

ЗВІТНІСТЬ: НАЦІОНАЛЬНІ
ОСОБЛИВОСТІ ТА
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД



REPORTING: NATIONAL
CHARACTERISTICS AND
INTERNATIONAL EXPERIENCE

УДК 657.2.221
JEL Classification M48

Ямборко Галина
к.е.н., професор кафедри обліку в бюджетних
і кредитних установах та економічного аналізу
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна
E-mail : iamborko@mail.ru

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНИЙ БАЗИС ФОРМУВАННЯ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація

Актуальність. В статті обґрунтовано значення оновленої концептуальної основи фінансової звітності, зокрема концепції капіталу, як підґрунтя національних стандартів обліку та методології формування і інтерпретації показників фінансової звітності підприємств України.

Методи. Відповідно до мети використано методи дослідження: статистичний, аналітичний, діалектичний метод пізнання; монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції економічних і облікових понять «концепція», «капітал», «модель обліку»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Результати. Охарактеризовано і розкрито зміст, призначення Концептуальної основи фінансової звітності з'ясовано її роль як методологічного орієнтира. Досліджено суть концепцій капіталу та збереження фінансового і фізичного капіталу в контексті розвитку фінансової звітності підприємств, виокремлено проблему аналітичної інтерпретації показників фінансової звітності різними групами користувачів.

Перспективи Перспективи подальших досліджень спрямовуватимуться на вивчення та запровадження міжнародного досвіду формування і інтерпретації показників фінансової звітності та обґрунтування процесу гармонізації національних стандартів шляхом актуалізації концептуальних основ фінансової звітності.

Ключові слова: концептуальні основи, фінансова звітність, концепція, якісні характеристики, аналітична інтерпретація

Вступ. В умовах міжнародної стандартизації фінансової звітності, як джерела інформації для прийняття управлінських рішень, необхідною є аналітична інтерпретація показників фінансової звітності користувачами. При цьому важливо зазначити, що основою послідовного та логічного формування показників фінансової звітності є МСФЗ і відповідно національні стандарти бухгалтерського обліку окремих країн.

Розвиток фінансової звітності супроводжується змінами економічних відносин в кожній окремій країні і забезпечує користувачів різних країн достовірною інформацією. Фундаментальним

базисом для розроблення та постійного оновлення як міжнародних, так і національних стандартів є Концептуальні основи, що потребують вивчення та компетентного застосування.

Зрозуміло, що приведення національних концептуальних положень, вимог, принципів обліку і звітності кожної країни до міжнародних стандартів дозволить суттєво поліпшити регулювання, генерування й поширення корисної для користувачів інформації про діяльність підприємств.

Зазначимо, що в Україні основним документом, яким визначаються засади складання фінансової звітності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема, ст. 6 ЗУ встановлює, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [2, с. 6].

Ст. 12-1 регламентує можливість формування фінансової звітності в Україні на підставі вимог концептуальної основи, міжнародних стандартів фінансової звітності (надалі –МСФЗ) [2, с. 8].

Водночас з розвитком фінансової звітності повинна удосконалюватися і методологія аналізу, як функція управління, а можливо і формування спільної парадигми обліку і аналізу.

Нині процес комплексності методичного забезпечення формування і аналізу показників фінансової звітності потребує подальшого вивчення та дослідження концептуальних основ фінансової звітності. Саме це підтверджує актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Роль і значення концептуальних основ фінансової звітності ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема, Ф.Ф. Бутиця, А.М. Герасимовича, Л.М.Кіндрацької, С.Ф. Голова, В. М. Жука, М.Г.Чумаченка, І.Й. Яремко, В.Г. Швеця, а також у працях світових науковців: Р. Адамса, М.Ф.Ван Бреда, Д.Г. Шорта, Б.Нідлза, Ж. Ришара, Е.С. Хендріксена.

Беручи до уваги дослідження щодо важливості концептуальних основ, перед вітчизняними фахівцями постає проблема щодо доцільності запровадження рекомендацій закордонних вчених.

Мета дослідження обумовлена необхідністю обґрунтуванн домінантного значення концептуальних основ фінансової звітності, як методологічної основи моделі обліку і формування показників фінансової звітності та їх інтерпретації і аналізу.

Методологія дослідження. Відповідно до мети використано методи дослідження: статистичний, аналітичний, діалектичний метод пізнання; монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції економічних і облікових понять «концепція», «капітал», «модель обліку»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків, наукового осмислення трактувань зарубіжних та вітчизняних вчених теорії й практики формування фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності. та обґрунтування напрямів їх удосконалення.

Результати. Зміни концептуальних основ фінансової звітності обумовлені розподілом капіталу в глобальному масштабі та намірами щодо залучення інвестицій суб'єктами підприємницької діяльності з врахуванням соціальних, економічних, політичних, юридичних особливостей кожної країни. Зазначимо, що фінансові звіти суб'єктів господарювання різних країн світу мають спорідненість показників, але також і відмінності та особливості. В першу чергу йдеться про відмінності визначень елементів фінансових звітів: активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат, а також критеріїв визнання елементів звітності, обсягу фінансових звітів та вибору баз оцінки і правил розкриття інформації. Саме тому, Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2010році переглянуто і змінено концептуальні основи (1989р), які повинні нівелювати розбіжності та гармонізувати регулюючі положення та відповідно потребують серйозного вивчення і правильного застосування не лише особами, які складають фінансові звіти, а й користувачами для аналітичної інтерпретації.

- З цією метою у оновлених розділах концептуальних основ систематизовано:
- а) мету фінансових звітів;
 - б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
 - в) визначення, визнання та оцінку елементів фінансових звітів;
 - г) концепції капіталу та збереження капіталу (рис. 1).



Рис. 1. Схема концептуальних основ фінансової звітності

При формуванні показників фінансової звітності для досягнення мети увага акцентується, передусім, на концепції, правилах визнання та виборі оцінки елементів фінансових звітів, що обумовлює відповідність якісним характеристикам фінансової звітності. Питання розвитку фінансової звітності, як інформаційного джерела аналізу і прийняття управлінських рішень, постійно перебуває в центрі наукової дискусії.

Проте позиція вітчизняних вчених щодо актуалізації концептуальних основ фінансової звітності різна. Так, Н.М. Малюга, наголошує на потребі розробки концепції розвитку бухгалтерського обліку як теоретичного базису інституційної та реформеної перебудови [4, с. 22].

В. М Жук вказує, що, незважаючи на наявність наукових передумов та гострої практичної необхідності розроблення концептуальних принципів подальшого розвитку обліку на основі визнаних економічних теорій, така Концепція до цих пір в Україні не була розроблена.

Існуючі дослідження науковців наводять обґрунтування потреби в цьому, але не мають конкретної реалізації. Більше того, серед професійної спільноти можна почути думку, що така Концепція взагалі не потрібна Україні, бо її вже замінили вищеперераховані державні нормативні акти. Одним із напрямів такого розвитку має стати галузевий аспект побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5, с.19].

М.С. Пушкар також зазначає, що концепція розвитку бухгалтерського обліку повинна опиратись в основному на наукові положення, а не на практику, яка поки що не має суттєвих досягнень [6, с. 114].

Важливість концепції визначається, в першу чергу, як підґрунтя для досягнення мети фінансової звітності загального призначення: надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання. Зрозуміло, що рішення нинішніх і потенційних інвесторів про придбання, продаж або утримування інструментів

власного та позикового капіталу (боргових інструментів) залежить від очікуваної суми прибутку від інвестиції у ці інструменти. Відповідно і на рішення кредиторів про надання або погашення позик впливають термін сплати основної суми кредиту і очікувана сума прибутку за відсотками. Очікування інвесторів та кредиторів стосовно суми ймовірного прибутку залежать від перспективності надходжень чистих майбутніх грошових коштів, для оцінки яких, важливою є достовірна інформація про ресурси суб'єкта господарювання.

Не менш важливою є інформація про ефективність і результативність управлінського персоналу та керівної ради щодо виконання своїх обов'язків щодо використання ресурсів суб'єкта господарювання та їх захисту від несприятливих впливів економічних чинників, таких як, наприклад, зміни цін та технологій, забезпечення дотримання законів, регулювання та контрактних положень.

Композиційно концептуальні основи включають:

- загальні положення,
- правову та методичну основи визнання елементів фінансових звітів,
- перелік об'єктів, на які поширюються положення та умови розвитку фінансової звітності, обґрунтування правомірності її основних положень, можливості реалізації їх ефективного використання у поєднанні з вимогами МСФЗ.

Структура концептуальних основ передбачає домінантні компоненти формування фінансової звітності, зокрема:

- концепція суб'єкта господарювання, що звітує,
- якісні характеристики корисної фінансової інформації та її обмеження,
- елементи фінансових звітів,
- визнання, оцінка, подання та розкриття інформації, які логічно підпорядковані досягненню мети.

За структурою і змістом простежується ґрунтовна аналітична послідовність: концепції (концептуальні основи), принципи (МСБО 1) і правила МСБО, МСФЗ координують бажання та запити користувачів фінансової звітності.

Для розуміння фінансових звітів, які базуються на оцінках, судженнях та облікових моделях, необхідно наголосити, що Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей та встановлює цілі, до яких слід прагнути, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

Саме тому, в першу чергу важливо виокремити і дослідити концепції, як визначальний задум концептуальних основ, зокрема:

- 1) концепцію фінансового і фізичного капіталу та
- 2) концепцію збереження фінансового і фізичного капіталу.

Досліджуючи суть кожної концепції, необхідно послідовно обґрунтувати значення терміну капітал у змістовних координатах. Зазначимо, що за визначенням класичної економічної теорії (заснованої А. Смітом, розвиненої Т. Мальтусом, Д. Рикардо, Д. С. Міллем та Артур Сесіль Пігу), капітал є фактором виробництва та усім тим, що використовується для виробництва, але безпосередньо не споживається в ньому (за винятком амортизації).

В свою чергу, А. Сміт трактував поняття капіталу як вартість, яка приносить прибуток, та як запаси засобів виробництва, які необхідні для продовження процесу виробництва і на відміну від таких факторів, як земля й природні ресурси, складається з раніше виробленого продукту. З цією категорією споріднені стереотипні вислови, що їх часто використовують провідні економісти, зокрема наголошуючи, що капітал в економіці - це чинник виробництва у вигляді вартості, здатної приносити прибуток або збиток.

Засоби праці можуть вважатися капіталом (збільшувати або зменшувати свою вартість) при умові вступу їх власників у економічні відносини з власниками інших чинників виробництва.

У період становлення капіталізму, гроші, вкладені підприємцями у розвиток свого виробництва з метою отримання прибутку, який не завжди тотожний засобам праці, тобто

фізичному капіталу називали фінансовий капітал. Відповідно, і в сучасних ринкових відносинах кошти та інші види матеріальних і нематеріальних активів, оцінені у вартісній (грошовій) формі, мобілізовані з різних джерел з метою фінансового забезпечення господарської діяльності, розглядаються як фінансовий капітал підприємницьких структур.

Найбільш повно сутність і функціонування фінансового капіталу розкрив Р. Гільфердинг, у праці «Фінансовий капітал», зазначивши, що фінансовий капітал є грошовим капіталом і має форму руху останнього Г-Г' («становить гроші, що приносять гроші»).

Окремі науковці, зокрема, К. Макконелл та С. Брю зазначили, що "фінансовий капітал – це грошовий капітал", а Алексеєнко Л.М. вказує на те, що фінансовий капітал – це грошові кошти і виражена в грошовій формі частка матеріальних, нематеріальних та фінансових активів, що нагромаджують суб'єкти фінансової діяльності з різних джерел для забезпечення економічних умов здійснення підприємницької діяльності з метою отримання прибутку.

Отже, під фінансовим капіталом слід розуміти грошові кошти та інші фінансові активи, що акумулюються суб'єктом господарської діяльності з метою отримання прибутку та забезпечення безперервного процесу виробництва.

Як відомо, у бухгалтерському обліку інформація формується на основі логічних і послідовних припущень, принципів і правил, а тому при інтерпретації показників фінансової звітності є необхідність розмежування економічної і бухгалтерської категорії «капітал» з урахуванням і юридичних і суто бухгалтерських правил.

Зазначимо, що в бухгалтерському обліку, незважаючи на важливість цього об'єкту обліку та показника фінансової звітності, визначення категорії «капітал» не існує, а виокремлюється власний і позиковий капітал підприємства як пасиви, які є джерелом фінансування активів підприємства.

У відповідності до концептуальних основ власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань, тобто сума власного капіталу визначається за залишковим принципом і відповідно залежить від оцінки активів і зобов'язань.

Зазначимо, що при формування показників фінансових звітів більшістю суб'єктів господарювання прийнята фінансова концепція капіталу, сутність якого трактується, як сума інвестованих коштів або інвестована купівельна спроможність, яка розраховується у сумі чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання. Водночас, за фізичною концепцією, капітал визначається як виробнича потужність суб'єкта господарювання, та розраховується за показниками продуктивності, наприклад, кількість виробленої продукції за день.

Дослідники не раз актуалізували думку про те, що пріоритетність та мотивація вибору відповідної концепції капіталу суб'єктом господарювання обґрунтовується передусім запитом користувачів фінансових звітів. Якщо користувачі зацікавлені в збереженні номінально інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу, то складання фінансової звітності підпорядковується концепції збереження капіталу. При обранні концепції збереження фінансового капіталу формується модель визначення суми прибутку. При цьому прибутком вважається сума перевищення фінансової (або грошової) суми чистих активів на кінець періоду (за вирахуванням суми вилучення виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду) над фінансовою (або грошовою) сумою чистих активів на початок періоду. Показник збереження фінансового капіталу визначається, як правило, у номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності.

Водночас, при виборі концепції збереження фізичного капіталу прибуток визначається, якщо фізична виробнича потужність або продуктивність суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду (після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду) перевищують аналогічні показники на початок періоду. При виборі концепції збереження капіталу необхідно узгодити показники власного капіталу і суми визначеного прибутку, що є передумовою розмежування прибутковості і повернення капіталу суб'єкта господарювання; і лише надходження активів, що перевищують суми, необхідні

для збереження капіталу, може вважатися прибутком і, відповідно, прибутковістю капіталу. Таким чином, прибуток є залишковою сумою після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, в протилежному разі, якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є збитком.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також надають інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього. При інтерпретації, аналізі і прогнозуванні показників фінансової звітності користувачі повинні розуміти, що облікова інформація формується на основі логічних і послідовних припущень обліку та вибору певної бази (основи) оцінки.

Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. Під обліковою оцінкою розуміється результат професійного судження стосовно вірогідного розрахунку вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат або їх характеристик та властивостей з урахуванням невизначеності існуючих умов чи майбутніх очікувань та неможливості їх абсолютного визначення. Точність розрахункових вимірів забезпечує математична процедура, а не впевненість, що результати економічних явищ або подій достовірно відображені у фінансовій звітності.

Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу визначить певну облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів. У передмові концептуальної основи зазначено: «Фінансові звіти у своїй більшості складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження фінансового капіталу». Концептуальна основа передбачає застосування ряду облікових моделей і містить керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю та встановлює основи оцінки елементів фінансових звітів (табл. 1).

Таблиця 1

**Оцінка елементів фінансових звітів згідно концептуальної основи
фінансової звітності (Р4, п.4.54 – п.4.56)**

Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад, податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності;
Поточна собівартість	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за не дисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.
Вартість реалізації (погашення)	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.55 в)
Теперішня вартість	Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.5. г)

Саме оцінка є найбільш важливим фактором, що забезпечує достовірність інформації про основні елементи, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, – активи, зобов'язання та власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки є доходи та витрати. Так, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

В першу чергу, вимоги щодо розкриття інформації у фінансовій звітності забезпечують достовірність оцінки активів і зобов'язань, які відповідно вплинуть на показники – капітал, доходи і витрати, що узгоджується із оцінкою цих елементів. Концепція збереження фізичного капіталу вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю, а концепція збереження фінансового капіталу не вимагає застосування певної основи оцінки і залежатиме від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти. Принципова відмінність суті двох концепцій збереження капіталу полягає в трактуванні впливу зміни оцінки активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Загалом вважається, що суб'єкт господарювання зберігає капітал, якщо на кінець звітного періоду сума капіталу не перевищує суми капіталу на початок періоду, в іншому разі, якщо сума перевищення встановлено то це є прибутком.

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, за якою капітал визначається в номінальних грошових одиницях, прибуток відображає зростання номінального грошового капіталу за певний період. Отже, збільшення вартості активів, утриманих протягом періоду, яке, як правило, називають прибутком від утримання, концептуально є прибутком, але за правилами бухгалтерського обліку може не визнаватися як такий, доки активи не будуть реалізовані в результаті господарської операції. Якщо концепція збереження фінансового капіталу визначається в одиницях постійної купівельної спроможності, то прибуток відображає збільшення інвестованої купівельної спроможності за певний період.

Таким чином, лише та частина зростання ціни активів, котра перевищує загальний рівень цін, вважається прибутком. В інших випадках збільшення вважається коригуванням збереження капіталу, а, значить, виокремленою складовою власного капіталу, наприклад, «Додатковий капітал від дооцінки активів».

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, за якою капітал визначається у фізичній виробничій потужності, прибуток відображає зростання капіталу за певний період. Усі зміни ціни, які відповідно впливають на оцінку активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони вважаються коригуванням збереження капіталу, що є також виокремленою складовою власного капіталу, а не прибутком.

Зауважимо, що у світовій практиці найпоширенішою є модель обліку, що базується на фінансовій концепції капіталу, за якої капітал розглядається як вартість чистих активів або власного капіталу підприємства, а прибуток обчислюється як приріст чистих активів на кінець звітного періоду за вирахуванням будь-яких виплат засновникам.

При цьому оцінка статей звітності здійснюється за фактичною вартістю, що сформована в результаті попередніх господарських операцій, тобто історична собівартість. Водночас, деякі активи і зобов'язання оцінюються з урахуванням чинника часу, зокрема:, запаси – за найменшою з двох – історичною собівартістю або чистою вартістю реалізації, довгострокові зобов'язання – за теперішньою вартістю, тобто за дисконтовою вартістю майбутніх платежів. Таким чином, концепції відповідно до Концептуальних основ фінансових звітів, узгоджуються з обліковими оцінками і розглядаються в поєднанні з якісними характеристиками облікової інформації.

Основними якісними характеристиками корисної фінансової інформації у відповідності концептуальним основам є доречність й правдиве подання, а підсилюючими: зіставність, перевіряність, своєчасність і зрозумілість. Застосування посилювальних якісних характеристик це ітеративний процес, який не відбувається за завчасно встановленим порядком. Іноді, можливо, необхідно зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику.

Сукупність вибору концепції і відповідних оцінок елементів фінансової звітності і якісних характеристик сприятимуть встановленню методологічного підходу до розкриття інформації у фінансовій звітності та підвищенню розуміння методики формування основних фінансових показників та їх аналітичної інтерпретації, що сприятиме ефективності економічних відносин, пожевланню інвестиційних процесів. Для того, щоб інформація задовольняла всіх користувачів фінансової звітності вона повинна відповідати якісним характеристикам.

Така інтерпретаційна модель Концептуальних основ зумовлює необхідність наповнювати конкретним науковим змістом та розширювати і поглиблювати трактування кожної з якісних характеристик, які у поєднанні з обліковими оцінками формують облікову модель. Адже, саме використання обґрунтованих облікових оцінок є важливою запорукою доречності і правдивого подання інформації, як основних характеристик, як визначають корисність фінансової інформації. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, а інформація є вчасною та зрозумілою.

Висновки і перспективи. Відповідно до Концептуальних основ фінансових звітів концепції капіталу розглядаються в поєднанні з обліковими оцінками елементів фінансової звітності та якісними характеристиками облікової інформації, між ними існує чітка взаємозалежність і внутрішня впорядкованість. Основними якісними характеристиками корисної фінансової інформації у відповідності концептуальним основам є доречність й правдиве подання, а підсилюючими – зіставність, перевіряність, своєчасність і зрозумілість. Сукупність оцінок і якісних характеристик сприятимуть встановленню єдиного методологічного підходу до розкриття інформації у фінансовій звітності та підвищенню комунікативності фінансових показників та їх аналітичної інтерпретації.

Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : офіц. текст : за станом на 25.06.2016 Р. / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV. – Доступно з мережі Інтернет: zakon.rada.gov.ua/go/996-14 (дата звернення : 23.03.2016). – Назва з екрана.
3. Національний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
4. Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. [Текст] / Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ДТУ, 2005. – 548 с.
5. Жук, В.М. Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С.17–25.
6. Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Т. : Економічна думка, 1999. – 424 с.
7. Яремко, І.І. Економічні категорії в методології обліку [Текст] : монографія. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.

References

1. *Conceptual/na osnova finansovoi' zvitnosti: Ministerstvo finansiv Ukrai'ny* [Conceptual Framework for Financial Reporting : the Ministry of Finance of Ukraine]. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

2. *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. Ukrainian Law (1999).
3. *Nacional'nyj standart buhgalters'kogo obliku 1 "Zagal'ni vymogy do finansovoї zvitnosti"* [The National Accounting Standard 1, "General Requirements for Financial Reporting"], Ukraine. Retrieved from Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua> (2013).
4. Maljuga, N.M. (2005). *Buhgalters'kyj oblik v Ukraini: teorija j metodologija, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects]. Zhytomyr : Zhytomyrs'kyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet.
5. Zhuk, V.M. (2009). *Teoretychni aspekty Koncepicii' rozvytku buhgalters'kogo obliku v agramomu sektori ekonomiky Ukrainy* [Theoretical aspects of the Concept of development of accounting in the agricultural sector of economy of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, 1,17–25.
6. Pushkar, M.S. (1999). *Tendencii' ta zakonimosti rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini (teoretyko-metodologichni aspekty)* [Trends and patterns of development of accounting in Ukraine (theoretical and methodological aspects)]. Ternopil : Ekonomichna dumka.
7. Jaremko, I.J. (2002). *Ekonomichni kategorii' v metodologii' obliku* [Economic categories in accounting methodology]. L'viv : Kamenjar.

Iamborko Galina

PhD (Econ) Professor Department of Accounting in budgetary
and credit institutions and Economic Analysis
Kyiv National Economics University of Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail : iamborko@mail.ru

CONCEPTUAL FOUNDATIONS AS A METHODOLOGICAL BASIS OF BUSINESS ENTITIES FINANCIAL STATEMENTS FORMATION AND ANALYSIS

Abstract

Introduction. *The article revised financial reporting framework, including the concept of equity as the basis of national accounting standards and methodology formation and interpretation of indicators of financial reporting in Ukraine.*

Methods. *For this purpose we applied research methods, analytical, dialectical method of knowledge; monographic method, generalization in monitoring the position of scientists on the definition of economic and accounting concepts "concept", "capital", "accounting model"; abstract logical method for theoretical generalizations and drawing conclusions.*

Results. *The content has been characterized and disclosed, purpose financial reporting framework clarified its role as a methodological guide. The essence of the concepts of capital, financial and physical capital in the context of financial reporting was grounded, the problem of analytical interpretation of indicators of financial statements by various groups was analyzed.*

Prospects. *Prospects for further research directed to study and introduced the international experience of formation and interpretation of financial statements and performance justify the harmonization of national standards by updating financial reporting framework.*

Keywords: *conceptual framework, financial reporting, concept, quality characteristics, analytical interpretation*

