ліквідності слід вважати позитивними. Паралельно з аналізом ліквідності проводиться аналіз платоспроможності.

Різниця між платоспроможністю і ліквідністю полягає в тому, що ліквідність це здатність швидко перетворити актив в готівку грошові кошти, а платоспроможність це здатність підприємства вчасно погашати свої обов'язки.

Для аналізу плато-спроможності використовуються як коефіцієнти ліквідності, так і інші коефіцієнти. Розглянемо деякі з них. Також одним з найважливіших показників платоспроможності є коефіцієнт забезпеченості зобов'язань активами. У ПП «Бомбетель» даний показник склав до кінця 2019 року -1,52. Це говорить про те, що на одиницю зобов'язань об'єкта дослідження доводиться 1,52 активів, що є позитивним фактом.

Таблиця 2.12 - Аналіз платоспроможності ПП «Бомбетель»

Показник	Формули для розрахунку	2019 р.	2020 р.	Зміна	Нормативне значення
Коефіцієнт маневреності функціонуючого капіталу	СОС/СС	0,68	0,74	0,07	$\geq 0,5$
Частка оборотних коштів в активах	ОА/ВБ	0,77	0,91	0,14	Залежить від галузевої специфіки
Коефіцієнт забезпеченості власними матеріальними коштами	СС/З	26,94	3,76	-23,17	0,6
Коефіцієнт забезпеченості зобов'язань активами	$(ОА+ВА)/(КО+ДО)$	3,27	1,52	-1,75	Збільшується в динаміці

Наступна частина роботи буде присвячена з аналізу фінансової стійкості. Фінансовий стан підприємства оцінюється з двох позицій: короткостроковій і довгостроковій перспективі. Вище було проведено аналіз фінансового стану на

короткострокову перспективу, а саме, аналіз ліквідності і платоспроможності. Для того щоб більш об'єктивно оцінити економічний стан ПП «Бомбетель» необхідно провести аналіз з точки зору довгострокової перспективи. Відповідно до цього, оцінити довго-строкову перспективу дозволить аналіз фінансової стійкості. При аналізі фінансової стійкості розраховується ряд коефіцієнтів. Якщо коефіцієнт автономії знаходиться в межах нормативного значення, то підприємство здатне покрити зобов'язання за рахунок власних коштів. Значення коефіцієнта автономії ПП «Бомбетель» в 2019 р. свідчить, що вона працювала в достатній мірі незалежності від джерел зовнішнього фінансування, однаково в 2020 р. спостерігається зниження значення даного показника, що говорить про погіршення фінансової стійкості компанії.

Таблиця 2.13 - Коефіцієнти фінансової стійкості ПП «Бомбетель» за 2019-2020 роки

Показник	Формули для розрахунку	2019 р.	2020 р.	Зміна	Нормативне значення
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$KA = CC / BB$	0,69	0,34	- 0,35	$\geq 0,5$
Коефіцієнт фінансового ризику	$K_{фр} = \frac{ЗС}{СС}$	0,44	1,92	1,48	≤ 1
Коефіцієнт забезпеченості власними обіговими коштами	$K_o = \frac{COC}{O A = (CC + ДО - BA) / OA}$	0,61	0,28	- 0,33	$\geq 0,1$
Коефіцієнт маневреності	$K_m = \frac{COC}{СС}$	0,68	0,74	0,07	$\geq 0,5$
Коефіцієнт фінансування	$K_f = CC / ЗС$	2,27	0,52	- 1,75	≥ 1
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними джерелами	$K_{оз} = COC / З$	18,21	2,8	- 15,41	$\geq 0,5$

Коефіцієнт фінансового ризику на кінець 2020 р. збільшився і досяг рівня 1,92. Це означає, що частка позикових коштів, що використовуються для фінансування діяльності компанії, виросла, таким чином, збільшилася залежність від кредиторів. Даний факт свідчить про зниження фінансової стійкості компанії. Негативним також слід вважати зниження значення коефіцієнта забезпеченості власними коштами. Підводячи підсумок, слід сказати про те, що ПП «Бомбетель» потребує забезпеченості більш високого рівня фінансової стійкості за рахунок більш раціонального управління довгостроковими джерелами фінансування діяльності.

Проведемо аналіз ділової активності ПП «Бомбетель». Аналіз ділової активності дозволяє охарактеризувати результати і ефективність поточної основної виробничої діяльності.

Таблиця 2.14 - Показники ділової активності ПП «Бомбетель»

Показник	Формули для розрахунку	2019 р.	2020 р.	Зміна
Коефіцієнт оборотності активів	$K_{Oa} = V / A_{ср}$	2,26	2,99	0,73
Коефіцієнт оборотності товарно-матеріальних запасів	$P_{Oz} = V / Z_{ср}$	30,58	40,39	9,80
Коефіцієнт Оборотності дебіторської заборгованості	$P_{Odz} = V / D_{Зср}$	3,81	5,04	1,22
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$P_{Ock} = V / CK_{ср}$	5,20	6,86	1.67
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$P_{Okz} = V / K_{Зср}$	5,40	7,13	1.73

Коефіцієнт загальної оборотності активів показує, скільки разів за період здійснюється повний цикл виробництва і оботу, що приносить відповідний дохід. За даними балансу цей показник склав 2,99. Це говорить про те, що повний цикл виробництва та обігу відбувається більш ніж за один рік, і на 1 гривень вартості всіх активів ми отримуємо 2,99 гривня доходу. Коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості на кінець 2020 р. збільшилися, це пов'язано з випереджаючими темпами зростання виручки від реалізації над темпами зростання Дебіторської та кредиторської заборгованості і негативно впливає на діяльність організації. Даний факт свідчить про те, що необхідно ввести в організації більш кваліфіковане управління дебіторською заборгованостями, що призведе до зміцнення фінансового становища фірми.

Проведемо аналіз основних показників економічної ефективності ПП «Бомбетель» за період 2019-2020 рр. Основним показником економічної ефективності діяльності є показники рентабельності.

Таблиця 2.15 - Основні показники економічної ефективності ПП «Бомбетель» за 2019-2020 рр.

Показник	Формули для розрахунку	2019 р.	2020 р.	Зміна
Рентабельність активів	$R_a = \frac{ЧП}{Аср} * 100$	36,5%	14,1%	- 22,4 %
Рентабельність продаж	$R_{пр} = \frac{Пп}{В} * 100$	18,1 %	7,3%	- 10,9%
Рентабельність продукції	$R_{п} = \frac{ЧП}{Срп} * 100$	20,4 %	5,4 %	-15,0 %
Рентабельність власного капіталу	$R_{СК} = \frac{ЧП}{СКср} * 100$	83,8 %	32,4 %	-51,5 %
Рентабельність основної діяльності	$R_{од} = \frac{ПП}{СС} * 100$	22,9 %	8,3 %	-14,6 %

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямків діяльності, окупність і т. д. Рентабельність основної діяльності знижувалася з 22,9% на початку року до 8,3% в кінці. Це сталося через те, що темпи зростання собівартості в цілому перевищували темпи зростання виручки підприємства, що говорить про зниження ефективності управління витратами компанії. Зниження рентабельності активів і рентабельності власного капіталу обумовлено різким падінням чистого прибутку на протязі року при тому, що розміри власного капіталу і сукупного капіталу знижувалися незначно. Виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок, у звітному періоді ефективність основної діяльності підприємства знижувалась [24, с. 21].

За результатами аналізу фінансового стану ПП «Бомбетель» можна зробити наступний висновок. Показники ліквідності слід вважати позитивними, так як спостерігається тенденція наближення до нормативних значень; зниження коефіцієнта автономії і збільшення коефіцієнта фінансового ризику свідчать про погіршення фінансової стійкості організації, спостерігається збільшення обсягів дебіторської та кредиторської заборгованостей і низька швидкість їх оборотності; негативна динаміка показників рентабельності, в основному, велика частка собівартості в структурі виручки.

2.3. Перехід на МСФЗ. Трансформація звітності

Основоположні відмінності між українськими стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності показані в таблиці. Перевага в конкурентній боротьбі за фінансові ресурси отримують ті компанії, які зможуть надати інвесторам найбільш повну, зрозумілу і достовірну інформацію про своє фінансове становище. В даний час МСФЗ служать цій мети набагато краще, ніж П(С)БО.

Так як становлення міжнародних стандартів відбувалося в умовах розвитку ринкової економіки, слід вказати на корисність фінансової звітності МСФО для

користувачів, пов'язаних з управлінням підприємством і залученням іноземних інвестицій (таблиця 2.16).

Таблиця 2.16 - Істотні відмінності МСФО і П (С) БО в баланс

№№	МСФО	П(С) БО
1	Неденежные балансы на в экономике	Отсутствует пересчёта на инфляцию
2	Инвестиции – в фактических расходов	Инвестиции – по стоимости
3	Запасы — по из и стоимости (списываются по FIFO), переоцениваются	Запасы – по (списываются по FIFO, LIFO или средняя), не переоцениваются
4	Основные — по из стоимости и возможной (в подозрения на обесценение)	Основные – по стоимости
5	Отчет о денежных – в отчетности, по (виды и регионы) обязательна	Отчет о денежных не дает картины, по (виды и регионы) крайне редко
6	Деловая учитывается и оценивается	Деловая не учитывается
7	Специальные учета по лизингу, сотрудникам	Отсутствуют правила учета, МСФО по операциям
8	Размещенный отражается в балансе	Размещенный – понятие отсутствует
9	Управленческие отражаются от проданной продукции	Возможно управленческих в себестоимости продукции
10	Финансовые от по видам отражаются в свернуто	Все и и отражаются в развернуто
11	Проценты за в случае не на стоимость фондов или запасов	Проценты за относятся на стоимость фондов или запасов

Ймовірно, що процес зближення міжнародної і української бухгалтерських систем обліку продовжиться.

Результатом цього стане можливість більш легкої і менш витратною за часом і людських ресурсів підготовки звітності по МСФО українськими компаніями, що дозволить їм в повній мірі використовувати широкі можливості, пропоновані міжнародними ринками капіталу. [15, с.91]

Найважливішими показниками діяльності підприємства є фінансові результати організації. Саме від фінансових результатів залежать фінансовий стан організації, її фінансова стійкість і платоспроможність.

Прибуток відображає позитивний фінансовий результат діяльності організації. Головне призначення прибутку в сучасних умовах господарювання - віддзеркалення ефективності виробничо-збутової діяльності підприємства [37].

При збільшенні прибутку збільшується власний капітал, розширюється виробництво, підвищується фінансовий стан організації. За рахунок прибутку виконуються зовнішні зобов'язання перед державним бюджетом, перед позабюджетними фондами, банками та іншими кредиторами.

Прибуток є тим показником, який найбільш повно відображає ефективність виробництва і якість продукції, що випускається, рівень собівартості і продуктивність праці.

Тому аналіз формування прибутку - це одна з найважливіших складових частин економічного аналізу. Основним джерелом інформації для проведення аналізу є звіт про фінансові результати.

Сучасна форма звіту про фінансові результати, що застосовується вітчизняними підприємствами, має багатоступеневу структуру з послідовним розташуванням статей, яка забезпечує розрахунок проміжних показників (валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від продажів, прибуток (збиток) до оподаткування). Наявність проміжних підсумків дозволяє розширити аналітичні можливості інформування користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності оціночними показниками за видами діяльності [46].

Всі доходи і витрати звітного періоду, розкриваються в звіті, згруповані в порядку, передбаченому ПБО 9/99 «Доходи організації» та ПБО 10/99 «Витрати організації», на звичайні, тобто пов'язані з виконанням основної діяльності організації, і інші. Таке групування і послідовність відображення звітних показників дозволяють надати однозначне зміст проміжних підсумків при розрахунку фінансового результату звітного періоду і тим самим характеризує його структуру.

Система мінімальних показників, які буде розкрито в звіті про фінансові результати, визначена п. 23 ПБО 4/99 «Бухгалтерська звітність організації», а також наказом Мінфіну від 02.07.2010 № 66н «Про форми бухгалтерської звітності організацій» (ред. Від 06.04.2015). Всі перетворення звіту про фінансові результати, з якими стикається український бухгалтер в даний час, викликані переходом українського бухгалтерського обліку та звітності на МСФЗ.

Як наслідок, зміст звіту про фінансові результати, що застосовується в Україні, істотно наближене до вимог міжнародних облікових стандартів. У зв'язку з цим слід розглянути формування звіту про фінансові результати відповідно до МСФЗ і порівняти з російською формою звіту.

Згідно МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», в якому представлені загальні вимоги до складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), в ньому необхідно давати аналітичну характеристику доходів і витрат. Стандарт рекомендує два підходи до угруповання статей звіту на підкласи: ресурсний (метод «характеру витрат») і функціональний (метод «функцій витрат») [16, с.58].

Ресурсна класифікація, або метод «характеру витрат», передбачає, що витрати об'єднуються відповідно до їх економічного змісту (характером) і не перерозподіляються в залежності від їх цільового призначення всередині організації. Такий підхід заснований на класифікації видатків за економічними елементами і дозволяє розкрити джерела їх формування. Визначення фінансового результату від основної діяльності методом «характеру витрат» передбачає зіставлення виручки від продажів продукції (товарів, робіт, послуг) із загальною сумою витрат звітного періоду, скоригованого на зміну залишків в запасах (незавершеного виробництва і готової продукції) [20, с.161].

Цільова класифікація, або метод «функцій витрат» (метод «собівартості продажів»), передбачає розбивку витрат за звичайними видами діяльності на підкласи відповідно до їх призначення, як частина собівартості продажів або адміністративної діяльності. Розрахунок фінансового результату методом

«функцій витрат» заснований на зіставленні виручки від продажів з собівартістю проданої продукції (товарів, робіт, послуг).

Таким чином, інформація в звіті про фінансові результати може бути представлена одним з двох способів, які передбачають різні формати його побудови. Обидва формати звіту дозволяють отримати абсолютно ідентичний фінансовий результат, але по-різному розкривають дані про структуру його формування.

Слід зазначити, що МСФЗ (IAS) 1 вимагає вибрати такий метод класифікації видатків, який найбільш точно представляє складові фінансових результатів організації і надає достовірну та своєчасну інформацію для зацікавлених користувачів. Вибір методу угруповання статей звіту про фінансові результати залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру діяльності економічного суб'єкта [6].

Український формат звіту про фінансові результати, виходячи з термінології МСФЗ, побудований на основі функціонального підходу до класифікації витрат. Таким чином, всі українські організації формують свої звіти незалежно від особливостей ведення бізнесу, виду економічної діяльності та інших факторів на основі єдиного підходу.

Якщо говорити про показники, представлених в українському форматі звіту і в звіті про фінансові результати за МСФЗ, то в таблиці наведені порівняльні характеристики статей вітчизняної форми звіту про фінансові результати та лінійних статей, що регламентуються МСФО 1.

Таблиця 2.17 - Порівняльна характеристика статей української форми звіту про фінансові результати і статей, що регламентуються МСФО 1

№№	МСФЗ 1	Звіт про результати
1	Виручка	Виручка
2	Результати діяльності	Прибуток (збиток) від продажу
3	Витрати по фінансуванню	Собівартість продажів
4	Частка і асоційованих і діяльності, по участі	Комерційні витрати
5	Витрати з податку	Управлінські витрати

6	Прибуток і від діяльності	Доходи в організації
7	Частка меншості	Поточний на відкладені активи та податкові зобов'язання
8	Чистий або за період	Прибуток (збиток) від продажу

З даних таблиці видно, що назви деяких статей, рекомендованих МСФЗ 1, відрізняються від назв статей українського звіту про фінансові результати, але більшість показників збігаються. Це не стосується лише статті «Частка меншості», якій в названому звіті немає. Таким чином, можна зробити висновок про те, що рекомендації МСФЗ 1 в певній мірі реалізуються у вітчизняному звіті про фінансові результати. Крім МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», при складанні звіту про фінансові результати одним з основних регламентуючих документів є МСФЗ 18 «Дохід». Незважаючи на схожість форм бухгалтерської звітності, складеної за МСФЗ і відповідно до української практикою, вони мають відмінності в самій методології формування рядків. Як приклад можна проаналізувати момент визнання виручки в обліку. Відповідно до МСФЗ виручка визнається, якщо в організації є висока ймовірність отримання економічних вигод від угоди, і їх величина може бути з точністю визначена, тобто виручка визнається при виконанні ряду умов визнання, серед яких відсутній критерій переходу права власності [17, с. 56].

Таким чином, порівнюючи український звіт про фінансові результати з міжнародними стандартами, можна відзначити, що форма звіту багато в чому відповідає МСФЗ, проте як і раніше залишаються суттєві методологічні розбіжності в складанні і структуруванні звітної інформації про фінансові результати. Так, наприклад, розкриття інформації про доходи, отриманих від інвестування в інші організації, принципово відрізняється в звітності, складеної за українськими і міжнародним стандартам, що пов'язано з відсутністю в системі вітчизняних бухгалтерських стандартів відповідних положень і недостатньою розробленістю питань обліку інвестування в інші організації [19, с.36].

На підставі вище викладеного слід зазначити, що необхідна єдність принципів формування показників звіту про фінансові результати в українській та міжнародній практиці. Це можливо шляхом подальшої гармонізації української моделі обліку з МСФЗ і передбачає розробку нормативних документів з бухгалтерського обліку, які дозволять усунути наявні прогалини в законодавстві і сприятимуть підвищенню якості та корисності звітної інформації для зацікавлених користувачів.

РОЗДІЛ 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1. Міжнародний і український досвід бухгалтерського обліку в порівняльному аспекті

В умовах постінформаційного розвитку суспільства процеси стандартизації, уніфікації і гармонізації бухгалтерського обліку вимагають перегляду і подальшого вдосконалення організаційних та методологічних підходів до формування його єдиних принципів. Для успішного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в українську облікову практику перш за все необхідно з'ясувати відмінності між ними і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П (С) БО).

Тому особливого значення набуває завдання виділення особливостей обліку за МСФЗ і П(С)БО в порівняльному аспекті. Цим завданням в різний час займалися такі вчені-економісти, як М. Білинська, Ф. Бутинець, Ф. Єфімова, С. Голов, Р. Грачова, С. Гушко, І. Динько, Т. Єфименко, І. Жолнер, В. Жук, А. Канцуров, В. Костюченко, Т. Кучеренко, Н. Лоханова, В. Моссаковський, М. Огійчук, В. Пархоменко, Н. Семенишена, Б. Хілл, І. Чалий, М. Шігун і ін. Сьогодні в середовищі вчених, пов'язаних з вивченням зазначеної проблеми, панівним є твердження про необхідність усунення невідповідностей між окремими положеннями МСФЗ і П (с) БО. Йдеться про оптимізацію національних положень бухгалтерського обліку на підставі міжнародних норм, а в подальшому і відмову від застосування П (С) БО.

Не применшуючи значимості наукових напрацювань провідних вітчизняних вчених-економістів, зауважимо, що в їх працях ще не знайшли достатнього відображення законодавчі зміни. Це логічно ставить питання про поглиблення і розширення досліджень, спрямованих на виділення особливостей бухгалтерського обліку за міжнародними і українськими стандартами.

У ряді попередніх робіт автора розглядалися принципи бухгалтерського обліку на підставі міжнародного і українського досвіду, проблеми застосування МСФЗ в Україні [2]. У цьому дослідженні увага акцентується на особливостях відображення різно-типових об'єктів обліку, що пов'язано з істотними відмінностями в міжнародній і українській практиках. При цьому автором взято до уваги той факт, що більшість дослідників в рамках даної проблеми зупиняються в основному на загальних питаннях, що стосуються реалій впровадження міжнародних стандартів в практику бухгалтерського обліку. Хоча тема МСФЗ не нова для учених-економістів, залишаються незаповненими «ніші» окремих аспектів ведення бухгалтерського обліку за міжнародними і національними стандартами і їх гармонізації стосовно особливостей українського бухгалтерського обліку. Нижче представлена порівняльна характеристика окремих положень міжнародних і національних стандартів.

Дослідження має багатовекторний характер, оскільки кожен з піднятих на розгляд питань пов'язаний з окремими об'єктами бухгалтерського обліку. Проведення порівняльної характеристики розпочато з відображення доходів, витрат і капіталу. Це пояснюється тим, що дані об'єкти вважаються найбільш важливими для забезпечення життєздатності бізнесу. Доходи, витрати і капітал залежать один від одного і є своєрідним базисом діяльності на всіх рівнях. Відмінності в національних і міжнародних стандартах створюють деякі проблеми, які полягають в складності узгодження положень МСФЗ та (П (С) БО) з метою гармонізації теорії і практики ведення бухгалтерського обліку.

Очікується, що дослідження автора допоможе спростити обліковий процес, послужить своєрідною «інструкцією» з освоєння теоретико-методологічних аспектів організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за міжнародними і національними стандартами. Розкриття теми почнемо з основного відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку доходів. Воно полягає в тому, що згідно з МСФЗ (IAS) 18 «Виручка» [11] при наявності наданих послуг, щодо яких на дату балансу не були підписані акти, визнається сума доходу від таких послуг з одночасним

визнанням дебіторської заборгованості в балансі [4, с. 49]. Таке правило, на думку автора, помилково, так як без підписаних актів виконаних робіт підприємство не має права визнавати дебіторську заборгованість.

Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку витрат:

1) МСФЗ не містить жодного спеціального стандарту, який регламентує облік і відображення у фінансовій звітності витрат підприємства. В Україні питання обліку та відображення в звітності витрат підприємства регламентуються П(С)БО 16 «Витрати»;

2) склад адміністративних витрат і витрат на збут, визначений П(С)БО 6 «Витрати», в цілому відповідає вимогам МСФЗ, за винятком:

- до складу адміністративних витрат не включається амортизація гудвілу, яка підлягає відображенню в складі вартості гудвілу в балансі;
- до складу витрат на збут включаються витрати на сумнівні борги покупців, які, відповідно, виключаються зі складу інших операційних витрат [4, с. 49].

Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку власного капіталу:

1) мають місце розбіжності між формами балансу (звіту про фінансовий стан), передбаченими П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] і МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [7];

2) в основу звіту про власний капітал покладені принципи МСФЗ, але кількість показників в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] значно більше, ніж в МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», що значно збільшує трудомісткість його складання. Відмінність форми звіту про власний капітал за П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] від мінімального переліку статей цього звіту, наведеного в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності», полягає в тому, що вона:

- ґрунтується на одному з двох варіантів подачі, передбачених МСФЗ;
- деталізує перелік статей;

- не містить статей «Дооцінка (уцінка) довгострокових фінансових інвестицій» і «Курсові різниці», пов'язаних з монетарним статтями, які є частиною чистих інвестицій в іноземні підприємства і відображаються в складі власного капіталу у фінансових звітах до вибуття цих чистих інвестицій.

Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів:

1) визначення біологічного активу. Відповідно до п. 5 МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» біологічний актив - це живе тварина або рослина. Однак в п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» слово «живе» відсутнє, що є помітним мінусом для даного виду активів;

2) визначення об'єкта обліку біологічних активів. Згідно п. 6 П(С)БО 30 «Біологічні активи» об'єктом обліку є окремий вид або група біологічних активів, а відповідно до пункту 41 МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» - тільки група біологічних активів;

3) характеристика біотрансформації. У додатку до П(С)БО 30 «Біологічні активи» чітко виділені види біологічних активів, а також види основної та побічної сільськогосподарської продукції, яка утворюється в результаті біотрансформації. Однак дане Положення бухгалтерського обліку не містить характеристики основних видів сільськогосподарської діяльності і характеристики біотрансформації, якій можуть піддаватися біологічні активи, тоді як МСФО (IAS) 41 «Сільське господарство» дає характеристику і основними видами сільськогосподарської діяльності (параграф 6), і біотрансформації (параграф 7);

4) класифікація біологічних активів. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» відсутнє розмежування між поняттями «зрілі біологічні активи» і «незрілі біологічні активи». Такому розмежуванню і характеристиці активів приділено значну увагу в параграфі 45 МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство». Також в П(С)БО 30 «Біологічні активи» відсутні поняття «споживані біологічні активи» і

«плодоносні біологічні активи», які розглянуті в параграфі 44 МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство»;

5) визнання біологічних активів. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає, що поточні біологічні активи рослинництва, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються у складі незавершеного виробництва. Отже, такі активи рослинництва фактично не відокремлені від запасів підприємства. Це суперечить МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», згідно з яким біологічні активи повинні визнаватися окремо, незалежно від того, можна визначити їх справедливую вартість чи ні;

6) відображення молодняка тварин в складі необоротних і оборотних активів. Розподіл біологічних активів на довгострокові і поточні (зокрема розподіл тварин на основне стадо і стадо тварин на вирощуванні та відгодівлі) не є прийнятним з точки зору МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство».

Тому відображення молодняка тварин в складі необоротних або оборотних активів залежить від наміру підприємства щодо їх подальшого використання. Якщо підприємство має намір в майбутньому перевести молодняк тварин в основне стадо, то такий молодняк доречно відобразити в складі необоротних активів;

7) державні гранти в сільському господарстві. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» відсутній розділ щодо відображення в обліку державних субсидій і лише один пункт (п. 23) присвячений цільового фінансування і визнання його доходом. У МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» державним грантам, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та біологічними активами, присвячені параграфи 34-38. При цьому виділяються і характеризуються види грантів - безумовний (п. 34) і умовний (п. 35). Також наведено порядок визнання доходу від державних грантів;

8) аналіз фізичних змін і цінової політики. У МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» з метою надання методики аналізу впливу на зміну справедливої

вартості біологічного активу наведено два фактори: фізичні зміни і зміни в цінах. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» аналогічних положень немає.

Тут буде доречним сказати про відсутність єдності поглядів в українських наукових колах з приводу зазначених відмінностей. Так, Ф. Бутинець та С. Кучер констатують факт лише часткових збігів основних положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство». На противагу їм І. Замула стверджує, що розроблений в Україні П(С)БО 30 «Біологічні активи» сліпо копіює МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» [6, с. 208]. Ведучий учений-економіст С. Голов зазначає, що ступінь невідповідності МСФО (IAS) 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» незначна [3, с. 205]. З точки зору В. Жука, закладена в МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» методологія оцінки біологічних активів і сільсько-господарської продукції за «справедливою вартістю» є необґрунтованою з позиції сучасних економічних теорій і не враховує галузевих факторів вартості.

Вона мотивована інтересами транснаціонального капіталу на фінансових ринках і не розкриває продовольчої, енергетичної та соціального значення активів аграрного бізнесу. Розглянемо відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку забезпечення, непередбачених зобов'язань і непередбачених активів: 1) обліку забезпечень присвячений МСФЗ (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи». У П(С)БО 11 «Зобов'язання» питання обліку розглядається в пп. 13-18 [23]. Зміст цих пунктів не суперечить нормам МСФЗ (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи», проте їх деталізація відсутня [12, 23]; 2) в П(С)БО 11 «Зобов'язання» [23] не визначені критерії визнання зобов'язань за їх видами, тоді як в МСФЗ (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи» [12] визначено порядок визнання окремих видів зобов'язань, не розкритих в П (С) БО; 3) в П(С)БО 11 «Зобов'язання» на відміну від МСФЗ 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» відсутні такі важливі терміни і поняття: що зобов'язує подію; юридичне зобов'язання;

зобов'язання, обумовлене сформованою практикою; існуюче зобов'язання; надійна попередня оцінка зобов'язання; найкраща розрахункова оцінка.

Українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку не передбачають здійснення оцінки забезпечень до сплати податків. Згідно п. 18 П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення переглядаються на кожну звітну дату. Але при цьому не сказано, що збільшення суми забезпечень відображається як фінансові витрати (витрати на позики), що, на думку автора, є істотним. В П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», як і в цілому в українських положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, відсутнє поняття «умовні активи», якому приділено увагу в МСБО (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи».

Однак в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій міститься позабалансовий рахунок 041 «Непередбачені активи». Дослідження С. Голова [3, с. 205] з питань невідповідності П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСФЗ (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи» дають підстави оцінювати її ступінь як помірну. Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку запасів:

1) оціночні резерви запасів. Відповідно до п. 31 МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» підприємство має можливість створення оціночного резерву запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом). У П(С)БО 9 «Запаси» такий стан відсутня;

2) сторнування знецінених запасів. Згідно з параграфом 33 МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» передбачається сторнування збитків від знецінення запасів в разі, коли обставин, що призвели до списання запасів, більше немає. Відповідно до п. 29 П(С)БО 9 «Запаси» в подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що, з точки зору автора, є більш доцільним. Ступінь невідповідності МСБО (IAS) 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» оцінюється як незначна [3, с. 204].

Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку інвестиційної нерухомості:

1) застосована термінологія. У п. 5 МСФЗ (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» використовується термін «нерухомість, зайнята власником», а в п. 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» - «операційне майно». Зазначені категорії застосовані для визначення одного і того ж поняття;

2) моделі оцінки інвестиційного майна. На відміну від П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» в МСФЗ (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» перевага віддається підходу до оцінки за справедливою вартістю (параграф 32);

3) відображення в обліку вартості основних засобів, які передаються в оренду разом з інвестиційним майном. Відповідно до п. 50 МСФЗ (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» кондиціонери, меблі, ліфти, встановлені на об'єкті оренди, входять в його вартість (у орендодавця) і окремо не враховуються як об'єкти основних засобів. Згідно п. 23 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» меблі (на відміну від ліфтів і кондиціонерів) рекомендується враховувати окремо від об'єкта нерухомості. Як зазначає І. Супрунова, П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» за своїм змістом досить близько МСФЗ (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» [31, с. 273].

Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів:

1) в п. 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» має місце чітке обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю, в той час як п. 44 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» дозволяє визнавати актив спочатку за номінальною вартістю плюс будь-які витрати, які прямо відносяться до підготовки активу до використання;

2) в п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються необхідні для створення активу непрямі витрати, які можна обґрунтовано і послідовно розділити на актив як частина створеного на підприємстві нематеріального активу, тоді як в п. 66 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» вони наводяться;

3) в п. 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» відзначається, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Такий підхід суперечить концепції міжнародних стандартів фінансової звітності. Згідно з параграфом 97 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» амортизацію слід нараховувати тоді, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли його місце розташування і стан забезпечують можливість його використання в спосіб, визначений управлінським. Тому якщо підприємство не початок нараховувати амортизацію на придатний до експлуатації нематеріальний актив, то в цілях складання звітності по МСФО таку амортизацію потрібно відобразити, збільшивши витрати і, відповідно, зменшивши залишкову вартість за статтею нематеріальних активів;

4) в п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказується, що до складу нематеріальних активів включаються компіляції даних (бази даних). Однак не всі витрати, пов'язані з базами даних, по МСФЗ можуть бути визнані як нематеріальний актив. Відповідно до п. 63 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» внутрішньо-генеровані бази даних не слід визнавати як нематеріальні активи. Згідно з параграфом 64 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» витрати на внутрішньо генеровані бази даних не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи;

5) в п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» виділені шість груп нематеріальних активів, тоді як в п. 9 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» наведені найпоширеніші приклади таких активів, а саме: комп'ютерне програмне забезпечення; патенти; авторські права; кіно-фільми; списки клієнтів; права на іпотечне обслуговування; ліцензії на риболовлю; квоти на імпорту; франшизи; відносини з клієнтами або постачальниками; лояльність клієнтів; частка ринку і маркетингові права.

Також в параграфі 119 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» в якості прикладу наведені сім класів нематеріальних активів. Ці класи дещо

відрізняються від груп нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; 6) в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не передбачено розкриття інформації в примітках до фінансового звіту окремо для нематеріальних активів, які є внутрішньо генеруються, і для інших нематеріальних активів.

Положення про розкриття інформації в примітках до фінансової звітності, передбачене п. 122 МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи», в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» відсутня; 7) в МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» є розділ «Внутрішньо генерований гудвіл» (пп. 48-50). У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» після внесення змін у 2003 р відсутнє поняття «гудвіл» і будь-які положення та пояснення з цього приводу. Все, що стосується гудвілу, міститься в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»; 8) в МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» питання придбання нематеріального активу як частини об'єднання бізнесу присвячені параграфи 33-43, тоді як в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» про таке надходження нематеріального активу не згадується; 9) в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не увійшло значна кількість розділів, які є в МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи». Зокрема відсутні такі розділи:

- окреме придбання активу і придбання в рамках об'єднання бізнесу;
- придбання за державним грантом;
- внутрішньо генерований гудвіл;
- самостійно створені нематеріальні активи;
- оцінка після визнання (модель оцінки за собівартістю і модель переоцінки);
- нематеріальні активи з кінцевим строком корисного використання;
- перегляд оцінки строку корисного використання;
- перегляд періоду і методу нарахування амортизації.

З точки зору І. Чалого, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» «не містять в порівняльному аспекті принципових відхилень [32, с. 65]. Ступінь відмінностей між П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» оцінюється як помірна [3, с.

205]. Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку довгострокових активів, утримуваних для продажу:

1) в МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» є розділ «Довгострокові активи, використання яких повинно бути припинено» (пп. 13-14), що відсутній в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [27]. Під довгостроковими активами, використання яких повинно бути припинено, згідно п. 13 МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» розуміються активи, які повинні використовуватися до кінця терміну;

2) відповідно до параграфу 17 МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачена ситуація, коли тривалість здійснення продажу активу перевищує один рік. У цьому випадку підприємство має оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю (тобто дисконтованою сумою). Збільшення витрат з наближенням терміну продажу слід відображати в звіті про прибутки і збитки як фінансові витрати. Подібні вказівки в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [27] відсутні.

Вказані відмінності між МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» свідчать, на думку автора, про незначній мірі їх невідповідності. Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку оренди:

1) терміни та істотні поняття, які використовуються в стандартах. У П(С)БО 14 «Оренда» відсутні поняття «валові інвестиції в оренду» і «чисті інвестиції в оренду», які містяться в п. 4 МСФЗ (IAS) 17 «Оренда» [10];

2) ставка відсотка по оренді.

Відповідно до п. 4 МСФЗ (IAS) 17 «Оренда» - це ставка дисконту, яка на початку терміну оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість складається з:

а) мінімальних орендних платежів;

б) негарантованої ліквідаційної вартості, яка дорівнює сумі: справедливої вартості переданого в оренду активу; будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

3) в П(С)БО 14 «Оренда» [24] таке поняття, як допустима ставка відсотка (у зв'язку зі ставкою дисконтування), відсутня.

4) незароблений фінансовий дохід. Згідно п. 4 МСФЗ (IAS) 17 «Оренда» незароблений фінансовий дохід визначено як різниця між валовими інвестиціями в оренду та чистими інвестиціями в оренду. У П(С)БО 14 «Оренда» таке поняття відсутнє;

5) початкові прямі витрати.

6) класифікація критеріїв віднесення оренди до фінансової;

7) зв'язок суми витрат орендаря на амортизацію активу з сумою орендних платежів.

Автор підтримує думку С. Голова, згідно з яким ступінь невідповідності між П(С)БО 14 «Оренда» і МСФЗ (IAS) 17 «Оренда» помірна [3, с. 204]. Відмінності між МСФЗ та українськими П(С)БО щодо відображення в бухгалтерському обліку основних засобів:

- класифікація основних засобів;
- відображення в обліку переоцінки основних засобів;
- періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта;
- методи амортизації і строк корисного використання об'єктів основних засобів;
- амортизація земель.

Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку за МСФЗ і П (С) БО. Ці відмінності мають значний вплив на кінцеві результати застосування обох систем бухгалтерського обліку. З огляду на, що між П(С)БО і МСФЗ існує багато розбіжностей, складена відповідно до П(С)БО і підтверджена аудитором фінансова звітність, з точки зору іноземного інвестора, може спотворювати реальний фінансовий стан підприємства.

Порушені в статті питання не є вичерпними і вимагають доповнень, змін, уточнень і конкретизації. Вважає за доцільне надалі запропонувати дискусію про відмову від застосування П(С)БО і використанні замість них адаптовані під національні умови ведення бізнесу і український менталітет міжнародні стандарти фінансової звітності.

3.2 Удосконалення управлінського обліку ПП «БАМБЕТЕЛЬ» на базі МСФЗ

В даний час в ПП «БАМБЕТЕЛЬ» практично сформовані основні механізми корпоративного управління, притаманні передовим публічним компаніям, що підтверджується оцінками і дослідженнями провідних українських експертних організацій у сфері корпоративного управління.

При цьому транспортна компанія продовжує безперервну роботу по вдосконаленню системи корпоративного управління, ґрунтуючись на українських і міжнародних стандартах і на передовій практиці корпоративних взаємовідносин.

Розвиток транспорту відповідно до розробленої Стратегією-2030, дозволить реалізувати великі інвестиційні проекти, забезпечити оновлення інфраструктури та скоротити транспортну складову в кінцевій ціні продукту. Як відомо, одна з ключових цілей реформи, визначених Програмою структурної реформи - це зниження сукупних народно-господарських витрат.

Дана мета в значній мірі залежна від грамотної постановки і достовірного ведення бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку.

Однак варто зазначити, що в сучасних умовах економічних реформацій і жорсткої конкуренції, коли рівень конкурентоспроможності надаються залізничним транспортом послуг визначається безліччю параметрів, необхідно максимально враховувати всі можливі фактори, що впливають на вдосконалення механізму управління господарюючим суб'єктом в цілому. Таким чином, стає зрозуміло, що виключно в рамках бухгалтерського та податкового обліку, який,

в свою чергу, базується на даних бухгалтерського обліку, реалізувати поставлені завдання в повному обсязі не представляється можливим, в зв'язку з чим, актуальність розвитку управлінського обліку на транспорті зростає.

В сучасних економічних умовах бухгалтерський, податковий і управлінський облік являє собою складну інформаційну систему, глибоко інтегровану в економічне життя господарюючих суб'єктів.

У світлі такого комплексного і всебічного підходу стає можливим планування, прогнозування, облік, аналіз і контроль витрат як взаємопов'язаних і взаємозалежних процесів на всіх стадіях виробничо-господарської діяльності ПП "Бамбетель".

Слід зазначити, що істотні економіко-галузеві перетворення на підприємстві зажадали певних змін в області організації системи обліку, нормативно-правового та автоматизованого забезпечення. У сучасних ринкових умовах господарювання управління витратами набуває все більш пріоритетний характер. У галузі мебельного виробництва такими є експлуатаційні витрати, на зниження величини яких необхідно надавати планомірне вплив.

З точки зору управлінського обліку, для досягнення поставленої мети, кожної балансової одиниці, в першу чергу, необхідно грамотне планування витрат за економічними елементами та статтями витрат відповідно до діючої Номенклатури доходів і витрат за видами діяльності ПП «БАМБЕТЕЛЬ» (раніше діяла Номенклатура витрат основних видів діяльності мебельного виробництва).

Також на підприємстві розроблені внутрішньо-галузеві стандарти: Корпоративний обліковий принцип «Облік витрат» (КУП 11/2009) і Корпоративний обліковий принцип «Облік доходів» (КУП 12/2009).

Дані локальні акти відображають специфіку відображення обліку витрат на виробництво і повністю відповідають нормативно-правовим актам трьох вищих рівнів, включаючи Положення з бухгалтерського обліку «Облік витрат» (ПБО 10/1999) та Положення з бухгалтерського обліку «Облік доходів».

Загальновідомо, що в Типовому плані рахунків з бухгалтерського обліку 30-ті рахунки є резервними, що цілком зрозуміло (30-ті рахунки - це рахунки

управлінського обліку і відповідно до вимог чинного законодавства господарюючі суб'єкти застосовують їх в своїй практиці обліку ініціативно). У працях деяких авторів пропонується відображати витрати за елементами витрат, використовуючи при цьому рахунки з 30 по 35 включно. Дана методика передбачає в рамках Типового плану рахунків з бухгалтерського обліку впровадження специфічних рахунків для обліку витрат за економічними елементами витрат, представленим в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Рахунки типового плану рахунків

№ рахунку	Найменування рахунків
30	Матеріальні затрати
31	Витрати на праці
32	Відрахування на потреби
33	Амортизаційні відрахування
34	Інші витрати
35	відображення витрат

За дебетом зазначених рахунків управлінського обліку пропонується враховувати відповідні витрати з кредиту кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку. Наприклад, нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва буде представлена не однією проводкою: Дт 20 «Основне виробництво» - Кт 70 «Розрахунки з персоналом з оплати праці», а системою проводок: Дт 31 «Витрати на оплату праці» - Кт 70 «Розрахунки з персоналом з оплати праці». Далі в обліку робиться запис: Дт 35 «Віддзеркалення загальних витрат» - Кт 31 «Витрати на оплату праці». Потім витрати на виробництво будуть списуватися проводкою: Дт 20 «Основне виробництво» (або інший витратний рахунок) - Кт 35 «Віддзеркалення загальних витрат».

Для отримання більш детальної інформації по кожному елементу витрат до рахунків 30-35 автори даної методики рекомендує відкривати додаткові субрахунки. Таким чином, сутність даної методики полягає в тому, що для

управлінського обліку важливо точно знати витрата всіх ресурсів, спожитих при виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг), тим самим впливати на такі результатуючі показники як якість продукції (робіт, послуг), їх собівартість і рентабельність. Хотілося б відзначити, що теоретична позиція авторів даної методики ідентична практичного способу ведення управлінського обліку на підприємствах мебельного виробництва.

Для управлінського обліку важливо забезпечити взаємозв'язок обліку витрат за статтями і економічними елементами витрат, в зв'язку з чим в ПП «БАМБЕТЕЛЬ» активно використовується транзитний рахунок-екран 32 «Витрати».

Варто відзначити, що з удосконаленням системи автоматизації облікового процесу значно спростився аналітичний облік експлуатаційних витрат за економічними елементами витрат, оскільки класифікація витрат стала більш детальною і тепер представляється в розрізі відповідних субрахунків першого порядку. За допомогою 32-х рахунків забезпечується облік по місцях виникнення затрат, центрам відповідальності і укрупненим видам робіт. Крім того, на рівні рахунків управлінського обліку реалізована можливість забезпечення порівнянності фактичних показників з плановими величинами відповідних елементів витрат. Згідно з Інструкцією про застосування 32-го рахунку відкриваються субрахунки другого і третього порядку, що дає можливість більш детально формувати витрати за економічними елементами і статтями витрат.

Таблиця 3.2 - Аналітика витрат підприємств мебельного виробництва

№ субрахунку	Найменування рахунку
32	Рахунок витрат на виробництво
32-01	Витрати на праці
32-02	Відрахування на потреби
32-03	Матеріали
32-04	Паливо
32-05	Електроенергія

32-06	Інші матеріальні витрати
32-07	Амортизація основних фондів
32-08	Інші витрати
32-09	Закриття періоду

Дана організація 32-х рахунків дозволяє автоматично отримувати звіти про витрати в розрізі економічних елементів витрат і статей номенклатури; формувати різні абсолютні та відносні показники, які використовуються в управлінському обліку для визначення ефективності споживання різних видів ресурсів при виконанні намічених обсягів перевезень; отримувати інформацію про досягнуті результати за допомогою аналізу відхилень фактичних витрат від планових завдань, в тому числі в розрізі центрів відповідальності та місць виникнення витрат (балансових одиниць, цехів, підрозділів).

Особливість 32-их рахунків полягає в тому, що зібрані на рахунках управлінського обліку витрати не передаються у вищі підрозділи, а розподіляються на місцях, тому в системі SAP R / 3 реалізована можливість доступу вищестоящих підрозділів до операцій, здійснених нижчими балансовими одиницями.

Відповідно, в фінансову службу Управління дороги витрати передаються вже розподіленими і, аналогічно, в головний департамент ПП «БАМБЕТЕЛЬ». В кінці місяця в структурних підрозділах здійснюється закриття 32-х рахунків. Для цього призначений рахунок 32-99 «Закриття періоду», який використовується в системі обліку витрат для віднесення підсумкових сум витрат (фактичних витрат) за певний період на рахунки бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів та складання бухгалтерської фінансової звітності.

Таке вдосконалення методики обліку експлуатаційних витрат в розрізі економічних елементів витрат значно спрощує роботу бухгалтерського та планово-економічного відділів, оскільки на основі детальних сформованих даних можна бачити фактичні витрати в розрізі окремих елементів і, відповідно,

проводити глибокий всебічний економічний аналіз відхилень від планових показників за певний період часу.

Завдяки технологічним можливостям програми SAP R / 3, будь-який факт господарської діяльності, який впливає на витрати перевізного процесу, відбивається паралельно в обох системах обліку.

Таким чином, дана програма дозволяє вести облік в більш деталізованому, аналітичному режимі з елементами аналізу і на підставі цього розробляти конкретні заходи і приймати грамотні управлінські рішення щодо покращення цих показників і в цілому по зниженню величини експлуатаційних витрат конкретної балансової одиниці.

Крім того, даний системний підхід забезпечує високу точність і оперативність облікових даних, а також призводить до економії робочого часу фахівців бухгалтерського відділу, що дозволяє приділяти більше часу вирішенню інших не менш важливих виробничих завдань.

В даний час велика увага приділяється методичним підходам до організації корпоративного управлінського обліку в сучасній системі управління витратами на всіх рівнях ієрархії ПП «БАМБЕТЕЛЬ».

В даний час в компанії розроблені корпоративні облікові принципи (КУП), які дозволяють вибудовувати систему збалансованих показників ефективності, фінансового планування та управлінського обліку.

Експлуатаційні витрати на підприємстві- поняття багатогранне, від їх величини в чому буде залежати кінцевий фінансовий результат компанії в цілому. Відомо, що велику роль в організації управлінського обліку на будь-якому підприємстві відіграє структура економічних підрозділів, зокрема бухгалтерської служби

Поточна структура бухгалтерської служби ПП «БАМБЕТЕЛЬ», формування якої відбулося в компанії в 2005 році, з'явилася не відразу, це був еволюційний процес. Спочатку в компанії був єдиний департамент бухгалтерського і податкового обліку, який успадкував функції, сформовані за часів ФГУП, і продовжував виконувати їх.

Першим етапом стало реформування цього департаменту: була створена бухгалтерська служба, до складу якої увійшли департамент бухгалтерського обліку та департамент податкової політики та методології податкового обліку. Організаційно були розділені дві звітності - бухгалтерська і податкова. Для такого великого холдингу, як ПП «БАМБЕТЕЛЬ», це було необхідно, так як методологія і принципи формування податкової звітності, особливо з урахуванням величезної розгалуженої ієрархічної структури підприємства, істотно відрізнялися від методології і принципів формування бухгалтерської звітності.

Консолідована звітність формувалася в компанії багато років, але в її підготовці домінуючим була участь зовнішніх консультантів. У міру того як акціонерне суспільство розвивалося як комерційний суб'єкт, починало залучати зовнішні запозичення і мати відносини з зовнішнім ринком, змінювався і підхід до підготовки звітності по МСФО. Це вже не могла бути звітність, що складається на консультаційній основі. Утворилося управління МСФЗ, яке сьогодні існує як третій напрямок діяльності в рамках бухгалтерської служби.

З точки зору функцій бухгалтерське напрям, податкове та МСФЗ рівнозначні і рівноправні. Основна їх інтеграція відбувається і постійно розвивається на рівні методології. Крім того, проект ОЦВ також зробив істотний вплив на цей процес. Проект створення ОЦВ став основоположний. Проект ОЦВ торкнувся всього, що відбувалося в компанії. По-перше, була вибудована система методології, були розділені всі господарські операції між двома учасниками - бухгалтерією і замовником; описали всі облікові бізнес-процеси, поділили все на види обліку і розділи обліку по кожному бізнес-процесу, розподілили ролі співробітників по процесам (збір первинних документів, введення даних, облік, звітність) і за розділами обліку, видів звітності (бухгалтерська, управлінська, МСФЗ, податкова), збудували систему єдиної нормативно-довідкової інформації.

Наступним кроком стало те, що в рамках проекту були створені і зафіксовані вимоги до кваліфікації співробітників бухгалтерії, розроблено

положення про підвищення кваліфікації, створена система навчання персоналу, розроблена програма навчання персоналу, яка враховувала як розвиток ІТ-системи та методології, так і функції працівників. Щорічно ПП «БАМБЕТЕЛЬ» навчає близько семи тисяч своїх «рахункових» співробітників, що є технологічним мінімумом.

Перехід на ОЦВ був революцією. Раніше кілька тисяч самостійних підрозділів, кожне зі своєю бухгалтерією, самостійно приймали рішення з тих чи інших облікових питань, становили звітність, яка потім консолідувалася в напівручному режимі, - це була складно керована система.

В даний час налагоджений збір уніфікованих документів, вводяться дані в єдину автоматизовану систему, прийняття рішень і формування звітності відбуваються на більш високому рівні, супроводжуються значною кількістю автоматизованих контролів. Швидкість обробки інформації істотно збільшується, таким процесом набагато легше управляти. Тим більше що в відповідно до високих вимог і потребою в деталізації даних через розвитку як законодавства, так і управлінської звітності компанії виросла в рази.

Коли звітність складалася за допомогою зовнішніх консультантів, процес її підготовки починався після того, як ставилася підпис на українській бухгалтерській звітності, жорстких вимог щодо термінів не було. Тому складання річної звітності за МСФЗ завершували у вересні. Зараз терміни встановлені законодавчо (208-ФЗ): проаудірованню звітність за рік по МСФЗ повинна бути готова до 30 квітня. Також звітність по МСФО складається за півріччя, термін здачі - в серпні-вересні.

Тепер, щоб встигнути до 30 квітня підготувати річну звітність, починати збір даних потрібно набагато раніше. Це вплинуло і на бухгалтерську звітність за російськими стандартами. Ухвалення закону про консолідовану звітність призвело до того, що період для цілей П (С) Бостан закривати набагато раніше. Основні дані готові вже в січні-місяці кожного року.

В даний час в компанії набагато швидше зводиться первичная документація, так як вдосконалені процеси по роботі з документами,

контрагентами. Але основна робота компаній в зв'язку з переходом на консолідований облік (в зв'язку з введенням МСФЗ) була проведена в області автоматизації. Проект ОЦВ безпосередньо сприяв скороченню термінів за рахунок зміни системи управління і стандартизації процесів. При цьому робота по мінімізації термінів триває, цьому сприяє подальша уніфікація і автоматизація методології П (С) бої МСФЗ.

У компанії досить розвинена саме управлінська звітність, яка прив'язана до української фінансової звітності (звітності по П (С) БО) в силу специфіки вимог щодо розкриття інформації з боку держави. Тому звітність по МСФО більше орієнтована на зовнішнього користувача. Але процеси в компанії змінюються динамічно. У компанії управлінська звітність в даний час оцінюється як близьке до звітності по П (С) БО, ніж до МСФЗ. Це відбувається з тієї причини, що компанія хоч і акціонерна, але належить державі.

Історично всі оцінки і показники визначалися виходячи з української фінансової звітності, тому управлінська звітність прив'язана до даних бухгалтерського обліку. У міру наближення бухгалтерської звітності до МСФЗ управлінська теж буде змушена наближатися до МСФЗ.

Торкаючись процесу прийняття управлінських рішень в компанії, не можна не сказати про нещодавно відкрився новий підрозділ - корпоративному університеті ПП «БАМБЕТЕЛЬ».

У ПП «БАМБЕТЕЛЬ» успішно функціонує система навчання працівників бухгалтерії - це також одна з гілок мотиваційного середовища. У логіці корпоративної культури закладається, що якщо хочеш просуватися по службі, то повинен мати певні бали за такими-то напрямками, сертифікати та ін. При виборі людини для призначення на посаду в компанії керівництво звертає на його результати у відповідних програмах навчання.

Основні зміни в законодавстві в останні роки продиктовані зближенням з МСФЗ. Український облік довгий час був статистичним, його завдання було - уберегти компанію від втрати майна.

Міжнародна звітність заснована на економічних судженнях, тут головне - зберегти і примножити капітал. Підхід до цифр з точки зору управління капіталом - це ключова особливість, як мені здається.

Другий момент - це поступовий відхід від одного користувача фінансової звітності в особі податкової інспекції або контролюючих відомств до користувача звітності в першу чергу внутрішнього, тобто керівнику і менеджменту компанії, і зовнішньому - інвесторам.

Укладачів фінансової звітності в доступному для огляду майбутньому чекає:

- перше - поділ бухгалтерського обліку та податкового обліку для різних цілей;
- друге - подальше зближення П (С) бої МСФЗ;
- третє - автоматизація, електронний документообіг, електронна звітність. Електронний первинний документообіг визначається потребою ринку в більш якісній, своєчасній і більш дешевої інформації;
- четверте - формування нового менталітету укладача і користувача звітності.

Говорячи про вплив МСФЗ на розвиток компанії потрібно підкреслити, що застосування МСФЗ дозволило підвищити якість внутрішньої інформації для прийняття управлінських рішень. Також результатом ведення в компанії управлінського обліку служить підвищення ефективності її роботи і рентабельності.

Звітність, складена за МСФЗ, є не тільки інструментом, що відображає оперативно-господарську діяльність компанії. Це ще й фактор, що безпосередньо впливає на ведення бізнесу.

Іноді спосіб ведення бізнесу передбачає використання певного набору компаній-операторів. Особливо часто це стосується великих фінансово-промислових груп. Дані компанії-оператори не завжди є дочірніми структурами материнської компанії групи, обраної як центр капіталізації і складовою консолідовану МСФЗ-звітність.

Проте, менеджмент і акціонери хочуть відобразити в консолідованій звітності фінансовий результат всієї групи. Включення у звітність даних по компаніям-операторам дозволило передати економічну сутність бізнесу групи. Для цього материнської компанії необхідно продемонструвати, що саме вона контролює діяльність всієї групи відповідно до міжнародних стандартів.

Необхідно підкреслити, що складання звітності за МСФЗ - це досить дорогий і тривалий процес. Однак альтернативи йому немає. До цього висновку повинні прийти всі господарюючі суб'єкти. Питання тут лише в часі - одні раніше, інші пізніше. Ті, хто зрозуміє це раніше, матимуть всі шанси розраховувати на швидкі дивіденди від процесу переходу на МСФЗ. Відповідно, саме вони отримають конкурентні переваги в порівнянні з компаніями, що не квапляться впроваджувати принципи МСФЗ в своєму обліку. [36, с.72] Якщо МСФЗ в більшій мірі впливає на зовнішній розвиток компанії (кредитори), управлінський облік відображає вплив на внутрішнє вдосконалення. В цілому, на думку більшості аналітиків і практиків, МСФЗ та управлінський облік є невід'ємною складовою підвищення впевненості учасників бізнесу компанії в ефективності її роботи.

Складання звітності відповідно до МСФЗ і ведення управлінського обліку робить позитивний вплив на взаємини з різними групами людей, що мають відношення до бізнесу компанії. Чималу роль застосування в компанії МСФЗ має для кредиторів і акціонерів. Найменшою мірою МСФЗ може впливати на постачальників компанії.

Підготовка фінансової звітності по МСФО також дозволить ознайомити ринок з тим, як будуть виглядати фінансове становище і результати діяльності компанії в звітності по МСФО після відповідних коригувань, і спланувати ефект, який може надати публікація фінансової звітності за МСФЗ на вартість акцій.

Беручи до уваги поточний стан системи фінансової звітності та бухгалтерського обліку в Україні, а також процеси, що відбуваються в цій галузі на міжнародному рівні, можливо кілька варіантів проведення нового етапу реформи фінансової звітності в Україні:

- поступове зближення національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ;
- одноразовий перехід на МСФЗ всіх організацій;
- впровадження МСФЗ тільки щодо консолідованої звітності компаній, акції яких котируються на організованому фондовому ринку;
- поетапне впровадження МСФЗ для консолідованої та індивідуальної звітності організацій.

Перший варіант є найбільш консервативним і описує ситуацію при збереженні поточної політики. Другий варіант передбачає пряме застосування МСФЗ в якості національних стандартів і є найбільш радикальним сценарієм, але, тим не менш, пропонується деякими експертами. При реалізації третього варіанту МСФЗ застосовуються тільки для консолідованої звітності і тільки для публічних компаній.

Четвертий варіант передбачає поступову лібералізацію державного регулювання системи бухгалтерського обліку та більш глибоке впровадження МСФЗ на українських підприємствах. Реалізація даного варіанту вимагає серйозних зусиль з боку держави та професійної спільноти, однак є найбільш ефективним сценарієм.

Відповідно до підтримуваними в даний час принципами розвитку обліку і звітності четвертий варіант є найкращим з точки зору перспектив не тільки найближчого майбутнього, але і на більш віддалений період. Бухгалтерський облік, здійснюваний відповідно до МСФЗ, можна розглядати як фактор, що сприяє підвищенню повноти та прозорості складової фінансової звітності. Для успішного завершення переходу українських господарюючих суб'єктів на МСФЗ необхідно:

- удосконалити норми податкового законодавства;
- дозволити організаціям подавати податкові декларації, звіти та розрахунки до них на основі достовірного аналітичного обліку;

- скасувати необґрунтовані податкові санкції за відхилення у веденні бухгалтерського обліку при відсутності порушень і помилок у податковій звітності;
- скасувати або упорядкувати деякі нормативні приписи з первинного документального оформлення окремих господарських фактів;
- дозволити організаціям переходити на просунутий план рахунків бухгалтерського обліку європейського типу, що забезпечує відображення на рахунках всієї необхідної інформації, необхідної для складання звітності за МСФЗ;
- надати можливість господарюючим суб'єктам вести бухгалтерський облік на основі прийнятої ними облікової політики, що повністю відповідає вимогам МСФЗ. При цьому не вимагати від них паралельного ведення бухгалтерського обліку відповідно до російськими ПБО;
- забезпечити підготовку кваліфікованих фахівців із застосування МСФЗ.

Методика бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ вже розроблена. Її потрібно тільки адаптувати до умов конкретної організації, що істотно полегшує завдання переходу на МСФЗ та всім іншим господарюючим суб'єктам. Потрібно усвідомити відповідальність поставлених завдань і наполегливо їх вирішувати.

Як показує практика, впровадження МСФЗ в українських компаніях, навіть при наявності кваліфікованих фахівців-консультантів, йде непросто. Необхідно переучувати бухгалтерів, змінювати їх відношення до міжнародних стандартів. Безумовно, професійні організації бухгалтерів і аудиторів України зобов'язані прийняти на себе тягар по приведенню менталітету фахівців бухгалтерського профілю у відповідність зі зростаючими вимогами ринкової економіки.

Слід зазначити, що в разі повного переходу України на МСФО не слід очікувати, що іноземні інвестиції рікою хлинуть в Україну. Однак це буде важливим кроком у процесі побудови взаємної довіри між Україною і міжнародним співтовариством. Збільшення корпоративної прозорості означатиме, що інвестиції стануть менш ризикованими для інвесторів, а значить,

більш дешевими. Очевидно, що ні один національний фінансовий ринок не зможе нормально розвиватися у відриві від міжнародного ринку. За підсумками перших років реформи вже можна говорити як про певні позитивні результати, так і про проблеми переходу. Проте, реформа буде реально закінчена, лише коли кожен бухгалтер буде професійно володіти основами МСФО, а керівники компаній - дійсно зацікавлені в наданні достовірної та об'єктивної інформації. Це означає, що більш активно повинна вестися робота по підвищенню кваліфікації бухгалтерів.

У числі інших завдань реформування слід наголосити на необхідності остаточного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський і податковий облік, як це прийнято в міжнародній практиці. При цьому фінансовий аналіз буде орієнтований на зовнішніх користувачів (власників, інвесторів, кредиторів, дебіторів і т. д.), управлінський облік буде використовуватися для систематизації витрат, прийняття управлінських рішень та планування, а податковий облік - застосовуватися для обчислення податків. У той же час ще раз слід підкреслити, що реформа бухгалтерського обліку повинна здійснюватися з урахуванням сформованих національних традицій, специфіки економічного розвитку України, а не шляхом сліпого копіювання західного досвіду.

На думку фахівців, головним підсумком реформування української системи бухгалтерського обліку є наявність певних позитивних результатів. Дуже болісний процес трансформації бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки зажадав, перш за все, зміни ставлення до професії бухгалтера. Бухгалтер, який раніше був одним із самих непомітних фігур, перетворюється на незамінного радника керівників підприємства, освоюючи зовсім нові функції (такі, як фінансовий менеджмент, податкове планування та ін.). Надзвичайно важливо, щоб реформа продовжувала йти досягнутими темпами і набувала закінчений характер. Це особливо стосується законодавчої бази бухгалтерського обліку, де потрібно вирішити одну з найбільш застарілих хвороб регулювання обліку в Україні - нескінченний потік поточних інструкцій,

листів, вказівок, які нерідко суперечать один одному. У числі ще одного з перспективних напрямків реформи слід виділити необхідність більш широкої участі бізнесу в розробці нових стандартів обліку, що може бути досягнуто шляхом більш активного залучення до процесу адаптації міжнародних стандартів професійних об'єднань бухгалтерів.

3.3. Перспективи розвитку українського бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів

Механізм регулювання бухгалтерського обліку в найближчі два роки буде повністю змінений. В умовах ринкової економіки держава має забезпечити таку систему регулювання, яка буде гарантувати захист прав усіх взаємодіючих структур в сфері бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день в українській практиці застосовується два комплекти правил. Це МСФЗ для консолідованої звітності і федеральні стандарти для звітності юридичних осіб. Впровадження МСФЗ не має на увазі одномоментного зміни всієї системи обліку і звітності в Україні.

Перехід до використання міжнародних стандартів, безумовно, повинен бути поступовим і цілеспрямованим процесом. Зближення з МСФЗ не відбудеться за один день, а буде результатом ряду взаємозалежних процесів, які були і будуть приведені в дію для досягнення бажаного результату.

Досвід інших країн показує, що застосування будь - якого міжнародного визнаного рішення в національному стандарті вимагає свого роду адаптації, тобто застосовувані в Україні МСФЗ, повинні бути адаптовані до особливостей економіки країни. Зараз в Україні розроблений план розвитку бухгалтерського обліку і звітності на основі МСФЗ. В якому визначені заходи, які будуть вжиті за національними стандартами, а саме:

- підвищення якості та доступності інформації, що формується в бухгалтерському обліку та звітності;
- міжнародне співробітництво;

- вдосконалення системи регулювання бухгалтерського обліку та контролю якості бухгалтерської (фінансової) звітності;
- розвиток професії.

У Плані визначені заходи, які будуть вжиті за національними стандартами, а саме:

- підвищення якості та доступності інформації, що формується в бухгалтерському обліку та звітності;
- вдосконалення системи регулювання бухгалтерського обліку та контролю якості бухгалтерської (фінансової) звітності;
- розвиток професії;
- міжнародне співробітництво.

Звітність, яку компанії складають за цими правилами, наближена до МСФЗ. Про перспективи застосування МСФЗ в українських організаціях почали говорити ще на початку 90-х років XX ст. в зв'язку з лібералізацією зовнішньої торгівлі та великих акціонерних товариств в результаті приватизації державної власності. Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) була прийнята постановою Уряду.

Сучасне ведення бізнесу вимагає, щоб підприємства всіх країн становили зовнішню звітність за єдиними стандартами, зрозумілою міжнародній мові бізнесу. Експертизу застосовності МСФЗ на території України проводив спеціальний експертний орган - Фонд «Національна рада з стандартам фінансової звітності».

Перелік міжнародних стандартів фінансової звітності:

- IAS 1 «Подання фінансової звітності»;
- IAS 2 «Запаси» - IAS 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
- IAS 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- IAS 10 «Події після закінчення звітного періоду»;
- IAS 11 «Будівельні контракти»;
- IAS 12 «Податки на прибуток»;

- IAS 16 «Основні засоби» - IAS 17 «Оренда»;
- IAS 18 «Дохід»;
- IAS 19 «Виплати працівникам»;
- IAS 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- IAS 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- IAS 23 «Витрати на позики»;
- IAS 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»;
- IAS 26 «Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення»;
- IAS 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;
- IAS 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»;
- IAS 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»;
- IAS 31 «Частки у спільних підприємствах»;
- IAS 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»;
- IAS 33 «Прибуток на акцію»; - IAS 34 «Проміжна фінансова звітність»;
- IAS 36 «Зменшення корисності активів»;
- IAS 37 «Резерви, умовні зобов'язання і непередбачені активи»;
- IAS 38 «Нематеріальні активи»;
- IAS 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- IAS 40 «Інвестиційна нерухомість»;
- IAS 41 «Сільське господарство»;
- IFRS 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової
- IFRS 2 «Платіж на основі акцій»;
- IFRS 3 «Об'єднання бізнесу»;
- IFRS 4 «Страхові контракти»;
- IFRS 5 «Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність»;
- IFRS 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»;
- IFRS 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;
- IFRS 8 «Операційні сегменти». Перелік роз'яснень до МСФЗ:

- SIC 7 «Введення Євро»;
- SIC 10 «Державна допомога - відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю»;
- SIC 12 «Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення»;
- SIC 13 «Спільно контрольовані підприємства - немонетарні вклади учасників спільного підприємництва»;
- SIC 15 «Операційна оренда - стимули»;
- SIC 25 «Податки на прибуток - зміни податкового статусу підприємства або його акціонерів»;
- SIC 27 «Аналіз сутності угод, що мають юридичну форму оренди»;
- SIC 29 «Розкриття інформації - концесійні угоди на надання послуг»;
- SIC 31 «Виручка - бартерні операції, що включають рекламні послуги»;
- SIC 32 «Нематеріальні активи - витрати на веб-сайт»;
- IFRIC 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення об'єктів з експлуатації, відновленню природних ресурсів та інших аналогічних зобов'язання»;
- IFRIC 2 «Частки учасників у кооперативних підприємствах і аналогічні інструменти»;
- IFRIC 4 «Визначення наявності в угоді ознак договору оренди»;
- IFRIC 5 «Права, пов'язані з участю в фондах фінансування виведення об'єктів з експлуатації, рекультивациі та екологічної реабілітації»;
- IFRIC 6 «Зобов'язання, що виникають у зв'язку з діяльністю на специфічному ринку - ринку відходів електричного та електронного устаткування»;
- IFRIC 7 «Застосування підходу до перерахунку статей фінансової звітності відповідно до МСФЗ (IAS) 29» Фінансова звітність в умовах гіперінфляції «;
- IFRIC 9 «Повторна оцінка вбудованих похідних інструментів»; -IFRIC 10 «Проміжна фінансова звітність і знецінення»;

- IFRIC 12 «Концесійні угоди на надання послуг»;
- IFRIC 13 «Програми лояльності клієнтів»;
- IFRIC 14 «МСФЗ (IAS) 19 - Гранична величина активу пенсійного забезпечення з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їх взаємозв'язок»;
- IFRIC 15 «Угоди на будівництво об'єктів нерухомості»;
- IFRIC 16 «Хеджування чистих інвестицій в іноземну операцію»;
- IFRIC 17 «Розподіл негрошових активів на користь власників»;
- IFRIC 18 «Передача активів від клієнтів»;
- IFRIC 19 «Погашення фінансових зобов'язань пайовими інструментами».

Планується, що буде здійснено повний перехід на МСФЗ. Істотні зміни процесу ведення бухгалтерського обліку сталися в 2013 році.

Нові форми бухгалтерської звітності організацій затверджені наказом Мінфіну України. До них відносяться: бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати (прибутки і збитки), звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів та звіт про цільове використання отриманих коштів.

Пояснювальна записка і аудиторський висновок виключені з бухгалтерської звітності, немає також форми № 5 «Додаток до бухгалтерського балансу». Замість неї заповнюються пояснення до бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки. Цю форму можна необхідно оформляти як в табличній формі, так і в текстовому вигляді.

Новий закон закріплює основи ринкового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік - формування документованої систематизованої інформації про об'єкти, передбачених цим Законом, відповідно до вимог, встановлених цим Законом, і складання на її основі бухгалтерської (фінансової) звітності [1].

Крім цього, новий закон ввів новий механізм регулювання бухгалтерського обліку через стандарти бухгалтерського обліку. Можна виділити три групи: До першої групи належать стандарти. Вони регулюють вимоги до облікової політики, до документів бухгалтерського обліку та документообігу, рахунки

бухгалтерського обліку і порядок застосування, зразки форм, спрощені способи ведення бухгалтерського обліку.

У другу групу включають галузеві стандарти, які встановлюють особливості застосування державних стандартів в окремих видах економічної діяльності.

Третя група - це стандарти економічного суб'єкта. Їх розробляють організації самостійно і на свій розсуд, але в разі їх прийняття вони носять обов'язковий характер для всіх його підрозділів, включаючи філії та представництва.

В результаті мають бути створені умови для формування господарюючими суб'єктами корисної інформації про їх фінансовий стан і результати діяльності, а також забезпечені достовірність і надійність бухгалтерської звітності як найважливішого джерела інформації для прийняття рішень широким колом зацікавлених користувачів [45, с.55].

Сучасне ведення бізнесу вимагає, щоб підприємства всіх країн становили зовнішню звітність за єдиними стандартами, зрозумілою міжнародній мові бізнесу. Формування звітності відповідно до МСФЗ є одним з важливих кроків, які відкривають національним компаніям можливість залучення до міжнародних ринків капіталу.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в бухгалтерському обліку дає можливість різним економічним суб'єктам взаємодіяти більш ефективно і є основним чинником розвитку підприємницького середовища з наступних причин:

- 1) за допомогою елементів стандартизованої фінансової звітності інформація про фінансовий стан і фінансові результати стає зручною для прийняття на її основі правильних економічних рішень;

- 2) застосування міжнародних стандартів гарантує права користувачів звітності на якісну інформацію, що сприяє формуванню сприятливої атмосфери довіри і підвищує інвестиційну привабливість;

- 3) порівнянна інформація, що міститься у фінансових

4) отчетности господарюющих субъектов, дозволяє проводити порівняльний аналіз фінансового становища і результатів їх діяльності.

Перехід на МСФЗ, забезпечить звітність українських підприємств такими важливими характеристиками, як зрозумілість, порівнянність, прозорість, надійність, що в свою чергу послужить для користувачів звітності скороченням витрат, що витрачаються на її аналіз.

У компаній пропаде необхідність узгоджувати внутрішній і зовнішній облік. Але найголовнішою перевагою переходу на МСФЗ є збільшення припливу інвестицій в країну. В результаті доступності інвесторам більшого обсягу інформації про об'єкт можливих вкладень, ризики інвестування будуть знижені. Застосування МСФЗ значно підвищує ефективність управління і прозорість компанії, зміцнює систему корпоративної поведінки і дає можливість грамотно спілкуватися з акціонерами та ринком. Це є необхідним для побудови взаємної довіри між Україною і міжнародним співтовариством. Однак, щоб рухатися вперед, потрібно не тільки представляти кінцеву мету, а й бачити розмаїття проблем, що заважають до неї рухатися.

ВИСНОВКИ

Фінансова звітність емітента є одним з основних елементів, який піддається аналізу при оцінці кредитоспроможності компанії, привабливості її цінних паперів як об'єкту інвестицій. Особлива увага приділяється надійності, доступності, зрозумілості, порівнянності і достовірності фінансової інформації, що розкривається компаніями в своїй звітності. Такими характеристиками володіє звітність, складена відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Метою розробки МСФЗ є створення в громадських інтересах єдиного комплексу високо-якісних, зрозумілих і практично реалізованих глобальних стандартів обліку, які вимагають надання високо-якісної, прозорої і порівнянної інформації у фінансовій звітності та інших фінансових звітах для допомоги учасникам світових ринків капіталу і іншим користувачам у прийнятті економічних рішень. МСФЗ являють собою міжнародну систему загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (International GAAP), які широко застосовуються і використовуються в якості основи підготовки фінансової звітності в багатьох країнах.

МСФЗ застосовуються щодо інформації, що публікується в фінансовій звітності всіх комерційних підприємств. Вони можуть також застосовуватися некомерційними організаціями, державними підприємствами, організаціями та установами.

Рада з МСФЗ має суттєвий вплив на гармонізацію фінансової звітності через співпрацю з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів. Це схвалення означає, що Міжнародна організація комісій з цінних паперів рекомендує органам регулювання фондових ринків дозволити компаніям, чії акції котируються на фондових біржах світу, застосовувати МСФЗ при підготовці відповідної фінансової звітності (ця рекомендація не є обов'язковою вимогою).

Основні переваги застосування МСФЗ полягають у наступному:

- залучення закордонного фінансування;
- підвищується корпоративний імідж шляхом публікації більш якісної фінансової інформації;
- посилюється фінансова прозорість;
- досягається порівнянність фінансової інформації, підготовленої в різних країнах;
- росте ступінь популярності компаній в середовищі конкурентів, покупців і на фінансових ринках.

Методика бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ вже розроблена. Її потрібно тільки адаптувати до умов конкретної кредитної організації, що істотно полегшує завдання переходу на МСФЗ та всім іншим господарюючим суб'єктам. Потрібно усвідомити відповідальність поставлених завдань і наполегливо їх вирішувати.

Бухгалтерський облік, здійснюваний відповідно до МСФЗ, можна розглядати як фактор, що сприяє підвищенню повноти та прозорості складової фінансової звітності. Для успішного завершення переходу українських господарюючих суб'єктів на МСФЗ необхідно:

- удосконалити норми податкового законодавства;
- дозволити організаціям подавати податкові декларації, звіти та розрахунки до них на основі достовірного аналітичного обліку;
- скасувати необґрунтовані податкові санкції за відхилення у веденні бухгалтерського обліку при відсутності порушень і помилок у податковій звітності;
- скасувати або упорядкувати деякі нормативні приписи з первинного документального оформлення окремих господарських фактів;
- дозволити організаціям переходити на просунутий план рахунків бухгалтерського обліку європейського типу, що забезпечує відображення на рахунках всієї необхідної інформації, необхідної для складання звітності за МСФЗ;

- надати можливість господарюючим суб'єктам вести бухгалтерський облік на основі прийнятої ними облікової політики, що повністю відповідає вимогам МСФЗ. При цьому не вимагати від них паралельного ведення бухгалтерського обліку відповідно до російськими ПБО;
- забезпечити підготовку кваліфікованих фахівців із застосування МСФЗ.

Ще одна проблема, що виникає відповідно до переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності полягає в наступному: проведення величезної кількості коригувань в процесі трансформації ускладнює сам процес. Тому традиційна проблема для сучасних вітчизняних компаній - організація паралельного бухгалтерського обліку відповідно до українських і міжнародних стандартів. В даний час на практиці використовуються три методи, такі як паралельне ведення українського і міжнародного обліку, трансформація (перекладка) фінансової звітності та трансляція даних, що дозволяють отримувати звітність в міжнародних стандартах. Паралельне ведення українського і міжнародного обліку на підприємстві представляється найбільш привабливим методом з позиції точності даних. Однак він володіє і деякими недоліками: висока вартість, що збільшить витрати підприємства на ведення обліку, а також поступове розбіжність даних українського і західного обліку, непорівнянність в рамках підприємства. Трансформація звітності вимагає особливої кваліфікації і уважності, а також являє собою досить трудомісткий процес, що практично неможливо в рамках великого підприємства. Перехід до автоматизованої трансляції даних для ведення паралельного обліку в різних стандартах особливо актуальний для підприємства з великими обсягами операцій за період.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. Бухгалтерський облік в Україні: імплементація норм директив Європейського Союзу. Вісник Тернопільського національного економічного університету, 2018. Вип. 1. С. 136-151.
2. Бенько І. Д. Облік, аналіз і аудит в контексті Європейської інтеграції України. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності у телекомунікаційних компаніях. Мін-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. Дніпропетровськ : НГУ, 2015. 361 с.
3. Бондарчук Н. В. Актуальні питання складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва. Інвестиції: практика та досвід. 2012. – № 2. С. 42–45.
4. Васільєва Л. М. Трансформація фінансової звітності підприємств України відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2014. - Вип. 10(2). С. 48-52
5. Веріга Ю. А. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. К. : Центр навч. літ., 2012. 216 с.
6. Веріга Г. В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств. Збірник наукових праць ДонДУУ Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України. Серія Економіка. Донецьк, 2011. Вип. 122. С. 298–309
7. Войтенко Т. Якщо фінзвітність складається за МСФЗ. Податки та бухгалтерський облік. 2012. № 7. С. 40–46.
8. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. К. : Центр учб. літ., 2010. 488 с.
9. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України. Бухгалтерський облік і аудит, 2014. №10. С.5-15.

10. Голов С. Ф. Трансформації фінансової звітності українських підприємств у звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності : методич. посіб. Вінниця : Консоль, 2013. 267 с.
11. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Х. : Фактор, 2013. 1072 с.
12. Гура Н. О. Імплементация Директиви 2013/34/ЕС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка, 2015. № 10 (175). С. 6–10 URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/implementatsiya-direktiv-2013-34-es-v-ukrayini-zurahuvannya-mizhnarodnogo-dosvidu>.
13. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XI URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка, 2016. № 9 (186). С. 22 – 30.
17. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. Бухгалтерський облік і аудит, 2014. № 7. С. 3-17.
18. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2015. 400 с.

- 19.Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. Фінанси України, 2014. № 10. С. 7–23.
- 20.Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. С. 215–220.
- 21.Кузіна Р. В. Побудова класифікації міжнародних стандартів фінансової звітності. Електронне фахове видання Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. №5. С. 1004–1007.
- 22.Лапішко М. Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. № 44. – С. 326–330.
- 23.Лісничка О. В. Міжнародні стандарти як основний напрям удосконалення бухгалтерської звітності в системі економічної інформації. 2014. № 5. – С. 190–193.
- 24.Ловінська Л. Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси України. 2014. № 9. С. 21- 30.
- 25.Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. Посіб. Тернопіль : Екон. думка, 2016. 370 с.
- 26.Малишкін О., Кравчук А., Мальована В. Український баланс: можливості трансформації до євро формату. Бухгалтерський облік і аудит, 2016. № 6. С. 16- 26.
- 27.Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Перелік країн, що застосовують МСФЗ. URL: <http://msfz.minfin.gov.ua>.
- 28.Міжнародний стандарт фінансово звітності 1 «Перше застосування МСФЗ». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004
- 29.Міжнародний стандарт фінансово звітності 9 «Фінансові інструменти». URL: Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_016

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020
31. Муравський В.В. Організаційні аспекти формування і подання фінансової звітності під впливом інформаційної технології. Вісник ЖДТУ. 2014. № 1 (47)
32. Набок Є. В. Необхідність впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3. С. 143–145.
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 33 27.06.2013 р. № 628 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>.
34. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної ФЗ: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. Бухгалтерський облік і аудит, 2015. № 5. С. 2-10.
35. Організація та методика економічного аналізу: Навчальний посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки. Одеса, ОДЕУ. 2010 310 с.
36. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1 %80](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80)
37. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 345-р URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1 %80](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80).
38. Розпорядження «Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2015 р. № 345-р URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.

39. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для вищої школи. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
40. Скоробогатова Н. Є., Кухарук А. Д. Адаптація українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності до вимог ЄС. Економічний вісник НТУУ «КПІ»: збірник наукових праць. 2018. № 15. С. 36-47
41. Сметанко О. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті: навч. посіб. К.: Центр навч. літ. 2013. 456 с.
42. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Центр навч. літ., 2012. 647 с.
43. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. За ред. П.Й.Атамас. Дніпропетровськ: «Герда», 2013. Т. 1. 358 с.
44. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 268 с.
45. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 923 с.
46. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
47. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За редакцією проф. М.Ф.Огійчука. 6-те вид., перероблене і доповнене. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
48. Хомуляк Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності: проблеми і перспективи застосування. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2010. № 1. С. 212–216.
49. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
50. Шара Є. Ю. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Центр навч. літ., 2012. 408 с.