

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему «Облікова політика в умовах трансформації обліку та звітності за
МСФЗ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-91а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Кобилецька Ліза Ярославівна
Керівник: к.е.н., доцент Серпенінова Ю.С.

Суми - 2020 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи магістра на тему
«Облікова політика в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ»
студентки Кобилецької Лізи Ярославівни

Актуальність теми дослідження полягає у тому, що широкомасштабні процеси гармонізації національних систем обліку з міжнародними почалися ще 15-20 років тому, інтеграція України до міжнародної спільноти зумовила відповідне реформування бухгалтерського обліку, фінансової звітності та облікової політики багатьох підприємств але деякі компанії ще досі знаходяться в процесі трансформації своєї діяльності до вимог МСФЗ.

Разом з тим, у сучасних обставинах інтеграції України з Європейським Союзом, серед науковців відсутня поглиблена дискусія щодо практики впровадження міжнародних стандартів у систему обліку вітчизняних підприємств, теоретичних та методологічних аспектів внесення змін до облікової політики та зв'язку цих процесів.

Мета кваліфікаційної роботи є дослідження процесу створення облікової політики, порівняння аспектів внесення змін до облікової політики за національними та міжнародними стандартами та безпосередній аналіз фінансового стану та облікової політики ПАТ «Київобленерго» з наданням рекомендацій щодо її змісту

Об'єктом дослідження виступає процес складання формування облікової політики підприємства в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних рекомендацій з формування облікової політики, що розкриті в національних та міжнародних стандартах.

У ході роботи було використано методи дослідження, такі як: аналіз та синтез, порівняння та табличний методи.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові документи з врегулювання та формування облікової політики в Україні,

положення національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наукові роботи вчених, а також фінансова звітність та положення облікової політики на ПАТ «Київобленерго».

Основний науковий результат роботи полягає у розробці алгоритму зміни ОП за міжнародними та національними стандартами, визначено основні елементи ОП, що забезпечують її повноту та достовірність, доведено пряму залежність показників бухгалтерської звітності від положень облікової політики.

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення систем формування облікової політики за міжнародними стандартами, розробки методичних рекомендацій щодо внесення змін до облікової політики, теоретичних та методологічних аспектів облікової політики у процесі трансформації обліку та звітності за МСФЗ.

Апробація наукових результатів здійснена шляхом подання публікації «Теоретичні та методичні аспекти змін в обліковій політиці за міжнародними та національними стандартами» у наукове фахове видання Вісник Сумського державного університету: Серія Економіка та публікації тез доповіді «Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці» у XVI Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці».

Ключові слова: облікова політика, зміни в обліковій політиці, доповнення до облікової політики, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 94 сторінках, зокрема список використаних джерел із 83 найменувань, розміщений на 10 сторінках. Робота містить 13 таблиць, 7 рисунків, а також 12 додатків, розміщених на 30 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік

Рік захисту роботи – 2020 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
д.е.н., професор
_____ Савченко Т.Г.
(підпис)
«__» _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
студенту 2 курсу, групи ОПм-91а
Кобилецька Ліза Ярославівна

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи Облікова політика в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ затверджена наказом по університету від «24» листопада 2020 року №1813-III
2. Термін подання студентом закінченої роботи «14» грудня 2020 року
3. Мета кваліфікаційної роботи дослідження процесу створення облікової політики, порівняння аспектів внесення змін до облікової політики за національними та міжнародними стандартами та безпосередній аналіз фінансового стану та облікової політики ПАТ «Київобленерго» з наданням рекомендацій щодо її змісту.
4. Об'єкт дослідження процес формування облікової політики підприємства в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ
5. Предмет дослідження теоретичні, методичні та практичні рекомендації з формування облікової політики, що розкриті в національних та міжнародних стандартах
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах ПАТ «Київобленерго»__
- 7.Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1 Теоретичні аспекти процесу трансформації облікової політики підприємства за міжнародними стандартами (09.10.2020)

(назва – термін подання)

У розділі 1 дослідити сутність та зміст облікової політики, визначити принципи та етапи формування облікової політики, а також розгляну теоретичні та методичні аспекти змін в обліковій політиці

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

Розділ 2 Практичні аспекти формування облікової політики (06.11.2020)

(назва – термін подання)

У розділі 2 проаналізувати фінансово-економічний стан та положення облікової політики ПАТ «Київобленерго»

(зміст конкретних завдань до розділу, які має виконати студент)

Розділ 3 Шляхи удосконалення процесу формування облікової політики ПАТ «Київобленерго» за міжнародними стандартами (07.12.2020)

(назва – термін подання)

У розділі 3 Надати пропозиції з вдосконалення положень облікової політики відповідно до виявлених недоліків. На основі пропозиції сформувані рекомендовані доповнення до облікової політики ПАТ «Київобленерго»

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

8. Консультації з роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Серпенінова Ю.С, к.е.н., доцент	10.09.2020	09.10.2020
2	Серпенінова Ю.С, к.е.н., доцент	10.10.2020	06.11.2020
3	Серпенінова Ю.С, к.е.н., доцент	07.11.2020	07.12.2020

9. Дата видачі завдання: «___» _____ 20__ року

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	10
1.1 Сутність та зміст облікової політики підприємства	10
1.2 Принципи та етапи формування облікової політики.....	14
1.3 Теоретичні та методичні аспекти змін в обліковій політиці	19
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	26
2.1 Аналіз фінансового стану ПАТ «Київобленерго»	26
2.2 Основні положення облікової політики ПАТ «Київобленерго»	32
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПАТ «КИЇВОБЛЕНЕРГО» ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	38
3.1 Шляхи удосконалення положень облікової політики ПАТ «Київобленерго» щодо нефінансових активів та їх знецінення	38
3.2 Шляхи удосконалення положень облікової політики ПАТ «Київобленерго» щодо доходів, фінансових інструментів та забезпечень .	46
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56
ДОДАТКИ	66

ВСТУП

Інтеграція України з Європейським Союзом є достатньо довгим процесом але робота підприємств за міжнародними правилами сучасного економічного ринку, незважаючи на свою складність, розширює можливості до економічного зростання та ділової активності. У свою чергу зростання зовнішніх економічних зв'язків України з країнами світу, збільшення частки підприємств з іноземним капіталом, зумовлює потребу у зіставленні показників фінансової звітності та певної узгодженості у веденні обліку та визначенні результатів діяльності.

Звітність складена за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності гарантує зрозумілість показників та можливість їх зіставлення для зовнішніх користувачів у більшості країн світу. Загалом міжнародні стандарти виступають ефективним інструментом у представленні прозорості та об'єктивної інформації про діяльність підприємства, оцінці його активів та зобов'язань, достовірному визначенні фінансового результату, а також у формуванні облікової політики. Адекватність, повнота та змістовність облікової політики, її відповідність концептуальній основі складання звітності безпосередньо впливають на характер розкриття показників фінансової звітності та їх достовірність.

Незважаючи на те, що широкомасштабні процеси гармонізації національних систем обліку з міжнародними почалися ще 15-20 років тому, а інтеграція України до міжнародної спільноти зумовила відповідне реформування бухгалтерського обліку, фінансової звітності та облікової політики багатьох підприємств, деякі компанії ще досі знаходяться в процесі трансформації своєї діяльності до вимог МСФЗ.

Питанням формування облікової політики та її змінам в умовах трансформації обліку та звітності до вимог МСФЗ займаються багато науковців, серед яких Жолнер І.В. [20], Засадний Б. [23], Косташ Т.В. [33], Кубік В.Д. [34], Кулик В.А. [36], Пушкар П.Є. [65], Щирба М.Т.[65],

Харламова О.[76], Ціцька Н.Є. [77] та ін. У своїх працях автори поглиблюють та розширюють сутність облікової політики, обґрунтовують її історичну необхідність, досліджують її нормативно-правове забезпечення, розглядають її складові, значну увагу приділяють місцю розпорядженню про облікову політику та методиці його розробки.

Та все ж, науковці, розширюючи підходи до загального процесу формування облікової політики, не можуть знайти спільної думки щодо етапів та принципів облікової політики та її управлінської спрямованості.

Слід зауважити відсутність поглибленої дискусії щодо практики впровадження міжнародних стандартів у систему обліку вітчизняних підприємств, теоретичних та методологічних аспектів внесення змін до облікової політики та зв'язку цих процесів. Стає очевидна актуальність даної тематики роботи і, у першу чергу, для підприємства, що знаходиться в активній фазі трансформації - ПАТ «Київобленерго».

Метою дипломної роботи є дослідження процесу створення облікової політики, порівняння аспектів внесення змін до облікової політики за національними та міжнародними стандартами та безпосередній аналіз фінансового стану та облікової політики ПАТ «Київобленерго» з наданням рекомендацій щодо її змісту.

Досягнення мети забезпечить виконання наступних завдань:

- дослідження сутності облікової політики, що розкривається в нормативно-законодавчій базі України та міжнародній системі стандартів;
- розглянути підходи до систем принципів та етапів формування облікової політики;
- ґрунтовно опрацювати окремі міжнародні та національні стандарти у розрізі теми внесення змін до облікової політики;
- надати характеристику та проаналізувати фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Київобленерго»;
- проаналізувати основні положення облікової політики ПАТ «Київобленерго»

– надати рекомендації щодо доповнення облікової політики ПАТ «Київобленерго»

Об'єктом дослідження є процес формування облікової політики підприємства в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні рекомендації з формування облікової політики, що розкриті в національних та міжнародних стандартах.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи з врегулювання та формування облікової політики в Україні, положення національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наукові роботи вчених, а також фінансова звітність та положення облікової політики на ПАТ «Київобленерго»

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

1.1 Сутність та зміст облікової політики підприємства

У вітчизняній та міжнародній практиці облікова політика виступає одним з найважливіших інструментів створення облікової системи, що приділяє увагу особливостям підприємства та має безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень.

Від того як уміло та вдало сформована облікова політика залежить ефективна робота бухгалтерії, фінансово-господарська стратегія підприємства та його перспективи на подальший розвиток. Саме тому процес створення облікової політики є відповідальним та складним процесом, адже визначає основну ідеологію існування суб'єкта господарювання.

Завдяки впровадженню Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 «Розкриття облікової політики» у міжнародну економічну практику у 1974 році було уведено нове поняття «облікова політика» (accounting policies). Згодом, даний стандарт разом з МСБО №5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах» був замінений на МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [39, 54].

Офіційна поява ж даного поняття у вітчизняній бухгалтерській термінології була зумовлена прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. [61], створенням та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі вже існуючих міжнародних стандартів.

На наш погляд, в трактуванні поняття «облікова політика» за національними та міжнародними стандартами немає принципових відмінностей. Нормативні акти (табл. 1.1) говорять про обрання суб'єктом

господарювання певних сукупностей методів та принципів, що слугували б правильному відтворенню визначеної організації обліку та складання фінансової звітності.

Таблиця 1.1 – Тракткування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах

Нормативний акт	Визначення поняття «Облікова політика»
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [61]	сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52]	
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства №635 [62]	принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативними актами передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які мають використовуватися підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [46]	конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Зазначимо, що вище наведені поняття обмежують сутність ОП, адже цей документ не тільки про складання та поданням фінансової звітності, а й інструмент організації, ведення бухгалтерського обліку та управління підприємством [65, с.30].

Варто відмітити, що національна нормативна база розглядає термін «облікова політика», тоді як у міжнародному термінологічному обігу використовується категорія «облікові політики». Даний факт пов'язаний з тим, що міжнародна спільнота розглядає сукупність правил та методів щодо окремого об'єкта обліку, як окрему ОП. Тому створення цього внутрішнього документа за міжнародними стандартами передбачає саме сукупність облікових політик до конкретних елементів обліку [31].

Між тим, в науковій літературі, навколо поняття ОП точиться жива дискусія (додаток Б). Більшість науковців, зокрема Барановська Т. [4], Безруких П. [6], Швець В. [79], Шевчук О. [80] вважає, що ОП – це є сукупністю форм та методів, що обрало підприємство для ведення обліку. Втім, існують і інші погляди. Зокрема, Бутинець Ф. [10] та Стефанік І. [64] детермінують ОП як сукупність способів та процедур, а Свірко С. [13] та Голов С. [71], тлумачать її за принципи та правила ведення обліку і складання звітності.

Узагальнюючи наведені у додатку Б визначення ОП, а також з урахуванням вимог нормативних актів, пропонуємо авторське трактування цього поняття. Облікова політика – це внутрішній документ, що визначає сукупність принципів, методів і процедур, обраних суб'єктом господарювання як інструмент організації бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та управління підприємством.

Теоретично ОП виконує суто обліково-фінансові функції, але якщо розглянути її за іншим підходом до трактування, що визначає її як інструмент управління бухгалтерським обліком на підприємстві, то ОП також набуває функцій управління.

Даний підхід, на думку Давидової Г.М., є більш правомірним, так як за ним облікова політика набуває великого значення та впливає на процеси збору, накопичення, обробки та узагальнення інформації з метою реалізації цілей всієї системи управління суб'єкта господарювання [56, ст. 29], що проявляється через реалізацію наступних функцій ОП (рис. 1.1). Ці функції яскраво підтверджують думку про те, що ОП має використовуватись не тільки для складання фінансової звітності, а й допомагати в управлінні діяльності підприємства, при його аналізі та контролі [56].

Особливе значення ОП має для її користувачів, тому розглянемо детальніше, якими саме своїми особливостями та функціями вона задовольняє внутрішніх та зовнішніх користувачів (додаток В). Отже, якісно складена ОП є особливо важливою для всіх користувачів. Відділ бухгалтерії

використовує облікову політику для ведення обліку, адміністративний відділ застосовує її як інструмент підтримки стабільно фінансового стану підприємства, а також для керівників та засновників цей внутрішній документ може виявитись списком правил, який забезпечить захист в ході податкових або аудиторських перевірок. Потенціальні інвестори або кредитні органи можуть здійснити якісний аналіз та оцінку фінансових результатів з її допомогою, а порядок документообігу, у свою чергу, визначений в ОП, спростить діяльність інших відділів та підрозділів.



Рисунок 1.1 Управлінські функції ОП [складено на основі 33]

Дійсно ОП переважно розробляється бухгалтерією, але її затвердження відбувається за участі керівництва підприємства. Саме воно має зосередити свою увагу на відслідковуванні повноти зазначених методів та процедур, застосування яких призведе до збільшення чи зменшення фінансового результату [66].

Отже, якісно сформована ОП – це внутрішній документ, який містить дані для забезпечення ефективного ведення бухгалтерського обліку, що має нерозривно поєднуватись з прийняттям управлінських рішень. Аналіз даного

документу постачає менеджмент підприємства аналітичною інформацією для управління своєю власністю. Вона відповідає потребам користувачів у достовірній та ґрунтовній інформації та виступає важливим інструментом управління.

1.2 Принципи та етапи формування облікової політики

Організована система обліку є тим механізмом, що має безперервно постачати керівництво про результати їх діяльності та про їх фінансовий стан. Методична база такого механізму є загально відомою сукупністю з оцінки та калькуляції, подвійного запису, складання та подання звітності, контролю, інвентаризації та звичайно документації. ОП є тим внутрішнім документом, що має забезпечити активне використання поданої методології та її ефективність. Дана вимога може забезпечуватись первинною складовою ОП – принципами.

При зміні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Закон) у 2017 році, з метою гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу, список принципів зменшився, але забезпечив правомірним визнанням інші принципи, що зазначені в МСФЗ, НС(П)БО та НС(П)БО у державному секторі [61].

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у міжнародних нормативних актах розкриті у Концептуальній основі фінансової звітності. Чіткої систематизації принципів та розділу як такого в даній Концептуальній основі не міститься. Згадка про принципи має досить фрагментарних характер, підтвердженням чого може бути також і відсутність визначення терміну «принципу бухгалтерського обліку» [76].

За своєю природою ОП є елементом системи бухгалтерського обліку і при складанні ОП принципи даної системи не мають порушуватись [5,с.16].

Під принципами бухгалтерського обліку розуміють правила, що використовуються підприємством для вимірювання, оцінки та проведення господарських операцій і при відображенні своєї господарської діяльності у фінансовій звітності [52]. Тож формування ОП є неможливим без дотримання принципів: послідовності, повного висвітлення, безперервності, автономності, єдиного грошового вимірника та нарахування [61].

Однак теоретично суть кожного з принципів представлена у Законі досить стисло, що є передумовою для створення різних трактувань з боку науковців та розширення їх переліку для потреб формування ОП (додаток Г).

Аналізуючи перелік принципів, наведених у додатку В, можна сказати, що таке збільшення кількості принципів пов'язана з функціями, які виконує ОП, адже це не лише функції обліку, а й функції управління.

Більшість авторів виділяють принципи: ефективності, безперервності, ритмічності, системності, динамічності, пропорційності. Бутинець Ф. [11] зійшовся з Білухою М. [8] на думці обов'язковості використання принципів кооперування, прямоточності та спеціалізації, а з Розумайкіною І. [69] принципу паралельності. У свою чергу Кіндрацька Л. [27] та Петрук О. [57] у своїх підходах до формування ОП розглядають принцип законності.

Аналіз робіт авторів показав, що кожен з них розробляє свою систему принципів, так як більшість принципів, згаданих у додатку Г, належить системі лише одного науковця. Однією з них є Розумайкіна І. [69], яка у своїх працях наголошує на системі з 5 принципів, а саме актуальності, системності, варіативності, стабільності та ефективності. На меті цих принципів є підпорядкування цілей ОП загальним цілям управління підприємством.

Однак найбільш ґрунтовним, на нашу думку, є підхід Житнього П. [19]. У своїх працях, він виділяє саме організаційно-управлінські принципи формування ОП, чия сутність розкрита в рисунку 1.2.

На основі сформульованих принципів мають формуватися зміст та спрямованість ОП підприємства. Пріоритетність змісту господарських операцій над формою, повнота та своєчасність відображення операцій, тотожність даних синтетичних та аналітичних реєстрів обліку забезпечуються принципами ОП.



Рисунок 1.2 – Принципи формування ОП на підприємстві [складено на основі 18]

Сам процес формування ОП на практиці проходить поетапно. Однак, як і підходів до визначення терміну «облікова політика», як і систем принципів, в економічній літературі можна знайти різні бачення кількості етапів формування ОП. Наприклад, Правдюк Н.Л. [60, с.83] виділяє підготовчий, проміжний та заключний, Балакирева Н. та Гущина І. [3, с.11] розглядають процес створення ОП в етапах формування, розкриття та внесення змін, а Стеців І.І. [74, с.10] наголошує на етапах дослідження, розрахунку та затвердження.

У свою чергу Колос І. [30, с.47] розглядає 4 етапи раціонального формування ОП, а саме:

- 1) організаційний – формулювання мети та робочої групи;
- 2) підготовчий – вибір форм для різних видів обліку, визначення обсягів документації, кількості бухгалтерів;
- 3) технологічний – складання плану рахунків, документообігу, створення структури бухгалтерії, схеми реєстрації типових господарських операцій, визначення складу інвентаризаційної комісії та графіку її роботи;
- 4) результативний – оформлення та затвердження наказу про ОП.

Житний П. [18, с. 7] у своїх працях розширює два останні етапи до п'яти, наголошуючи на важливості визначення чинників впливу, на формування ОП та господарські процеси, із зовнішнього та внутрішнього середовища, а також на виборі елементів ОП за цими ж попередньо визначеними чинниками. Також науковець зазначає, що перед заключним етапом, який передбачає затвердження ОП, порядку внесення змін до ОП, контроль за її дотриманням, мають відбутися процеси формування інформаційного забезпечення. Дане забезпечення має на меті створення первинних документів, у яких буде накопичуватись та узагальнюватись інформація, відхилення від норми будуть фіксуватися, а сама інформація буде розподілятися між визначеними методологічними рівнями обліку.

Виходячи з проведеного аналізу підходів, наведемо власну методу формування ОП за етапами (рис. 1.3)

На нашу думку, послідовність етапів представлена на рисунку 1.3 забезпечує зрозумілість суті та змісту ОП. У даній послідовності чітко розмежовані цілі та завдання, що має ставити, досягати та виконувати підприємство при її розробці.

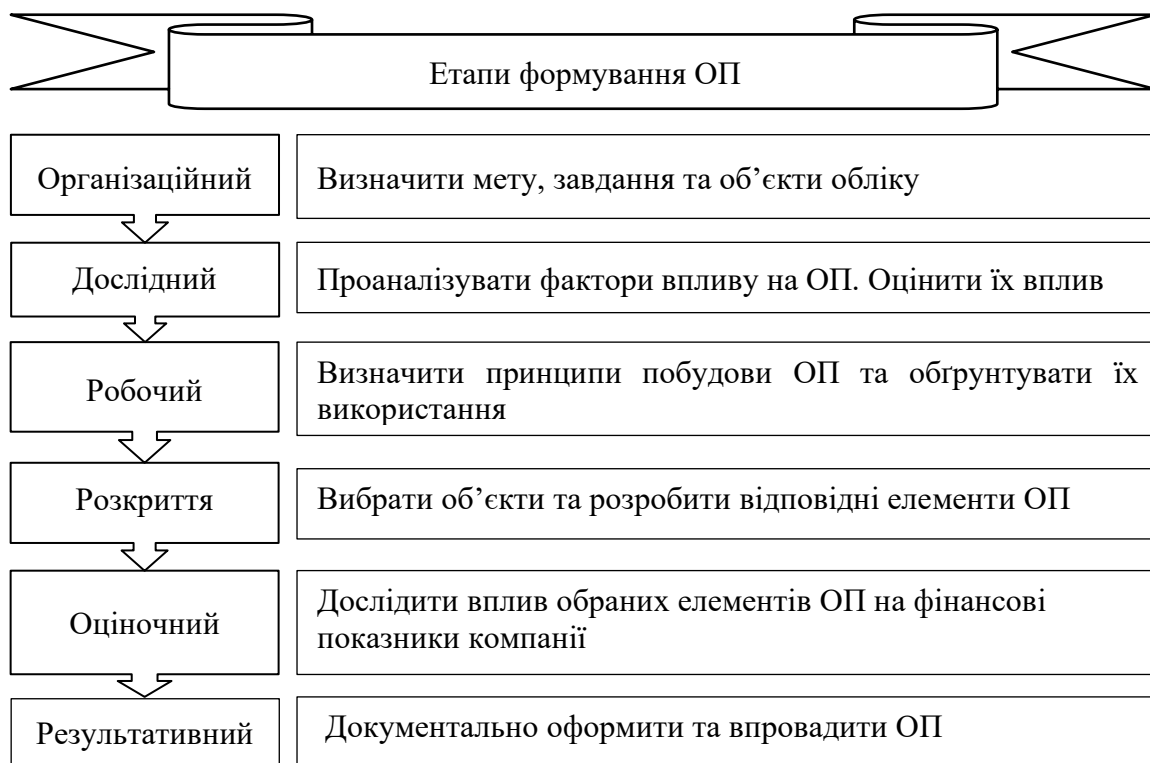


Рисунок 1.3 Етапи формування ОП підприємства

Отже, при створенні ОП суб'єкту господарювання треба керуватись принципами обліку, організації та управління. Нечітка позиція законодавства, щодо того якими принципами має керуватись підприємство, дало поштовх для формування суб'єктивних підходів до визначення систем принципів. Тому при формуванні ОП підприємство має самостійно досліджувати існуючі принципи та розробляти найоптимальніші варіанти їх застосування.

Упорядкування системи обліку, уникнення розбіжностей у первинних документах, надання якісної та своєчасної інформації залежать від того, яку увагу приділить підприємство до процесу формування ОП. Сутність етапів має відповідати цілям та специфіці підприємства, розділити відповідальність при розробці ОП та саме дотримання сформованої послідовності має забезпечувати виконання наступних етапів попередніми.

1.3 Теоретичні та методичні аспекти змін в обліковій політиці

У сучасних умовах економіка України знаходиться у постійній динаміці, зміни відбуваються як у підприємницькому сегменті так і в самій господарській діяльності окремого підприємства. Міністерство фінансів, Державна казначейська та фіскальна служби, Пенсійний фонд доволі часто вносять поправки до нормативних актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, а отже мають вплив на ОП [82].

Індивідуальні внутрішні обставини також можуть спричинити певні коригування організації обліку на підприємстві. Наприклад, рішення про розвиток в іншій сфері діяльності, розширення виробництва або його уніфікація, зміна підходу до визначення вартості активів або методів нарахування амортизації призведе до відповідних змін. Тому будь-які переміни в господарському житті підприємств, спричинені як внутрішніми так і зовнішніми чинниками, мають вплив на ОП.

На жаль, дуже маленький процент вітчизняних компаній своєчасно вносять зміни до ОП, а разом з тим відображають ці зміни у поточній фінансовій звітності. Частіше за все зміни вносяться, але на результати подій минулих періодів, що зазначаються у формах фінансової звітності, вони ніяк не впливають.

Проте, компанія має мати поважні причини для зміни ОП. Як і прийняття ОП, зміни її елементів мають оформлюватись наказом керівника, бути обґрунтованими та оціненими у вартісному вигляді [36, с.66].

Усі можливі зміни облікової політики регламентуються П(С)БО 6 [53] та МСБО 8 [53]. Згідно цих положень підприємства мають право змінювати ОП, але дані коригування потрібно проводити у відповідності до принципу послідовності. Вони вимагають, щоб зміни ОП були розкриті у фінансовій звітності та були в повній мірі якісно обґрунтовані в примітках до фінансової звітності [61].

Тож, порівняємо умови міжнародних та національних стандартів щодо змін в ОП (рис. 1.4)



Рисунок 1.4 – Зміна ОП за П(С)БО 6 та МСБО 8

Як бачимо, умови до змін в ОП можуть мати як обов'язковий так й ініціативний характер. Обов'язкові зміни чи доповнення є результатом прийняття нових законів, нормативних документів чи їх уточнення. Наприклад, державою буде затверджено нові способи організації обліку або запропоновано нові методологічні системи, що будуть вимагати безпосередніх змін в ОП.

Ініціативними або добровільними змінами будуть виступати реорганізація підприємства, зміна сфери діяльності, зміна власників, а також самостійна розробка способів, методів або процедур обліку на підприємстві. При цьому вони сприятимуть більш достовірному відображенню подій та фактів господарської діяльності та/або мінімізуватимуть трудомісткість обліку.

Та все ж згідно вимог МСБО 8 не кожна ініціатива з боку підприємства може бути прийнятною. Наприклад, метою більшості українських підприємств є таке ведення обліку, що при складанні податкової звітності забезпечувало відображення мінімальних податкових сум. Тому для підприємства є особливо важливим знаходження нових можливостей мінімізації податкового навантаження при постійних оновленнях податкового законодавства. Але якщо ваше підприємство працює за міжнародними стандартами, то відповідно до умов внесення змін до ОП, оптимізація податків на підприємстві не є вагомою причиною [17].

Тож події, які не вважаються змінами в ОП трактуються національними та міжнародними стандартами тотожно, а саме:

- події, операції або умови, що відрізняються за сутністю від попередніх;
- події, операції або умови, які виникли вперше, не відбувалися раніше (у цьому пункті МСБО 8 також наголошує на несуттєвості такої події чи операції).

Дійсно такі події слід розглядати як доповнення, що можна вносити у будь-який звітний період, так як жодних коригувань фінансової звітності вони

не передбачають. Яскравим прикладом доповнення до ОП є розкриття методів, принципів та процедур, що забезпечують облік результатів нової діяльності підприємства, якою воно не займалося до цього [9].

У той же час, листом Міністерства фінансів України [63] та п. 3.4 Методичних рекомендацій № 635 [62] дозволяється визначати ОП як базисну, до якої за потреби можуть вноситись зміни. Коригування рекомендовано проводити до початку нового року, щоб усі зміни точно були враховані у наступних звітних періодах, сам обліковий процес мав послідовний характер, а показники фінансової звітності мали більшу порівнянність [9].

Неврахування змін до ОП може призвести до надання недостовірної інформації користувачам, які у свою чергу, базуючись на сформованих показниках фінансової звітності, можуть прийняти помилкові та інколи безповоротні економічні, управлінські рішення.

На нашу думку, основною причиною цього є не повне розкриття методичних аспектів змін в ОП в П(С)БО 6. Тому за порядком обліку змін облікових політик слід звернутись до МСБО 8. Міжнародний стандарт регламентує відображення змін ОП двома способами: ретроспективним або перспективним [28].

Ретроспективне застосування за міжнародним стандартом – це таке застосування нової ОП, що передбачає коригування усіх елементів власного капіталу за всі періоди, на які поширюються ці зміни таким чином начебто ця політика застосовувалась завжди [24].

Щодо перспективного застосування, то воно передбачає таку зміну ОП, яка не поширюється на періоди, що відбуваються вже після дати відповідних змін [24]. Даний метод є зручнішим, але використовуючи його, обґрунтування неможливості використання пріоритетного методу (ретроспективного) в примітках до фінансової звітності є обов'язковим. Більш наочно побачити методику змін ОП можна на рисунку 1.5.

Розглядаючи на практиці зміни ОП, стає складно відрізнити їх від змін в облікових оцінках. Якщо точність розрахунків деяких статей фінансової звітності є неможливою, то такі статті потребують перегляду облікової оцінки.

П(С)БО 6 зазначає таке визначення облікової оцінки – попередня оцінка, за допомогою якої розподіляться витрати і доходи підприємства між звітними періодами [53]. Перегляд облікової оцінки передбачений за умов:

- зміни обставин, що передували появі оцінки;
- бухгалтерією або керівництвом отримана нова інформація, що має безпосередній зв'язок з такою оцінкою.

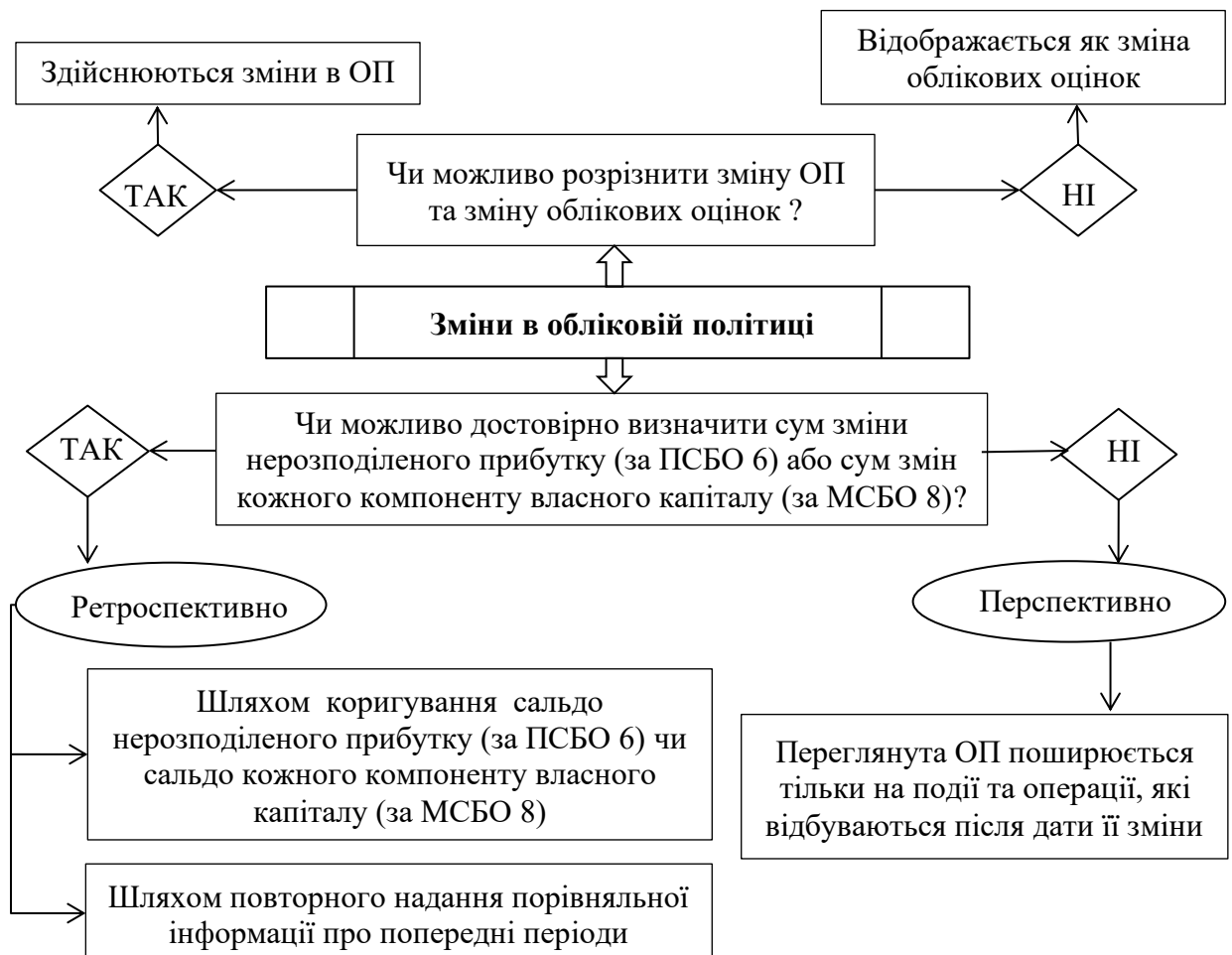


Рисунок 1.5 Алгоритм зміни ОП за міжнародними та національними стандартами

Сам перегляд таких оцінок не зазначається як зміни облікової політики. Це пов'язано з тим, що перегляд облікової оцінки не має на меті змінити фінансову інформацію попередніх періодів. Така фінансова звітність вважається належно складеною та достовірною і той факт, що оціночні значення можуть перемінитись не є визначальним. Тому зміни облікових оцінок мають вплив лише на облік у поточному та майбутніх періодах і обов'язкова до відображення у примітках до фінансової звітності.

Разом зі змінами облікових оцінок, усі зміни ОП також слід відображати у примітках до фінансової звітності у формі опису або як копія розпорядчого документа [62]. Порівняємо інформацію, яку за П(С)БО 6 та МСФЗ 8 слід розкривати у примітках (додаток Е).

За даними додатку добре видно, що міжнародний стандарт розрізняє інформацію за фактом обставин прийнятих змін, тобто чи є це обов'язковим чи ініціативним прийняттям. Також МСБО 8 виокремлює інформацію, щодо змін пов'язаних зі стандартами, які не набрали чинності.

Не можна сказати, про таку увагу до деталей в П(С)БО 6. Даний стандарт диктує лише три пункти до відображення, а саме:

- 1) зміст та причини зміни;
- 2) суму коригування нерозподіленого прибутку або підтвердження неможливості її точного визначення;
- 3) факт повторного подання інформації, що порівнювалась у фінансових звітах або причини недоцільності її перерахунку.

Отже, для правильного відображення змін ОП бухгалтери мають використовувати теоретичні та методичні аспекти, що наведені в П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та «МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Детальний аналіз змісту даних нормативних актів показав, що методика необхідних змін детально наведена в міжнародному стандарті. Саме вона дає змістовні інструкції щодо

- коригувань фінансової звітності в разі виникнення факторів, що існували на дату балансу;
- інформації, що має висвітлюватись у примітках до фінансової звітності;
- змін в облікових оцінках і тд.

Підприємство має чітко розуміти різницю між змінами в ОП та облікових оцінках, знати за яких обставин ретроспективне відображення змін ОП неможливе і як правильно їх відобразити перспективним способом. Це дасть змогу підвищити якість інформації, представленої у фінансових звітах підприємства, і як результат, використання якісних даних користувачами фінансової звітності дасть можливість прийняття ефективних рішень.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

2.1 Аналіз фінансового стану ПАТ «Київобленерго»

Енергетична галузь України, як одна із системоутворюючих галузей економіки України, яка має важливе значення в системі національної безпеки. Одне з провідних місць у цій галузі займає приватне акціонерне товариство «Київобленерго».

ПАТ «Київобленерго» було засновано у 1995 році як Державне підприємство «Київобленерго». Зазнаючи впродовж наступних років значних структурних змін, компанія у 2013 році стає частиною однієї з українських керуючих компаній у сфері енергетичного бізнесу - «ВС Енерджи Інтернейшнл Україна», та змінює назву на Публічне Акціонерне Товариство «Київобленерго», а 30.05.2017 р. підприємство було перереєстроване як Приватне Акціонерне Товариство «Київобленерго».

Стратегічною метою діяльності компанії є безпечне, надійне та якісне енергопостачання споживачів, підвищення ефективності операційної діяльності, дотримуючись при цьому інтересів усіх зацікавлених сторін. Напрямами перспективного розвитку є будівництво ліній електропередач та підстанцій, реконструкція наявних ліній, оновлення зношеного обладнання.

Тож основними видами діяльності підприємства є:

- 35.13 – розподілення електроенергії;
- 85.32 – професійно-технічна освіта;
- 44.22 – будівництво споруд електропостачання та телекомунікації.

ПАТ «Київобленерго» обслуговує 26 районних підрозділів, що у собі включають понад 25 тисяч промислових та 908 тисяч побутових споживачів.

Тож виручка від розподілу електричної енергії є одним з ключових показників діяльності підприємства.

Можливими факторами ризику в господарській діяльності ПАТ «Київобленерго» є: низька платоспроможність промислових бюджетних та побутових споживачів, форс-мажорні ризики та несприятливі погодні умови, нестабільність законодавчої бази, погіршення загальної економічної ситуації в Україні.

Задля надання повної характеристики компанії проведемо аналіз його фінансового стану. Це дасть можливість оцінити не лише ефективність розвитку підприємства, а і його динаміку.

Зазначимо, що компанія складає фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та у 2019 році її діяльність та ОП зазнали змін. Тож щоб дослідити вплив змін на фінансові показники компанії, розрахуємо темпи зростання фінансово-економічних показників відповідно до фінансової звітності за 2018 та 2019 роки, а також відповідно до порівняльного звіту за 2018 рік.

На базі основних фінансово-економічних показників ПАТ «Київобленерго» (додаток Е) розрахуємо їх темпи зростання за період з 2018 – 2019 років (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Темпи зростання фінансово-економічних показників ПАТ «Київобленерго» за період з 2018 по 2019 роки, тис. грн.

Показники	2018	2018 (скориговано)	2019	Темп росту (+, -), % показників 2019 р.	
				Від 2018	Від 2018 (скориговано)
Власний капітал, тис. грн.	8 863 915	8 939 646	3 782 253	43%	42%
Валюта балансу, тис. грн.	13 122 179	13 114 973	5 602 092	43%	43%
Чистий дохід	9 470 994	3 249 986	3 336 329	35%	103%

Чистий прибуток	233 162	245 074	-352 771	-161,54%	-144%
-----------------	---------	---------	----------	----------	-------

Показники власного капіталу (далі ВК) та валюти балансу підприємства однаково зменшилися у порівнянні до поданих та скоригованих показників 2018 року на 57-58%. Дане явище пов'язане з проведенням тестування основних засобів (далі ОЗ) на предмет знецінення, в результаті якого визначено, що знецінення вартості ОЗ становить 7 130 635 тис. грн. Результати знецінення відображені в обліку, а саме: у додатковому капіталі в сумі 5 850 392 тис. грн. та у витратах періоду в сумі 1 280 243 тис. грн.

Чистий дохід від реалізації продукції у 2019 році збільшився на 3%, якщо порівнювати його з коригованими даними за 2018 рік. Якщо порівнювати даний показник з поданими даними у 2018 році, то чистий дохід зменшився на 65%. Дане зменшення пов'язано з виконанням вимог Закону України «Про ринок електричної енергії» [64], а саме функції з постачання електричної енергії, здійснювані компанією протягом 2018 року, з 01 січня 2019 року реалізовувались окремими суб'єктами господарювання.

Тобто підприємство припинило діяльність з постачання електроенергії і тепер здійснює діяльність з розподілу електричної енергії, підключення абонентів до системи розподілу, а також виконує загальне управління системою розподілу електричної енергії. Тож скоригований чистий дохід у порівняльному звіті про фінансові результати за 2018 рік було переглянуто з ціллю відокремлення припиненої діяльності від триваючої діяльності і зменшився на суму виручки від реалізації електричної енергії (6 221 008 тисяч гривень).

Щодо показників чистого прибутку, то у 2019 році ПАТ «Київобленерго» зазнало чистих збитків у сумі 352 771 тис. гривень, що є меншим від скоригованих (на 144%) та поданих (на 162%) показників 2018 року. Однією з причин зазаного збитку є значне збільшення інших витрат компанії у складі витрат від знецінення необоротних активів у сумі 1 280 243 тисяч гривень.

Розглядати спалах пандемії COVID-19, як причину зазнаних збитків не є можливим, так як це є подія після дати балансу, що не потребує коригування фінансової звітності.

Для більш ґрунтовного аналізу ефективності діяльності підприємства розрахуємо показники рентабельності ПАТ «Київобленерго» у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Показники рентабельності ПАТ «Київобленерго» за 2017-2019 роки

Показник	Рік			Середній абсолютний приріст, %	Середній темп приросту, %
	2017	2018	2019		
Коефіцієнт рентабельності активів	0,044	0,027	-0,038	-0,019	40,26
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,083	0,042	-0,055	-0,028	46,10
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,046	0,135	0,230	0,115	163,15
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,054	0,132	0,332	0,166	97,57

Помітне скорочення коефіцієнтів рентабельності активів на 59,74% та ВК на 53,90% говорить про неприбутковість вкладених коштів у активи підприємства, та про його неспроможність забезпечувати сталим прибутком акціонерів. Можливою причиною негативних результатів є значне перевищення поточних зобов'язань над поточними активами на 449 624 тис. гривень.

Аналіз коефіцієнтів рентабельності продажу та продукції має більш втішні результати. Їх показники помірно росли з кожним роком. У 2019 році на кожні 100 гривні, вкладені у надання послуг, компанія отримала 23,05 гривні операційного прибутку, а також, від кожного вкладу 100 гривень у собівартість електроенергії, компанія отримала 33,21 гривні валового прибутку.

Короткострокові перспективи фінансового стану компанії виступають показники його платоспроможності. Розрахунок показників ліквідності ПАТ «Київобленерго» за останні три роки представлено в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Показники ліквідності ПАТ «Київобленерго» за 2017-2019 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту
	2017	2018	2019	
Коефіцієнт грошової платоспроможності (абсолютної ліквідності)	0,1647	0,1406	0,3944	181,235
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності (швидкої ліквідності)	1,0505	0,8665	0,6777	97,371
Коефіцієнт ліквідності (покриття)	1,0884	0,8989	0,7224	98,645
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	140 359	-224 150	-449 624	-

Коефіцієнти абсолютної ліквідності за 2017 та 2018 роки були дещо нижчими за нормативні значення (0,2-0,3) але за цим показником не можна відразу говорити про складність підприємства негайно погашати свої борги, тим паче, що у 2019 році цей показник зріс у середньому на 81,24%. Загалом показники говорять, що 2017-2019 рр. компанія могла погасити лише 16,47%, 14,06% та 39,44% відповідно поточних зобов'язань та здійснювати непередбачувані витрати.

Коефіцієнти швидкої ліквідності знаходяться в нормі (більше 0,6) за 2017-2019 роки, що говорять про можливість підприємства погашати свої зобов'язання не тільки грошовими коштам, а й за рахунок очікуваних надходжень від наданих послуг. Хоча такі платіжні можливості підприємства мають тенденцію до зниження і у 2019 році вони могли погасити поточні зобов'язання лише на 67,77%, в порівнянні з 2017-2018 рр. і їх 105,05% та 86,65% відповідно.

Найбільш загальну оцінку ліквідності активів підприємства може дати коефіцієнт покриття. Нормою для цього показника є значення в 1,5-2,5. У 2017 році коефіцієнт покриття є рівним 1, що говорить про рівність поточних активів та пасивів. Наступна рецесія у 2018 до 0,89 та у 2019 до 0,72 говорить про не рівномірну ліквідність активів, тобто їх реалізація не могла відбуватись негайно чи у повній вартості.

За останні 2 роки зниження також зазнав чистий оборотний капітал, дефіцит якого становив 449 624 тисяч гривень у 2019 році, а у 2018 році: 224 150 тисяч гривень. Дана ситуація говорить, що для фінансування постійних активів підприємству не вистачає власних постійних ресурсів. Але ПАТ «Київобленерго» відноситься до складу великих підприємств і брак власних оборотних коштів можна вважати тимчасовим явищем. Збитки завдані знеціненням необоротних активів мають покритися збільшенням доходів від підключення абонентів до системи розподілу та чистими надходженнями від основної діяльності з розподілу електроенергії.

Тож для вирішення проблем ліквідності компанії потрібно ефективно здійснювати свою операційної діяльність та залучати фінансування для покриття потреб в оборотному капіталі. Також ПАТ «Київобленерго» слід скоротити понаднормативні витрати електричної енергії, підвищити рівень оплати за відпущену електроенергію, зниження простроченої дебіторської заборгованості.

Загалом можна стверджувати, що за останні три роки показники діяльності підприємства знизились, а саме рентабельність ВК та активів, показники розрахункової платоспроможності та коефіцієнти покриття. Та все ж, на противагу зниженню прибутковості активів та неспроможність виплат акціонерам, рентабельність продажів та продукції зростала з кожним роком. До речі, грошові потоки від наданих послуг та виконаних робіт впродовж звітнього періоду є дуже важливими для компанії, адже саме а них вона розраховує при забезпеченні своєчасного погашення зобов'язань. Даний факт підтверджується сумами чистих надходжень грошових коштів за основною

діяльністю у сумі 2 218 239 тисяч гривень за 2019 рік, та 835 820 тисячі гривень за 2018 рік. Разом з тим ПАТ «Київобленерго» зазнало збитків у розмірі 352 771 тис. гривень.

На нашу думку, становище фінансового стану компанії є результатом трансформації ринку електроенергії України протягом 2017-2019 років відповідно до Закону про ринок електроенергії, прийнятим 13 квітня 2017 року [51]. Зміни були спрямовані на лібералізацію ринку, на усунення існуючої державної монополії на оптовий продаж електроенергії, якою володіла державна компанія Енергоринок ДП (компанія, де підприємство закуповує готову продукцію - електроенергію), і на посилення конкуренції серед учасників.

У той же час загальна ситуація у країні, обмежувальні заходи, які застосовує український Уряд щодо поширення вірусу COVID-19, можуть зменшити попит на електроенергію, затримувати погашення заборгованості з боку державних структур, спричинити девальвацію гривні, що негативно вплине на фінансово-економічні показники компанії у майбутньому. Ситуація продовжує розвиватися, і її наслідки наразі є невизначеними.

2.2 Основні положення облікової політики ПАТ «Київобленерго»

На сьогодні для прийняття управлінських рішень керівництво компанії має бачити реальний фінансовий стан своєї діяльності, на об'єктивність показників якого впливає повнота та грамотність розробленої ОП.

ОП ПАТ «Київобленерго» сформована на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [61], Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, інших нормативних актів і внутрішніх документів підприємства (Додаток Ж).

Суб'єкти господарювання, що використовують міжнародні стандарти для складання облікової політики та ведення обліку загалом отримують великий спектр можливостей деталізації інформації, але й суворіші вимоги

загалом. Тому застосування економічно обґрунтованої ОП дозволить ПАТ «Київобленерго» впливати на ефективність використання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів

Аналіз змісту ОП підприємства допоможе визначити наскільки ґрунтовним є підхід до її формування та як ефективно вона може бути застосована при веденні обліку. Тож розглянемо детальніше даний внутрішній документ, досліджуючи повноту відображення елементів ОП за основними об'єктами обліку ПАТ «Київобленерго».

При формуванні звітності за МСФЗ, положення ОП, присвячене основним засобам є дуже важливою для компанії. При відображенні елементів ОП основних засобів основним джерелом є МСБО 16 «Основні засоби» [40]. ОП компанії щодо ОЗ розкриває такі елементи: порядок визначення вартості придбаних та власно створених ОЗ, а також вартості незавершеного будівництва, групи ОЗ, терміни корисного використання кожної групи ОЗ, порядок обліку витрат на ремонт, реконструкцію та модернізацію, порядок обліку прибутків (збитків) від вибуття ОЗ, метод нарахування амортизації ОЗ, порядок вибуття об'єктів ОЗ.

Здійснюючи перехід на МСФЗ та використовуючи МСБО 16, компанія прийняла модель переоцінки ОЗ, що вимагає проведення переоцінок з достатньою регулярністю таким чином, щоб балансова вартість основних засобів станом на звітну дату суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості. Ми вважаємо, що ПАТ «Київобленерго» має визначити порядок та регулярність визначення порогу суттєвості для проведення переоцінок ОЗ. Також компанії варто визначитись щодо ліквідаційної вартості ОЗ, інформація щодо якої не була висвітлена в положенні.

Так як підприємство почало складати звітність за МСФЗ лише в останні 5 років, основні засоби, визнані після дати переходу на МСФЗ, вимагають регулярної переоцінки. Невизначена регулярність ускладнює майбутню оцінку впливу різниці між справедливою вартістю ОЗ та їх

балансовою вартістю, а також впливу цього питання на резерв переоцінки, відстрочені податкові активи та на витрати з амортизації минулих періодів.

Беручи до уваги значну частку ОЗ в активах та істотну вірогідність суттєвості собівартостей їх частин, підприємству варто вести компонентний облік. За МСБО 16 суттєвість собівартості частини ОЗ говорить про обов'язковість її окремої амортизації [40].

Питання знецінення ОЗ також розглядається в ОП як «зменшення корисності нефінансових активів» [43]. Дане положення розглядає умови до визначення сум очікуваного відшкодування активу, порядок їх визначення, критерії зменшення корисності активів, порядок та облік списання таких активів. ПАТ «Київобленерго» також зазначає регулярність перегляду збитків від зменшення корисності на факти існування чи зменшення, процедуру відновлення таких збитків та їх облік.

У положенні не зазначались ознаки можливого зменшення корисності активу, так як такі показники зазначені в п. 12 МСБО 36 «Зменшення корисності активів», а те що чітко і однозначно відображено в стандартах не потрібно описувати в ОП [43]. Та все ж на практиці кожне підприємство ідентифікує власні фактори знецінення, що притаманні галузі, у якій розвивається компанія.

Явним недоліком цього положення є відсутність причин для проведення щорічного тестування активу на зменшення корисності та основних принципів такого тесту. Також варто зазначити особливості формування тих грошових потоків, що беруть участь в тесті, та порядок відображення збитку від зменшення корисності активів, що були раніше переоцінені [26].

У частині положення ОП щодо нематеріальних активів (далі НМА) висвітлено модель оцінки НМА, метод нарахування амортизації, критерії визнання власно створених НМА згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» [45]. ПАТ «Київобленерго» дуже стисло розкрила класи НМА, які вона обліковує у звітному періоду, зазначивши лише програмні продукти та інші

НМА. Також відсутній порядок визначення строків корисного використання і порядок їх перегляду по кожній групі НМА. Тема обліку гудвілу не була розкрита зовсім.

У положенні щодо запасів ПАТ «Київобленерго» розглядає порядок визначення вартості придбаних та власновироблених запасів, методика оцінки запасів при їх відпуску у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті. При цьому не висвітлено питання щодо витрат, що входять до собівартості запасів. Тож відповідно до МСБО 2 «Запаси» собівартість запасів включає:

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати (невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції) [42].

Також не зазначений порядок визначення та проведення списання застарілих та неліквідних запасів. До проведення таких процедур бажано проводити уцінку, порядок якої також не розкритий в ОП запасів.

Виручка від розподілу електроенергії є одним з ключових показників діяльності ПАТ «Київобленерго», щодо якого зовсім недавно вступив в силу новий МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [41]. Основний зміст даного МСФЗ полягає в тому, що всі контракти мають бути проаналізовані як активи і контрактні зобов'язання, що означає визначення виручки тільки у випадках збільшення чистого активу або зменшення чистого зобов'язання за договором. Тобто передача ПАТ «Київобленерго» обіцяних послуг є підставою для визнання доходу у сумі, що відображає компенсацію, яку отримає підприємство в обмін на ці послуги.

Тож положення ОП щодо визнання доходів свідчать про події, що є підставою до визнання виручки, про порядок виконання послуг та про метод формування ціни. ПАТ «Київобленерго» зазначає методи, за допомогою яких визначається оцінка ступеня виконання свого обов'язку по договору, підхід

до оцінки виручки, а також говорить про п'ятирівневу модель визнання доходу, передбачену МСФЗ.

Застосування обмеженого професійного судження під час визнання виручки, суттєвість суми виручки (2 621 722 тис. гривень) та велика кількість операцій дає можливість говорити про те, що дане положення не виключає можливості завищення виручки через передчасне визнання доходу для досягнення поточних та майбутніх цілей або ж її заниження через неправильне переміщення доходів до пізнішого періоду.

Варто зазначити, що переваги розкриття інформації за цим МСФЗ в ОП товариства та його застосування при складанні фінансової звітності будуть очевидними тільки в наступних періодах, як тільки стандарт буде повністю вбудованим у корпоративну звітність.

Виходячи з фінансової звітності ПАТ «Київобленерго» за звітний період має суттєві залишки торгової, іншої поточної та іншої дебіторської заборгованості. Для забезпечення такого виду заборгованостей у компанії створено резерв під очікувані кредитні збитки. Даний резерв було сформовано як результат змін МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» щодо моделей знецінення [49], які були викликані положеннями МСФЗ 15. Метою нової моделі знецінення є визнання резерву та покриття збитків за його рахунок в майбутньому [59].

На підприємстві ще не було створено окремого положення ОП, щодо регулювання, створення та використання резерву під знецінення торгової та іншої дебіторської заборгованостей. На разі інформація розкрита в підпункті положення ОП «Знецінення фінансових інструментів». Для підвищення прозорості інформації, в ОП слід виділити критерії створення даного резерву під знецінення. Сам підпункт говорить про розміри резервів, метод за яким створюється резерв, про порядок розрахунку коефіцієнти сумнівності та списання заборгованостей. Зазначимо, що для оцінки ризику, компанія використовує спрощену модель.

Досить ґрунтовно компанія підійшла до формування ОП фінансових інструментів, фінансових активів та зобов'язань. Під час створення даної політики, компанією використовувались МСФЗ 9 та МСФЗ 15. ПАТ «Київобленерго» структуровано розкриває інформацію щодо похідних та непохідних фінансових інструментів, розкриває їх класифікацію, первісне визнання, наступну оцінку, їх облік та відображення у звітності.

Щодо забезпечень винагород та виплат співробітникам [41], то в системі ОП ПАТ «Київобленерго» не створено окремого положення, який би розглядав створення резерву на довгострокові та короткострокові винагороди працівникам. Однак підприємство розглядає в ОП «Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат» програми з визначеними виплатами, що містять відомості про порядок формування та обліку вартості зобов'язань за пенсійними програмами з визначеними виплатами, а також виплати по закінченні трудової діяльності.

Також змістовним є положення «Оренда», що визначає ознаки операційної оренди, порядок та метод списання витрат, пов'язаних з операційною орендою та розглядає підхід до оцінки та виконання договорів оренди компанією як орендарем, так і орендодавцем. За 2018 та 2019 роки у ПАТ «Київобленерго» були відсутні в обліку активи у формі права користування та зобов'язання по оренді.

Окремі положення ОП ПАТ «Київобленерго» присвячені стислому визначенню виданим авансам, грошам та їх еквівалентам, акціонерному, додатковому капіталу, операціям в іноземній валюті, фінансовим доходам та витратам.

Загалом ОП ПАТ «Київобленерго» є якісною та ґрамотно складеною, але не повною. При доповненні ОП компанії слід приділити увагу визнанню доходів, резерву під знецінення торгової та іншої дебіторської заборгованостей, процесам переоцінки та знеціненню активів та створенню резерву на винагороди працівникам.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПАТ «КИЇВОБЛЕНЕРГО» ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

3.1 Шляхи удосконалення положень облікової політики ПАТ «Київобленерго» щодо нефінансових активів та їх знецінення

Відомо, що під час переходу підприємства на складання фінансової звітності за МСФЗ, ОП підлягає апробуванню та уточненню. Розроблені та відкориговані положення у цей час дуже часто можуть суттєво впливати на фінансові результати. Даний факт змушує компанію переглядати ОП та знаходити альтернативні варіанти ведення обліку в тому чи іншому положенні [68].

Говорячи про визначені недоліки положень ОП ПАТ «Київобленерго» у II розділі, представимо їх у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 Недоліки положень ОП ПАТ «Київобленерго»

Положення ОП	ОП не встановлено
Основні засоби	<ul style="list-style-type: none"> – регулярність проведення переоцінки – порядок та регулярність визначення порогу суттєвості для проведення переоцінок ОЗ – ліквідаційна вартість ОЗ – компонентний облік
Нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> – строки корисного використання та порядок їх визначення – порядок перегляду строків корисного використання по кожній групі НМА – облік гудвілу
Зменшення корисності нефінансових активів	<ul style="list-style-type: none"> – ознаки можливого зменшення корисності активу – причин для проведення щорічного тестування на знецінення – основні принципи тестування активу на зменшення корисності – особливості формування тих грошових потоків, що беруть участь в тестуванні – порядок відображення збитку від зменшення корисності активів, що були раніше переоцінені

Продовження таблиці 3.1

Запаси	<ul style="list-style-type: none"> – склад собівартості запасів – порядок визначення та проведення списання застарілих та неліквідних запасів – порядок проведення уцінки запасів
Визнання доходів	– чіткий порядок визнання доходів, що унеможливилював би завищення або заниження сум виручки
Знецінення фінансових інструментів	– критерії створення резерву під знецінення торгової та іншої дебіторської заборгованостей
Забезпечення винагород та виплат співробітникам	– положення щодо зобов'язань з пенсійного забезпечення та інших виплат

Тож відповідно до таблиці 3.1 ПАТ «Київобленерго» слід переглянути да доповнити ОП щодо ОЗ, НМА та запасів. Так як в першу чергу в ОП компанії розкривається методологія обліку ОЗ, буде доречним спочатку звернути увагу саме на недоліки відповідного положення та визначити основні рекомендації щодо його вдосконалення.

Відповідно до МСБО 16 [40], ПАТ «Київобленерго» з-поміж двох варіантів моделей оцінки ОЗ обрала модель переоцінки, яка передбачає визнання ОЗ за справедливою вартістю. Вибір даної моделі враховує можливе підвищення ринкових цін на ОЗ та передбачає проведення переоцінки.

У той же час, у положенні ОП не було зазначено жодних термінів щодо регулярності проведення переоцінки. На нашу думку, вирішення цього питання є надзвичайно важливим для ПАТ «Київобленерго», так як вже була практика не проведення переоцінки протягом 5 років (2013-2018 рр.). Варто зазначити, що компанія все ж провела переоцінку ОЗ із залученням незалежного оцінювача 30 вересня 2018 року, а вже у 2019, після істотних змін у складі акціонерів, оцінила і визнала факт зменшення корисності ОЗ у сумі 7 130 635 тис. грн.

Через загальні положення зазначені в ОП щодо переоцінки ОЗ, пропонуємо підприємству доповнити, що контроль за змінами справедливої вартості об'єктів ОЗ проводиться наприкінці кожного звітного періоду. У

випадку, коли різниця між балансовою та справедливою вартістю переважає поріг суттєвості, компанія проводить переоцінку. Щодо об'єктів ОЗ з незначною зміною справедливої вартості пропонуємо зазначити, що переоцінка проводиться раз на три або п'ять років [40].

Така переоцінка має обов'язково проводитись із врахуванням порогу суттєвості, який ми рекомендуємо встановити у розмірі 5%. Також кожні три роки варто переглядати поріг суттєвості відповідно для кожної групи ОЗ.

Відповідно результати переоцінки впливають не тільки на показники балансу, а й на показники звіту про фінансові результати (Додаток И)

Компанії також рекомендовано розкрити зміст ліквідаційної вартості, як суми, яку отримає підприємство при вибутті ОЗ за вирахуванням витрат на вибуття. Передбачаючи сценарій, за яким ліквідаційну вартість не можливо визначити, пропонуємо прирівняти таку вартість до нуля.

Говорячи про облік ОЗ за МСБО 16, не слід забувати про можливість компонентного обліку. Так, ОЗ можна розділити на компоненти, собівартість яких є істотною щодо вартості самого об'єкта ОЗ, та амортизувати окремо [40]. Варто зазначити, що витрати на планові технічні огляди та капітальні ремонти теж можна визнавати, як окремий компонент ОЗ. Даний факт пояснюється МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», який забороняє компаніям створювати оціночні зобов'язання ремонту, техогляду, шляхом щорічних нарахувань, а потім використовувати ці зобов'язання при настанні передбачуваного ремонту [44].

Тож розглянемо на прикладі купівлі виробничого обладнання вартістю 900 тис. грн. (без ПДВ – 750 тис. грн., ПДВ – 150 тис. грн.), оцінений термін використання якого складає 15 років, і щодо якого компанія вирішила окремо амортизувати акумулятор. Справедлива вартість акумулятора встановлена на рівні 108 тис. грн. (без ПДВ – 90 000 тис. грн., ПДВ – 18 тис. грн.), а строк корисного використання - 3 роки. Повний технічний огляд машини слід проводити кожні 3 роки, а його поточна оцінена вартість становить 90 тис. грн. Розглянемо як розподілиться вартість компонентів щодо об'єкта ОЗ та

яким чином буде нарахована амортизація за прийнятим прямолінійним методом.

Таблиця 3.3 Розподіл вартості ОЗ при компонентному обліку

Компонент	Розподілена вартість компонента, тис. грн.	Розрахунок амортизаційних відрахувань, тис. грн./міс
Виробниче обладнання	660	3,7 (660/15/12)
Акумулятор	90	2,5 (90/3/12)
Технічний огляд	90	2,5 (90/3/12)
Всього:	810	8,7

Через 3 роки компанія замінює акумулятор на новий, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Витяг з журналу господарських операцій ПАТ «Київобленерго»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Суми, тис.грн.
1.	Придбано виробниче обладнання (разом з акумулятором)	152	631	750
2.	Відображено ПК з ПДВ	641	631	150
3.	Уведено в експлуатацію виробниче обладнання	105/1	152	660
	Уведено в експлуатацію акумулятор	105/2	152	90
4.	Нараховано амортизацію	91	131	6,2
Зміна акумулятора				
5.	Ліквідація акумулятора (списано суму накопиченого зносу)	131	105/2	90
6.	Придбано новий акумулятор	152	631	80
7.	Відображено ПК з ПДВ	641	631	20
8.	Установлено акумулятор	105/2	152	80
9.	Нараховано амортизацію	91	131	2,8

Дійсно вимоги сучасної економіки диктують правила до спрощення обліку ОЗ, у частині їх компонентів, заміни чи ліквідації. Адекватний розподіл амортизаційних відрахувань між періодами корисного використання частин об'єктів ОЗ забезпечує компонентна модель обліку. Оцінюючи

вартості ОЗ ПАТ «Київобленерго» можна сказати, що ведення компонентного обліку полегшив би внутрішній контроль за корисністю наявних активів. Так як більшість компонентів ОЗ матимуть менший строк використання, їх ринкова вартість буде переглядатись частіше, а разом з нею і вартість повного об'єкта ОЗ.

Іншим нефінансовим активом компанії, щодо якого ведеться облік є НМА. Першим явним недоліком, який ми пропонуємо усунути, є стисла класифікація об'єктів НМА та відсутність строків дії прав користування ними.

Водночас, відповідно до п.88 МСБО 38 [45], об'єкт НМА визначається підприємством як такий, що не має визначеного строку експлуатації. Та все ж «термін «невизначений» не означає «безкінечний» (п. 91 МСБО 38) [45]. Така невизначеність спонукає до суб'єктивного судження бухгалтера щодо таких строків на підставі принципу обачності. Тому враховуючи особливості наявних НМА та швидкість технологічного розвитку в країні, пропонуємо доповнити ОП відповідною класифікацією НМА та їх строками корисної експлуатації (табл.3.5).

Таблиця 3.5 Класифікація НМА за окремими групами

Група НМА	Строк користування, років
Ліцензії	2-5 (протягом терміну дії)
Програмне забезпечення	2-10
Інші нематеріальні активи	2-7

Представлені строки користування були визначені відповідно до життєвих циклів типових продуктів та відкритої інформації щодо відповідних строків подібних активів. Визначені строки слід переглядати вкінці кожного року, разом зі встановленим методом амортизації (прямолінійний), і якщо вони потребують змін, коригування треба проводити як зміни в облікових оцінках [45].

Вирізняючи критерії капіталізації витрат для НМА, компанія також має зазначити, які витрати відносяться до витрат звітного періоду. Такі витрати здійснюються до моменту старту стадії розробок НМА, не враховуються до їх собівартості, а також відносяться до стадії дослідження [24].

Якщо Компанія не може відокремити етап дослідження від етапу розробок внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, понесені видатки визнаються витратами періоду.

Рекомендуємо доповнити ОП значенням ліквідаційної вартості, яку ми вважаємо слід прирівняти до нуля для всіх НМА, а також порядком зменшення корисності НМА. В останньому випадку, балансову вартість НМА, за вирахуванням витрат на продаж, слід списати до вартості під час використання або справедливої вартості, дивлячись яка з них більша [24].

Відсутність у положенні ОП НМА теми гудвілу можна обґрунтувати, тим що компанія у майбутньому не планує об'єднувати бізнес та не робила цього до моменту подання крайньої звітності. Та все ж варто зазначити, що у разі об'єднання бізнесу, підприємству слід обліковувати НМА за його справедливою вартістю, а не за первісною, за якою ведеться облік всіх НМА. Порядок визначення вартості гудвілу, а також вартісне співвідношення його елементів розрахунку наведено в додатку К. А також відповідно до МСБО 38 [45], компанія може визнавати активи окремо від гудвілу, якщо це незавершений проект і він відповідає критеріям визнання.

Доповнень також вимагає положення ОП по запасам. У II розділі ми вже зазначити порядок визначення собівартості запасів і на цьому доповнення положення не закінчується.

Варто зазначити, що компанії слід проводити аналіз щодо майбутнього використання запасів, що понад рік не використовуються. Такий аналіз доцільно буде проводити під час щорічної інвентаризації. Він допоможе виявити неліквідні запаси, які необхідно списати.

Списання запасу обов'язково проходить з його уцінкою. Сума уцінки відноситься до витрат періоду, у якому здійснено списання, що відповідно

зменшує фінансові результати до оподаткування на суму балансової вартості запасів.

Так як ми раніше рекомендували почати вести компонентний облік, то необхідним стає визначення обліку запасів, які було визнано компонентом ОЗ. Такі запаси слід визнавати як витрати протягом строку використання такого ОЗ [24].

Слід зазначити, що порядок знецінення запасів регулюється МСБО 2 «Запаси»[42], а знецінення ОЗ та НМА МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [43], порядок якого розкритий в положенні ОП «Зменшення корисності нефінансових активів».

Однією з перших рекомендацій є зазначення розширеного спектру ознак знецінення відповідно до галузі діяльності компанії (Додаток Л). Якщо на дату складення річного балансу компанія визначила хоча б одну ознаку знецінення, це буде причиною до прийняття рішення про проведення відповідного тестування.

У положенні також варто відмітити принцип обачності, дотримання якого є метою проведення тестування на знецінення. Він передбачає відображення активів у такій балансовій вартості, яка б не перевищувала економічні вигоди отримані від цих активів.

Загальними принципами проведення тесту корисності ОЗ та НМА є: принцип корисності, заміщення та очікування. Вони націлені на визначення на скільки актив здатен задовільнити потреби власників з урахуванням його ціни та можливостями приносити дохід.

Положення ОП щодо знецінення нефінансових активів також має висвітлювати особливість формування грошових потоків, що беруть участь у тесті на зменшення корисності. Нею є одиниця, яка буде генерувати грошові потоки у разі неможливості визначення суми, що відшкодовується, щодо окремого активу. Такою одиницею може виступати компанія, підрозділ, об'єкт ОЗ та НМА. Пропонуємо враховувати всю компанію за одиницю яка генерує грошові потоки, і тоді знецінення окремого активу, у разі

відсутності ознак знецінення компанії у цілому, у звітності не буде відображатися.

Таким чином можемо представити алгоритм тестування на знецінення нефінансових активів (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 - Алгоритм тестування на знецінення

Щодо порядку відображення збитку від зменшення корисності у звітності, то в положенні зазначено, що збитки визнаються в складі витрат але нічого не сказано про відображення збитку від знецінення раніше переоцінених активів. Даний факт є важливим для ПАТ «Київобленерго» адже ОЗ враховуються за переоціненою вартістю. При знеціненні ОЗ чи НМА сума накопиченої дооцінки відображена у складі додаткового капіталу включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу по дооцінці.

Отже, представлені нами рекомендовані доповнення ОП мають допомогти компанії в ефективному веденні обліку ОЗ, запасів, НМА. Пропозиції, що були висвітленні стосувались процесів визначення собівартості активів, їх переоцінки, формування власно-створених активів.

Особливу увагу приділено процесу знецінення цих активів, адже зважаючи на досвід компанії у 2019 року, положення ОП зі зменшення корисності нефінансових активів вимагало доопрацювань.

Загалом можна вважати, що зміст та якість ОП тісно пов'язані з достовірністю показників у фінансовій звітності. Тому такі удосконалення ОП необхідно проводити на регулярній основі, щоб компанія могла вчасно виявити проблемні аспекти обліку, врахувати сучасні тенденції оновлення міжнародних стандартів обліку та звітності.

3.2 Шляхи удосконалення положень облікової політики ПАТ «Київобленерго» щодо доходів, фінансових інструментів та забезпечень

Основною сферою діяльності ПАТ «Київобленерго» є розподіл енергії. Через суттєвість сум, відображених у фінансових звітів, щодо розміру виручки від основної діяльності, слід доповнити положення ОП «Визнання доходів» чітким порядком визначення виручки аби унеможливити передчасне визнання доходу або неправильне переміщення доходів до пізнішого періоду.

Для визнання доходу компанія використовує 5-рівневу модель, яка є одним з нововведень у МСФЗ 15, що набув чинності з 1 січня 2018 року. Основним принципом нової моделі є те, що компанія має визнавати виручку за вартістю відшкодування переданих товарів або послуг покупцеві, що його підприємство має отримати в обмін на передані активи [47]. Розглянемо новітню модель на рисунку 3.2.

Варто зазначити, що МСФЗ 15 слід застосовувати лише до тих договорів, предметом яких є товари або послуги, що вважаються результатами звичайної діяльності підприємства [47]. Такими послугами для ПАТ «Київобленерго» є розподіл електричної енергії. Для кращого розуміння порядку визначення доходів від зазначеної діяльності, наведемо приклад застосування моделі, представленої на рисунку 3.2 (Додаток М).

Виходячи з наведеного прикладу пропонуємо доповнити положення ОП щодо визнання доходів наступними твердженнями:

- договори містять змінну винагороду, що формується згідно встановленим тарифам;
- ціна формується згідно обсягу наданих послуг, а виручка визнається в сумі, на яку Компанія має право виставити рахунок;
- рахунки виставляються клієнтам щомісяця, і винагорода підлягає сплаті після виставлення рахунку;
- доходи визнаються тільки тоді, коли контроль над послугами, був переданий клієнту.



Рисунок 3.2 - П'ятирівнева модель та ланцюг обов'язкових складових для визнання доходів

Той факт, що компенсація має виплачуватись після виставлення рахунку, тобто тільки через якийсь проміжок часу, говорить про безумовність права на таку компенсацію. Отже, в ОП також слід зазначити порядок обліку таких прав на компенсацію.

Відповідно до МСФЗ 15, безумовні права на компенсацію слід відображати як дебіторську заборгованість [47]. Тож у системі обліку дана

дебіторська заборгованість має розкриватися у сумі торговельної дебіторської заборгованості, що відображатиме компенсацію за передані послуги.

Також з метою контролю за рівнем виручки рекомендовано доповнити ОП умовою, що вимагатиме, перед складанням річної фінансової звітності, обов'язково розраховувати темп росту виручки від продажів за формулою 3.1.

$$T_p = \frac{R_1}{R_0} \quad (3.1)$$

де T_p – темп росту виручки,

$R_{1(0)}$ – виручка від продажів за звітний (попередній) період.

Як результат таких систематичних підрахунків, ПАТ «Київобленерго» зможе вчасно відреагувати на завищені показники та запобігти викривленню показників у фінансовій звітності.

Уведення в дію МСФЗ 15 також унесло зміни у ставлення МСФЗ 9 до знецінення торгової дебіторської заборгованості, а саме було уведено нову модель знецінення, засновану на очікуваних кредитних збитках (далі ECL - expected credit losses) [59]. У рамках висвітлення нової моделі знецінення, в ОП компанії не було визначено критеріїв створення резерву під очікувані кредитні збитках. Такими критеріями можуть вважатись:

- існування доказів про можливість неотримання компенсації від боржників;
- результати аналізу розміру торгової дебіторської заборгованості;
- результати аналізу періоду простроченої торгової заборгованості;
- рішення по судовому процесу;
- банкрутство боржника;
- скрутне матеріальне становище боржника.

Варто також розширити підхід до класифікації дебіторської заборгованості, щодо якої розраховують ECL. Поряд з класифікацією за термінами її непогашення радимо застосовувати класифікацію за групами фінансових активів. Приклад класифікації дебіторської заборгованості, щодо якої необхідно розраховувати резерв під ECL представлено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Класифікація дебіторської заборгованості для цілей розрахунку резерву під ECL

Група фінансових активів	Термін виникнення дебіторської заборгованості	Коефіцієнт ECL
Фінансова дебіторська заборгованість фізичних осіб	до 1 місяця	1%
	2 - 3 місяців	13%
	4 - 6 місяців	35%
	7 - 9 місяців	65%
	10 -12 місяців	93%
	більше 1 року	100%
Підприємства державної і комунальної форми власності, підприємства, які фінансуються за рахунок Державного бюджету	до 1 року	3,52%
	більше 1 року	68,42%
Інші компанії	до 1 року	8,16%
	більше 1 року	63,97%

Сам резерв під ECL обчислюється шляхом множення коефіцієнту ECL на суму поточного балансового залишку дебіторської заборгованості [59].

Разом з вище зазначеними доповненнями та коригуваннями, на нашу думку, варто урегулювати відсутність окремого положення або відповідного підпункту в положенні «Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат» інформації про забезпечення винагород та інших виплат працівникам.

На ряду з виплатами по закінченню трудової діяльності та з програмами з визначеними (пенсійними) виплатами рекомендуємо впровадити ще дві програми з виплат:

- виплати працівникам до ювілейних та пам'ятних дат;

– поквартальні виплати певним категоріям працівників.

Цілями створення преміювального забезпечення щодо запропонованих програм є поліпшення якості робіт та наданих послуг, підвищення конкурентоспроможності ПАТ «Київобленерго» та його послуг, мотивація працівників.

Створення преміювального забезпечення має супроводжуватись затвердженням положення про преміювання, що буде доповнювати положення про оплату праці. У положенні мають бути висвітлені види та показники преміювання, розмір та порядок преміювання та порядок позбавлення премій.

Тож пропонуємо затвердити в ОП ПАТ «Київобленерго» у додатковому підрозділі положення «Забезпечення винагород та виплат співробітникам» порядок створення преміювального забезпечення. Порядок передбачатиме розрахунок забезпечення відповідно до кількості структурних підрозділів та загальної кількості працівників. Квартальні виплати та виплати до ювілейних дат становитимуть 30% від заробітної плати, при чому виплата не має перевищувати суму мінімальної заробітної плати, а виплати до пам'ятних дат у сумі 10 % від заробітної плати.

Таким чином, ОП компанії вдосконалить свої підходи до визнання виручки та порядку створення резерву під ECL. Уникнення завищення чи заниження сум виручки є одним з провідних завдань обліку даного підприємства. Нововведений стандарт, що регулює ведення обліку та подання відповідних фінансових показників, є досить складним для розуміння і результати його застосування зможуть пройти апробацію лише з плином часу.

На рівні суттєвості виручки від розподілу енергії знаходяться залишки торгової дебіторської заборгованості. Облік такої заборгованості також ускладнений вітчизняним поданням відповідного стандарту, а також вимогами до управлінського персоналу застосовувати значні судження для

визначення резерву під ECL. Тому максимальна конкретизація облікових процесів в ОП має полегшити роботу бухгалтерії з даним елементом обліку.

Створення нових забезпечень для працівників проявить ПАТ «Київобленерго» як компанію, що турбується про добробут своїх працівників та націлена на підвищення якості та конкурентоспроможності своїх послуг. Розвиток в даному напрямку розширить соціальні аспекти діяльності підприємства та дасть можливість отримання більше конкурентних переваг на ринку праці.

Таким чином аналіз положень ОП ПАТ «Київобленерго» дав нам підстави до висунення своїх рекомендації (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 – Загальні рекомендації щодо змісту положень ОП ПАТ «Київобленерго»

Положення ОП	Пропозиції
Основні засоби	Визначено регулярність проведення переоцінки Додано поріг суттєвості, та регулярність його перегляду Визначено ліквідаційну вартість Запропоновано вести компонентний облік ОЗ
Нематеріальні активи	Доповнено класифікацію НМА Визначено: Конкретизовано строки корисного використання, регулярність їх перегляду та методу амортизації НМА Визначено ліквідаційну вартість Конкретизовано, які витрати відносяться до витрат періоду при створенні нового об'єкту НМА, Доповнено сутністю та оцінкою гудвілу Визначено критерії визнання активу окремо від гудвілу.
Зменшення корисності нефінансових активів	Доповнено ознаки знецінення Визначено причини проведення тесту на знецінення Розроблено принципи тесту на знецінення Сформульовано особливість формування грошових потоків, що беруть участь у тесті на знецінення
Запаси	Визначено порядок визначення собівартості запасів; Конкретизовано сутність неліквідних запасів та порядок їх списання; Додано особливості обліку запасів, що були визнані компонентом ОЗ

Продовження таблиці 3.7

Визнання доходів	Доповнено суттєвою інформацією про договори, формування ціни та рахунки клієнтам Визначено сутність та порядок обліку прав на компенсацію Запропоновано аналітичний метод контролю за темпами росту виручки
Знецінення фінансових інструментів	Визначено критерії створення резерву під ECL Розширено підхід до класифікації дебіторської заборгованості, щодо якої створюється резерв під ECL Зазначено порядок розрахунку резерву ECL
Забезпечення винагород та виплат співробітникам	Визначено цілі створення преміювального забезпечення; Запропоновано порядок створення такого нового забезпечення, його розрахунок

Усі представлені в таблиці 3.7 рекомендації було висвітлено в частині оновлених положень ОП у додатку Н.

ВИСНОВКИ

Єдині правила, що висувають міжнародні стандарти до підприємств усього світу, дають можливість порівнювати показники фінансової звітності компаній з різних сфер економіки. Зіставність показників забезпечує ОП, так як саме цей внутрішній документ містить систему принципів, методів та процедур, обраних суб'єктом господарювання згідно міжнародних стандартів для ведення обліку, складання звітності та управління підприємством.

Проаналізувавши літературні джерела, можна стверджувати, що за своєю сутністю ОП не змінила свого змісту, хоч науковці пропонують велику кількість думок та формулювань. Варте уваги твердження щодо розгляду ОП як інструмента організації обліку та управління компанією, адже саме повна та якісна ОП надає ґрунтовну основу для прийняття управлінських рішень.

Робота з П(С)БО 6 та МСБО 8 показала, що процес формування ОП є досить багатограним та трудомістким. Він потребує змістовну роботу з принципами та етапами формування ОП, максимальне слідування вимог законів, методичних рекомендацій та стандартів, а також чітко розуміти методикку внесення змін в ОП та роботу з обліковими оцінками. Це дасть змогу надавати достовірну інформацію, втілену у показники фінансових звітів, і як результат, мати можливість прийняття ефективних рішень користувачами фінансової звітності.

В основу дипломної роботи була взята ОП та фінансова звітність ПАТ «Київобленерго». Підприємство знаходиться у стані трансформації обліку та звітності за МСФЗ, а її діяльність та ОП у 2019 зазнали змін. Тому аналіз основних фінансово-економічних показників компанії та її положень ОП є цікавим прикладом для розкриття вибраної тематики.

Результати аналізу фінансового стану ПАТ «Київобленерго» за 2017-2019 роки говорить про зниження основних показників підприємницької діяльності. Компанія зазнала зменшення ВК, валюти балансу, а також збитку у розмірі 352 771 тис. грн. Відповідно можна стверджувати і про зменшення

показників рентабельності ВК та активів, на противагу яким, показники рентабельності продажу та продукції помірно росли та приносили операційні прибутки у розмірі 23,05 та 33,21 гривні відповідно.

Незначний зріст показників рентабельності продажу та продукції вплинули на коефіцієнти швидкої ліквідності компанії, який є єдиним з усіх показників ліквідності, що за три роки втримався в нормі. Даний показник хоч і зменшився на 3%, та все ж говорять про можливість погашати зобов'язання не тільки грошовими коштами, а очікуваними надходженнями від наданих послуг.

Багато в чому причиною фінансових труднощів та зниженню показників рентабельності, ліквідності виступали припинення діяльності з постачання електроенергії, знецінення вартості ОЗ та значне перевищення поточних зобов'язань над поточними активами. Ці процеси призвели до дефіциту оборотного капіталу у 2018 (224 150 тис.грн.) та 2019 роках (449 624 тис.грн).

Та все ж аналіз діяльності компанії та її фінансової звітності дає змогу назвати поточне фінансове становище тимчасовим явищем. Збитки завдані знеціненням необоротних активів мають покритися нарощуванням діяльності саме в сфері розподілу електроенергії, підвищенням рівня оплати за відпущену електроенергію та зниженням простроченої дебіторської заборгованості.

Вивчення змісту облікової політики ПАТ «Київобленерго» дало нам змогу визначити деякі недоліки. Одними з них є нерегулярність проведення переоцінки ОЗ, відсутність порядку та визначеної регулярності визначення порогу суттєвості для проведення переоцінок ОЗ, а також причин для проведення щорічного тестування активу на зменшення корисності.

Ідентичні недоліки були виявлені в положенні ОП по НМА та запасам, до яких доєдналися відсутність теми обліку гудвілу та капіталізації витрат на НМА, а також відсутність порядку списання застарілих запасів та їх попередньої уцінки.

Прийняття нового МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [47] та використання досить складного стандарту МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [49], що вимагає застосування значних суджень для визначення резервів під очікувані кредитні збитки, призвели до виникнення деяких недоліків у положеннях ОП «Визнання доходів» та «Фінансові інструменти». Даними недоліками виступають ризик завищення виручки через передчасне визнання доходу та не повне розкриття нової моделі знецінення дебіторської заборгованості через визнання резерву та покриття збитків за його рахунок в майбутньому.

Також варто зазначити відсутність положення або хоча б підпункту в положенні «Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат» про винагороди та виплати співробітникам, що регулюються МСБО 19 «Виплати працівникам» [41].

Запропоновані доповнення та удосконалення ОП ПАТ «Київобленерго» дозволять підвищити її повноту і достовірність. Подальше складання фінансової звітності та ведення обліку за оновленою ОП дозволить компанії більше не зазнавати серйозних витрат та тримати темпи росту фінансово-економічних показників у постійній прогресії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Hendriksen E.S. Accounting Theory / E.S. Hendriksen, M.F van Breda , 4-th ed.—Richard D. Irwin. Inc. – 1982. – P.178 – 180.
2. Tower G.A. Accounting policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific Region: an international empirical test of Costly Contracting Theory / G.A Tower // The International Journal of Accounting. – Vol.41. – P1-21.
3. Балакирева Н.М., Гущина И.Є. Учетная политика: Практическое руководство. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344с.
4. Барановська Т. В. Облікова політика : рівні, суб'єкти, складові / Т. В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 . – С. 18-26.
5. Барановська Т.В.. Принципи формування облікової політики // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Випуск 2. – С. 14-24
6. Безруких П. С. Бухгалтерский учет: учеб. / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский. – 2004. – №5 – 736 с.
7. Белова, І. Визнання та класифікація об'єкту експертного дослідження [Текст] / Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 127-131.
8. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : Вид.компанія «Воля», 2004. – 656 с.
9. Бондар М., Бабич В. Облікова політика підприємства: зміни та доповнення. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 12. С. 8–12.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік : облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденції рахунків, звітність : навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – Житомир : Рута, 2000. – 640с.

11. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
12. Гоголь Т.А. Особливості облікової політики на підприємствах малого бізнесу / Т. А. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 13 – 19.
13. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади і коментарі / С. Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
14. Гордієнко, Л. Про облікову політику підприємства / Л. Гордієнко // Головбух без бланків звітності. – 2006. - № 93. - С. - 3-12.
15. Гуйда Л. А. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства / Л. А Гуйда // Дебет-кредит. – 2001. – № 3. – С. 17–35.
16. Директива 2014 / 95 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22.10.2014 р. щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами. URL: http://ifrs.ligazakon.ua/magazine_article/FZZ00125
17. Дубіна Н. ПСБО або МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-psbo-abo-msfz>
18. Житний П. Організаціо-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №3. – С. 3-10.
19. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №4. – С. 25-28.
20. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними і національними стандартами : навч. посіб. / І.В. Жолнер. – К: Центр учбової літератури, 2012. - 368 с.

21. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85–134.
22. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник/ Г.П. Журавель, В.Б.Клевець, П.Я.Хомин – К.: «Видавничий дім «Професіонал» , 2009. – 320с.
23. Засадний Б. Облікова політика компаній в умовах застосування МСФЗ [Електронний ресурс] / Б. Засадний // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2014. – Вип. 10. – Режим доступу: http://papers.univ.kiev.ua/1/ekonomika/articles/zasadnyi-b-accounting-policies-ofcompanies-in-the-framework-of-ifs_24483.pdf
24. Зубілевич С. Я., Мазіна О. І., Рогозний С. А., Карпачова О. В., Дядюн О. О. МСФЗ: Короткий курс для практиків :навч. посіб. Харків:ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 2020 –366 с.
25. Иванова Ж.А. Учетная политика для целей управленческого учета // Евразийский международный научно-практический журнал «Проблемы современной экономики». – 2010 р. – № 4 (36).
26. Каменська Т.О. Формування облікової політики згідно МСФЗ. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації.2015. №2. С.71-81
27. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. – К., 2002. – 32с.
28. Кобилецька Л.Я., Макаренко І.О., Методичні аспекти внесення змін в облікову політику підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України* : тези всеукр. наук.-практ. on-line конф: (м. Суми, 19–20 листопада 2020 року) / ННІБТ «УАБС» Сумського державного університету. – Суми :Сумський державний університет, 2020. – 317 с.

29. Кобилецька Л.Я., Серпенінова Ю.С. Визначення облікової політики у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці* : тези всеукр. наук.-практ. інтернет конф. (м. Ірпінь, 25.11.2020 р.), Ірпінь, 2020

30. Колос І. Формування раціональної облікової політики підприємства // Вісник податкової служби України. – 2002. - № 47. – С. 47-54

31. Концептуальна основа фінансової звітності IASB: Концепція від 01.09.2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101

32. Косташ Т. В. Управлінський аспект облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / Т. В. Косташ // Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. – 2013. – Вип. 6 (07). - Режим доступу: <http://econom.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/04/kostash-upr-aspekt-2013.pdf>

33. Косташ Т.В. Формування облікової політики за МСФЗ як стимул ефективного розвитку підприємства [Електронний ресурс] / Тетяна Вікторівна Косташ // Економічні науки. – 2018. – Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/molv_2018_4\(1\)__34.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/molv_2018_4(1)__34.pdf)

34. Кубік В.Д. Облікова політика підприємства у відповідності до вимог МСФЗ. *Одеський національний економічний університет*. Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7870>

35. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки необоротних активів / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Теорія і методика обліку та звітності. – 2010. – № 3. – С. 40–44.

36. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с

37. Кучеренко Т. Є. Облікова політика фінансової звітності в національних стандартах / Т.Кучеренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – № 9. – С. 16 – 25.

38. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). «Подання фінансової звітності» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). «Основні засоби» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). «Виплати працівникам» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). «Запаси» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36). «Зменшення корисності активів» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text

45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). «Нематеріальні активи» [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

47. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) «Дохід від договорів з клієнтами» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 16.09.2017. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid/>

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 9) «Об'єднання бізнесу» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text

49. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9) «Фінансові інструменти» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text

50. МСФО: точка зрення КПМГ. 2015/2016. — М.: Альпина Паблишер, 2016, с. 21.

51. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т.О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. – випуск № 4, березень 2015. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua>

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1>

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

54. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Е. Ловінської. - К.: ДННУ «Акад. фін. Управління», 2013. -294 с.

55. Нужна О.А. Проблеми формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / О.А. Нужна // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1 (3). – С. 168–173.

56. Облікова політика: [навчальний посібник] / за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

57. Петрук О. М. Облікова політика підприємства як елемент регламентації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. М. Петрук. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Magisterium/Economy/2004_14/02_petryk_om.pdf. – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

58. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420с.

59. Пліскус І.Й., Ганус, І. С., Гордєєва, А. В. Імплементация МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» в систему обліку дебіторської заборгованості // Інфраструктура ринку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - 2019. №37 – С.749-757

60. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарським підприємствами // Економіка АПК. – 2005. №8. – С.79-85

61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996- XIV (зі змінами та доповненнями)

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

62. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №635[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010244.html>

63. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 12.2005 за №31-34000-10-5\27793. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtkk.ua/debet-kredit/portal-news/57876>

64. Про ринок електричної енергії: Закон України від 13.04.2017 № 2019-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>

65. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

66. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №2-3. – С.53-60.

67. Рожелюк В. М. Шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / В. М. Рожелюк, С. В. Питель // Всеукраїнський науково-виробничий журнал Інноваційна економіка. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2009_3/79.pdf.

68. Ромашко О. М. Аспекти процесу переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / о. м. ромашко // Вчені записки Університету «КРОК». – 2014. - № 37. – С. 91-97

69. Рузмайкіна І. В. Формування облікової політики підприємства : принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів / І. В. Рузмайкіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8. – С. 32-38.

70. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці / І.В. Саух // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку,

контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(19) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 311-319.

71. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 380 с.

72. Серпенінова Ю.С., Кобилецька Л.Я. Городецька М.О., Теоретичні та методичні аспекти змін в обліковій політиці за міжнародними та національними стандартами. Вісник Сумського державного університету. Економіка. Суми, 2020.

73. Стефаник І. М. Про національну облікову політику в Україні / І. М. Стефаник, Л. Д. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С.22 – 29.

74. Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04 / Львівська комерційна академія. – Львів, 202. – 19с.

75. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // Науковий вісник. – 2009. – № 3. – С.21–29.

76. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. Бізнесінформ. 2015. № 7. С. 218–222.

77. Ціцька Н.Є. Формування облікової політики підприємства за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н.Є. Ціцька // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. - 2015. – Вип. 4. – Режим доступу: <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/222.pdf>

78. Чалый, И. Г. Как оформить приказы по учетной политике / И. Г. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 6. – С. 48–50.

79. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

80. Шевчук О. А. Проблеми та поняття облікової політики [Електронний ресурс] / О. А. Шевчук. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/prvs/2010_3/tom3/1006.pdf. –

Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

81. Щодо тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності, лист Міністерства фінансів України від 24 вересня 2018 р. №35210-06-5/24914 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/13785-24914mf-18.html>

82. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства / К.А. Ягмур // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm

83. Яцишин, С., Цюпак, М. Я. Теоретичні аспекти та нормативні вимоги щодо зміни облікової політики підприємства. Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентноспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України (11-12 грудня 2012 р.) 2012. С. 183-186.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Kobyletska L.Y. Accounting policy in the context of the accounting and reporting transformation in accordance with IFRS. - Qualifying work of the master degree. Sumy State University, Sumy, 2020. The master's thesis focuses on the analysis of enterprise's accounting policy formation process in accordance with national and international standards, its theoretical and methodological aspects. The problems of «Kyivoblenergo`s» accounting policy implementing are examined, the impact of changes in accounting policies are analyzed and also suggestions are given in relation to the ways of accounting policy formation process perfection in accordance with international standards. The main aim of this research is to develop accounting policy project according to the International Accounting Standards and financial reporting.

Key words: accounting, accounting policy, changes in accounting policy, International Accounting Standards, Ukrainian Accounting Standards.

АНОТАЦІЯ

Кобилецька Л.Я. Облікова політика в умовах трансформації обліку та звітності за МСФЗ – Кваліфікаційна робота магістра. Сумський Державний Університет, Суми, 2020 р. У роботі проведені дослідження теоретичних та методичних аспектів формування облікової політики підприємства за національними та міжнародними стандартами, проаналізовані фінансовий стан та зовнішньоекономічна діяльність підприємства, надана оцінка процесу трансформування облікової політики дослідженого підприємства. За результатами дослідження розроблені шляхи удосконалення положень облікової політики підприємства ПАТ «Київобленерго».

Ключові слова: облікова політика, зміни в обліковій політиці, доповнення до облікової політики, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Підходи різних вчених щодо визначення облікової політики

Автор, джерело	Визначення облікової політики
1	2
Кучеренко Т.Є [37]	Облікову політику розглядає як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством
Голов С. Ф. [13]	Під обліковою політикою розуміє принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації.
Рожельюк В.М. [67]	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
Безруких П.С. [6]	Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).
Хендрексен Е. С., Ван Бреда М. Ф. [1]	Облікова політика є основою бухгалтерських стандартів, рекомендацій, тлумачень, правил і положень, що використовуються компаніями при складанні фінансової звітності. Облікова політика фірми включає «методи застосування адміністрацією тих принципів, які при заданих обставинах забезпечують справжнє уявлення про фінансовий стан, зміни фінансового положення і результати діяльності господарюючої одиниці.
Шевчук О. А. [80]	Облікову політику розглядає, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.
Барановська Т.В. [4]	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
Бутинець Ф. Ф. [10]	Облікову політику визначає як комплекс методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав та інтересів власника.

Продовження таблиці Б.1

1	2
Рузмайкіна І. В. [Error! Reference source not found.]	Облікову політику визначає в широкому значенні як методологію ведення обліку для цілей планування та прийняття управлінських рішень, адекватної оцінки активів зобов'язань витрат і результатів при складанні фінансової звітності, податкового планування тощо.
Стефанік І. М. [73]	Облікову політику визначає в широкому та вузькому розумінні. В широкому розумінні – як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).
Свірко С. В. [71]	Облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності.
Сторожук Т. М. [75]	Облікова політика – це комплекс методичних прийомів, способів, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляється самостійно, виходячи з особливостей його діяльності.
Петрук О. М. [57]	Облікову політику визначає як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління.
Швець В. Г. [79]	Облікову політику розглядає з одного боку як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.

Додаток В



Рисунок В.1 - Значення облікової політики для внутрішніх та зовнішніх користувачів

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Принципи формування ОП підприємства

Принципи формування ОП	Бутинець Ф.Ф. [11]	Білуха М.Т [8]	Кіндрацька Л.М. [27]	Житний П.[19]	Петрук О.[58]	Рузмаїк І.[69]
Адаптивності	+	-	-	-	-	-
Адекватності	-	-	-	-	+	-
Актуальності	-	-	-	-	-	+
Безперервності	+	+	-	+	-	-
Варіативності	-	-	-	-	-	+
Всебічності	+	-	-	-	-	+
Гласності	-	-	-	-	+	-
Динамічності	+	-	-	+	-	-
Достовірності	-	-	+	-	-	-
Ефективності	-	-	+	+	+	+
Єдності	-	-	-	-	+	-
Законності	-	-	+	-	+	-
Комплексності	-	-	-	+	-	-
Кооперування	+	+	-	-	-	-
Науковості і обґрунтованості	-	-	-	+	-	-
Паралельності	+	-	-	-	-	+
Планомірності та динамізму	-	-	-	+	-	-
Пропорційності	+	+	-	-	-	-
Профілактики	-	-	-	+	-	-
Прямоточності	+	+	-	-	-	-
Раціональності			+	-	-	-
Ритмічності	+	+	-	-	-	+
Селекції	-	-	-	+	-	-
Системності	+	-	-	+	-	+
Спеціалізації	+	+	-	-	-	-
Стабільності	+	-	-	-	-	+
Субординації	+	-	-	-	-	-
Цілісності	+	-	-	-	-	-

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Порівняння інформації, яку слід розкривати в примітках до фінансової звітності за П(С)БО та МСБО

Критерій	За МСБО 8	За П(С)БО 6
Інформація, що розкривається за існуючими МСФЗ, який доопрацьовувався	Назва МСФЗ	Не зазначається
Інформація, що розкривається за МСФЗ, який ще не набрав чинності	<ul style="list-style-type: none"> – Назва МСФЗ; – Характер наступної зміни або змін в обліковій політиці; – Дата, з якої вимагається застосування МСФЗ та на яку він планує перше застосування; – Аналіз впливу першого застосування на фінансову звітність або обґрунтування неможливості визначення впливу. 	Не зазначається
Інформація, що розкривається є добровільною зміною ОП	Причини завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречну інформацію	Не зазначається
Загальна інформація, що не залежить від характеру зміни ОП	<ul style="list-style-type: none"> – Характер зміни в обліковій політиці. – Суму коригування кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає – Суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому. – Обставини, що унеможливають ретроспективне застосування та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці. 	<ul style="list-style-type: none"> – Причини і суть зміни облікової політики – Сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення – Факт повторного надання порівняльної інформації у фінансовій звітності або недоцільність її перерахунку.

Додаток Е

Таблиця Е. 1 – Витяг з балансу та звіту про фінансові результати діяльності ПАТ «Київобленерго» за 2017 – 2019 рр, тис. грн.

Показники	2017	2018	2018 (скориговано)	2019
Власний капітал, тис. грн.	2 675 563	8 863 915	8 939 646	3 782 253
Валюта балансу, тис. грн.	5 268 249	13 122 179	13 114 973	5 602 092
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	8 028 813	9 470 994	3 249 986	3 336 329
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	7 619 554	9 152 567	2 872 014	2 504 576
Валові показники:				
Прибуток (збиток)	409 259	318 427	377 972	831 753
Інші операційні доходи	181 485	198 673	216 494	107 448
Адміністративні витрати	105 597	121 983	121 983	130 402
Інші операційні витрати	112 173	35 126	35 126	39 872
Фінансові результати:				
Прибуток (збиток)	372 974	359 991	437 357	768 927
Інші фінансові доходи	26 129	29 084	29 084	33 183
Інші доходи	61 296	284 795	12 880	46 912
Фінансові витрати	101 191	84 026	84 026	18 645
Втрати від участі в капіталі	-	42	42	
Інші витрати	90 866	276 998	12 289	1 283 882
Витрати (дохід) з податку на прибуток	49 957	79 642	78 345	-
Дохід (витрати) з податку на прибуток	-	-	-	-100 734

Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	-	-	59 545	-
Чистий результат:				
Прибуток (збиток)	218 385	233 162	245 074	-352 771

Додаток Ж

Приватне Акціонерне Товариство «Київобленерго»

НАКАЗ №2

2 січня 2015 року

«Про облікову політику підприємства»

1. Нематеріальні активи

Нематеріальні активи відображаються в обліку по первісній вартості за вирахуванням нарахованої амортизації та резерву під знецінення.

Самостійно створені нематеріальні активи визнаються лише якщо вони створені на стадії розробки (в розумінні МСФО 38 "Нематеріальні активи") і Компанія може продемонструвати наступне:

- Технічну здійсненність завершення створення нематеріального активу, так, щоб його можна було використовувати або продати;
- Намір завершити створення нематеріального активу та використовувати його або продати;
- Здатна використати нематеріальний актив;
- Те, яким чином нематеріальний актив буде створювати ймовірні майбутні економічні вигоди;
- Наявність достатніх технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки, використання активу.
- Здатність надійно оцінити витрати, які відносяться до нематеріального активу в процесі його розробки.

Амортизація нараховується прямолінійним методом протягом строку корисного використання активу. Нематеріальні активи перевіряються на знецінення при появі ризиків знецінення. Зміна строків корисного використання є зміною облікових оцінок і відображається перспективно.

У звітному періоді у якості нематеріальних активів Компанія обліковує програмні продукти та інші нематеріальні активи.

2. Основні засоби

Компанія обліковує об'єкти основних засобів за справедливою вартістю.

Об'єкти основних засобів, що підлягають визнанню в якості активу оцінюються за собівартістю. Собівартість основних засобів складається із вартості придбання, яка враховує витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єкту до стану придатного для використання, за мінусом нарахованого зносу (амортизації). Вартість активів, що створені господарським способом, включає в себе вартість витрат на матеріали, заробітну плату основних робітників та відповідну частину виробничих накладних витрат.

Витрати на ремонт та обслуговування відносяться до складу витрат того періоду, коли такі витрати були понесені.

Витрати на реконструкцію та модернізацію капіталізуються. Непридатні для подальшого використання частини основних засобів визнаються в складі запасів і в подальшому реалізуються як брухт.

Прибутки (збитки) від вибуття основних засобів відображаються в складі прибутків та збитків по мірі їх виникнення.

Компанія має право оренди та право на тимчасове використання земельних ділянок, на яких знаходяться її будівлі, споруди, передавальні пристрої та прилеглі до них території, та сплачує орендну плату та податок за землю, які нараховуються у порядку, визначеному державою. В розрахунку враховуються дані загальної площі земельної ділянки та характер її використання.

У вартість незавершеного будівництва включені аванси, видані на капітальне будівництво і придбання основних засобів.

Вартість об'єктів основних засобів відноситься на витрати шляхом нарахування амортизації протягом строку корисного використання такого активу. Для кожного об'єкту основних засобів встановлюється свій очікуваний строк корисного використання. В деяких випадках, очікуваний строк корисного використання може бути меншим, ніж строк економічної служби активу в силу специфіки очікуваної корисності активу для Компанії. Розрахункова оцінка строку корисного використання активу проводиться із застосуванням професійного судження, заснованого на досвіді роботи Компанії з аналогічними активами. Очікуваний строк корисного використання при необхідності переглядається.

Амортизація основних засобів нараховується лінійним методом протягом таких очікуваних строків корисної служби відповідних активів:

Групи основних засобів	Термін корисного використання
Будівлі	40 років
Лінії електропередачі	30 років
Виробничі машини та обладнання	20 років
Транспортні засоби	5-20 років
Інші основні засоби	3-20 років

Переоцінка основних засобів проводиться при наявності суттєвого відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

У разі переоцінки одного об'єкту основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всього класу основних засобів, до якого належить цей об'єкт.

Переоцінка об'єктів основних засобів відображається шляхом виключення з вартості активу, що амортизується суми накопиченої амортизації на дату переоцінки, з перерахунком балансової вартості до розміру переоціненої вартості активу або методом індексації вартості. Сума дооцінки (збільшення балансової вартості) основних засобів включається до складу іншого додаткового капіталу. Сума дооцінки (збільшення балансової вартості) основних засобів в межах попередньої уцінки, що була відображена у складі витрат включається до складу доходів звітного періоду. Сума уцінки (зменшення балансової вартості) основних засобів включається до складу витрат періоду. Сума уцінки (зменшення балансової вартості) основних засобів в межах попередньої дооцінки, що була відображена у складі додаткового капіталу зменшує суму додаткового капіталу у межах попередньої дооцінки. При вибутті переоціненого об'єкту основних засобів сума накопиченої дооцінки відображена у складі додаткового капіталу включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу по дооцінці.

3. Зменшення корисності нефінансових активів

На кожну звітну дату Компанія визначає, чи є ознаки можливого зменшення корисності активу. Якщо такі ознаки існують, або якщо необхідно виконати щорічне тестування активу на зменшення корисності, Компанія оцінює суму очікуваного відшкодування активу. Сума очікуваного відшкодування активу - це більша з наступних величин:

справедливої вартості активу або підрозділу, що генерує грошові потоки, за вирахуванням витрат на продаж, і вартості використання активу. Сума очікуваного відшкодування визначається для окремого активу, за винятком активів, які не генерують надходження грошових коштів, які, в основному, незалежні від надходжень, що генеруються іншими активами або групами активів. Якщо балансова вартість активу перевищує його суму очікуваного відшкодування, актив вважається таким, корисність якого зменшилася і списується до вартості відшкодування. Під час оцінки вартості використання, майбутні грошові потоки дисконтуються за ставкою дисконтування до оподаткування, яка відображає поточну ринкову оцінку вартості грошей у часі та ризику, притаманні активу. Збитки від зменшення корисності визнаються у звіті про фінансові результати в складі витрат.

На кожну звітну дату Компанія визначає, чи є ознаки того, що раніше визнані збитки від зменшення корисності більше не існують або зменшилися. Якщо така ознака є, розраховується сума відшкодування. Раніше визнані збитки від зменшення корисності відновлюються тільки у тому випадку, якщо мала місце зміна в оцінці, яка використовувалася для визначення суми очікуваного відшкодування активу, з часу останнього визнання збитку від зменшення корисності. У зазначеному випадку балансова вартість активу підвищується до суми очікуваного відшкодування. Отримана сума не може перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), за якою цей актив визнавався б у випадку, якщо б у попередні роки не був визнаний збиток від зменшення корисності. Сторнування вартості визнається у звіті про фінансові результати за період. Після такої зміни вартості майбутні амортизаційні відрахування коригуються таким чином, щоб амортизувати переглянуту балансову вартість активу, за вирахуванням залишкової вартості, на систематичній основі протягом строку корисної служби.

4. Фінансові інструменти

Компанія визнає фінансові активи та фінансові зобов'язання у своєму звіті про фінансовий стан тоді і тільки тоді, коли вона стає стороною контрактних зобов'язань на інструменти. Фінансові активи та зобов'язання визнаються на дату здійснення операції.

Під час первісного визнання фінансового активу (за винятком торговельної дебіторської заборгованості) або фінансового зобов'язання вони оцінюються за їхньою справедливою вартістю плюс або мінус (у випадку фінансового активу або фінансового зобов'язання, що не оцінюється за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку) витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Облікова політика відносно подальшої переоцінки цих інструментів розкривається у відповідних розділах облікової політики, викладеної нижче.

Фінансові активи і фінансові зобов'язання, які взаємно зараховуються, а чисті суми відображаються в балансі, лише тоді, коли Компанія має юридично закріплене право заліку визнаних сум і має намір або погасити їх на нетто-основі, або одночасно реалізувати актив і погасити зобов'язання.

5. Фінансові активи

Класифікація та оцінка

Фінансові активи при первісному визнанні класифікуються як такі, що оцінюються за амортизованою собівартістю, справедливою вартістю через інший сукупний дохід, справедливою вартістю через прибуток або збиток з огляду на обидва такі критерії :

- бізнес – моделі з управління фінансовими активами; та
- установлені договором характеристики грошових потоків за фінансовими активами.

Фінансові активи Компанії включають грошові кошти, торгіву та іншу дебіторську заборгованість, облігації, інструменти власного капіталу (акції інших емітентів).

Перекласифікація фінансових активів здійснюється лише при зміні відповідної бізнес – моделі управління фінансовими активами.

Мета бізнес – моделі є незмінною при нечастих операціях з продажу: в разі зростання кредитного ризику за активами та/або які обумовлені неочікуваним виникненням потреб у фінансуванні та/або для задоволення потреб Компанії у ліквідності.

Зміна бізнес – моделі з управління фінансовими активами може здійснюватися лише внаслідок зовнішніх або внутрішніх змін, які повинні бути значними для діяльності Компанії й бути явними для зовнішніх сторін.

Фінансові активи, які оцінюються за амортизованою собівартістю

Фінансові активи, які оцінюються за амортизованою собівартістю у разі одночасного дотримання обох зазначених нижче умов:

- фінансовий актив утримується в рамках бізнес - моделі, мета якої – утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків до погашення; і
- договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.

Фінансові активи, які оцінюються за амортизованою собівартістю в подальшому оцінюються застосовуючи метод ефективного відсотка. Компанія застосовує вимоги щодо зменшення корисності для визнання та оцінки резерву під збитки за вказаними фінансовими активами з відображенням результатів у складі доходів та витрат звітного періоду.

У Компанії до фінансових активів, які оцінюються за амортизованою собівартістю відносяться облігації та торгова дебіторська заборгованість.

Фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід

Фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід у разі одночасного дотримання обох зазначених нижче умов:

- фінансовий актив утримується в рамках бізнес - моделі, мета якої – утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів, і
- договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.

У Компанії відсутні фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

Фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід без перекласифікації на прибутки / збитки при їх погашенні (вибутті)

Фінансовий актив у формі інвестицій в інструменти власного капіталу за безвідкличним рішенням після первісного визнання оцінюється за справедливою вартістю з відображенням подальших змін у справедливій вартості в іншому сукупному доході без перекласифікації на прибутки/збитки при їх погашенні (вибутті). У разі припиненні визнання вказаного фінансового активу накопичені прибутки або збитки, що були відображені у іншому сукупному доході, переносяться з іншого сукупного доходу до нерозподіленого прибутку. Дивіденди від такої інвестиції визнаються у прибутку або збитку. Зменшення корисності інвестицій в інструменти власного капіталу, який оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, не визнається.

У Компанії до фінансових активів у формі інвестицій в інструменти власного капіталу відносяться акції інших емітентів.

Фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю через прибутки та збитки

Фінансові активи оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо він не оцінюється за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Однак, Компанія може на власний розсуд прийняти під час первісного визнання певних інвестицій в інструменти власного капіталу, які в іншому випадку оцінювалися б за справедливою вартістю через прибуток або збиток, безвідкличне рішення про відображення подальших змін справедливої вартості в іншому сукупному доході. Компанія не користувалась в звітному періоді можливостями, що

дозволені МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», щодо класифікації боргових фінансових активів на власний розсуд як таких, що обліковуються за справедливою вартістю через прибутки та збитки. Всі інструменти, що обліковуються за цією схемою, були класифіковані відповідно до обов'язкових вимог МСФЗ.

Позики та дебіторська заборгованість

Торгова дебіторська заборгованість, видані позики та інша дебіторська заборгованість, які мають фіксовані або визначені платежі, і які не котируються на активному ринку, класифікуються як позики та дебіторська заборгованість. Позики та дебіторська заборгованість оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка, за вирахуванням збитку від знецінення. Процентні доходи визнаються із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, за винятком короткострокової дебіторської заборгованості, коли визнання процентів не буде суттєвим. У дану категорію, головним чином, відноситься торговельна та інша дебіторська заборгованість.

Грошові потоки, пов'язані з усіма короткостроковими фінансовими активами та довгостроковими фінансовими активами, які є несуттєвими за вартістю, не дисконтуються, оскільки вплив дисконтування є несуттєвим. Фінансові активи, що обліковуються за амортизованою собівартістю відображаються за вартістю, визначеною при первісному визнанні у випадках, коли відхилення від амортизованої вартості є несуттєвими. Усі різниці, що виникають між обліковою вартістю та амортизованою вартістю (дисконти, премії) відображаються у складі витрат/доходів в періоді погашення таких активів.

Припинення визнання фінансових активів

Компанія припиняє визнавати фінансові активи коли:

- спливає строк дії договірних прав на грошові потоки; або
- передачі або відмови від договірних прав на одержання грошових потоків від фінансового активу;
- передача всіх ризиків та вигід від володіння фінансовим активом.

При припиненні визнання фінансового активу різниця між балансовою вартістю (визначеною на дату припинення визнання) та одержаною компенсацією (включаючи всі одержані нові активи мінус усі прийняті нові зобов'язання) визнається у складі збитку або прибутку звітного періоду.

При передаванні, яке не тягне за собою припинення визнання через те, що Компанія в основному зберігає за собою всі ризики та винагороди від володіння переданим активом то Компанія продовжує визнавати переданий актив у цілому. У наступних періодах Компанія визнає будь-який дохід від переданого активу.

6. Фінансові зобов'язання

Класифікація та оцінка

Фінансові зобов'язання класифікуються за такими категоріями:

- фінансової зобов'язання за амортизованою собівартістю;
- фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток;
- договори фінансової гарантії;
- зобов'язання з надання позики за ставкою відсотка, нижчою від ринкової.

Компанія класифікує свої фінансові зобов'язання при їх первісному визнанні. Всі фінансові зобов'язання спочатку визнаються за справедливою вартістю.

Фінансові зобов'язання Компанії включають торговельну та іншу кредиторську заборгованість, кредиторську заборгованість за авансами отриманими (контрактні зобов'язання), кредити та позики.

Після первісного визнання фінансові зобов'язання обліковуються за амортизованою собівартістю, застосовуючи метод ефективного відсотка, крім:

- фінансових зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток/збиток;
- договорів фінансової гарантії, що оцінюються за більшою з таких сум (якщо оцінка є суттєвою):
 - сумою резерву під збитки,
 - первісно визнаною сумою за вирахуванням, за потреби, сукупного розміру доходу, визнаного згідно з принципами МСФЗ 15;
- зобов'язання з надання позики за ставкою відсотка, нижчою від ринкової, що оцінюються за більшою з таких сум:
 - сумою резерву під збитки,
 - первісно визнаною сумою за вирахуванням, за потреби, сукупного розміру доходу, визнаного згідно з принципами МСФЗ 15.

Грошові потоки, пов'язані з короткостроковими зобов'язаннями та довгостроковими зобов'язаннями, які є несуттєвими за вартістю, не дисконтуються, оскільки вплив дисконтування є несуттєвим.

Фінансові зобов'язання, що обліковуються за амортизованою собівартістю відображаються за вартістю, визначеною при первісному визнанні у випадках, коли відхилення від амортизованої вартості є несуттєвими. Усі різниці, що виникають між обліковою вартістю та амортизованою вартістю (дисконти, премії) відображаються у складі витрат/доходів в періоді погашення таких зобов'язань.

Фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток

Категорія "фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток" включає фінансові зобов'язання, призначені для торгівлі, і фінансові зобов'язання, визначені при первісному визнанні в якості зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Фінансові зобов'язання класифікуються як призначені для торгівлі, якщо вони придбані з метою продажу в найближчому майбутньому.

Похідні фінансові інструменти також класифікуються в якості призначених для торгівлі, за винятком випадків, коли вони визначаються як інструменти ефективного хеджування.

Доходи і витрати за зобов'язаннями, призначеними для торгівлі, визнаються у звіті про фінансові результати.

Фінансові зобов'язання, класифіковані при первісному визнанні в якості зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, відносяться в цю категорію на дату первісного визнання та виключно при дотриманні критеріїв МСФЗ 9 "Фінансові інструменти".

Компанія не має фінансових зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Інші фінансові зобов'язання

Інші фінансові зобов'язання, включають кредити та позики, торговельну та іншу кредиторську заборгованість, спочатку оцінюються за справедливою вартістю. Інші фінансові зобов'язання згодом оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка.

Кредити та позики - Первісне визнання кредитів та позик здійснюється за їхньою справедливою вартістю, що становить отримані надходження, за вирахуванням понесених витрат на здійснення операцій. Після первісного визнання кредити і позики відображаються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективного відсотку крім випадків, коли вплив ефекту дисконтування є несуттєвим. Різниця між їх вартістю та вартістю погашення визнається у звіті про фінансові результати протягом строку дії зобов'язання. Кредити і позики класифікуються як поточні, коли початковий строк погашення не перевищує дванадцять місяців від звітної дати.

Припинення визнання фінансових зобов'язань

Визнання фінансового зобов'язання припиняється у разі погашення, анулювання заборгованості, визначеної в договорі, або закінчення строку дії відповідного зобов'язання.

При припиненні визнання фінансового зобов'язання різниця між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), погашеного або переданого іншій стороні, та сплаченою компенсацією, включаючи будь-які передані негрошові активи та прийняті зобов'язання, визнається у прибутку чи збитку звітного періоду.

При заміні одного існуючого фінансового зобов'язання іншим зобов'язанням перед тим самим кредитором на суттєво відмінних умовах або у разі внесення істотних змін до умов існуючого зобов'язання, визнання первісного зобов'язання припиняється, а нове зобов'язання відображається в обліку з визнанням різниці в балансовій вартості зобов'язань у звіті про фінансові результати.

7. Знецінення фінансових інструментів

Компанія визнає резерв під збитки для очікуваних кредитних збитків за фінансовими інструментами:

- що оцінюються за амортизованою собівартістю;
- що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід (крім інструментів власного капіталу);
- дебіторською заборгованістю за орендою;
- договірними активами;
- зобов'язаннями із кредитування;
- договорами фінансової гарантії.

На кожну дату балансу Компанія оцінює резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, якщо кредитний ризик за таким фінансовим інструментом значно зріс із моменту первісного визнання.

Якщо станом на звітну дату кредитний ризик за фінансовим інструментом не зазнав значного зростання з моменту первісного визнання, Компанія оцінює резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам.

Якщо у попередньому звітному періоді Компанія оцінила резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, а станом на поточну звітну дату з'ясувалося що ці критерії не виконуються, то Компанія оцінює резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам станом на поточну звітну дату.

Компанія визнає суму очікуваних кредитних збитків (або здійснює відновлення корисності), що є необхідною для коригування резерву під збитки станом на звітну дату, до суми, яка має бути визнана як прибуток або збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку.

Компанія завжди оцінює резерв під збитки (резерв сумнівних боргів) у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, для:

- торговельної дебіторської заборгованості або договірних активів, що є наслідком операцій у межах сфери застосування міжнародного стандарту фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;
- дебіторської заборгованості за орендою за операціями, що перебувають у межах сфери застосування міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда».

При відображенні резерву під збитки (резерву сумнівних боргів) торговельної дебіторської заборгованості, договірних активів або дебіторської заборгованості за орендою балансова вартість активу зменшується шляхом прямого відображення у складі витрат або нарахування резерву сумнівних боргів, який включається до складу витрат

поточного періоду. Якщо в наступному періоді резерв під збитки зменшується, то попередньо визнаний збиток від зменшення корисності сторнується у межах попереднього зменшення корисності, коригуючи рахунок резервів під збитки, та відображається у складі витрат або доходів поточного періоду.

Компанія застосовує вимоги щодо зменшення корисності для визнання та оцінки резерву під збитки за фінансовими активами, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід (крім інструментів власного капіталу). Проте резерв під збитки визнається в іншому сукупному доході й не зменшує балансової вартості фінансового активу, зазначеної у звіті про фінансовий стан.

Для фінансових активів, які відображено за амортизованою вартістю, сумою знецінення є різниця між балансовою вартістю активу і поточною вартістю передбачуваних майбутніх потоків грошових коштів, дисконтованих по первинній ефективній ставці відсотка для даного фінансового активу. Збиток від знецінення безпосередньо зменшує балансову вартість всіх фінансових активів, за винятком торгівельної дебіторської заборгованості, зниження вартості якої здійснюється за рахунок резерву під збитки (резерву сумнівних боргів).

Резерв під збитки (резерв сумнівних боргів) торгової та іншої дебіторської заборгованості

Для визначення резерву під збитки (резерву сумнівних боргів) торгової та іншої дебіторської заборгованості застосовується спрощена модель оцінки ризиків. Компанія завжди оцінює резерв під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії. Резерв під збитки (резерв сумнівних боргів) торгової та іншої дебіторської заборгованості створюється відносно дебіторської заборгованості за електроенергію, товари, роботи, послуги за методом класифікації дебіторської заборгованості за термінами її непогашення та коефіцієнта сумнівності для відповідної групи. Коефіцієнти сумнівності, що використовуються для розрахунку резерву сумнівних боргів розраховуються щокварталу окремо для заборгованості за спожиту електроенергію та за надані товари, роботи та послуги. Резерв сумнівних боргів визначається щомісяця, відповідно до структури дебіторської заборгованості поточного місяця. У разі, коли дебіторська заборгованість стає безнадійною, вона списується за рахунок резерву сумнівних боргів. В сумі перевищення резерву сумнівних боргів – списується за рахунок інших операційних витрат. Оплата раніше списаних сум визнається в складі доходів періоду.

8. Запаси

Товарно-матеріальні запаси відображаються по найменшій із вартості - придбання чи чистої вартості реалізації. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за періодичною середньозваженою собівартістю: оцінка за середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття. Вартість запасів власного виробництва та вартість незавершеного виробництва включає відповідну долю загальновиробничих витрат.

9. Аванси видані

Аванси видані відображаються по фактичній вартості за вирахуванням резерву під знецінення. Сума авансів на придбання активу включається до його балансової вартості при отриманні Компанією контролю над цим активом та при наявності ймовірності того, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з ним, будуть отримані Компанією. Інші аванси списуються за рахунок прибутків та збитків при отриманні товарів або послуг, що відносяться до них. За наявності ознак того, що активи, товари та послуги, що відносяться до авансів, не будуть отримані, балансова

вартість авансів підлягає списанню, а відповідний збиток від знецінення відображається в складі прибутків та збитків. Аванси видані відносяться до довгострокових активів, коли товари або послуги, за які здійснена оплата, будуть отримані через один рік і пізніше, або коли аванси відносяться до активу, який після первісного визнання буде віднесений до категорії необоротних активів.

10. Гроші та їх еквіваленти

До грошей та їх еквівалентів Компанія відносить кошти на поточних рахунках в банках та короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

11. Акціонерний капітал

Фінансові інструменти, випущені Компанією, класифікуються як власний капітал тією мірою, якою вони відповідають визначенню фінансового зобов'язання або фінансового активу. Прості акції Компанії класифікуються як пайові інструменти.

12. Прибуток на акцію

Прибуток на акцію розраховується шляхом ділення чистого прибутку (збитку), що відноситься на долю звичайних акціонерів, на середньозважене число звичайних акцій в обігу.

13. Дивіденди

Дивіденди визнаються в момент, коли їхня виплата є юридично обґрунтованою. У разі виплати остаточних дивідендів, їхнє визнання здійснюється у момент затвердження акціонерами на загальних зборах.

14. Додатковий капітал

Додатковий капітал являє собою:

- накопичені доходи і витрати, що виникають при визнанні актуарних прибутків і збитків за пенсійними програмами з визначеними виплатами в момент їх виникнення в повному обсязі. Такі актуарні прибутки і збитки в подальшому не підлягають перекласифікації в складі прибутків та збитків періоду;
- результат від переоцінки цінних паперів. Після припинення визнання фінансового активу вартість його переоцінки не підлягає перекласифікації до складу прибутків/збитків періоду;
- результат від переоцінки необоротних активів. Після припинення визнання переоціненого необоротного активу сума накопиченої дооцінки, відображена у складі додаткового капіталу, включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу по дооцінці; Якщо актив використовується, то переноситься частина суми дооцінки з переоцінки основних засобів в нерозподілений прибуток. Сума перенесеного приросту є різницею між сумою амортизації, розрахованої на основі переоціненої балансової вартості активу, та сумою амортизації, розрахованої на підставі його історичної вартості.
- емісійний дохід отриманий в результаті перепродажу викуплених власних акцій.

15. Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат

Виплати по закінченні трудової діяльності

Компанія здійснює одноразові виплати при виході на пенсію працівникам, залежно від їхнього стажу роботи в Компанії (власний пенсійний план Компанії, закріплений в Колективному договорі).

Програми з визначеними виплатами

Компанія на кожну звітну дату оцінює справедливую вартість зобов'язань за пенсійними програмами з визначеними виплатами, використовуючи судження зовнішнього актуарія (ТОВ "Консорис Консалтинг"). Зміна зобов'язань визнається в звіті про фінансові

результати та в складі іншого сукупного доходу (актуарні прибутки або збитки за пенсійними планами).

Витрати минулих періодів у зв'язку із змінами планів визнаються Компанією в повному розмірі в момент виникнення таких витрат у складі прибутку та збитку.

Актуарні прибутки або збитки визнаються Компанією в повному обсязі. Такі актуарні прибутки або збитки відображається у складі іншого сукупного доходу і включаються до складу додаткового капіталу (див. Примітку 4.16 вище)

16. Забезпечення

Резерви визнаються, якщо Компанія має поточне зобов'язання (юридичне або конструктивне), яке виникло у результаті минулої події, є значна ймовірність того, що для погашення зобов'язання буде потрібний відтік економічних вигід, і може бути зроблена надійна оцінка суми такого зобов'язання. Якщо Компанія припускає отримати відшкодування деякої частини або всіх резервів, наприклад, за договором страхування, відшкодування визнається як окремий актив, але тільки у тому разі, якщо отримання відшкодування не підлягає сумніву. Витрата, що відноситься до резерву, відображається у звіті про сукупні прибутки та збитки за період за вирахуванням відшкодування. Якщо вплив тимчасової вартості грошей істотний, резерви дисконтуються за поточною ставкою до оподаткування, яка відображає, коли це може бути застосовано, ризики, характерні для конкретного зобов'язання. Якщо застосовується дисконтування, то збільшення резерву з часом визнається як витрати на фінансування.

17. Операції в іноземних валютах

Українська гривня є функціональною валютою і валютою представлення фінансової звітності. Операції у валютах, відмінних від української гривні, спочатку відображаються за курсами обміну, які переважають на дати здійснення операцій. Монетарні активи і зобов'язання, деноміновані у таких валютах, перераховуються у гривні за курсами обміну, чинними на звітну дату. Курсові різниці, що виникають під час перерахунку, відображаються у звіті про сукупні прибутки та збитки. Немонетарні активи і зобов'язання, деноміновані в іноземних валютах, які відображені у звітності за первісною вартістю, перераховуються у гривні за курсом обміну на дату здійснення операції.

18. Оренда

Оренда, при якій за орендодавцем зберігаються усі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на актив, класифікується як операційна оренда. Платежі, пов'язані з операційною орендою відображаються як витрати у звіті про сукупні прибутки та збитки за період з використанням прямолінійного методу списання таких витрат протягом строку оренди.

У момент укладення договору Компанія оцінює, чи є угода орендою або чи містить вона ознаки оренди, тобто визначає, чи передає договір право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду часу в обмін на відшкодування.

Компанія як орендар

Компанія застосовує єдиний підхід до визнання та оцінки всіх договорів оренди, за винятком короткострокової оренди і оренди активів з низькою вартістю, оренди основних засобів, що відносяться до розвідки або використання корисних копалин, нафти, природного газу і аналогічних невідновлюваних ресурсів та оренди землі.

Компанія визнає зобов'язання з оренди щодо здійснення орендних платежів і активи у формі права користування, які представляють собою право на використання базових активів.

Компанія визнає активи у формі права користування на дату початку оренди (тобто, дату, на яку базовий актив стає доступним для використання). Активи у формі права користування оцінюються за первісною вартістю, за

вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення, з коригуванням на переоцінку зобов'язань з оренди. Первісна вартість активів в формі права користування включає величину визнаних зобов'язань з оренди, понесені початкові прямі витрати і орендні платежі, здійснені на дату початку оренди або до такої дати, за вирахуванням отриманих стимулюючих платежів по оренді. Активи у формі права користування

амортизуються лінійним методом протягом коротшого з таких періодів: термін оренди або передбачуваний термін корисного використання активів. Компанія визначає строки корисного використання активів в формі права

користування по об'єктах основних засобів, аналогічних по характеру і способу використання в рамках діяльності

Компанії. Активи у формі права користування також піддаються перевірці на предмет знецінення.

За діючими договорами оренди у Компанії відсутні обов'язки з демонтажу і переміщенню базового активу, відновленню ділянки, на якій він розташовується, або відновленню базового активу до обумовленого стану.

На дату початку оренди Компанія визнає зобов'язання з оренди, які оцінюються за приведеною вартістю орендних платежів, які повинні бути здійснені протягом терміну оренди. Орендні платежі включають фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі) за вирахуванням будь-яких стимулюючих платежів по оренді до отримання, змінні орендні платежі, які залежать від індексу або ставки, і суми, які, як очікується, будуть сплачені за гарантіями ліквідаційної вартості. Орендні платежі також включають ціну виконання права (опціону) на купівлю, якщо є достатня впевненість в тому, що Компанія виконає це право (опціон), і виплати штрафів за припинення оренди, якщо термін оренди відображає потенційне виконання Компанією права (опціону) на припинення оренди. Змінні орендні платежі, що не залежать від індексу або ставки, визнаються як витрати (крім випадків, коли вони понесені для виробництва запасів) в тому періоді, в якому настає подія або умова, що призводить до здійснення таких платежів.

Для розрахунку приведеної вартості орендних платежів Компанія використовує ставку залучення додаткових позикових коштів на дату початку оренди (середня ставка за 6 місяців, що передують даті визнання/модифікації договору), оскільки процентна ставка, закладена в договорі оренди, не може бути легко визначена. Після дати початку оренди величина зобов'язань з оренди збільшується для відображення нарахування відсотків і зменшується для відображення здійснених орендних платежів. Крім того, Компанія здійснює переоцінку балансової вартості зобов'язань з оренди в разі модифікації, зміни терміну оренди, зміни орендних платежів або зміни оцінки права (опціону) на купівлю базового активу.

Компанія застосовує звільнення від визнання щодо короткострокової оренди до своїх короткострокових договорів оренди (тобто, до договорів, за якими на дату початку оренди термін оренди становить не більше 12 місяців і які не містять права (опціону) на купівлю базового активу). Компанія також застосовує звільнення від визнання щодо оренди активів з низькою вартістю до договорів оренди базових активів вартістю в сумі 150 000 грн. Орендні платежі по короткостроковій оренді та оренді активів з низькою вартістю, оренди землі визнаються як витрати лінійним методом протягом терміну оренди.

Компанія як орендодавець

Оренда, за якою у Компанії залишаються практично всі ризики і вигоди, пов'язані з володінням активом, класифікується як операційна оренда. Орендний дохід, що виникає, враховується лінійним методом протягом терміну оренди і включається в інший операційний дохід. Первісні прямі витрати, понесені при укладенні договору операційної оренди, включаються до балансової вартості переданого в оренду активу і визнаються

протягом терміну оренди на тій же основі, що і дохід від оренди. Умовна орендна плата визнається в складі іншого операційного доходу в тому періоді, в якому вона була отримана.

19. Визнання доходів

Виручка від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг (дохід за договорами з клієнтами) визнається тоді, коли (або в міру того, як) Компанія виконує свої обов'язки до виконання за договором шляхом передачі товарів або послуг (тобто, активів), які підлягають поставці покупцеві. В момент укладення договору Компанія визначає, чи виконує вона обов'язок до виконання протягом періоду або в певний момент часу. Якщо обов'язок до виконання не виконується протягом періоду, Компанія виконує обов'язок до виконання в певний момент часу. Товари або послуги

вважаються переданими, коли (або в міру того, як) покупець отримує контроль над ними. Ціна в угодах формується за методом «витрати плюс» або за аналогом ринкової вартості (для контрольованих операцій з ТЦУ).

Для кожного обов'язку до виконання, виконуваного протягом періоду, Компанія визнає виручку протягом періоду, оцінюючи ступінь повноти виконання обов'язків до виконання. Для оцінки ступеня виконання обов'язків до виконання Компанія застосовує методи результатів і/або методи ресурсів в залежності від того, який метод є найбільш доцільним і економічно обґрунтованим в конкретному випадку.

Виручка оцінюється як частина ціни угоди (яка виключає оцінки змінного відшкодування, які є обмеженими), що розподіляється на обов'язок до виконання, коли (або в міру того, як) цей обов'язок до виконання виконується, без податку на додану вартість (ПДВ). Компанія використовує стандартну п'яти-крокову модель передбачену МСФЗ (IFRS) 15. Компанія визнає доходи тоді, коли (або як тільки) задоволене зобов'язання щодо виконання, тобто коли контроль над товарами або послугами, який супроводжує зобов'язання до виконання, був переданий клієнту.

Дохід визнається за вирахуванням податку на додану вартість (ПДВ).

20. Фінансові доходи та витрати

Фінансові доходи та витрати включають в себе відсоткові витрати по позиковим коштам, збитки від дострокового погашення кредитів, відсоткові витрати щодо зобов'язань з пенсійного забезпечення та інших виплат, відсотковий дохід від розміщених коштів, дохід від виникнення фінансових інструментів.

Витрати по позиковим коштам, які відносяться до активів, для створення яких необхідний значний проміжок часу, капіталізується у складі таких активів. Всі інші відсоткові та інші витрати по позиковим коштам відносяться на витрати з використанням ефективної відсоткової ставки.

Відсоткові доходи визнаються по мірі нарахування з врахуванням ефективної дохідності активу.

21. Податок на прибуток

Поточний податок

Поточні податкові активи і зобов'язання за поточний та попередні періоди оцінюються за сумою, передбачуваною до отримання як відшкодування від податкових органів або до сплати податковим органам. Податкові ставки та податкове законодавство, які застосовуються для розрахунку цієї суми, – це ставки і закони, прийняті або практично прийняті на звітну дату.

Відстрочений податок

Відстрочений податок на прибуток нараховується за методом балансових зобов'язань за усіма тимчасовими різницями на звітну дату між балансовою вартістю активів і зобов'язань, для цілей фінансового обліку та вартістю, що приймається до уваги у податковому обліку. Відстрочені податкові зобов'язання визнаються за усіма оподатковуваними тимчасовими різницями, крім випадків, коли:

– відстрочене податкове зобов'язання виникає в результаті первинного визнання гудвілу або активу, або зобов'язання у господарській операції, яка не є об'єднанням компаній, і яке на момент здійснення операції не впливає ні на бухгалтерський прибуток, ні на оподаткований прибуток або збиток; і

– щодо оподатковуваних тимчасових різниць, які пов'язані з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, та з часткою у спільних підприємствах, якщо материнська компанія може контролювати розподіл у часі сторнування тимчасової різниці, або існує значна ймовірність того, що тимчасова різниця не буде сторнована в недалекому майбутньому.

Відстрочені податкові активи визнаються за усіма оподатковуваними тимчасовими різницями і перенесенням на наступні періоди невикористаного податкового кредиту та податкових збитків, якщо існує ймовірність отримання неоподаткованого прибутку, щодо якого можна застосувати тимчасову різницю, а також використовувати податкові кредити і податкові збитки, перенесені на наступні періоди, крім випадків, коли:

○ відстрочений податковий актив, що стосується тимчасових різниць, виникає у результаті первісного визнання активу або зобов'язання в господарській операції, яка не є об'єднанням компаній, і який на момент здійснення операції не впливає ні на бухгалтерський прибуток, ні на оподатковуваний прибуток або збиток; і

○ щодо тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, а також з часткою участі у спільній діяльності, відстрочені податкові активи визнаються, тільки якщо існує ймовірність сторнування тимчасових різниць в осяжному майбутньому і буде отриманий оподатковуваний прибуток, у відношенні якого можна застосувати тимчасову різницю.

Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кожну дату складання звіту про фінансовий стан і зменшується, якщо більше не існує ймовірності отримання достатнього оподаткованого прибутку, який дозволив би реалізувати частину або усю суму такого відстроченого податкового активу. Невизнані раніше відстрочені податкові активи переоцінюються на кожну дату звіту про фінансовий стан і визнаються тоді, коли виникає ймовірність отримання у майбутньому оподаткованого прибутку, що дає можливість реалізувати відстрочений податковий актив.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання визначаються за ставками податку, застосування яких очікується при реалізації активу або погашення зобов'язання, на підставі діючих або оголошених (і практично прийнятих) на дату звіту про фінансовий стан податкових ставок і положень податкового законодавства. Відстрочений податок, який належить до статей, визнаних не у складі прибутку чи збитку, також не визнається у складі прибутку або збитку. Статті відстрочених податків визнаються відповідно до операцій, які покладені в їхню основу, або у складі іншого сукупного доходу, або безпосередньо в капіталі. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання підлягають взаємозаліку за наявності повного юридичного права зарахувати поточні податкові активи у рахунок поточних податкових зобов'язань і якщо вони відносяться до податків на прибуток, накладених тим самим податковим органом на той же суб'єкт господарювання.

22. Податок на додану вартість (ПДВ)

Податок на додану вартість стягується з Компанії за ставкою визначеною в ст. 193 Податкового кодексу України.

Компанія здійснює операції щодо послуги з розподілу електроенергії та визначає дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V Податкового кодексу - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають

поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

По іншим видам постачання товарів, робіт, послуг зобов'язання компанії з ПДВ дорівнює загальній сумі ПДВ, що акумульована за звітний період, та виникає на дату відвантаження товарів покупцям (надання послуг) або на дату отримання оплати від покупців, в залежності від того, що відбулося раніше. Податковий кредит з ПДВ – це сума, на яку Компанія має право зменшити свої зобов'язання з ПДВ за звітний період. Право на податковий кредит виникає в момент отримання товарів (робіт, послуг) або в момент оплати постачальнику в залежності від того, що відбулося раніше. ПДВ по операціям з продажу та придбання визнається в балансі розгорнуто та відображається окремо як актив та зобов'язання з ПДВ.

23. Сегменти

Діяльність Компанії здійснюється в одному операційному сегменті, тому звітним визначається один господарський сегмент "послуга з розподілу електроенергії".

Протягом 1 півріччя 2019 року закупівля електричної енергії здійснювалася в ДП "Енергоринок" за оптовою ринковою ціною електричної енергії.

Згідно з пунктом 2 розділу XVII "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України "Про ринок електричної енергії"

впровадження повномасштабного ринку відбулося з 01 липня 2019 року, тому, починаючи з 1 липня 2019 року, закупівля електричної енергії здійснюється на різних сегментах ринку за цінами та правилами, визначеними законодавчою базою.

Компанія надає послугу з розподілу на території України.

24. Операції з пов'язаними особами

До пов'язаних сторін Компанія відносить осіб, які: контролюють Компанію, мають суттєвий вплив на Компанію, є членами провідного управлінського персоналу Компанії.

25. Умовні активи та умовні зобов'язання

Умовний актив не визнається у балансі компанії, але розкривається у фінансовій звітності, якщо вірогідно отримання економічних вигід.

Умовні зобов'язання не визнаються в балансі, якщо не існує ймовірності, що для погашення зобов'язання буде необхідний відтік економічних ресурсів, і його можна обґрунтовано оцінити. Умовні зобов'язання розкриваються, якщо тільки можливість відтоку ресурсів, що представляють економічну вигоду, не є віддаленою.

Голова правління ПрАТ «Київобленерго»

В.О. Чернявський

З наказом ознайомлені:

Головний бухгалтер

Бухгалтери:

Керівник юридичного відділу

І.М. Божко

О.М. Качура

А.М. Федоренко

С.П. Костенко

Додаток И

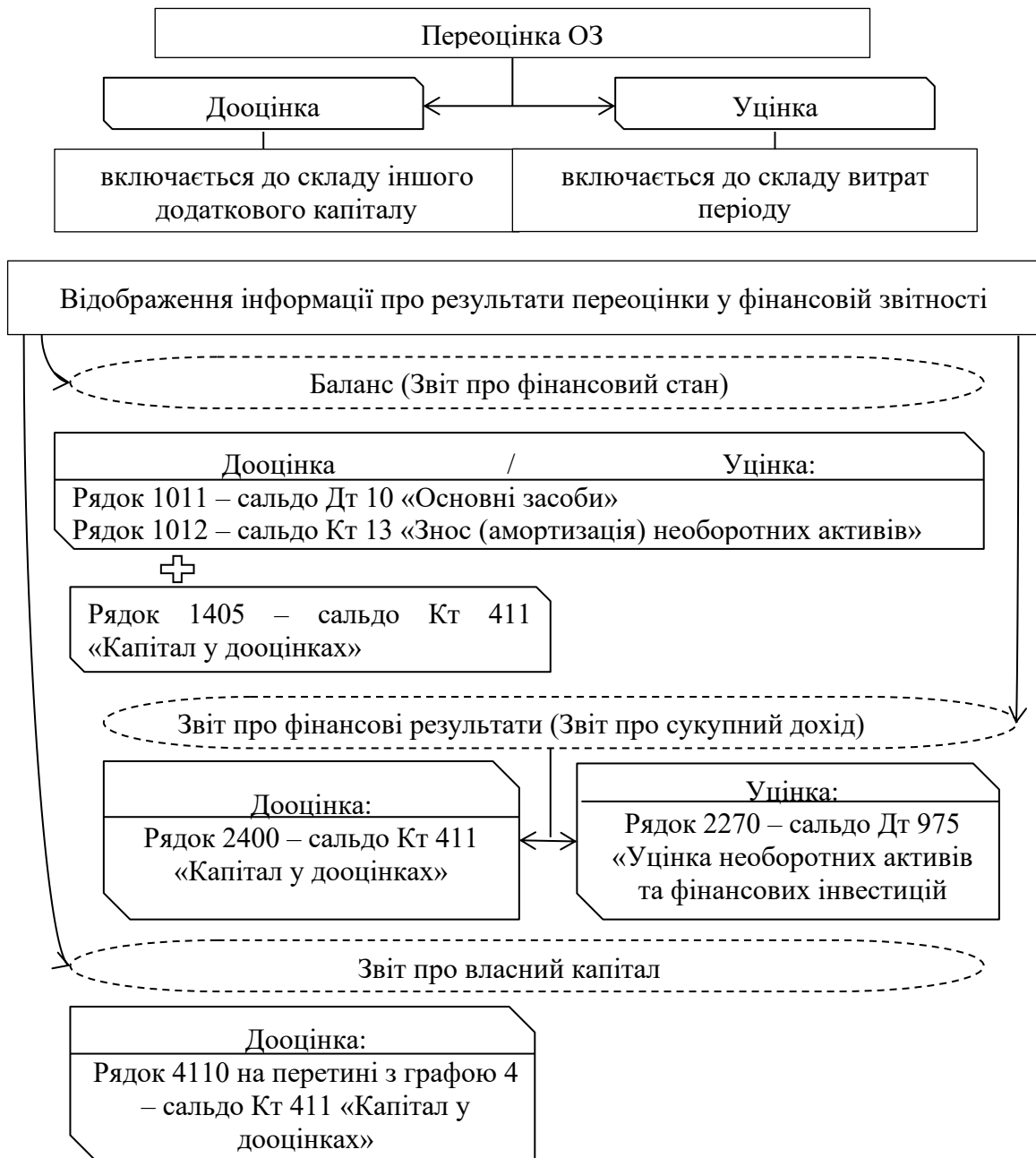


Рисунок И.1 Відображення результатів переоцінки у фінансовій звітності

Додаток К

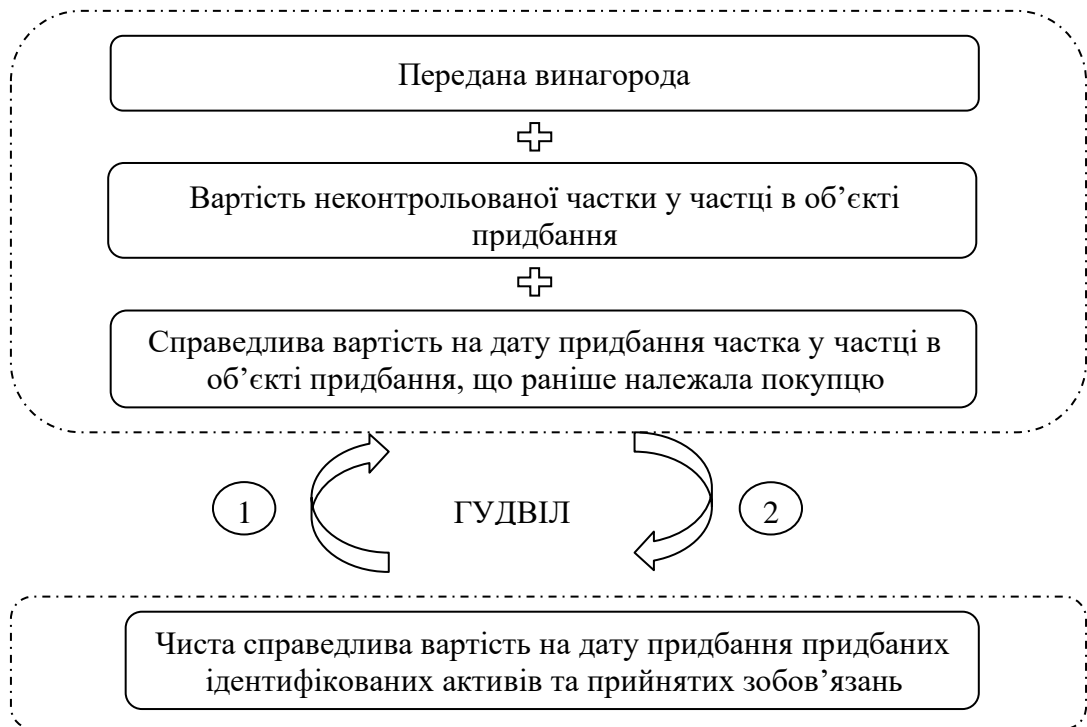


Рисунок К.1 – Порядок визначення гудвілу внаслідок об'єднання підприємств (створено на основі 48)

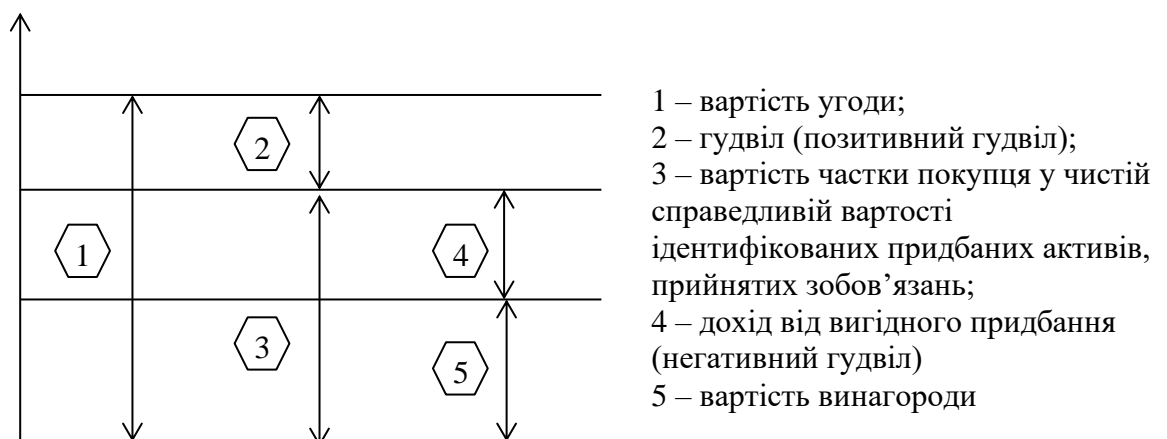


Рисунок К.2 – Вартісне співвідношення елементів розрахунку гудвілу

Додаток Л

Таблиця Л.1 – Ознаки можливого зменшення корисності активів

Внутрішні	Зовнішні
<ul style="list-style-type: none"> – є свідчення морального або фізичного старіння активу або факт його пошкодження; – актив є учасником процесу реструктуризації або в подальшому підлягає вибуттю; – економічні показники за період є гіршими, ніж за попередніми очікуваннями; – балансова вартість інвестиції є вищою за балансову вартість чистих активів об'єкта інвестування; – грошові потоки для придбаного активу, необхідні для його утримання, істотним чином перевищують заплановані; – істотні зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни у наступному періоді, що негативно впливають на діяльність Товариства. 	<ul style="list-style-type: none"> – зниження ринкової вартості активу на істотну величину, ніж очікувалось протягом звітного періоду; – негативні зміни технологічних, ринкових, економічних та юридичних умов; – зменшення цін на електроенергію; – збільшення ринкової відсоткової ставки; – балансова вартість чистих активів підприємства є більшою, ніж його ринкова капіталізація; – пошкодження ліній електро-передач внаслідок стихійних лих.

Додаток М

Визначення порядку визнання доходу відповідно до 5-рівневої моделі МСФЗ 15

1. *Визначення договору із замовником.* Укладено договір між ПАТ «Київобленерго» та НВК Узинська гімназія Київської області (клієнт) на розподіл електричної енергії. Договір містить змінну винагороду, що формується згідно встановленим тарифам. Всіх обов'язкових умов МСФЗ 15 дотримано (договір сторонами ухвалено письмово, і зобов'язання за ним будуть виконуватися; визначено права сторін; окреслено умови оплати, договір має комерційний сенс для ПАТ «Київобленерго»).

2. *Визначення виконання зобов'язань за договором.* ПАТ «Київобленерго» зобов'язується розподіляти електричну енергію, а НВК Узинська гімназія — розрахуватись згідно з погодженим графіком розрахунків. Рахунки виставляються клієнтам щомісяця, і винагорода підлягає сплаті після виставлення рахунку.

3. *Визначення ціни договору.* Роздрібні тарифи на електроенергію формуються відповідно до дійсних постанов НКРЕКП.

4. *Розподіл ціни операцій на зобов'язання до виконання.* Ціна формується згідно обсягу наданих послуг.

5. *Визнання доходу, коли кожне зобов'язання виконано.* ПАТ «Київобленерго» визнає дохід у міру виконання кожного з прийнятих зобов'язань у такому порядку:

- 1) у момент отримання авансу дохід не визнається;
- 2) коли здійснено розподіл електричної енергії замовнику, визнається дохід.

Додаток Н

Доповнення положень облікової політики ПАТ «Київобленерго»

1. Основні засоби

Переоцінка здійснюється відповідно до результатів контролю за змінами справедливої вартості об'єктів ОЗ, що проводиться наприкінці кожного звітного періоду.

Рівень порогу суттєвості заснований на облікових судженнях і становить 5%. Ці строки переглядаються на предмет подальшої відповідності кожні три роки.

Ліквідаційна вартість це сума, яку отримає Компанія при вибутті основних засобів після закінчення терміну його корисного використання, за вирахуванням витрат на вибуття, та визначається Компанією при введенні основних засобів в експлуатацію. У разі якщо, ліквідаційну вартість не можливо оцінити, або вона не істотна за сумами, ліквідаційна вартість не встановлюється.

Компоненти основних засобів, собівартість яких є істотною щодо вартості самого об'єкта ОЗ, амортизуються окремо. Вартість заміни значних компонентів основних засобів капіталізується, а компоненти, які були замінені, списуються.

2. Нематеріальні активи

Нематеріальні активи первісно відображаються, якщо: а) актив відповідає визначенню нематеріального активу; б) існує імовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до Компанії; в) собівартість активу можна достовірно оцінити.

Не визнаються нематеріальними активами витрати, що виникли в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження визнаються витратами у періоді їхнього фактичного понесення.

Якщо Компанія не може відокремити етап дослідження від етапу розробок внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, понесені видатки визнаються витратами періоду.

Амортизація визнається на прямолінійній основі протягом очікуваного строку корисного використання нематеріальних активів. Строки корисного використання груп нематеріальних активів представлені таким чином:

Група НМА	Строк користування, років
Ліцензії	2-5 (протягом терміну дії)
Програмне забезпечення	2-10
Інші нематеріальні активи	2-7

Визначені строки слід переглядати вкінці кожного року, разом зі встановленим методом амортизації (прямолінійний), і якщо вони потребують змін, коригування треба проводити як зміни в облікових оцінках.

Ліквідаційна вартість всіх нематеріальних активів прирівнюється нулю.

У випадку зменшення корисності балансова вартість нематеріальних активів списується до більшої з величин: вартості під час використання та справедливої вартості, за вирахуванням витрат на продаж.

При ідентифікації нематеріальні активи мають бути відокремленими від гудвілу. Собівартістю нематеріального активу в разі об'єднання бізнесу є його справедлива вартість на дату придбання. Компанія визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проєкт з дослідження і розроблення об'єкта придбання, якщо цей проєкт відповідає визначенню нематеріального активу.

3. Запас

Собівартість запасів складається з витрат на придбання, витрат на переробку та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням.

Запаси, які було визнано компонентом ОЗ, слід визнавати як витрати протягом строку використання такого ОЗ

Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо:

- вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася;
- зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут.

У цих випадках здійснюється знецінення неліквідних, застарілих запасів до чистої ціни реалізації на дату складання фінансової звітності. Відповідне зменшення вартості запасів відображається як нарахування резерву на знецінення запасів.

При реалізації балансова вартість запасів визнається витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів визнаються витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток.

4. Зменшення корисності нефінансових активів

На дату складання фінансової звітності Товариство визначає наявність ознак знецінення активів:

Внутрішні	Зовнішні
<ul style="list-style-type: none"> – є свідчення морального або фізичного старіння активу або факт його пошкодження; – актив є учасником процесу реструктуризації або в подальшому підлягає вибуттю; – економічні показники за період є гіршими, ніж за попередніми очікуваннями; – балансова вартість інвестиції є вищою за балансову вартість чистих активів об'єкта інвестування; – грошові потоки для придбаного активу, необхідні для його утримання, істотним чином перевищують заплановані; – істотні зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни у наступному періоді, що негативно впливають на діяльність Товариства. 	<ul style="list-style-type: none"> – зниження ринкової вартості активу на істотну величину, ніж очікувалось протягом звітного періоду; – негативні зміни технологічних, ринкових, економічних та юридичних умов; – зменшення цін на електроенергію; – збільшення ринкової відсоткової ставки; – балансова вартість чистих активів підприємства є більшою, ніж його ринкова капіталізація; – пошкодження ліній електропередач внаслідок стихійних лих.

Дотримання принципу обачності є метою проведення тестування на знецінення. Сам тест проводиться з дотриманням принципів корисності,

заміщення та очікування. Одиницею яка генерує грошові потоки слід вважати Компанію.

При знеціненні нефінансового активу, що був раніше переоцінений, сума накопиченої дооцінки включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу по дооцінці.

5. Визнання доходів

Застосування МСФЗ 15 відбувається лише щодо договорів, предметом яких є товари або послуги, які є результатами звичайної діяльності Компанії. Договори містять змінну винагороду, що формується згідно встановленим тарифам. Ціна формується згідно обсягу наданих послуг, а виручка визнається в сумі, на яку Компанія має право виставити рахунок. Рахунки виставляються клієнтам щомісяця, і винагорода підлягає сплаті після виставлення рахунку. Доходи визнаються тільки тоді, коли контроль над послугами, був переданий клієнту.

Безумовні права на компенсацію відображаються як дебіторська заборгованість.

Компанія веде контроль над темпом росту виручки, що вимагає обов'язковий розрахунок темпу росту виручки перед складанням річної фінансової звітності.

6. Знецінення фінансових інструментів

Компанія створює резерв під очікувані кредитні збитки відповідно до критеріїв:

- існування доказів про можливість неотримання компенсації від боржників;
- результати аналізу розміру торгової дебіторської заборгованості;
- результати аналізу періоду простроченої торгової заборгованості;
- рішення по судовому процесу;
- банкрутство боржника;
- скрутне матеріальне становище боржника.

Щоб оцінити ECL, дебіторська заборгованість підрозділяється на групи на основі однорідних для кожної групи характеристик кредитного ризику і термінів прострочення заборгованості для договорів одного типу. Для кожної такої групи застосовується коефіцієнт кредитного ризику (очікуваний відсоток втрат) з матриці оціночних резервів.

7. Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат

Забезпечення винагород та виплат співробітникам

Обліковою політикою Компанії передбачено створення наступних забезпечень для відшкодування майбутніх витрат і платежів:

- забезпечення для відшкодування майбутніх витрат і платежів на виплату відпусток працівникам;
- забезпечення виплати працівникам до ювілейних та пам'ятних дат;
- інші забезпечення майбутніх витрат і платежів (поквартальні виплати певним категоріям працівників).

Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду

Для отримання найкращої оцінки забезпечення Група враховує ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами. У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

Нарахування резерву (забезпечення) відображається як збільшення зобов'язання по резерву з одночасним визнанням витрат.

Винагороди нараховуються того року, в якому відповідні послуги надаються працівниками Компанії.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.