

**Ключові слова:** альтернативні варіанти, оцінка, облікова політика, об'єкти обліку, підприємство.

#### Аннотація

В статті розглянуто необхідність обґрунтованого, взвешеного вибору варіантів учета і оцінки об'єктів бухгалтерського учета, за національними стандартами, при формуванні учетної політики кожного конкретного підприємства, з урахуванням всіх особливостей його діяльності.

**Ключевые слова:** альтернативные варианты, оценка, учетная политика, объекты учета, предприятие.

#### Annotation

In the article the necessity of the grounded, balanced choice of variants of account and estimation of objects of record-keeping after national standards at forming of registration policy of every concrete enterprise, taking into consideration all peculiarities of its activity are investigated.

**Key words:** alternative variants, estimation, registration politics, objects of account, enterprise.

УДК 657.37:006.72:632.32

Долішня Т.І.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Медвідь І.Б.,  
асистент кафедри обліку і аудиту,

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОЇ ГАЛУЗІ

**Постановка проблеми.** Нафтогазова промисловість є важливою складовою частиною паливно-енергетичного комплексу України уже протягом багатьох років. Галузь об'єднує підприємства, що розвідують і видобувають нафту та попутний газ, їх транспортують, реалізують та зберігають. Вона виступає в ролі сировинної бази для більшості галузей народного господарства з метою одержання різноманітної продукції, наприклад, бензину, дизельного палива, паливного мазуту, технічного спирту, каучуку, синтетичних волокон, розчинників, медичних препаратів тощо. В цьому полягає народногосподарське значення нафтогазової промисловості.

Однією із найбільших компаній паливно-енергетичного комплексу України є Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» (надалі НАК «Нафтогаз України»). Вона виробляє восьму частину валового внутрішнього продукту України та забезпечує десяту частину надходжень до Державного бюджету. Загальна кількість працюючих на підприємствах компанії складає 175 тисяч осіб, що становить близько 1% працездатного населення країни, а основні фонди, якими управляє компанія, – 3,5% від загальнодержавних [1].

Водночас, звернемо увагу на те, що на кінець 2011 року НАК «Нафтогаз України» отримала збитки в сумі 8312 млн. грн. Окрім того, протягом першого кварталу 2011 року збитки зросли на 1351 млн. грн. В результаті чого на кінець звітного періоду склали 9663 млн. грн. (розраховані за українськими стандартами бухгалтерського обліку). При цьому планувалося отримати чистий прибуток у сумі 3144 млн. грн.

Стратегічними напрямками розвитку компанії є нарощування ресурсної бази нафти і газу та збільшення обсягів їх видобутку, розширення обсягів бурових робіт на нафту та газ в акваторії Чорного і Азовського морів, участь в освоєнні нафтогазових ресурсів інших держав, реалізація проекту Євро-Азіатського нафтотранспортного коридору, реконструкція та розширення системи магістральних нафто- і газопроводів, поглиблення переробки природного газу, збільшення випуску скрапленого газу та інших продуктів переробки тощо [1].

Динаміка перспектив подальшого розвитку нафтогазової галузі, її інтеграції до міжнародного енергетичного ринку передбачає встановлення довготермінових міжнародних зв'язків, створення підприємств з іноземними інвестиціями і вихід цінних паперів галузі на міжнародний ринок, що в свою чергу, обумовлює необхідність трансформації (англ. transformation – зміна, перетворення виду, форми, істинних властивостей і т. ін. чого-небудь [2, с. 317]) фінансової звітності підприємств нафтогазової галузі у фінансову звітність за міжнародними стандартами з метою надання високоякісної, прозорої та порівняної

інформації про фінансовий стан підприємства, фінансові результати та рух грошових коштів користувачам при прийнятті ними ефективних управлінських рішень.

В більшості випадків для складання фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) підприємства, банки запрошують аудиторські або консалтингові компанії. Зокрема, для складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, НАК «Нафтогаз України» користувалася послугами ЗАТ «Ернст енд Янг Украудит», а в 2010 році – ТзОВ «БДО». І тільки окремі підприємства намагаються самостійно трансформувати фінансову звітність. Однією із причин є невелика кількість спеціалістів в галузі трансформації фінансової звітності.

Більше того, ми вважаємо, що існуючі методики трансформації української фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) не враховують особливості галузі. Наразі визріла необхідність розробки методики трансформації фінансової звітності підприємств нафтогазової галузі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання методики трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами вивчали такі науковці, як С. Ф. Голов, В. М. Костюченко та інші. Сьогодні на українських підприємствах керуються методикою трансформації фінансової звітності, складеною відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), у фінансову звітність за міжнародними стандартами, що розроблена фахівцями Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) з метою сприяння процесу розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності відповідно до п. 6 с. 40 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 № 1591, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 лютого 2007 року за № 97/14464 зі змінами та доповненнями [3, с. 2].

**Постановка завдання.** Мета статті - розкрити методичні підходи до трансформації фінансової звітності на підприємствах нафтогазової галузі в фінансову звітність за міжнародними стандартами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Трансформацію можна визначити як сукупність процедур перетворення фінансової звітності, яка має визначені параметри, у фінансову інформацію, яка має інші параметри. При цьому складність і кількість трансформаційних процедур залежить від ступеня розбіжностей вихідних і кінцевих параметрів [3, с. 5].

І ще одне цікаве визначення трансформації первинної інформації у вихідну представляє це як процес стискування вихідних даних з ціллю отримання кінцевої інформації в формі, зручній для використання користувачами, що відповідає їхнім потребам. Стискування інформації потрібне, так як в іншому випадку користувач не буде в силах охопити всю кількість подій в життєдіяльності підприємств і трансформацій в його фінансово-економічному стані, до яких вони призвели [4, с. 150-151].

Таким чином, трансформація фінансової звітності – це процес перетворення фінансової звітності, складеної відповідно до національних П(С)БО [5], у фінансову звітність за міжнародними стандартами з метою забезпечення користувачів високоякісною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Міжнародні стандарти виступають в ролі керівної інформації в загальній системі формування інформації фінансової звітності кожного господарюючого об'єкту, який прагне влитися в світовий інформаційно-економічний простір.

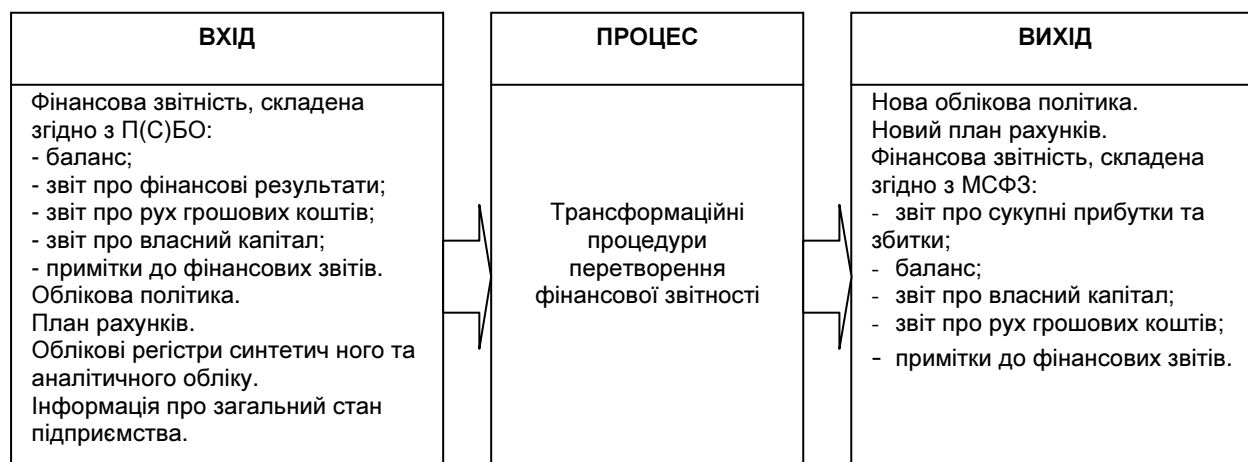
Застосовування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності легітимовано (ст. 12-1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», при умові, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Так, публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [6]. Окрім того, на важливість, складність та необхідність дослідження цієї проблематики вказує й той факт, що міністерством фінансів України відкрито окремий веб-сайт Міжнародні стандарти фінансової звітності [7] для сприяння впровадженню стандартів.

Доцільність використання МСФЗ в нафтогазовій галузі обумовлена ще виходом спеціального стандарту МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [7], в якому враховано специфіку галузі, що, в свою чергу, дозволило суттєво полегшити процес обліку діяльності нафтогазових компаній. Однак цей стандарт враховує тільки одну фазу видобутку надр – розвідку і оцінку, інші фази не розглянуті в міжнародних стандартах. Наразі слушно зауважити, що даний факт є причиною того, що сьогодні багато нафтогазових компаній в різних країнах використовують американські стандарти обліку. Проте Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) і Американська рада зі стандартів обліку розробили стратегію інтеграції двох систем стандартів в 2014 р., відповідно, слід очікувати швидкі зміни в міжнародних стандартах в сторону зближення з загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США (GAAP USA) [8].

Безпосередньо перед процесом трансформації потрібно проаналізувати та визначити ділянки обліку, які характеризуються найбільш суттєвими розбіжностями стандартів, що властиві нафтогазовій галузі – це, наприклад, облік діяльності з розвідки і видобутку вуглеводнів, облік зменшення корисності

активів з тривалим строком корисного використання, облік зобов'язань щодо виведення з експлуатації, розкриття інформації про запаси з метою подальшого врахування виявлених відмінностей в трансформації.

Загалом, процес трансформації фінансової звітності на окремому підприємстві можна представити в вигляді, наведеному на рис. 1.



**Рис. 1. Спрощена схема процесу трансформації фінансової звітності**

Вхідною інформацією процесу трансформації слугує пакет робочих документів підприємства, які підлягають ретельному аналізу:

1) фінансова звітність: бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності, складеної відповідно до чинної системи ведення бухгалтерського обліку;

2) облікова політика підприємства з метою з'ясування методів і процедур облікової практики, що регулюють бухгалтерський облік на підприємстві, а також оцінки правильності ведення обліку згідно вимогам П(С)БО та відповідності МСФЗ;

3) план рахунків та інструкції його застосування;

4) статут та фінансові плани з метою отримання інформації про основні види діяльності підприємства, його корпоративну структуру та відношення з дочірніми підприємствами, третіми сторонами тощо;

5) інвентаризаційні відомості товарно-матеріальних цінностей, а також інформацію про розподіл, рух і переоцінку основних засобів, нематеріальних активів та про методи нарахування амортизації;

6) акти звірок для документального підтвердження наявності та встановлення циклу кредиторської і дебіторської заборгованості, грошових коштів на поточному рахунку і в касі тощо;

7) інша внутрішня інформація, яка складається на підприємстві для потреб управління (аналіз доходів і витрат, кредитів і позик, розподілу і руху інвестицій, розподілу залишку прибутку тощо за звітний період підприємства).

Окрім того, в процесі трансформації фінансової звітності, складеної відповідно до національних П(С)БО, потрібно використовувати також дані із оборотного балансу за рік та бухгалтерських реєстрів синтетичного й аналітичного обліку підприємства.

Відмітимо, що якість трансформації великою мірою залежить від рівня аналізу інформації про фінансово-господарський стан підприємства та знань національних і міжнародних стандартів.

Процес трансформації включає такі кроки:

1) ґрунтуючись на результатах попереднього проведеного аналізу облікової політики підприємства на предмет відповідності та оцінки повноти розкриття її щодо всіх аспектів, які вимагаються МСФЗ, передбачається формування облікової політики НАК «Нафтогаз України», яка розкривається підприємством для подання фінансових звітів за МСФЗ;

2) формування нового плану рахунків та структури фінансових форм звітності: балансу, звіту про сукупні прибутки та збитки; звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів і приміток до фінансових звітів з урахуванням суттєвості статей форм звітності;

3) враховуючи те, що звітність, яка повністю відповідає міжнародним стандартам, повинна містити розкриття кожного рахунку, побудову трансформаційної таблиці можна здійснювати на основі балансових рахунків з подальшим групуванням статей звітності за МСФЗ або на основі статей звітності П(С)БО у розрізі балансових рахунків.

Трансформаційну таблицю використовують для відображення коригувальних проводок, які здійснюються у зв'язку із усуненням відмінностей між МСФЗ і діючою системою бухгалтерського обліку

та для перекласифікації статей звітності відповідно до вимог МСФЗ 1 «Перше подання МСФЗ» [7] з метою проведення процесу трансформації, а також у випадку виправлення виявлених помилок та відхилень від П(С)БО (при складанні проводок в обліку) з метою отримання максимально достовірної бухгалтерської інформації на дату проведення трансформації.

Виходячи із того, що у фінансовій звітності потрібно наводити зіставну інформацію, то, на нашу думку, доцільно увідповіднювати інформацію на початок року згідно до МСФЗ шляхом перераховування даних за період від одного до трьох років.

Загалом, трансформація охоплює аналіз балансу і звіту про фінансові результати, складені відповідно вимог національних П(С)БО та здійснення в них коригувальних записів для увідповіднення до МСФЗ.

В процесі вивчення матеріалу ми прийшли до висновку, що підприємствам нафтогазової галузі необхідно складати проміжну фінансову звітність за МСФЗ, що, в свою чергу, з однієї сторони забезпечить зовнішніх користувачів своєчасною, достовірною інформацією, а з другої сторони, полегшить складання і річної фінансової звітності, і консолідованої фінансової звітності.

Відмітимо, що при першому застосуванні міжнародних стандартів керуються вимогами МСФЗ 1 «Перше подання МСФЗ» [7], в якому передбачено деякі винятки щодо застосування окремих облікових політик та оцінок, а також наступні коригування для переходу від національних до міжнародних стандартів: визнання всіх активів та зобов'язань, визнання яких вимагають МСФЗ, в протилежному випадку не визнають; перекласифікація статей, які визнано згідно з П(С)БО як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонентом капіталу; оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань відповідно до вимог МСФЗ, що діють на дату балансу.

Всі коригування, що пов'язані з першим застосуванням МСФЗ (при переході до МСФЗ), визнаються безпосередньо у складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії власного капіталу на дату переходу на МСФЗ.

На завершальному етапі трансформації фінансової звітності, використовуючи вихідні дані трансформаційної таблиці та керуючись новим планом рахунків, інструкцією його застосування, складаємо фінансову звітність, яка повністю відповідає вимогам МСФЗ: звіт про сукупні прибутки та збитки, баланс, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансових звітів.

Слушно зауважити, що методи здійснення трансформації можуть значно варіюватися в різних компаніях нафтогазової промисловості. Окрім того, методика повинна розглядатися і перероблятися за необхідністю кожним підприємством індивідуально. Саме тому, на нашу думку, забезпечити найефективніший результат здійснення процесу трансформації, можливо спочатку шляхом залучення працівників бухгалтерії підприємства до нього, а в подальшому здійснення ними самими.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, нами обґрунтовано необхідність проведення трансформації та розкрито загальні методичні підходи до трансформації фінансової звітності дочірніх підприємств компанії НАК «Нафтогаз України» в фінансову звітність за міжнародними стандартами, в основу яких покладено принципи повноти та суттєвості розкриття інформації. Розгляд трансформації окремих форм фінансової звітності, їх статей буде предметом нашого подальшого дослідження.

#### **Бібліографічний список**

1. Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naftogaz.com>.
2. Осовська Г. В. Економічний словник / Осовська Г. В. , Юшкевич О. О., Завадський Й. С. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
3. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : [метод. рек.] / [за ред. С. Ф. Голова]. – [3-те вид., перероб. та доп.]. – Вінниця : ТОВ «Консоль», 2010. – 308 с.
4. Рожнова О. В. Финансовый учет. Теоретические основы. Методологический аппарат / О. В. Рожнова. – М. : Экзамен, 2001. – 320 с.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.msfz.minfin.gov.ua>.
8. Чая В. Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.auditfin.com/fin/2010/1/02\\_06/02\\_06%20.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf).

**Анотація**

В статті обґрунтовано необхідність проведення трансформації фінансової звітності в фінансову звітність за міжнародними стандартами на підприємствах нафтогазової галузі. Розкрито методичні підходи до процесу трансформації, в основу яких закладено принципи повноти та суттєвості розкриття інформації.

**Ключові слова:** трансформація, фінансова звітність, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, підприємства нафтогазової галузі.

**Анотация**

В статье обоснована необходимость проведения трансформации финансовой отчетности в финансовую отчетность по международным стандартам на предприятиях нефтегазовой отрасли. Раскрыты методические подходы к трансформации, в основу которых заложены принципы полноты и существенности раскрытия информации.

**Ключевые слова:** трансформация, финансовая отчетность, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, предприятия нефтегазовой отрасли.

**Annotation**

The article says about requirements of transformation of financial reporting in financial statements according to international standards in the business of oil and gas industry. Solved methodological approach about process transformation, based on principle of completeness and materiality disclosure.

**Key words:** transformation, the financial statements, national regulations (standards) accounting, international financial reporting standards, enterprises of oil and gas industry.

УДК 657.421

**Гуцайлук Л.О.,  
к.е.н., доцент кафедри,  
Бойко Г.В.,  
викладач кафедри,  
кафедра обліку у бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет**

## ОБЛІК АСИГНУВАНЬ ЗА ПРОГРАМНО-ЦІЛЮВИМ МЕТОДОМ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

**Постановка проблеми.** Бюджетна реформа в Україні, здійснення якої є одним з пріоритетних напрямків економічного та соціально-політичного розвитку держави, передбачає вирішення ряду питань організаційно-економічного характеру, пов'язаних з ефективністю використання бюджетних коштів.

Реформування бухгалтерського обліку підприємницької та непідприємницької діяльності обумовили нові вимоги щодо аналізу, планування, розподілу та реалізації бюджетних коштів, пошуку нових джерел інформації, розрахунку інформативних показників. Відтак, потребують подальших досліджень напрямки та процедури проведення облікових процедур з питань використання бюджетних цільових асигнувань.

Потреба в подальшому обґрунтуванні чіткої, логічно обґрунтованої, ефективної системи обліку використання бюджетних коштів виконавцями цільових програм обумовлюють актуальність даної статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та облік використання асигнувань із спеціального фонду бюджету розглянуто у працях Т. Д. Джоги, Т. І. Єфіменко, Є. В. Калюги, С. О. Левицької, В. І. Лемішовського, Л. Г. Ловінської, С. В. Свірко, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона, С. М. Юрійчук та інших. В працях згаданих авторів розглянуто загальні питання програмно-цільового методу в бюджетному процесі, проте мало уваги відведено питанням обліку асигнувань за згаданим методом.

**Постановка завдання.** Застосуванню програмно-цільового методу у бюджетному процесі відведено особливе місце в умовах ринкової економіки. Завданням даної статті є розкрити сутність, мету та основні принципи згаданого методу, висвітлити облік асигнувань з бюджету на виконання цільових програм та внести пропозиції щодо його удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах ринкових відносин в Україні стоїть питання підвищення якості надання державних послуг та ефективності використання бюджетних коштів. Тому особливу увагу необхідно звернути на вдосконалення бюджетного процесу з метою підвищення