

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.06.075>

УДК 357.1

Л. Г. Ловінська

доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ В ОБЛІКУ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню нормативно-правового регулювання й особливостей діяльності великих державних підприємств як суб'єктів, що відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" становлять суспільний інтерес та зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Мета дослідження полягає в тому, щоб науково обґрунтувати необхідність проведення заходів, спрямованих на усунення перешкод імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та забезпечення розвитку на їх основі обліку як функції управління державними підприємствами України. Для досягнення цієї мети виконано науково-аналітичне обґрунтування вдосконалення методології бухгалтерського обліку і звітності вітчизняних держпідприємств у контексті запровадження МСФЗ, шляхів імплементації норм зазначених стандартів у національне нормативно-правове забезпечення господарської діяльності таких підприємств. Доведено гіпотезу: для успішної імплементації МСФЗ держпідприємствами потрібно розробити концепцію обліку та звітності за цими стандартами для них, котра визначить формат застосування МСФЗ (повне або з певними обмеженнями) та стане основою розроблення відповідних змін до чинного законодавства.

Ключові слова: державні підприємства, бухгалтерський облік, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, концепція збереження капіталу.

Табл. 1. Лист. 38.

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, Member of Methodological Board on Accounting under the Ministry of Finance of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

INTERNATIONAL STANDARDS IN ACCOUNTING SYSTEM OF UKRAINIAN STATE-OWNED ENTERPRISES

Abstract. The article is devoted to the study of regulation and features of activities of large state-owned enterprises (SOEs) as entities that according to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" defined as public interest entities. This provision obligates SOEs to run accounting and prepare the financial reporting in accordance with international standards. The objective of this study is to scientifically substantiate the necessity of measures, aimed at removing the obstacles to the implementation of IFRS and ensuring the development of accounting based on their provisions as a function of Ukrainian SOEs' management. To achieve this goal, there has been presented a scientific and analytical justification for improving the methodology and organization of accounting and reporting of SOEs of Ukraine in the context of the IFRS implementation, ways of implementing IFRS to the national regulatory framework and economic support of SOEs' activities, as a necessary prerequisite for the formation of a unified state policy in the area of methodology and organization of accounting and

© Ловінська Л. Г., 2020

reporting. In the article the nature of inconsistencies between IFRS and current Ukrainian legislation, the positive and negative impact of the application of accounting methodology for the development of financial mechanisms of state regulation are disclosed. The expediency of studying the possibility and conditions of application of the physical capital maintenance concept in accounting and financial reporting of SOEs is shown.. The hypothesis is proven: for the successful implementation of IFRS by SOEs it is necessary to develop for SOEs a concept of accounting and reporting in compliance with IFRS. This will determine the format of IFRS application (full application or with certain restrictions) and would be the basis for developing the relevant amendments to the current legislation. General scientific methods (induction, deduction, analysis and synthesis), as well as methods of comparison, expert assessments, associations and analogies were used for the purpose of the study.

Keywords: state-owned enterprises, accounting, financial reporting, international financial reporting standards, capital maintenance concept.

JEL classification: M42, M48.

А. Г. Ловинская

доктор экономических наук, профессор, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ В УЧЁТЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ

Аннотация. Статья посвящена исследованию нормативно-правового регулирования и особенностей деятельности больших государственных предприятий как субъектов, которые в соответствии с Законом Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" представляют общественный интерес и обязаны вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность по международным стандартам. Цель исследования заключается в том, чтобы научно обосновать необходимость проведения мероприятий, направленных на устранение препятствий имплементации международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и обеспечение развития на их основе учета как функции управления государственными предприятиями Украины. Для достижения этой цели выполнено научно-аналитическое обоснование совершенствования методологии бухгалтерского учета и отчетности отечественных госпредприятий в контексте внедрения МСФО, путей имплементации норм данных стандартов в национальное нормативно-правовое обеспечение хозяйственной деятельности таких предприятий. Доказана гипотеза: для успешной имплементации МСФО госпредприятиями нужно разработать концепцию учета и отчетности по данным стандартам для них, которая определит формат применения МСФО (полное или с некоторыми ограничениями) и станет основой разработки соответствующих изменений в действующее законодательство.

Ключевые слова: государственные предприятия, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, концепция сохранения капитала.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон), підприємства, які становлять суспільний інтерес, складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (ст. 12-1, п. 2) [1]. До таких підприємств, зокрема, належать великі підприємства, тобто ті, показники яких на дату складання фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із трьох критеріїв: балансова вартість активів становить

понад 20 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро; середня чисельність працівників – понад 250 осіб (ст. 2 Закону). До кола суб'єктів суспільного інтересу включено й великі державні підприємства як такі, що відповідають зазначеним критеріям.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) наразі визнані глобальними стандартами. Їх поширення на великі державні підприємства є, безумовно, позитивним процесом. Як зазначено у вступі до Концептуальної основи МСФЗ (*далі* – Концептуальна основа), вони базуються на засадах, застосування котрих запроваджує єдині методологічні підходи до обліку та звітності, що створює умови для підвищення економічної ефективності бізнесу, спрощує міжнародний рух капіталу і знижує його вартість, висвітлює можливості й ризики для інвестування, сприяє прозорості фінансової інформації для прийняття управлінських рішень економічного характеру, зміцнює підзвітність суб'єкта господарювання та забезпечує відповідальність його керівництва перед інвестором (власником) [2].

Фінансова звітність, складена за МСФЗ, – це звітність загального призначення, тобто публічна, така, котра перебуває у відкритому доступі. Згідно з Концептуальною основою, мета такої звітності – надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Тож звітність за МСФЗ спрямована переважно на користувачів, котрі не мають доступу до інформації бухгалтерського обліку підприємства.

У Концептуальній основі наводяться певні застереження в аспекті застосування фінансової звітності загального призначення. Зокрема, щодо управлінського персоналу суб'єкта господарювання (фінансового управлінського персоналу та керівної ради) зауважується, що йому не потрібно покладатися на таку звітність, оскільки він може отримати необхідну фінансову інформацію з внутрішніх джерел підприємства. Стосовно регуляторів (регуляторних органів) підкреслено: фінансова звітність загального призначення може також бути корисною їм, проте вона не спрямована безпосередньо на їхні інформаційні потреби [2]. Сутність застережень полягає в тому, що зміст фінансової звітності загального призначення може не повною мірою відповідати запитам на інформацію таких користувачів, які повинні приймати управлінські рішення щодо тактики і стратегії діяльності компанії або здійснювати моніторинг чи нагляд за виконанням певних її завдань, не завжди пов'язаних із прибутковістю.

Державні підприємства, мета існування й діяльності котрих відрізняється від відповідної мети приватних підприємств і корпорацій без частки державної власності, мають свої особливості управління, а отже, й запити до обліку та фінансової звітності.

Одним із принципів управління суб'єктами господарювання державного сектору є винятковість державної власності. Сутність цього принципу полягає в тому, що в державній власності повинні залишатися лише ті суб'єкти госпо-

дарювання, котрі виконують функції, безпосередньо покладені на державу, якщо такі функції не можуть повною мірою виконуватися суб'єктами господарювання недержавного сектору, а саме: такі суб'єкти є природними монополіями, щодо яких не розроблені спеціальні умови для їх приватизації; забезпечують безпеку держави або здійснюють іншу діяльність, котра є життєво важливою для суспільства та не може повною мірою виконуватися суб'єктами господарювання недержавного сектору [3]. З огляду на наведені в Концептуальній основі застереження, фінансова звітність держпідприємств мала б враховувати їхній особливий статус, зумовлений державною власністю, виконанням певних соціальних функцій, та підпорядкованість державному управлінню. Очевидно, що залучення потенційних інвестицій не може бути пріоритетним завданням фінансової звітності таких підприємств. Скоріше, якщо не першочерговим, то хоча б рівноцінним є її завдання відобразити ефективність використання державної власності та якість виконання покладених державою функцій щодо надання певних послуг, випуску продукції тощо.

Державні підприємства, або, згідно з термінологією міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), державні комерційні підприємства, є суб'єктами державного сектору. Відповідно до міжнародної практики, вони ведуть бухгалтерський облік за МСФЗ, а не за МСБОДС¹. Найбільш характерними рисами державних комерційних підприємств є повноваження самостійно укладати господарські договори, відсутність постійного фінансування держави, отримання прибутків від діяльності чи повна компенсація власних витрат [4, с. 207]. Саме з цих причин такі підприємства підпадають під сферу застосування МСФЗ. Однак наявність контролю з боку держави (як зазначено в МСБОДС, контролю з боку іншого суб'єкта державного сектору [4, с. 207]) обумовлює особливості обліку та звітності держпідприємств, котрі в зарубіжних країнах врегульовані національним законодавством.

На практиці запровадження МСФЗ на державних підприємствах України наражається на низку перешкод, пов'язаних із недосконалістю чинного законодавства. Тому їх дослідження, а також вивчення особливостей застосування МСФЗ такими підприємствами є важливим, а тема статті – актуальною.

Мета дослідження полягає в тому, щоб науково обґрунтувати необхідність проведення заходів, спрямованих на усунення перешкод імплементації МСФЗ і забезпечення розвитку на їх основі обліку як функції управління державними підприємствами України.

Об'єктом дослідження, результати котрого висвітлено в цій статті, визначено МСФЗ, Концептуальну основу та законодавче забезпечення діяль-

¹ У попередніх редакціях Концептуальної основи МСБОДС на цей факт було пряме посилення. Однак з 2015 р., після її перегляду, прямої вказівки на це немає. Натомість державні комерційні підприємства не включені в перелік суб'єктів, на яких поширюються МСБОДС, а їх визначення наведене в основі до висновків Додатка В до МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів" (див.: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2019 Ed. International Federation of Accountants – New York 10017 USA. P. 27, 211. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf).

ності державних підприємств України, їхню систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Предмет дослідження – імплементація МСФЗ у бухгалтерський облік державних підприємств України, вдосконалення законодавства, що регулює діяльність таких підприємств.

Гіпотеза: для успішної імплементації МСФЗ держпідприємствами необхідно розробити концепцію обліку та звітності за МСФЗ для таких підприємств, яка визначить формат застосування цих стандартів (повне або з певними обмеженнями) та стане основою підготовки відповідних змін до чинного законодавства, що регулює господарську діяльність і бухгалтерський облік державних підприємств.

Методологія дослідження: поряд із загальнонауковими методами (індукція, дедукція, аналіз та синтез) використовувалися методи порівняння, експертних оцінок, асоціацій і аналогій.

У національній економіці державні підприємства відіграють важливу роль, що обумовлена покладеними на них суспільством функціями. За даними Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України наразі повний перелік таких підприємств налічує 3241 позицію [3]. З них 805 об'єктів, які рекомендовано залишити в державній власності, й казенних підприємств. До їх числа належать ДП “Чорнобильська АЕС”, ДП “Центральне підприємство з поводження з радіоактивними відходами”, ДП “Управління забезпечення функціонування об'єктів Чорнобильської АЕС”, Державне космічне агентство України (10 підприємств), Державний концерн “Укроборонпром” (98 підприємств), ПАТ “Національна акціонерна компанія “Нафтогаз України”, ДП “Енергоринок”, ДП “Національна атомна енергогенеруюча компанія “Енергоатом” тощо. Тож за загального зменшення кількості держпідприємств державі належатимуть найбільш значущі з них із точки зору соціальної сфери, безпеки чи економіки.

Програмою діяльності Кабінету Міністрів України передбачається збільшення рентабельності їхніх активів (RoA) з 2,1 % у 2018 р. до 5 % у 2024 р. [5]. Досягти такого рівня рентабельності неможливо без реформування системи управління держпідприємствами. Урядом заплановано введення сучасних міжнародних стандартів у систему їх управління, а на стратегічних підприємствах – створення наглядних рад, які забезпечать ефективне й прозоре корпоративне управління. Обов'язковою умовою функціонування таких рад є запровадження МСФЗ, результатом чого стануть якісні бухгалтерський облік і фінансова звітність, котрі сприятимуть прозорій системі управління та об'єктивному економічному аналізу використання державної власності в інтересах суспільства.

Бухгалтерський облік як функція управління підприємствами, у т. ч. державними, виконує завдання інформаційного обґрунтування управлінських рішень. Важливість його вдосконалення на основі МСФЗ як функції управління державними підприємствами обумовлена двома чинниками: по-перше, роллю держпідприємств у національній економіці, котра визначається тим, що на них

покладається розв'язання завдань, які не мають можливості або економічної зацікавленості виконувати підприємницькі структури; по-друге, тим, що такі підприємства є потенційним джерелом фіскальних ризиків для держави через можливі втрати держбюджету внаслідок відсутності об'єктивної інформації про фінансові результати їхньої діяльності (необґрунтованість фінансових планів – заниження суми чистого прибутку й, відповідно, його частки, яка належить державі; зменшення податкових надходжень та інших платежів на користь останньої, збільшення надання їм державної підтримки, необґрунтовані обсяги гарантованих державою кредитів та інших зобов'язань тощо).

Вивчення сучасних наукових джерел показало, що дослідників цікавлять питання або доцільності перебування підприємств у державній власності, місця й ролі держпідприємств у економіці країн, або їх фінансового управління.

У зарубіжних публікаціях щодо реформування державних підприємств визначена їхня роль у країнах із перехідною економікою у сприянні зростанню перспективних секторів чи регіонів, котрі відстають, у наданні послуг населенню, подоланні проблем на ринку, пов'язаних із природними монополіями, заповненні наявних ринкових товарних розривів, фінансування інвестицій, чий розмір або ризик роблять приватні капіталовкладення малоімовірними, чи у вирішенні питання національного пріоритету або безпеки; окреслені шляхи забезпечення стабільності діяльності таких підприємств; висвітлені переваги й недоліки різних моделей управління ними, їх значення в системі державних фінансів, управлінські проблеми політичного, фінансового та регуляторного характеру, з якими стикаються державні підприємства, та пов'язані з ними фіскальні ризики [6–11].

У працях українських вчених проаналізовано національні й міжнародні документи, а також досвід європейських країн щодо підвищення ефективності фінансового управління та забезпечення фінансової стійкості таких підприємств [12; 13]. Запропоновано ряд механізмів досягнення прозорості й підзвітності підприємств державного сектору, формування системи оцінки їхньої діяльності та реформування підходів до державного управління в системі забезпечення стабілізації фінансів. Проаналізовано зв'язок між прозорістю державних фінансів, фінансів державних підприємств та ступенем фіскальної прозорості, обґрунтовано напрями підвищення транспарентності фінансів державних корпорацій на макро- й мікрорівні [14; 15].

Водночас дослідження з питань бухгалтерського обліку, які могли б спиратися на доробок фінансової науки щодо державних підприємств, майже не проводяться.

Розвиток бухгалтерського обліку підприємств України в умовах імплементації МСФЗ вивчався науковцями за такими напрямками:

- Досвід застосування МСФЗ у різних країнах і в Україні, гармонізації системи бухгалтерського обліку за цими стандартами та законодавства, що регламентує господарську діяльність на національному й глобальному рівнях, визначення сфери та проблем створення інституційних механізмів застосування МСФЗ, оцінки якості фінансової звітності, розвитку інтегрова-

ної та нефінансової звітності, впливу цих стандартів на методи ведення бізнесу [16–18].

- Концепції, проблеми й перспективи розвитку бухгалтерського обліку та звітності в корпоративному управлінні, засади адаптації публічної звітності до умов постіндустріальної економіки [19–24].

- Облікова політика підприємства в умовах застосування МСФЗ, адаптація національної системи бухгалтерського обліку і звітності до цих стандартів [25; 26].

Тож аналоги наукових досліджень у світовій і українській науці не вичають особливостей застосування МСФЗ у практиці управління державними підприємствами, діяльність котрих хоч і має комерційний характер, але обмежена в деяких аспектах тим, що їхні активи є власністю держави, а функції пов'язані з виконанням певних суспільних завдань.

Окремо слід відзначити праці, де досліджується сучасна парадигма бухгалтерського обліку, яка віддзеркалює вплив на облік процесів глобалізації економіки, методологічні підходи до вдосконалення МСФЗ; світові теоретичні й практичні тенденції побудови та розвитку стандартів бухгалтерської звітності, їх імплементації в Україні; врахування специфіки показників для прийняття інвестиційних рішень [27–29]. Новим напрямом досліджень є пошук інших, відмінних від уже розроблених, концепцій і моделей формування звітної інформації в умовах застосування МСФЗ, аналіз невідповідності можливостей сучасної облікової системи вимогам економічної безпеки, спрямованим на задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів облікових даних із метою прийняття ними обґрунтованих і своєчасних управлінських рішень [30; 31]. Згадані наукові дослідження визначають нові концептуальні підходи до складання фінансової звітності з урахуванням вимог до управління та тенденцій глобалізації. Вони можуть бути прикладом пошуку (а можливо, й методологічним підґрунтям) рішень для державних підприємств у рамках парадигми застосування МСФЗ.

Загальні принципи управління суб'єктами господарювання державного сектору, встановлені Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільськогосподарства України, мають бути основою для визначення інформаційних потреб суб'єктів управління й вимог до фінансової звітності державних підприємств [3]. Аналіз названих принципів показав, що методологія та організація системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності цих підприємств повинні враховувати низку таких чинників.

- Паритетність у регулюванні державними та приватними компаніями, крім діяльності, пов'язаної з досягненням некомерційних цілей, обумовлює застосування однакових комерційних правил і конкурентних умов для них, що й передбачає імплементацію МСФЗ на держпідприємствах.

- Наявність комерційних і некомерційних (соціальних) цілей діяльності державних підприємств, визначених державою через уповноважені органи управління, вимагає групування інформації обліку та звітності таким чином, щоб діяльність, пов'язана з досягненням комерційних і некомерційних

цілей, окремо відображалася в управлінській звітності суб'єкта господарювання. Такий підхід забезпечить транспарентність, зниження корупційних ризиків в управлінні держпідприємствами та їх соціальну відповідальність.

- Розмежування функцій держави як власника й регулятора передбачає, що вона здійснює управління та контроль без втручання в операційну діяльність суб'єкта господарювання. Водночас аспекти некомерційної діяльності мають бути врегульовані в нормативно-правовому полі, зокрема й щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На сьогодні діє лише один нормативний документ стосовно обліку на державних підприємствах – Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 (далі – Положення 1213) [32]. Щодо застосування МСФЗ у ньому є тільки одна норма: “Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, можуть застосовувати норми цього Положення, якщо вони не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності”. Статус цього документа вказує на обов'язковість, а не рекомендаційний характер його норм. Тому проблем у разі невідповідності норм Положення 1213 і МСФЗ немає: застосовуються норми МСФЗ, тому що в ньому є норма, котра це правило встановлює. Проте є й інше законодавство, яке забезпечує нормативно-правове регулювання господарської діяльності державних підприємств та за статусом превалює над нормативно-правовими актами, затвердженими наказами Мінфіну. Воно створює певні перешкоди в частині застосування окремих норм МСФЗ.

Вивчення окреслених проблем дало можливість виявити, наприклад, такі суперечності: щодо розрахунку резерву сумнівних боргів поточної дебіторської заборгованості; стосовно механізму списання об'єктів державної власності, якими є об'єкти незавершеного будівництва, матеріальні активи, котрі відповідно до законодавства визнаються основними фондами (засобами), іншими необоротними матеріальними активами; щодо включення витрат у фінансовий план підприємства, зокрема на капітальні інвестиції, відрахування до резерву сумнівних боргів. На перший погляд, усунення подібних розбіжностей у законодавстві – суто технічне питання. Справді, невідповідність вимог МСФЗ і норм господарського законодавства, що регулює діяльність державних підприємств України, обумовлена застарілими термінологією й підходами останнього. Однак така ситуація спостерігається не завжди. В ряді випадків причини відмінностей є глибинними та пов'язані з особливостями економіки державного сектору, характером діяльності держпідприємств (таблиця).

Варто зауважити, що методологія бухгалтерського обліку за МСФЗ та й положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), котрі є ско-роченою й адаптованою версією МСФЗ, має відчутний вплив на певні фінансові механізми, закріплені законодавчо, що може бути як позитивним,

Таблиця. Проблемні питання щодо запровадження МСФЗ на державних підприємствах та пропозиції стосовно їх врегулювання

№ з/п	Проблемне питання щодо запровадження МСФЗ	Пропозиції з врегулювання проблемного питання
1	Відмінності між вимогами нормативно-правових актів, що використовуються державними підприємствами в цілях бухгалтерського обліку, та правилами застосування МСФЗ	<p>Аналіз нормативно-правових актів, що застосовуються державними підприємствами в цілях бухгалтерського обліку, на предмет їх відповідності МСФЗ та наукове обґрунтування внесення необхідних змін до них, зокрема до:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Постанови Кабінету Міністрів України "Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів" від 29.12.2006 № 1673</i> щодо розрахунку резерву сумнівних боргів суми поточної дебіторської заборгованості; • <i>Постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності" від 08.11.2007 № 1314</i> щодо механізму списання об'єктів державної власності, якими є об'єкти незавершеного будівництва, матеріальні активи, що відповідно до законодавства визнаються основними фондами (засобами), іншими необоротними матеріальними активами; • <i>Постанови Кабінету Міністрів України "Про порядок здійснення витрат суб'єктами господарювання державного сектору економіки у разі незатвердження (не погодження) річних фінансових планів у встановленому порядку" від 03.10.2012 № 899</i> щодо витрат до затвердження фінансового плану підприємства, зокрема на капітальні інвестиції, відрахування до резерву сумнівних боргів тощо; • <i>Наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України "Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки" від 32.03.2015 № 205</i> щодо процедури визнання та оцінки планованих показників фінансових планів відповідно до вимог МСФЗ; • <i>Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV</i> (ст. 75, ч. 8) щодо утворення державними комерційними підприємствами за рахунок прибутку (доходу) спеціальних фондів; • інших нормативно-правових актів
2	Методологічні (технічні) питання застосування МСФЗ, які викликають спірні судження щодо обраних принципів і методів визнання й оцінки активів, зобов'язань та власного капіталу для складання фінансової звітності в ході комунікації державних підприємств із незалежними аудиторськими фірмами з питань застосування окремих МСФЗ до господарських операцій на державному підприємстві	Наукове обґрунтування імплементації окремих норм МСФЗ у практику бухгалтерського обліку державних підприємств та внесення відповідних змін до чинного законодавства щодо <i>безоплатної передачі майна між державними підприємствами, застосування правил дисконтування при визнанні та оцінці активів і зобов'язань, визначення та оцінки права постійного користування земельними ділянками, встановлення строків корисного використання об'єктів основних засобів; застосування концепції справедливої вартості при оцінюванні активів на державних підприємствах та ін.</i>

Складено на основі аналітичних матеріалів, наданих працівниками Міністерства інфраструктури України та Міністерства фінансів України.

так і негативним. Іноді застосування методології бухгалтерського обліку спрощує дію закону, а іноді зводить нанівець мету ухвалення того чи іншого закону або дію його окремої норми, створює умови для маніпулювання положеннями закону на практиці.

Прикладом позитивного впливу є запровадження в Податковий кодекс України порядку визначення об'єкта оподаткування при оподаткуванні прибутку підприємств, коли оподатковуваний прибуток розраховується за правилами обчислення фінансового результату відповідно до МСФЗ або П(С)БО, а потім коригується на так звані податкові різниці. Такий підхід дає можливість відмовитися від ведення окремого податкового обліку, визначати об'єкт оподаткування за прозорими правилами в рамках бухгалтерського обліку, спрощує здійснення перевірок та певною мірою запобігає ухиленню від сплати податків.

Водночас застосування методології бухгалтерського обліку витрат за МСФЗ (меншою мірою за П(С)БО) при регулюванні цін і тарифів на певні групи товарів та послуг, які виробляються, зокрема, й на державних підприємствах, дає змогу довільно визначати структуру витрат і не обмежувати їх величину [33, с. 80, 81]. Це пов'язано з тим, що склад і оцінка витрат за МСФЗ можуть істотно змінюватися під впливом фінансового менеджменту. МСФЗ орієнтовані на управління витратами, яке націлене на вибір оптимального способу окупності капіталу, створення джерел для відтворення й визначення тієї частини доданої вартості, котра буде спрямована на розподіл між власниками. В цій площині оптимізація витрат і фінансового результату є їх єдиною метою.

Згідно з МСФЗ, до способів, за допомогою яких регулюються витрати підприємства, належить визначення вартісного критерію віднесення активів до необоротних, методу нарахування амортизації необоротних активів, методики оцінки нематеріальних активів при оприбуткуванні, методу оцінки запасів, порядку створення резерву сумнівних боргів, методу списання малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо.

Перелічені способи впливу на витрати підприємства можуть змінювати як склад витрат, так і їхню вартість, сприяючи тим самим перерозподілу витрат між звітними періодами та змінюючи абсолютну величину фінансового результату. Тому при застосуванні у фінансових механізмах державного регулювання методології обліку, передбаченої в МСФЗ, слід враховувати такий ефект її впливу на очікуваний результат регулювання.

На думку автора, сама концепція фінансового результату держпідприємства має враховувати необхідність регулювання складу й величини витрат. Так, якщо відповідно до МСФЗ витрати – зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком котрого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателів вимог до власного капіталу, то для суб'єкта державного сектору це визначення повинне бути уточнене посиленням на обмеження відповідно до чинного законодавства. Прикладом може слугувати наведена оплата праці керівників державних підприємств, що регулюється Кабінетом Міністрів України [34, с. 80, 81].

Викладене розкриває проблеми практичного застосування МСФЗ у обліку державних підприємств. Але, на думку автора, є питання концептуального плану, не очевидні з цього боку. Так, МСБОДС, як уже зазначалося, рекомендують вести облік та складати фінансову звітність державних підприємств за МСФЗ, водночас рекомендацій щодо їх застосування цими суб'єктами не надано. Проте потреба у відповідних роз'ясненнях є, адже такі суб'єкти засновані на державній власності та мають відмінні цілі діяльності й управління нею порівняно із суб'єктами, утвореними на основі приватної та корпоративної (без частки держави) власності. Тож, на наш погляд, наразі навіть на глобальному рівні ще немає відповіді на питання щодо наявності концептуальних відмінностей чи особливостей застосування МСФЗ державними підприємствами. Вивчення окресленої проблематики доцільно розпочинати із сакраментального питання: якою є політика держави, її інтереси в площині власності державних комерційних підприємств. Результати дослідження дадуть вихідний посил для визначення концепції як системи наукових поглядів на застосування МСФЗ держпідприємствами.

У цьому контексті важливо наголосити, що фахівці Міністерства інфраструктури України подали ідею стосовно перегляду (скасування) нормативно-правових актів, котрі регулюють бухгалтерський облік у державному секторі економіки, та затвердження на державному рівні Концептуальної основи застосування МСФЗ державними підприємствами. Ця думка видається автору дуже слушною.

Міністерство економічного розвитку, торгівлі і сільського господарства України у 2018 р. розробило Основні засади впровадження політики власності щодо суб'єктів господарювання державного сектору економіки (далі – Основні засади) [3]. Цей документ базується на найкращих світових практиках політики власності держпідприємств, зокрема Рекомендаціях щодо корпоративного управління державними підприємствами Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises) [35]. Основні засади так визначають ключову ціль здійснення державою володіння, управління й розпорядження суб'єктами господарювання: *“Держава володіє (здійснює функції з управління) суб'єктами господарювання для збереження та подальшого підвищення вартості їх активів, забезпечення економічних інтересів українського народу, виконання соціальної функції, покладеної на державу, отримання прибутку зазначеними суб'єктами господарювання при здійсненні комерційної діяльності”* [3] (курсив наш. – Авт.). Як бачимо, першим названо збереження та подальше підвищення вартості активів. Відомо, що активи як об'єкт бухгалтерського обліку втілюють у собі майно підприємства, тобто матеріально-речовий склад капіталу, або, згідно з Концептуальною основою, фізичний капітал.

За МСФЗ оцінка капіталу узалежнена від мети, котра стоїть перед фінансовим менеджментом, і спрямована на її реалізацію. Відповідно до Концептуальної основи, є два підходи до оцінки капіталу підприємства, що визначають методологію оцінки й, відповідно, концепцію збереження капіталу, на

яких будуються поточний бухгалтерський облік та фінансова звітність. Автором проведено їх детальний аналіз, що вже був опублікований [36, с. 15–28]. Далі наведено лише його результати для обґрунтування необхідності врахування мети фінансового менеджменту державного підприємства задля обрання моделі бухгалтерського обліку і способів оцінки активів і капіталу за МСФЗ для державних підприємств.

Отже, використання різних видів вартості при оцінюванні статей балансу та інших звітних форм збільшує прогностну цінність інформації фінансової звітності, тобто робить її доречнішою. Разом із тим один вид вартості завжди домінує і є основою оцінки. Цей факт обумовлений різними моделями, вибір яких для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності саме й визначається метою фінансового менеджменту.

Найпоширенішою є модель обліку, що ґрунтується на фінансовій концепції капіталу. За цієї концепції капітал розглядається як вартість чистих активів чи власного капіталу підприємства, а прибуток обчислюється як приріст чистих активів на кінець звітного періоду за вирахуванням будь-яких виплат засновникам. Такий підхід забезпечує контроль зберігання капіталу в його фінансовій формі. Збереження фінансового капіталу вимірюється, згідно з Концептуальною основою, в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності. Оцінка статей звітності здійснюється на базі фактичної вартості, котра склалася в результаті попередніх господарських операцій, тобто історичної собівартості. Однак остання не дає можливості врахувати неминучі зміни цін на немонетарні активи. Для подолання цієї проблеми періодично проводиться переоцінка. Водночас варто зауважити, що кожна переоцінка, хоч би яким методом вона виконувалася, містить у собі елемент суб'єктивізму й ризику порушення принципу достовірності.

На відміну від фінансової концепції капіталу, його фізична концепція дає змогу уникнути цієї проблеми. Фізична концепція розглядає капітал як виробничу потужність, котра має бути збережена на кінець звітного періоду. Фінансовий результат при цьому є приростом фізичної потужності за мінусом вилучень засновників. Основою оцінки об'єктів обліку є поточна собівартість. Активи відображаються за ціною придбання на цей момент, а зобов'язання – за недисконтованою сумою грошових коштів, необхідною для погашення на поточний момент. Усі зміни цін протягом звітного періоду розглядаються як зміни в оцінці фізичної потужності, є частиною власного капіталу, а не прибутком.

І. Й. Яремко так пояснює економічне підґрунтя концепцій збереження капіталу: “Фінансова концепція капіталу базується на концепції власності, яка розглядає капітал як залишкову частку власників в активах підприємства (поділ капіталів). Фізична концепція капіталу базується на концепції господарської одиниці, в основі якої активи підприємства, а збереження капіталу розглядається, виходячи з продуктивності цих активів” [37, с. 119].

Вибір певної оцінки ще не гарантує точності обліку, оскільки кожний підхід до оцінки має свої похибки й недоліки. Так, історична собівартість поряд

із такими перевагами, як документальна обґрунтованість, точність, логічність і простота обчислення, має суттєві недоліки: необхідність проведення переоцінок, що викривляють реальність через недосконалість методики, не-об'єктивність фінансового результату та ін. Не меншої критики зазнає й оцінка за поточною собівартістю та теперішньою вартістю. Наприклад, метод дисконтування майбутніх надходжень занижує теперішню цінність коштів і тим самим зменшує прогнозу цінність даних бухгалтерського обліку. Як бачимо з наведених аргументів, слабкість обох підходів пов'язана з необ'єктивністю підсумкових даних обліку. Разом із тим вважаємо, що й історична, й поточна собівартість відповідає тим моделям обліку, в котрих вона є домінуючою. Вибір фінансової чи фізичної концепції збереження капіталу диктується інтересами власників, отже, виправдовує вибір певного підходу до оцінки.

У ст. 4 “Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності” Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в редакції 2000 р. серед принципів, на котрих ґрунтуються бухгалтерський облік і фінансова звітність, як пріоритетна наводиться оцінка активів підприємства за історичною (фактичною) собівартістю, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [1].

Відповідно до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень” від 05.10.2017 № 2164-VIII [38], цей принцип виключений тому, що в умовах застосування МСФЗ допускається використання моделі обліку, заснованої на оцінці за поточною вартістю, так званий альтернативний підхід.

На думку автора, застосування альтернативного підходу, тобто обліку за фізичною концепцією збереження капіталу, для державних підприємств має переваги. Це твердження зумовлене вихідним принципом Основних засад – збереження та подальше підвищення вартості активів державного підприємства [3].

Державні підприємства діють у ринковому середовищі, але їхня економічна свобода обмежена. Державне управління ґрунтується на інших майнових відносинах, а державне регулювання обмежує ринкові механізми. На наш погляд, використання фізичної концепції збереження капіталу, що заснована на прагненні збільшення капіталу як економічної вартості маси активів, створює сприятливі інформаційні передумови для більш динамічної інвестиційної й інноваційної політики держпідприємств.

Особливо важливим застосування фізичної концепції збереження капіталу є для підприємств критичної інфраструктури, де зберігання активів у їх належному фізичному стані має ключове значення. Проте ідея її використання в обліку прийнятна не для всіх суб'єктів господарювання, заснованих на державній власності. Очевидно, суб'єкти, чия діяльність пов'язана із фінансовим сектором, наприклад державні комерційні банки, повинні будувати облік і звітність на засадах фінансової концепції збереження капіталу, котра орієнтована на збільшення останнього як фінансового ресурсу.

Тож відповідь на питання, на якій концепції збереження капіталу доцільно будувати облік державним комерційним суб'єктам господарювання,

можна дати після попереднього вивчення особливостей економіки, потреб їх фінансового менеджменту та розроблення за його результатами відповідної класифікації таких суб'єктів.

Окрім наведеного, є ще питання засадничого характеру, вирішення яких має значення для успішного застосування МСФЗ на державних комерційних підприємствах. Наприклад, не з'ясованими повною мірою для держпідприємств є: сутність економічної вигоди в контексті корисності активів; економічна природа ризиків для підприємств критичної інфраструктури й оборонної промисловості в контексті створення забезпечень як окремого об'єкта бухгалтерського обліку; економічні засади переоцінки активів, сутність справедливої та поточної вартості останніх за умов відсутності ринку таких активів у межах країни й за кордоном тощо.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Ефективність запровадження МСФЗ державними підприємствами залежить від якісної, не суперечливої та узгодженої з цими стандартами законодавчої бази, що регулює їхню діяльність та забезпечує застосування норм МСФЗ із урахуванням їх ролі в розв'язанні завдань, визначених для державних підприємств суспільством, та в національній економіці.

Однак наразі спостерігаються суперечності й розбіжності між вимогами законодавства, що застосовується державними підприємствами в цілях бухгалтерського обліку, та нормами МСФЗ. Окрім того, є методологічні труднощі використання МСФЗ, котрі викликають спірні судження щодо обраних принципів і методів визнання та оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу для складання фінансової звітності держпідприємств.

Наукові дослідження, спрямовані на адаптацію законодавства до норм МСФЗ для державних підприємств, не проводяться як в Україні, так і в інших країнах, тому сьогодні відсутнє наукове підґрунтя створення необхідних умов запровадження МСФЗ у облік цих підприємств.

Отже, на часі – обґрунтування концепції застосування МСФЗ такими суб'єктами суспільного інтересу, орієнтованої на повну їх імплементацію або з певними обмеженнями, обумовленими місією державних підприємств у суспільстві, особливостями державної форми власності, запитом держави як власника на інформацію для прийняття управлінських рішень. На її основі можна буде запропонувати шляхи усунення перешкод запровадження МСФЗ та відповідні зміни до чинного законодавства.

Для розроблення цієї концепції необхідно:

- дослідити місію, завдання й функції держпідприємств у розвинутих країнах і країнах із трансформаційною економікою, у т. ч. в Україні;
- провести критичний аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності таких підприємств у зазначених країнах;
- вивчити вплив особливостей діяльності держпідприємств на формування облікової та звітної інформації, націленої на задоволення інформаційних потреб управління щодо виконання завдань, які стоять перед такими підприємствами в національній економіці й у суспільстві, щодо забез-

печення стратегії розвитку та економічної безпеки вітчизняних держпідприємств, запровадження нових підходів до управління ризиками, політики заохочення персоналу, критеріїв оцінювання діяльності окремих сегментів і підприємства загалом;

– ідентифікувати інформацію, необхідну зацікавленим сторонам у діяльності державних підприємств, щодо їх фінансово-майнового стану, виконання фінансових планів, оцінки ризиків підприємницької діяльності тощо;

– встановити відповідність системи бухгалтерського обліку та звітності в умовах чинного законодавства і специфіки економіки держпідприємств положенням Концептуальної основи МСФЗ та можливі обмеження щодо їх застосування.

Результати зазначеного наукового аналізу стануть основою концепції бухгалтерського обліку як функції управління державними підприємствами на методологічних засадах МСФЗ.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Концептуальна основа фінансової звітності / РМСБО. 2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
3. Основні засади впровадження політики власності щодо суб'єктів господарювання державного сектору економіки / Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/MoreDetails?lang=uk-UA&id=f9b47f2c-50ae-41b3-abea-117ff9c4fab8&title=PrezentatsiiniMateriali>.
4. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / International Federation of Accountants. 2019. Vol. 1. 934 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf.
5. Програма діяльності Кабінету Міністрів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.09.2019 № 849. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/prozatverdzhennya-programi-diyalnosti-kabinetu-ministriv-ukrayini-849290919>.
6. Approach Paper. World Bank Group Support for the Reform of State-Owned Enterprises, 2007–2018: An IEG Evaluation / World Bank Group. 2018. December 20. 44 p. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/107181548340490150/pdf/133958-WP-PUBLIC.pdf>.
7. Bance P., Gabriel O. Serving the general interest with public enterprises - new forms of governance and trends in ownership. *Annals of Public and Cooperative Economics*. Wiley, 2015. URL: <https://doi.org/10.1111/apce.12101>.
8. State-owned enterprises in the global economy: Reason for concern? / M. Büge, M. Egeland, P. Kowalski, M. Sztajerowska. *VOX CEPR Policy Portal*. 2013. May 2. URL: <https://voxeu.org/article/state-owned-enterprises-global-economy-reason-concern>.
9. Moreno E., de Acevedo S. State-owned Enterprise Management. Advantages of Centralized Models / Inter-American Development Bank. 2016. 51 p. URL: <https://publications.iadb.org/.../document/State-owned-Enter>.
10. Financial and fiscal discipline to state-owned enterprises Corporate Governance of State-Owned Enterprises / IMF. 2014. URL: <http://www.hvtc.edu.vn/Portals/0/files/636074805029040178FinancialandFiscalDiscipline.pdf>.
11. Grossi G., Papenfuß U., Tremblay V.-S. Corporate governance and accountability of state-owned enterprises: Relevance for science and society and interdisciplinary research perspectives. *International Journal of Public Sector Management*. 2015. November. P. 274–285. URL: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2015-0166>.
12. Гасанов С. С., Іваницька О. М., Кошук Т. В. Напрями підвищення фінансової стабільності державних підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 48–62.
13. Терещенко О. О., Павловський С. В. Удосконалення фінансового механізму антикризового управління підприємством. *Фінанси України*. 2016. № 6. С. 108–123.

14. Іваницька О. М., Кошук Т. В. Управління фінскальними ризиками, пов'язаними з діяльністю державних підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 64–80. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.02.012>.
15. Іваницька О. М., Кошук Т. В. Передумови та напрями підвищення транспарентності фінансів державних підприємств України. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 24–38. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.05.024>.
16. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація : монографія. Херсон : ВД "Тельветика", 2018. 252 с.
17. Ievdokymov V. V., Legenchyk S. F. Multivariate accounting in international financial reporting standards. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1 (36). С. 25–35. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1\(36\)-25-35](https://doi.org/10.26642/pbo-2017-1(36)-25-35).
18. Кузіна Р. В. Нормативно-правові засади впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2015. Вип. 1 (56). С. 221–228.
19. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 471 с.
20. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні : монографія. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с.
21. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
22. Пилипенко А. М. Розвиток концепції побудови системи публічної звітності в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2016. 336 с.
23. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія. Херсон : Грін Д. С., 2015. 416 с.
24. Царук В. Ю. Вплив міжнародних моделей корпоративного управління на розвиток облікової практики. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 1 (42). С. 104–109.
25. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств в умовах застосування МСФЗ : монографія. Київ : Кондор, 2018. 304 с.
26. Золотницька Ю. В. Облікова політика суб'єктів суспільного інтересу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. № 4 (78). С. 28–32.
27. Левицька С. О. Бухгалтерський облік як креативно-творча інформаційна основа сучасного менеджменту. *Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції* : монографія / Н. М. Позняковська, С. Я. Зубілевич, О. Л. Міклуха та ін. Рівне : НУБГП, 2019. С. 83–92.
28. Iefymenko T., Lovinska L. Entity Reporting on the Contribution Towards the Attainment of Sustainable Development Goals: Counteractions to Information Asymmetry. *The International Journal on Governmental Financial Management*. 2019. Vol. XIX, No. 1. P. 49–58. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2019/05/XIX-1.pdf>.
29. Ловінська А. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 20–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.020>.
30. Гнилицька А. В. Сучасні підходи до квінтесенції публічної звітності підприємства в контексті забезпечення його економічної безпеки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1 (34). С. 48–65.
31. Гнилицька А. В. Удосконалення методики калькулювання собівартості авіапослуг з метою підвищення ефективності функціонування авіакомпаній України. *Незалежний аудитор*. 2016. № 16. С. 5–11.
32. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE13237.html.
33. Білоусова О. С. Державне регулювання тарифної політики підприємств монополістів. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Сер.: Економіка*. 2017. № 5 (33). С. 79–83. URL: [https://doi.org/10.25264/2311-5149-2017-5\(33\)-79-83](https://doi.org/10.25264/2311-5149-2017-5(33)-79-83).
34. Про умови і розміри оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, та об'єднань державних підприємств : постанова Кабінету

Міністрів України від 19.05.1999 № 859 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/859-99-%D0%BF/print>.

35. OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264239944-en>.

36. Ловінська А. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

37. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія. Львів : Камеяр, 2002. 192 с.

38. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень : закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19/sp:wide#n51>.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *On accounting and financial reporting in Ukraine*. (Law No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

2. IASB. (2010). *Conceptual basis of financial reporting*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [in Ukrainian].

3. Ministry of Economic Development, Trade and Agriculture of Ukraine. (n. d.). *Basic principles of implementation of property policy in relation to economic entities of the public sector of the economy*. Retrieved from <https://www.me.gov.ua/Documents/MoreDetails?lang=uk-UA&id=f9b47f2c-50ae-41b3-abea-117ff9c4fab8&title=PrezentatsiiniMateriali> [in Ukrainian].

4. International Federation of Accountants. (2019). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 1. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf.

5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2019). *Program of activities of the Cabinet of Ministers of Ukraine* (Decree No. 849, September 29). Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/prozatverdzhennya-programi-diyalnosti-kabinetu-ministriv-ukrayini-849290919> [in Ukrainian].

6. World Bank Group. (2018, December 20). *Approach Paper. World Bank Group Support for the Reform of State-Owned Enterprises, 2007–2018: An IEG Evaluation*. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/107181548340490150/pdf/133958-WP-PUBLIC.pdf>.

7. Bance, P., & Gabriel, O. (2015). Serving the general interest with public enterprises - new forms of governance and trends in ownership. *Annals of Public and Cooperative Economics*. Wiley. DOI: 10.1111/apce.12101.

8. Büge, M., Egeland, M., Kowalski, P., & Sztajerowska M. (2013, May 2). State-owned enterprises in the global economy: Reason for concern? *VOX CEPR Policy Portal*. Retrieved from <https://voxeu.org/article/state-owned-enterprises-global-economy-reason-concern>.

9. Moreno, E., & de Acevedo, S. (2016). *State-owned Enterprise Management. Advantages of Centralized Models*. Retrieved from <https://publications.iadb.org/.../document/State-owned-Enter>.

10. IMF. (2014). *Financial and fiscal discipline to state-owned enterprises Corporate Governance of State-Owned Enterprises*. Retrieved from <http://www.hvtc.edu.vn/Portals/0/files/636074805029040178FinancialandFiscalDiscipline.pdf>.

11. Grossi, G., Papenfuß, U., & Tremblay, V.-S. (2015, November). Corporate governance and accountability of state-owned enterprises: Relevance for science and society and interdisciplinary research perspectives. *International Journal of Public Sector Management*, 274–285. DOI: 10.1108/IJPSM-09-2015-0166.

12. Gasanov, S., Ivanytska, O., & Koschuk, T. (2015). Directions of financial stability improvement of state-owned enterprises in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 12, 48–62 [in Ukrainian].

13. Tereshhenko, O., & Pavlovskyi, S. (2016). Improving financial mechanism of crisis management. *Finance of Ukraine*, 6, 108–123 [in Ukrainian].

14. Ivanytska, O., & Koschuk, T. (2017). Fiscal risks management related to activities of state enterprises in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 2, 64–80. DOI: 10.33763/finukr2017.02.012 [in Ukrainian].

15. Ivanytska, O., & Koschuk, T. (2017). Preconditions and ways of increasing transparency of public finance enterprises of Ukraine. *Finance of Ukraine*, 5, 24–38. DOI: 10.33763/finukr2017.05.024 [in Ukrainian].

16. Holov, S. F., & Kostiuchenko, V. M., & Kuzina, R. V. (2018). *Integrated reporting: concept, methodology and organization*. Kherson: Helvetyka [in Ukrainian].

17. Ievdokymov, V. V., & Legenchyk, S. F. (2017). Multivariate accounting in international financial reporting standards. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1 (36), 25–35. DOI: 10.26642/pbo-2017-1(36)-25-35 [in Ukrainian].
18. Kuzina, R. V. (2015). Regulatory basis of the implementation of IFRS in Ukraine. *Socio-Economic Research Bulletin*, 1 (56), 221–228 [in Ukrainian].
19. Ozeran, A. V. (2015). *Theory and methodology of formation of financial statements of enterprises*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
20. Kutsyk, P. O. (2017). *The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate governance*. Lviv: LTEU [in Ukrainian].
21. Koriahin, M. V., & Kutsyk, P. O. (2016). *Problems and prospects for the development of accounting*. Kyiv: Interservis. [in Ukrainian].
22. Pylypenko, L. M. (2016). *Development of concepts for building a public reporting system in a post-industrial economy*. Lviv: Lviv Polytechnic Publishing House [in Ukrainian].
23. Kuzina, R. V. (2015). *Corporate accounting and reporting in Ukraine: current status and prospects*. Kherson: Hrin D. S. [in Ukrainian].
24. Tsaruk, V. Iu. (2019). Transparency of financial statements prepared under IFRS as an instrument of anti-corruption activity in Ukraine. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 1 (42), 104–109 [in Ukrainian].
25. Zasadnyi, B. A. (2018). *Development of accounting and internal control of enterprises in terms of application of IFRS*. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].
26. Zolotnytska, Yu. V. (2017). Accounting Policy of Entities of Public Interest in the Terms of Reforming the Accounting System. *Accounting and Finance*, 4 (78), 28–32 [in Ukrainian].
27. Levytska, S. O. (2019). Accounting as a creative and creative information basis of modern management. *Accounting and analytical support of business entities in the context of European integration*, 83–92. Rivne: NUVHP [in Ukrainian].
28. Iefymenko, T., & Lovinska, L. (2019). Entity Reporting on the Contribution Towards the Attainment of Sustainable Development Goals: Counteractions to Information Asymmetry. *The International journal on Governmental Financial Management*, XIX (1), 49–58. Retrieved from <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2019/05/XIX-1.pdf>.
29. Lovinska, L. (2019). Information asymmetry in a globalized economy and ways to overcome it. *Finance of Ukraine*, 2, 20–42. DOI: 10.33763/finukr2019.02.020 [in Ukrainian].
30. Hnylytska, L. V. (2016). Modern approaches to quintessence of public accounting of enterprise in context of economical safety providing. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 1 (34), 48–65 [in Ukrainian].
31. Hnylytska, L. (2016). Improving the method of calculating the cost of air services in order to increase the efficiency of Ukrainian airlines. *Independent Auditor*, 16, 5–11 [in Ukrainian].
32. Ministry of Finance of Ukraine. (2006). *Regulations on the order of accounting of separate assets and operations of the enterprises of the state, municipal sectors of economy and the economic organizations which own and/or use objects of the state, municipal property* (Order No. 1213, December 19). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE13237.html [in Ukrainian].
33. Bilousova, O. S. (2017). State regulation of monopoly enterprises' tariff policy. *Scientific Notes of Ostroh Academy National University, "Economics" series*, 5 (33), 79–83. DOI: 10.25264/2311-5149-2017-5(33)-79-83 [in Ukrainian].
34. Cabinet of Ministers of Ukraine. (1999). *About conditions and sizes of payment of work of heads of the enterprises based on the state, municipal property, and associations of the state enterprises* (Decree No. 859, May 19). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/859-99-%D0%BF/print> [in Ukrainian].
35. OECD. (2015). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264239944-en [in Ukrainian].
36. Lovinska, L. (2006). *Valuation in accounting*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
37. Yaremko, I. Yi. *Economic categories in accounting methodology*. Lviv: Kameniar [in Ukrainian].
38. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). *On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" to Improve Certain Provisions* (Law No. 2164-VIII, October 5). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19/sp:wide#n51> [in Ukrainian].