

УДК 657.37

# КОМПОЗИЦІЙНІ ТА ЗАГАЛЬНОМЕТОДИЧНІ

## АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**ЮЛІЯ ІВАХІВ,**  
аспірантка кафедри обліку  
в бюджетних і кредитних  
установах та економічного  
аналізу ДВНЗ “Київський  
національний економічний  
університет  
імені Вадима Гетьмана”

Розглянуто фінансову звітність підприємств з погляду її концептуальної композиції. Обґрунтовано виокремлення низки основних елементів фінансової звітності та здійснено їх класифікацію і групування за певними ознаками.

**Ключові слова:** активи, витрати, власний капітал, грошові потоки, доходи, елементи фінансової звітності, збиток, зобов'язання, прибуток, фінансова звітність.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень учасниками ринкових відносин є наявність достовірної та вичерпної інформації. У сучасних динамічних умовах ведення господарської діяльності роль інформації суттєво зростає. Основним засобом комунікації та ключовим елементом системи інформаційного забезпечення суб'єктів ринкового середовища вважається фінансова звітність підприємств. Питання якості фінансової звітності як джерела інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, а також результати його господарської діяльності за звітний період перебувають у полі зору як науковців, так і практиків.

Саме зростання інформаційних запитів суб'єктів господарювання зумовило потребу в реформуванні системи обліку в Україні. Цей процес суттєво прискорили тенденції розвитку й функціонування національного і міжнародного ринків капіталу. Інтереси різних груп користувачів звітної інформації переплітаються у процесі її використання при оцінці, аналізі та прогнозуванні умов і результатів діяльності як окремого підприємства, так і галузі й країни загалом. Ефективність прийнятих рішень на основі фінансової звітності визначається її об'єктивністю і відповідністю запитам користувачів.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Вивченню проблем теорії, методики і практики складання фінансової звітності присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Ф. Бутинця, Ю. Ве-

риги, С. Голова, Т. Кучеренко, В. Костюченко, Ю. Цал-Цалка, Т. Варфілда, Дж. Вейгандта, Д. Кієсо, В. МакКензі, М. Метьюса, Д. Панкова, М. Перери, Я. Соколова, К. Уолша, А. Хоріна та ін. Проте все ще недостатньо висвітленими залишаються концептуальні основи фінансової звітності, майже не проводилися наукові дослідження її композиційних аспектів. Це не дає змоги належно осмислити сутність і призначення фінансової звітності, а головне – розкрити її зміст.

**Метою дослідження** є розкриття концептуальних основ фінансової звітності підприємств, а саме її складових елементів.

### ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сукупність однорідної інформації, відображеної у фінансовій звітності, називають її **елементами**. Вони є найзагальнішими її компонентами. Елементи фінансової звітності є “будівельними блоками, з яких вона сконструйована” [1]. Це класи інформації, наведені у її статтях, що відображують у словах і числах певні економічні ресурси, вимоги до них, а також впливи операцій та інших подій чи обставин, що проявляються у зміні таких ресурсів і вимог. Вважаємо, що елементи фінансової звітності виражають її зміст. Поряд із цим звітні форми є лише способом подання елементів із урахуванням зручності їх укладання й роботи з інформацією.

Отже, правильне визначення елементів фінансової звітності формує обов'язкові передумови належного генерування і розкриття доречної для користувачів інформації.

В Україні на законодавчому рівні чітко не встановлено елементи фінансової звітності. Деякі вітчизняні вчені [2, с. 351] до них включають активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати, а деякі форми фінансової звітності помилково називають її елементами [3, с. 211], що швидше за все зумовлено некоректним викладом тексту П(С)БО 1 [4], де в розділі “Склад та елементи фінансової звітності” наведено лише перелік основних звітних форм і критерії визнання статей фінансових звітів. Там же зазначено, що стаття – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим П(С)БО.

Слушним є розгляд нормативних положень деяких зарубіжних країн з цього питання. Так, у Положеннях з бухгалтерського обліку Російської Федерації [5] також немає прямої вказівки на елементи бухгалтерської (фінансової) звітності організації. З тексту нормативних документів, які регламентують ведення обліку й складання звітності, можна зрозуміти, що звітність має містити інформацію про активи, зобов'язання, доходи і витрати; Баланс складається з активу і пасиву, а фінансові результати діяльності відображаються у Звіті про прибутки та збитки. Положенням з бухгалтерського обліку 23 РФ від 02.02.2011 р. введено додаткову звітну форму – Звіт про рух грошових коштів, в якій слід наводити дані про грошові потоки організації, залишки грошових коштів та їх еквівалентів на початок і кінець звітного періоду [5].

Ключовими поняттями, які вживаються стосовно бухгалтерської (фінансової) звітності у Законі “Про бухгалтерський облік і звітність” Республіки Білорусь [6], є активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати. Однак однозначно вважати їх елементами фінансової звітності немає достатніх підстав.

Концептуальною основою для підготовки і подання фінансової звітності Республіки Казахстан [7] передбачено наявність таких елементів фінансової звітності: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати, що, до речі, відповідає положенням Концептуальної основи (1989) МСФЗ [8]. Подібним є перелік елементів фінансової звітності у Концептуальній основі Республіки Узбекистан [9], але він ще доповнений такими складовими, як резерви та фінансові результати.

У Четвертій Директиві Ради ЄС [10] викладено основні вимоги до фінансової звітності. Проте прямих вказівок на елементи фінансової звітності там немає. Відповідно річна звітність має надавати правдивий і справедливий погляд на активи, пасиви товариства, його фінансовий стан і прибуток чи збиток. В окремих статтях цього документа розкрито і деталізовано, які саме активи й пасиви мають бути відображені, а також те, як формується прибуток чи збиток на основі зіставлення доходів і витрат.

Значний інтерес, на нашу думку, становлять положення Концептуальних основ США і МСФЗ, адже саме вони є базовими для розробки міжнародних облікових стандартів, особливо після низки домовленостей між Радою з МСБО та Радою зі стандартів фінансового обліку США про конвергенцію регулювання облікових систем. Тому вважаємо за доцільне розглянути докладніше склад елементів фінансової звітності та їх тлумачення у Концептуальній основі (1989) МСФЗ [8] і Положенні про концептуальні основи фінансового обліку США № 6 [1] (табл. 1) з урахуванням їх впливу на національні облікові стандарти.

Значний інтерес, на нашу думку, становлять положення Концептуальних основ США і МСФЗ, адже саме вони є базовими для розробки міжнародних облікових стандартів, особливо після низки домовленостей між Радою з МСБО та Радою зі стандартів фінансового обліку США про конвергенцію регулювання облікових систем. Тому вважаємо за доцільне розглянути докладніше склад елементів фінансової звітності та їх тлумачення у Концептуальній основі (1989) МСФЗ [8] і Положенні про концептуальні основи фінансового обліку США № 6 [1] (табл. 1) з урахуванням їх впливу на національні облікові стандарти.

*Таблиця 1*

**ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ**

<b>Елементи</b>	<b>Концептуальна основа МСФЗ (1989)</b>	<b>Положення про концептуальні основи фінансового обліку США № 6</b>
Активи (Assets)	Ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання	Можливі майбутні економічні вигоди, які отримані або контролюються конкретним суб'єктом господарювання у результаті минулих операцій чи подій
Зобов'язання (Liabilities)	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, які втілюють у собі економічні вигоди	Можливі майбутні зменшення (жертвування) економічних вигод, які впливають з теперішніх обов'язків конкретного суб'єкта господарювання передати активи або надати послуги іншим суб'єктам господарювання у майбутньому, що виникли у результаті минулих операцій чи подій

Елементи	Концептуальна основа МСФЗ (1989)	Положення про концептуальні основи фінансового обліку США № 6
Власний капітал або чисті активи (Equity or net assets)	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання, яка залишається після вирахування всіх його зобов'язань. Для бізнес-структур власний капітал є часткою власників. Для неприбуткових організацій, які не мають часток власників у такому самому сенсі, чисті активи поділяють на три класи на основі наявності або відсутності обмежень, накладених донором (дарувальником): постійно обмежені, тимчасово обмежені та необмежені чисті активи
Інвестиції власників (Investments by owners)	–	Збільшення власного капіталу певного підприємства у результаті передачі йому від інших суб'єктів господарювання чогось цінного, щоб отримати або збільшити частку власників (власний капітал) у ньому. Зазвичай найчастіше одержують як інвестиції власників активи, але те, що одержується, може також включати послуги або задоволення чи конвертацію зобов'язань підприємства
Виплати власникам (Distributions to owners)	–	Зменшення власного капіталу підприємства у результаті передачі активів, надання послуг власникам або взяття зобов'язань підприємством перед ними. Виплати власникам зменшують їхню частку або власний капітал підприємства
Всеохоплюючий (повний) прибуток (Comprehensive income)	–	Зміна у власному капіталі підприємства протягом періоду внаслідок операцій та інших подій чи обставин не з власних джерел. Він включає всі зміни у власному капіталі протягом періоду за винятком тих, які є результатом інвестицій власників або виплат власникам
Доходи (Revenues)	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу за винятком його збільшення, пов'язаного з внесками учасників	Надходження або інші збільшення активів суб'єкта господарювання чи погашення його зобов'язань (або комбінація обох) від постачання або виробництва товарів, надання послуг або іншої діяльності, які становлять основні або центральні операції підприємства
Витрати (Expenses)	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи знецінення активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу за винятком його зменшення через виплати учасникам	Вибуття або інше використання активів чи взяття зобов'язань (чи комбінація обох) від постачання або виробництва товарів, надання послуг чи здійснення іншої діяльності, які становлять основні або центральні операції підприємства
Надходження (виграші, вигоди) (Gains)	–	Збільшення у власному капіталі (чистих активах) від периферійних (побічних) чи випадкових операцій підприємства і від усіх інших операцій та подій чи обставин, які впливають на підприємство, окрім тих, які є результатами доходів чи інвестицій власників
Втрати (збитки) (Loses)	–	Зменшення у власному капіталі (чистих активах) від периферійних (побічних) чи випадкових операцій підприємства і від усіх інших операцій та подій чи обставин, які впливають на підприємство, окрім тих, які є результатами витрат чи виплат власникам

Слід зауважити, що в США диференційовано елементи фінансової звітності для приватних бізнес-структур і публічного сектора економіки (неприбуткових організацій). У цьому дослідженні до уваги взято лише ті положення, які стосуються приватних підприємств.

З табл. 1 видно, що між досліджуваними нормативними документами частково є відмінності

не у тлумаченні елементів фінансової звітності, а в їх переліку. Так, у США додатковими класами інформації є інвестиції власників і виплати власникам, що відображують операції, які зумовлюють зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання.

**Всеохоплюючий (повний) прибуток** – своєрідна категорія, яка до недавнього часу використовув-

валась лише в американських стандартах. Однак після змін, внесених у МСБО 1, починаючи з 1 січня 2009 р. його обчислення й відображення у звітності також передбачено міжнародними стандартами. Всеохоплюючий прибуток відображує зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями [11]. Він складається з чистого прибутку та іншого всеохоплюючого прибутку, яким є прибуток, відображений безпосередньо у складі власного капіталу підприємства [12, с. 51]. Інший всеохоплюючий прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування внаслідок перекласифікації), які не визнані у прибутку чи збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ [11]. Його компоненти такі:

- зміни надлишку переоцінки основних засобів і нематеріальних активів;
- актуарні прибутки і збитки за програмами з визначеними виплатами;
- прибутки і збитки, що виникають внаслідок переведення фінансових звітів закордонної господарської одиниці;
- прибутки і збитки від переоцінки фінансових активів, доступних для продажу;
- фактична частка прибутків і збитків за інструментами хеджування грошових потоків.

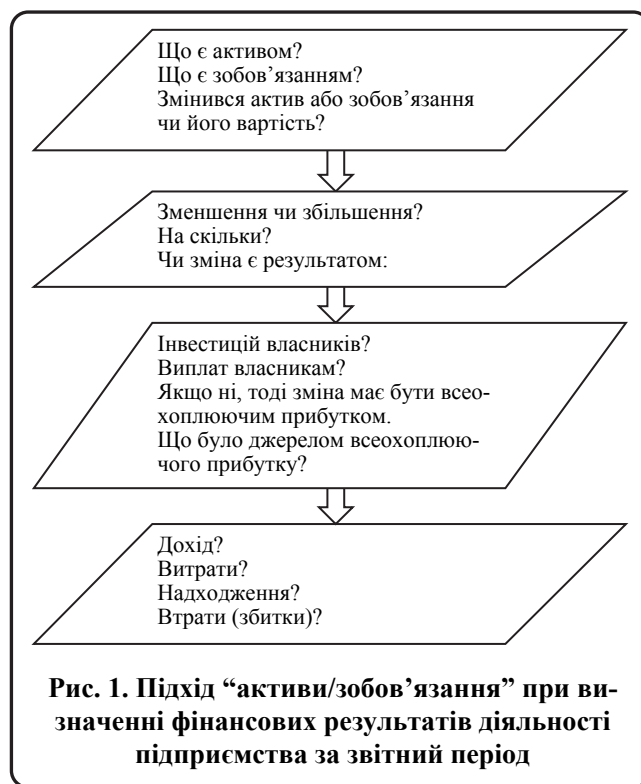
При цьому у міжнародних стандартах немає вказівки на те, щоб вважати всеохоплюючий прибуток окремим елементом фінансової звітності.

Міжнародні регулятори зазначають, що прибуток часто використовують як показник результатів діяльності або як основу для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з вимірюванням прибутку, є доходи та витрати. Відтак у Концептуальній основі МСФЗ (1989) прибуток не розглядається окремим елементом фінансової звітності. Надходження відображують інші статті, які відповідають визначенню доходу і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Надходження означають збільшення економічних вигід, а отже, за своєю суттю не відрізняються від доходу. Тому їх не розглядають як окремий елемент. Так само збитки відображують інші статті,

які відповідають визначенню витрат і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Збитки означають зменшення економічних вигід, що за своєю природою не відрізняються від інших витрат. Їх не виділено як елемент фінансової звітності [8].

Слід зауважити, що при розробці МСФЗ, основоположних для національних П(С)БО, було використано значну кількість положень американських облікових стандартів і концепцій. Зокрема, запозичено підхід до визначення і тлумачення елементів фінансової звітності з позиції “активи/зобов'язання”. Очевидним при цьому є домінування концепції активів при формулюванні всіх інших елементів фінансової звітності. На цьому акцентують увагу й самі розробники облікових стандартів, а саме: представники Ради з МСБО і Ради зі стандартів фінансового обліку США [13, с. 9]. Порівняно з підходом “доходи/витрати” названий підхід вважається кращим. Він дає змогу об'єктивніше відобразити інформацію про компоненти результатів діяльності підприємства за звітний період.

Для пояснення його сутності пропонуємо такий алгоритм судження (рис. 1) [13, с. 9].



Відомі численні підходи і концепції пояснення **активів** [14]. Зокрема, вчені розглядають їх як об'єкт власності, об'єкт обліку, об'єкт управління, об'єкт інвестування та економічний потенціал.

Сучасним і загальноприйнятим є тлумачення **активів** як ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. При цьому **зобов'язаннями** є заборгованість, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання є однією зі складових пасивів підприємства, тобто джерел формування ресурсів. Відтак їх інша складова – **власний капітал** – становить частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [4].

Для визначення фінансових результатів діяльності підприємства застосовуються поняття «доходи» і «витрати».

**Доходами** є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Натомість зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), є **витратами**. При порівнянні доходів і витрат звітного періоду можна встановити ефективність функціонування підприємства. Перевищення доходів над відповідними витратами означає отримання прибутку, і навпаки, недостатність доходів для покриття пов'язаних з ними витрат призводить до збитку [4].

З'ясування суті визначень зазначених елементів фінансової звітності дає змогу констатувати важливість у цьому контексті такої категорії, як економічні вигоди. Вбачаємо невдалим тлумачення економічної вигоди як потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів [15]. Воно є неточним, неповним і суперечливим. Перш за все “вигода – це те, що дає добрі наслідки в чому-небудь, якийсь зиск; зручність у чомусь, сприятливі умови; обладнання, речі і т. ін., що створюють

певні зручності” [16, с. 130]. Тому розглядати її як потенційну можливість недоречно. На нашу думку, під **економічними вигодами** слід розуміти позитивні та негативні прирости економічних ресурсів у вигляді грошових коштів та інших активів. Економічні вигоди – категорія динамічна. Їх потоки є результатами господарських операцій та інших подій. Саме цим вони й відрізняються від економічних ресурсів (активів) підприємства, які є у наявності на початок і кінець звітного періоду.

З поняттям економічних вигід тісно пов'язане поняття **корисності активів**. Переоцінці активів у зв'язку зі зміною їх корисності присвячено окремі стандарти – П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” в Україні і МСБО 36 “Зменшення корисності активів” у міжнародній системі регулювання обліку та звітності. Однак у жодному із цих нормативних документів не вказано, що саме потрібно розуміти під корисністю активу, в чому вона проявляється.

**Корисність** – центральна економічна категорія маржиналізму. Сьогодні її застосовують для позначення відношення властивостей споживної вартості до потреб людей, отримання ними певної користі у процесі споживання товару або послуги. Крім того, вчені вважають, що вона є “критерієм оцінки результативності та ефективності певних видів діяльності людей, рішень”. Розрізняють корисність **абстрактну** (можлива загальна корисність певних товарів, яка не залежить від їх запасів), **конкретну** (дійсна корисність окремого предмета), **суб'єктивну** (оцінка споживачем корисного ефекту певного економічного блага, його цінності), **скупну** (сумарна величина корисності всієї сукупності товарів певного виду) і **кардинальну** (корисність певного набору товарів, яка може бути виміряна в абсолютному вираженні у певних умовних одиницях) [17, с. 375–376]. Деякі зарубіжні вчені ототожнюють термін “корисність” із поняттям “добробут”.

У тлумаченні одного із основоположників теорії граничної корисності К. Менгера корисність – це “придатність предмета служити задоволенню людських потреб і тому є загальною умовою характеру благ (економічних і неекономічних)” [18]. А. Шеффле розумів цю категорію як “здатність речі слугувати людській цілі” [18]. В. Кириленко вважає, що “корисність правомірно розглядати як характеристику задоволеності споживача (чи досягнутого ним доб-



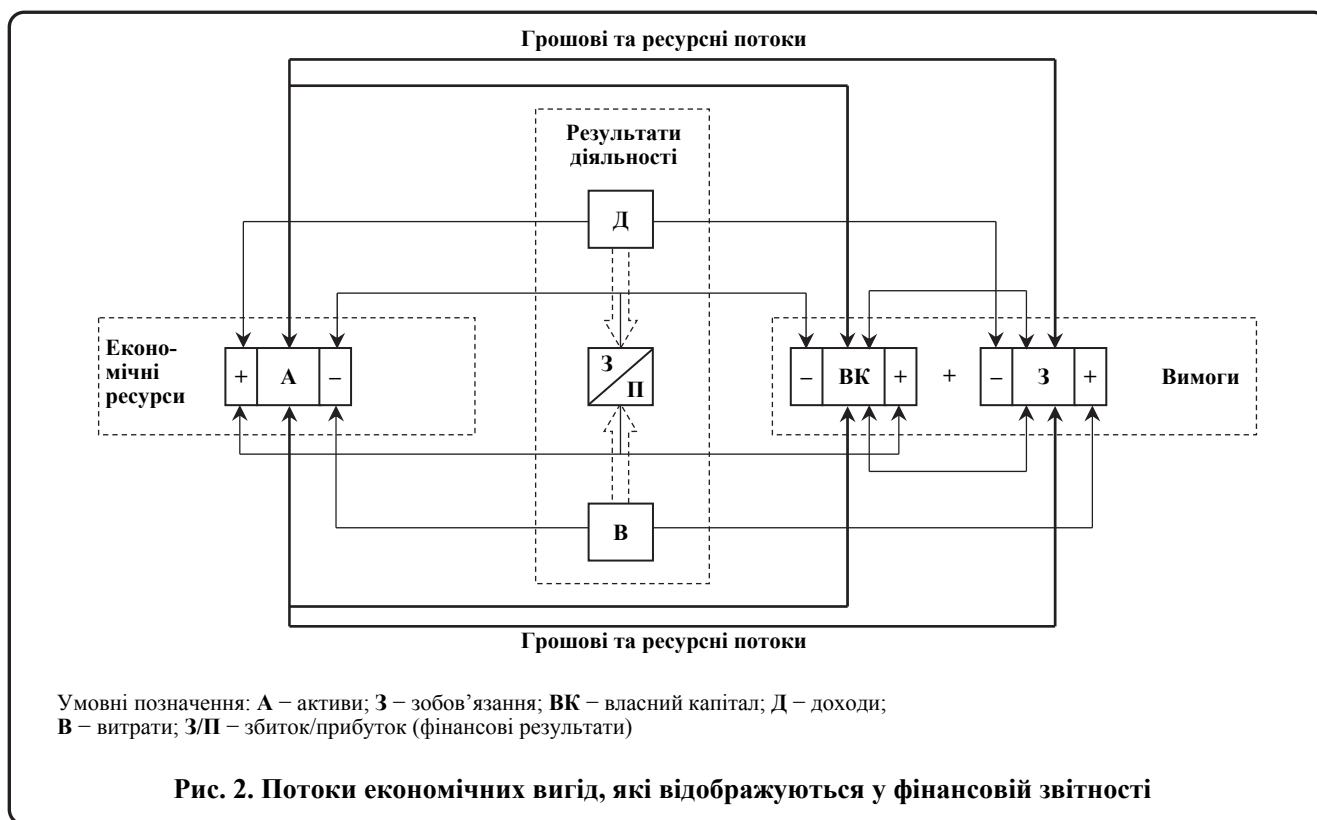
робу) при споживанні певних товарів та послуг” [19, с. 45]. У цьому визначенні наголос робиться на суб’єктивні оцінки. Крім того, науковець називає сутнісні характеристики явища корисності [19, с. 45–46], зокрема: категорія «корисність» служить для того, щоб зрозуміти поведінку споживача, яка і за мотивами, і за цілями переважно й неминуче є суб’єктивною; корисність кожного блага пов’язана з певною ситуацією; вона висвітлює принциповий у поведінці споживача момент – вибір благ, виступаючи критерієм останнього; за її допомогою можна констатувати факт самостійності споживача, його суверенності та права на вільний вибір.

У П(С)БО 28 подано визначення *вигід від відновлення корисності* як величини, на яку сума очікуваного відшкодування активу (в межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість. При цьому сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування, становить *втрата від зменшення корисності*. Сума

очікуваного відшкодування активу – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу [4].

На основі викладеного вище можна дійти висновку, що в обліковому контексті корисність є властивістю об’єкта генерувати приріст ресурсів, тобто економічні вигоди, у процесі його використання. Дослідження сутності і змісту основних понять фінансової звітності дає підстави стверджувати, що активи є економічною точкою відліку для організації роботи підприємства. Зобов’язання і власний капітал є джерелами їх формування та фінансування потреб у них. Доходи і витрати є результатом господарської діяльності, величина яких визначає її фінансові результати. По суті весь господарський процес опосередкований вхідними і вихідними потоками грошових коштів та інших активів (потоки економічних ресурсів), які в сукупності становлять економічні вигоди.

Запропонований взаємозв’язок між названими категоріями фінансової звітності для зручності подано нами схематично (рис. 2).



На рис. 2 лише не відображено зміни всередині класів балансових статей фінансової звітності, таких як активи, зобов'язання і власний капітал. Це, наприклад, надходження грошових коштів від дебіторів, перекласифікація банківської позики із коротко- у довгострокову або збільшення статутного капіталу підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку тощо. Такі внутрішньокласові операції не пов'язані із реальними потоками економічних вигід, вони становлять трансформації, які не мають суттєвого впливу на результати дія-

льності підприємства і не призводять до зміни величини активів, зобов'язань чи власного капіталу. Їх можна, на нашу думку, вважати "динамікою в межах статички".

При відображенні потоків економічних вигід у системі обліку можливими є бухгалтерські записи, наведені у табл. 2. Вони відображують операції, які призводять до зміни у складі й структурі економічних ресурсів підприємства і вимог до них, а також їх фінансові результати у вигляді доходів та витрат.

Таблиця 2

**БУХГАЛТЕРСЬКІ ЗАПИСИ ДЛЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ПОТОКІВ ЕКОНОМІЧНИХ ВИГІД**

Д-т	А	А	А	З	З	З	ВК	ВК	ВК	А	В	З	В	Д	ФР
К-т	З	А	ВК	А	ВК	З	А	З	ВК	Д	З	Д	А	ФР	В

Умовні позначення: **А** – активи; **З** – зобов'язання; **ВК** – власний капітал; **Д** – доходи; **В** – витрати; **ФР** – фінансові результати.

Дослідивши різні підходи до встановлення елементів фінансової звітності, а також на основі наведених вище міркувань, пропонуємо власне бачення композиційного складу фінансової звітності за класами інформації або її елементами. При цьому зазначимо, що не можна погодитися з думкою деяких науковців [20, с. 22] і розробників облікових стандартів [7; 8; 9], що складові, зокрема Звітів про рух грошових коштів і власний капітал, не є елементами фінансової звітності, оскільки такі звіти зазвичай відображують окремі елементи Звіту про фінансові результати і зміни, що відбулись у елементах Балансу. Виокремлення того чи іншого класу інформації як елемента фінансової звітності, на нашу думку, необхідно проводити на основі його смислового навантаження, ролі й значення в процесі дослідження фінансового стану, ефективності діяльності підприємства та прийняття рішень користувачами фінансової звітності.

На наш погляд, потік грошових коштів слід виокремити з-поміж загального потоку економічних вигід. Погоджуючись з думкою Г. Островської, вважаємо, що *грошові потоки* – це економічний процес, який опосередковується сукупністю розподілених у часі надходжень і виплат грошових коштів та їх еквівалентів, генерованих у результаті господар-

ської діяльності [21, с. 80]. Крім того, вони зазвичай асоціюються із такими поняттями [21, с. 81–84], як об'єкт фінансового управління господарською діяльністю підприємства; процес, що відбувається у результаті виконання договірних зобов'язань між суб'єктами господарювання; процес, безпосередньо пов'язаний із функціонуванням грошей і грошової системи країни; процес, пов'язаний із формуванням, розподілом та використанням капіталу підприємства; процес, що характеризує оборот і трансформацію окремих видів його активів; процес, що забезпечує генерацію економічного ефекту; процес, що відображує форми та обсяги функціонування підприємства на товарному і фінансовому ринках; процес, що здійснюється з урахуванням чинників часу, ризику та ліквідності.

Інформація про грошові потоки завуальована в умовах застосування методу нарахування. При цьому вона має самостійне значення й повноцінний економічний зміст. Саме її важливість для користувачів під час прийняття рішень є обґрунтуванням необхідності виділення грошових потоків як окремого елемента фінансової звітності.

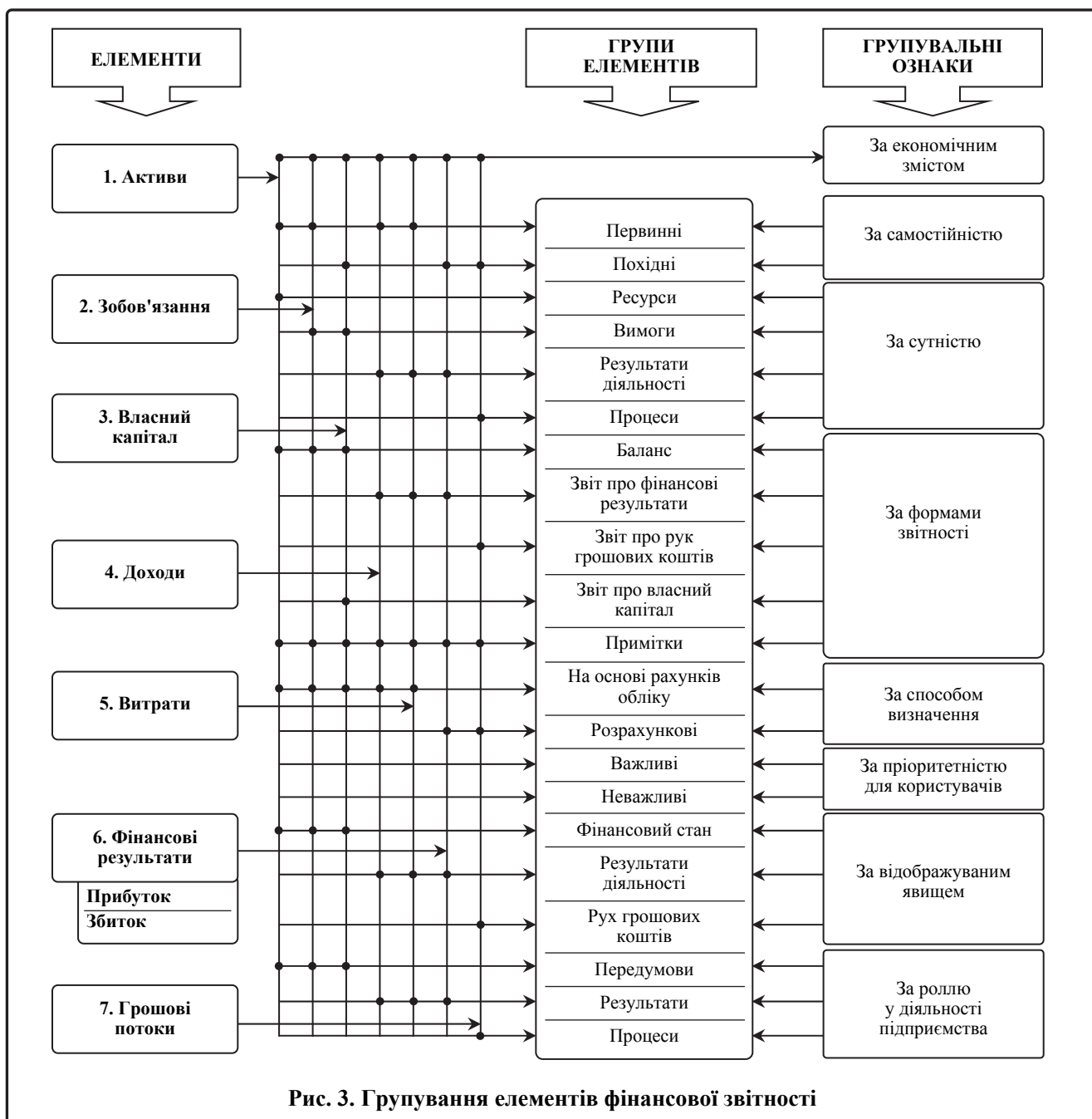
Отже, вважаємо доцільним до елементів фінансової звітності віднести активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, фінансові результати (прибуток, збиток), грошові потоки. Та-

кий їх перелік повністю охоплює зміст фінансової звітності і відповідає інформаційним запитам користувачів.

Між елементами фінансової звітності є смисловий взаємозв'язок. Відокремлено вони не мають самостійного значення для користувачів і не несуть суттєвого змістового навантаження. Відтак їх завжди слід розглядати в комплексі, визначати співвідношення між ними, щоб належно зрозуміти еконо-

мічні явища, для відображення яких призначені ці елементи.

Для кращого осмислення і розуміння змісту названих елементів фінансової звітності для користувачів, їх інформаційного потенціалу та внеску у відображення різних аспектів господарської діяльності підприємства для прийняття економічних рішень нами проведено їх групування за певними класифікаційними ознаками (рис. 3).



**Рис. 3. Групування елементів фінансової звітності**



**ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ**

1. За формальною структурою фінансова звітність є сукупністю звітних форм, додаткових таблиць і пояснень, в яких за встановленими правилами наводять інформацію про діяльність підприємства.
2. Основними елементами фінансової звітності є активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, фінансові результати (прибуток, збиток) і грошові потоки. Саме вони визначають її змістове навантаження.
3. Групування елементів фінансової звітності відповідно до запропонованих ознак дає змогу глибше зрозуміти їх значення для користувачів під час прийняття економічних рішень.
4. В основу формування показників фінансової звітності покладено підхід “активи/зобов'язання”, що передбачає більш об'єктивне визначення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання і належне відображення його фінансового стану.
5. Для уточнення понять і категорій, застосовуваних в обліку та звітності, доцільно під економічними вигодами розуміти позитивні та негативні прирости економічних ресурсів у вигляді грошових коштів й інших активів. При цьому корисністю слід вважати потенційну здатність активу генерувати приріст ресурсів, тобто економічні вигоди, а також забезпечувати нормальне функціонування підприємства за певних умов і способів його використання.
6. Подальшого розгляду заслуговують питання методики правильного розкриття доречної для користувачів інформації про підприємство у фінансовій звітності. Зокрема, важливими є проблеми бухгалтерської оцінки активів і зобов'язань, методики визнання та відображення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, а також його грошових потоків за звітний період. Від рівня їх теоретичного обґрунтування і практичного вирішення залежить ефективність економічних рішень, прийнятих на основі фінансової звітності.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Statement* of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements / Financial Accounting Standards Board. – 1985. – Copyright 2008. – 58 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org>
2. *Столяр Л.Г.* Відмінності податкового та фінансового обліку / Л.Г. Столяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. – Вип. 3. – С. 350–357.
3. *Дуда Т.Т.* Сучасна звітність про дивіденди / Т.Т. Дуда // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 209–212.
4. *Положення* (стандарти) бухгалтерського обліку № 1–34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. *Положення* по бухгалтерскому учету / Министерство финансов Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
6. *О бухгалтерском* учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.94 г. № 3321-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.levonevski.net/pravo/norm2009/num43/d43121.html>
7. *Концептуальная* основа для подготовки и представления финансовой отчетности, утв. приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29.10.2002 г. № 542 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=02614&all=all>
8. *Framework* for the Preparation and Presentation of Financial Statements [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org>
9. *Концептуальная* основа для подготовки и представления финансовой отчетности, утв. приказом Министрства финансов Республики Узбекистан от 26.07.98 г. № 17-07/86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fmc.uz/legisl.php?n=00>
10. *Fourth* Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:EN:NOT>
11. *Міжнародні* стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
12. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
13. *Bullen Halsey G.* A New Conceptual Framework Project / H.G. Bullen, K. Crook / FASB/IASB. – May 2005. – 18 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.fasb.org/project/communications\\_paper.pdf](http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf)
14. *Петруня Н.В.* Концептуальні підходи до сутності активів / Н.В. Петруня // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 120–124.

15. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.99 р. зі змінами і доповненнями* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

16. *Великий тлумачний словник сучасної української мови* [з дод., допов. та CD]; уклад. і голов. ред. В.П. Буцел. – К.: Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с.

17. *Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. – Т. 1; за ред. С.В. Мочерного.* – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

18. *Менгер К.* Основания политической экономии / К. Менгер // Австрийская школа в политической экономии: Сборник / К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Визер. – М.: Экономика, 1992. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rosreferat.ru/economy/560.htm>

19. *Кириленко В.І.* Мікроекономіка [навч. посіб.] / В.І. Кириленко. – К.: Таксон, 1998. – 334 с.

20. *Рязанова Н.С.* Фінансове рахівництво [навч. посіб.] / Н.С. Рязанова. – К.: Знання-Прес, 2002. – 246 с. – (Вища освіта ХХІ століття)

21. *Островська Г.Й.* Фінансовий менеджмент: [навч. посіб.] / Г.Й. Островська. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2008. – 576 с.

Рассмотрена финансовая отчетность предприятий с точки зрения ее концептуальной композиции. Обосновано выделение ряда основных элементов финансовой отчетности и осуществлена их классификация и группировка по некоторым признакам.

**Ключевые слова:** активы, расходы, собственный капитал, денежные потоки, доходы, элементы финансовой отчетности, убыток, обязательство, прибыль, финансовая отчетность.

The enterprise financial statements are considered from the side of their conceptual composition. A number of the main financial statements elements are distinguished, classified and grouped according to certain criteria.

## ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

### “БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

