

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**СЕМЕНИШЕНА Юлія Олегівна**

**Фінансова звітність : методика складання, аналіз і аудит показників. / Financial statements: methods of preparation, analysis and audit of indicators**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
Дипломна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи

ОПЗм – 22

**Ю.О. Семенишена**

---

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Дідоренко Т.В.

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри  
**Р.Ф. Бруханський**

**Тернопіль – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Визначення та сутність фінансової звітності підприємств.....	7
1.2. Вимоги до фінансової звітності підприємств.....	20
1.3. Теоретичні засади аудиту фінансової звітності підприємств.....	28
1.4. Нормативно-правове регулювання складання і подання фінансової звітності.....	32
Висновки до розділу I .....	37
<b>РОЗДІЛ II. МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТА АУДИТ ЇЇ ПОКАЗНИКІВ</b> .....	<b>39</b>
2.1. Організація складання і подання фінансової звітності підприємств.....	39
2.2. Methodика формування Звіту про фінансовий стан.....	46
2.3. Організація складання і подання Звіту про сукупний дохід (Звіту про сукупний дохід) і Звіту про рух грошових коштів.....	58
2.4. Організація складання і подання Звіту про власний капітал і Приміток до річної фінансової звітності.....	67
2.5. Аудит фінансової звітності підприємств.....	74
Висновки до розділу II.....	83
<b>РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ</b> .....	<b>84</b>
3.1. Аналітична інтерпретація показників фінансової звітності підприємства.....	84
3.2. Основні напрямки удосконалення організації складання та подання фінансової звітності.....	91
3.3. Удосконалення аудиту показників фінансової звітності.....	94
Висновки до розділу III.....	98
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>99</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>114</b>

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** В практичній діяльності для управління на мікро-, мезо- і макрорівні використовується інформація про господарсько-фінансову діяльність. Інформаційні запити підприємств ґрунтуються на великому масиві інформації, що надходить як від персоналу, так і ззовні за допомогою тисяч документів (бартерні договори; каталог рахунків-фактур постачальника; планування закупівель; маркетингова характеристика; список конкурентів; особисті справи працівників тощо). Крім того, до прикладу керівництво підприємства має ще низку обов'язків поза підприємством, а саме – представницькі, корпоративні та інші, але відповідальність за стан справ в організації повністю лежить на ньому. Вважається, що інформація фінансової звітності є найбільш розвинутою підсистемою інформаційного забезпечення менеджменту.

Проблеми організації складання і подання фінансової звітності, її аналізу та аудиту є предметом особливої уваги економічної науки, їм присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених С.Ф. Голова, Н.А. Пономарьової, Н.В. Семенишеної, С.О. Олійник, В.В. Ковальова, П.Я.Хомина, Е.С. Хендріксена, О.В. Єфімової та ін. Віддаючи належне науковим розробкам учених, варто відзначити, що деякі проблеми, пов'язані із організацією складання і подання фінансової звітності та аудиту її показників у системі управління підприємств, а саме питання складання основних її форм залишаються недостатньо дослідженими та вивченими. Це зумовило вибір об'єкта, мети, завдання, теми дослідження та її актуальність.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є висвітлення теоретичних аспектів та розробка рекомендацій щодо вдосконалення методики формування та подання фінансової звітності, аналізу та аудиту її показників на підприємствах.

Поставлена мета визначає зміст дослідження й обумовлює формулювання і вирішення таких **завдань** теоретичного та практичного характеру:

- визначити сутність та значення фінансової звітності в діяльності підприємства в сучасних умовах ринкової економіки;
- визначити сучасні вимоги до фінансової звітності підприємств згідно вимог національних стандартів;
- вивчити особливості організації аудиту фінансової звітності підприємства;
- здійснити огляд нормативно-правової бази з формування фінансової звітності в Україні;
- визначити фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємств;
- розглянути організацію та методику складання і подання фінансової звітності підприємства та аудиту її показників;
- розробити рекомендації з удосконалення звітних форм, організації та методики складання фінансової звітності підприємства;
- визначити основні напрямки удосконалення аудиту показників фінансової звітності.

**Об'єктом** дослідження є методика організації складання і подання фінансової звітності, аналізу та аудиту її показників у ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» м. Кам'янець-Подільський Хмельницької області.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку й організації складання і подання фінансової звітності, аналіз та аудит її показників.

**Методи дослідження.** При проведенні дослідження застосовувались як загальнонаукові, так і специфічні методи дослідження, як-то: системний підхід (при дослідженні обліково-аналітичних аспектів фінансової звітності); метод логічного узагальнення (при розгляді та уточненні поняття «фінансова звітність»); методи аналізу й синтезу, індукції та дедукції, системний аналіз економічних процесів та синтез його результатів (при визначенні підходів щодо вдосконалення методики складання і подання фінансової звітності); метод аналізу причинно-наслідкових зв'язків (при вивченні та удосконаленні класифікації фінансової звітності).

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі та нормативно-правові документи, національні стандарти обліку і звітності, статистична й фінансова звітність ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» за 2014-2016 рр.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в теоретичному узагальненні та розробці практичних рекомендацій, що спрямовані на удосконалення складання і подання фінансової звітності, аналіз та аудит її показників.

Основні результати дослідження, що становлять його новизну, характеризуються такими положеннями:

- досліджено зміст та методичку формування показників фінансової звітності, що має особливе значення в умовах ринкових відносин;
- надано практичні рекомендації щодо підвищення інформативності форм фінансової звітності, що позитивно впливатиме на якість прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами;
- внесено пропозиції з удосконалення аудиту показників фінансової звітності для об'єктивної оцінки стану підприємства та прийняття правильних управлінських рішень.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення чинної методики складання та подання фінансової звітності, застосування яких дозволить підвищити її інформативність, сприятиме оптимізації формування та ефективності використання при обґрунтуванні й прийнятті управлінських рішень.

Окремі результати досліджень оприлюднено на міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін» (21-22 листопада 2013 р., Кам'янець-Подільський), V Міжнародній науково-практичній конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (7 грудня 2013 р., Луцьк), Міжнародній науково-практичній Інтернет-

конференції «Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік» (25 листопада 2014 р., Львів), II міжнар. науково-практичній Інтернет-конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» (25 листопада 2015 р., Луцьк), VII Міжнар. науково-практичній конф. «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (5 грудня 2015 р., Луцьк), міжнар. науково-практичній конф. «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами в світовій і національній економіці: сучасний стан та перспективи» (11 грудня 2015 р., Кам'янець-Подільський), міжнар. науково-практичній Інтернет-конференції «Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік» (31 березня 2016 р., Львів), XI Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах трансформації національної економіки» (21-22 квітня 2016 р., Львів), міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку» (14 грудня 2016 р., Кам'янець-Подільський), Всеукраїнській науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» (30 березня 2017 р., м. Тернопіль).

За результатами досліджень опубліковано 11 наукових праць [84-94].

**Структура та обсяг роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Обсяг дипломної роботи становить 118 сторінок, містить 13 таблиць, 21 рисунок. Список використаних джерел налічує 103 найменування на 13 сторінках друкованого тексту та 6 додатків.

# РОЗДІЛ I

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### 1.1. Визначення та сутність фінансової звітності

Загальновідомо, що бухгалтерська фінансова звітність підприємства являє собою систему узагальнених показників, які характеризують підсумки виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, що здійснюється шляхом складання звітності за звітний період (місяць, квартал, рік).

При проведенні досліджень зроблено висновок, що наведені в наукових джерелах дефініції категорії «звітність» переконують в тому, що практично всі науковці одностайно вважають її системою показників.

Однак, якщо розглядати, наприклад, податкову звітність, то чи можна прослідкувати взаємопов'язаність показників, якщо кожна з форм (розрахунок, декларація) лише відображає необхідність сплати підприємством (чи відшкодування державою) коштів по тому чи іншому виду податків?

Не зовсім вдалим є також тлумачення звітності як системи показників, що характеризує фінансовий та майновий стан підприємства та бухгалтерської звітності, що відображає фінансовий та майновий стан підприємства і результати діяльності. Звідси можна зробити висновок, що «звітність» і «бухгалтерська звітність» рівнозначні?!

Дефініції фінансової звітності також різняться в науковій літературі.

Так, Біла Л.М. визначила поняття «фінансова звітність» як сукупність форм згрупованої та узагальненої інформації, що розкриває фінансовий стан і результати діяльності підприємства за звітний період [3].

На сучасному етапі поняття «бухгалтерська звітність» все більше витісняється, однак можна відзначити наявність принаймні трьох позицій науковців: поняття «бухгалтерська звітність» і «фінансова звітність»

ототожнюються; «бухгалтерська звітність» і «фінансова звітність» – різні поняття, «фінансова звітність» – складова частина бухгалтерської.

Поняття «фінансова звітність» у вітчизняному термінологічному фонді знайшло відображення у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон), який визначає фінансову звітність як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [38].

На думку Семенишеної Н.В., багатозначність тлумачення цього терміну очевидна, оскільки за цим визначенням і статистична, і фінансова, і податкова, а також внутрішньогосподарська звітність є складовими частинами бухгалтерської звітності [83] і вказує на те, що неоднозначність тлумачення викривлює сутність бухгалтерської звітності і, як елементу методу і як завершальної стадії бухгалтерського обліку, власне, як практичної діяльності.

У своїх дослідженнях автор дала більш точне визначення поняття «звітність», як сукупності узагальнених показників, формалізованих законодавством або організацією, які характеризують ефективність функціонування організації (або окремих її елементів) за визначений період [86].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає дану дефініцію наступним чином : «бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [57]. При цьому, будь-яке підприємство, складаючи та подаючи фінансову звітність, переслідує певну мету - є надати будь-якому користувачу повну, правдиву й неупереджену інформацію щодо фінансового стану, результатів господарської діяльності підприємства та руху його коштів.

Так, у табл. 1.1 наведені визначення поняття «звітність», які відображені у спеціальній фаховій літературі та характеризують думки окремих авторів за останнє століття.



Таблиця 1.1

## Визначення звітності за різними джерелами

Джерело	Короткий зміст
Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерського учета. Москва : Финансы и статистика, 1996. 496 с.	Фінансові звіти – це моделі господарюючої одиниці. І хоча звітність і не показує повної картини дійсного стану речей, вона є найкращою із можливих спроб бухгалтера добитись цього
Скирпан О.П., Олійник В.М., Палюх М.С. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. Тернопіль, 1998. 296 с.	Звітність є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку і являє собою систему взаємопов'язаних показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства за звітний період
Донцова Л. В. Никифорова Н.А. Анализ бухгалтерской отчетности. Москва : Издательство «Дело и Сервис», 1998. 224 с.	Бухгалтерська звітність – це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою представлення зовнішнім і внутрішнім користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан підприємства у формі, зручній та зрозумілій для прийняття цими користувачами окремих управлінських рішень
Величко О.Г., Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні. – Д.: ТОВ «Баланс – Клуб», 2000. 768 с.	Бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета.: Учебник для вузов. Москва : ЮНИТИ, 2000. 391 с.	Бухгалтерська звітність – це сукупність показників обліку, які відображаються у формі окремих таблиць і характеризують рух майна, зобов'язань та фінансовий стан підприємства за звітний період
Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / М.В. Кужельний. Київ : А.С.К., 2001. 266 с.	Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за звітний період. Фінансова звітність є складовою частиною бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на зд. наук. ст. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». <i>Національний науковий центр «Ін-т аграр. економіки»</i> . Київ. 2008. 20-21 с.	Звітність – це сукупність узагальнених показників, формалізованих законодавством або організацією, які характеризують ефективність функціонування організації (або окремих її елементів) за визначений період. Бухгалтерська звітність – визначена законодавством або організаціями сукупність форм, складених на основі науково згрупованих системних даних бухгалтерського обліку, які відображають інформацію про майновий, фінансовий стан і їх зміни та результати виробничої й іншої діяльності організацій за визначений період.

Крім вищерозглянутих визначень звітності вченими-економістами можна навести й інші, але у сукупності усі вони зводяться до наступного:

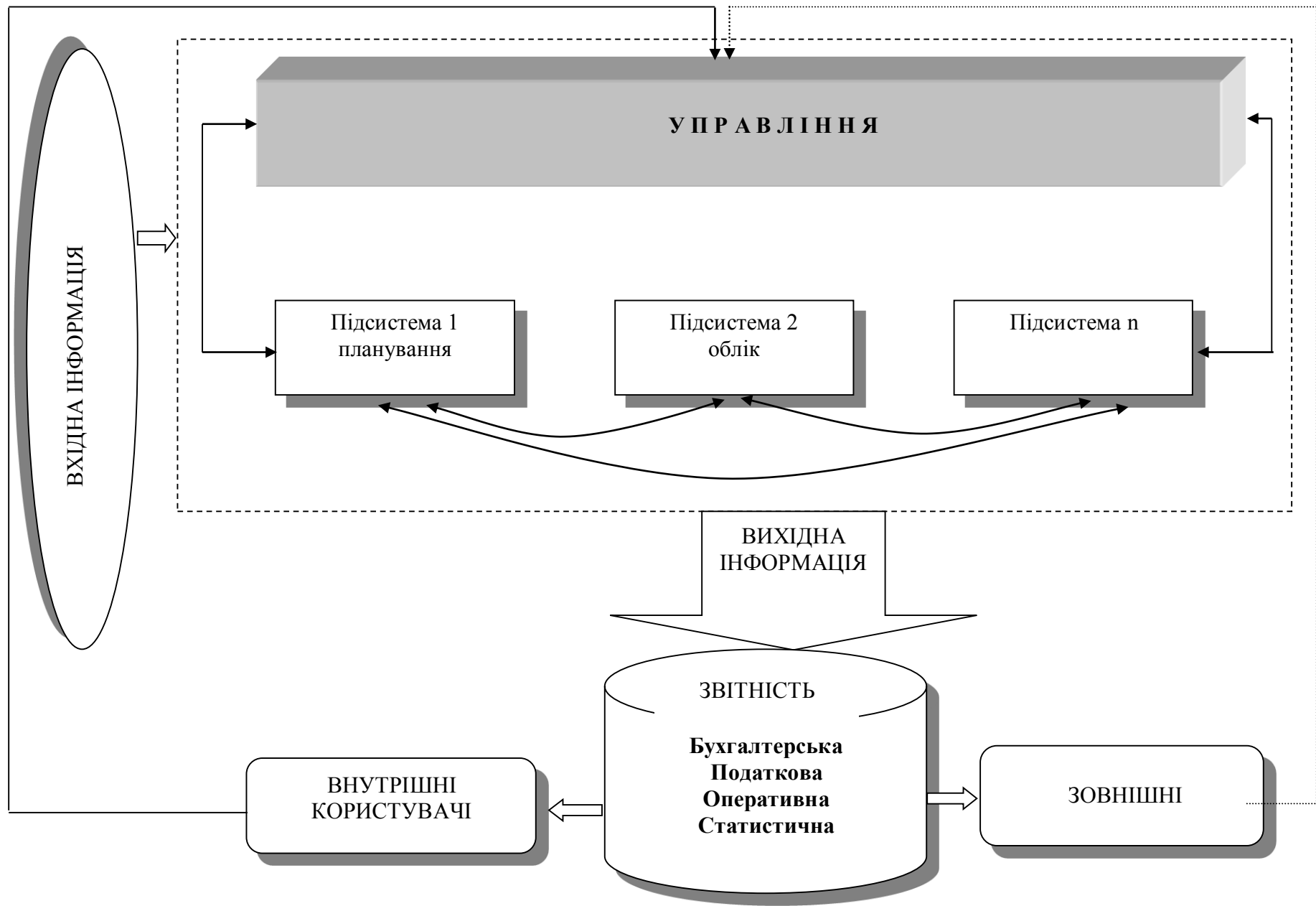
- звітність – це система показників, які характеризують результати господарської діяльності за звітний період;
- звітність – це один з елементів методу бухгалтерського обліку;
- звітність – це сукупність різних форм звітів, що містять інформацію, яка відображає окремі складові діяльності підприємства;
- звітність – це певним чином узагальнена інформація, необхідна зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Узагальнюючи дослідження визначення поняття «звітність», зазначимо, що найбільш широковживаним є наступна дефініція – бухгалтерська звітність є визначена законодавством або організаціями сукупність форм, складених на основі науково згрупованих системних даних бухгалтерського обліку, які відображають інформацію про майновий, фінансовий стан і їх зміни та результати виробничої й іншої діяльності організацій за визначений період.

Інший вид звітності – статистична звітність, яка охоплює систему техніко-економічних показників, які не типові для бухгалтерського обліку і деталізовано характеризують окремі складові бізнес-процесів. На відміну від бухгалтерської звітності, основне завдання її – формування макроекономічних показників на загальнодержавному рівні.

З урахуванням інформаційного змісту даних, відображених у звітності, остання займає особливе місце в бухгалтерському обліку, який є складовою системи управління підприємством (рис. 1.1).

Здатність звітності виконувати функції, передбачені системою управління, забезпечується, як мінімум, її двома важливими рисами: з одного боку, відображенню у ній результатів діяльності підприємства, а, з іншого – можливістю здійснення оцінки ефективності раніше прийнятих рішень.



*Рис. 1.1. Звітність у системі управління підприємством  
Джерело: розроблено на основі [32, 57,62,81 ]*

Обліковий процес має на меті забезпечити сталий потік такої інформації до всіх зацікавлених осіб. У загальних рисах зазначене зображено на рис. 1.2.



*Рис. 1.2. Обіг облікової інформації в процесі прийняття рішень*

*Джерело : складено автором*

На сьогодні акцент робиться на забезпечення фінансовою інформацією тих, хто приймає ті чи інші економічні рішення. В зв'язку з цим необхідно зупинитись на класифікації користувачів, адже правильна сегментація «споживачів» фінансової звітності дозволить ідентифікувати розходження в споживчих властивостях фінансової звітності.

На підставі проведеного дослідження інформації про діяльність підприємства та запитів користувачів на необхідну інформацію можна зробити висновок, що економічна інформація і, зокрема, звітність, відіграє важливу роль в управлінні підприємством (рис 1.3.).



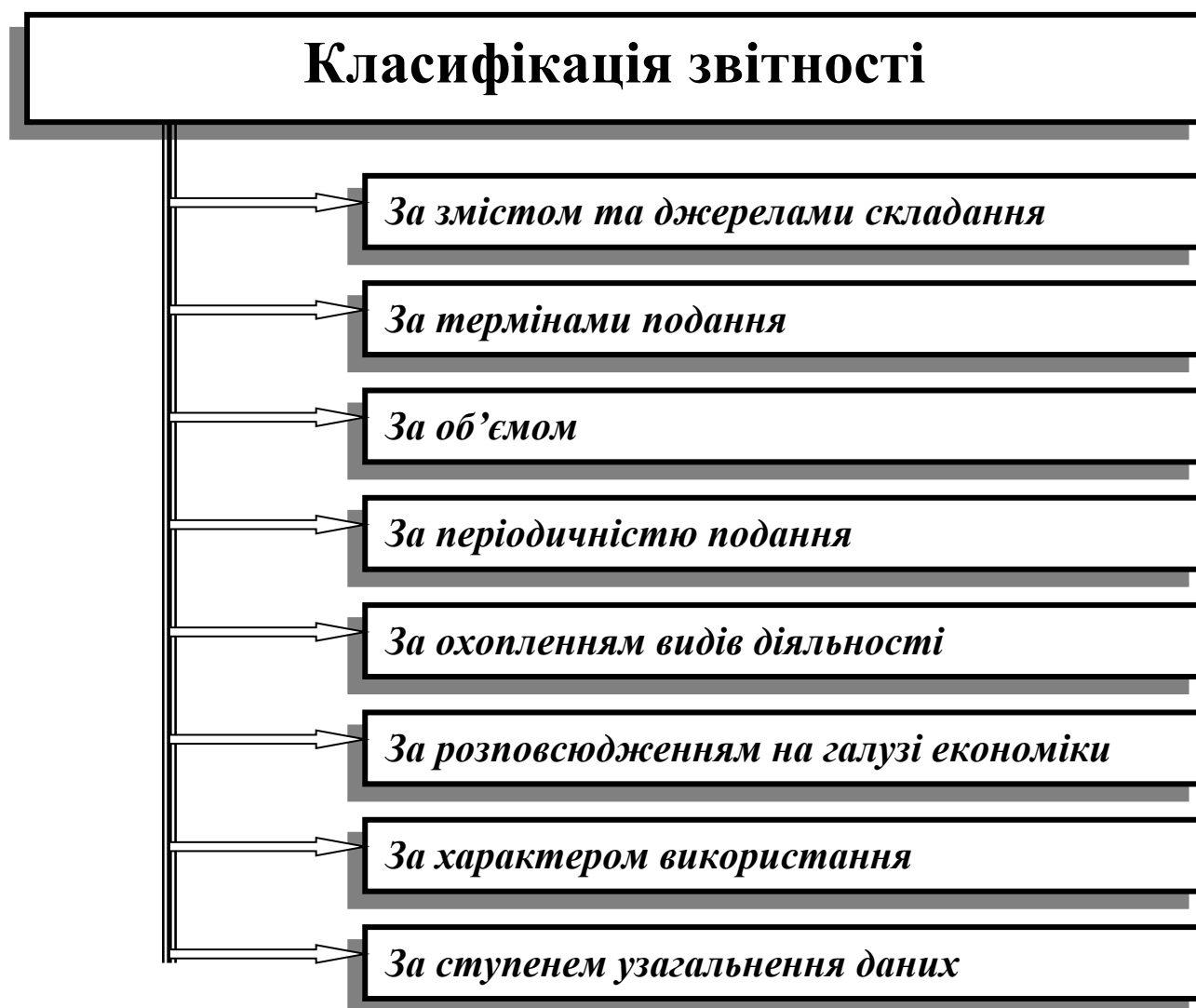
*Рис. 1.3. Роль звітності в управлінні підприємством*

*Джерело: власна розробка*

Звітність є невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює класифікацію її за різними класифікаційними критеріями, представленими рис. 1.4.

Складання звітності націлене на задоволення інформаційних запитів різних стейкхолдерів (користувачів). Інтереси їх часто є антагоністичними і основним завданням того, хто її складає, є формування звітної інформації в такій сукупності, яка б змогла задовольняти усі запити.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 трактує поняття «користувачі звітності» наступним чином – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень [57].



*Рис. 1.4. Загальноприйняті класифікаційні ознаки звітності*

*Джерело : складено автором*

Міжнародні ж стандарти встановлюють пріоритет потреб, насамперед, інвесторів перед іншими групами користувачів. До слова, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» теж чітко вказує на пріоритет інвесторів, хоча це й носить декларативний характер.

З погляду відношення до підприємства користувачів фінансової інформації умовно можна поділити на внутрішніх (власники, апарат управління, персонал

та ін.) та зовнішніх (кредитори, інвестори, урядові органи та ін.), що наведено на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Класифікація користувачів звітності підприємства

Джерело: розроблено на основі [32, 57,62,81 ]



Зовнішні користувачі звітності, яких можна віднести до таких, що мають прямий фінансовий інтерес – це дійсні або потенційні інвестори, кредитори, комерційні партнери (зокрема, постачальники, клієнти, покупці, Фонд Державного майна України).

Клієнти зацікавлені інформацією щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довгострокові угоди з підприємством або залежать від нього [62].

До користувачів звітності, що не мають прямого фінансового інтересу, як правило, відносять податкові органи, професійні учасники фондового ринку й органи управління економікою та зв'язків із громадськістю. Для податкових органів (Державна фіскальна служба, Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування з ТВП, Центр зайнятості) звітність підприємств є інформаційним джерелом для здійснення фіскальних функцій держави та податкового планування.

Інформаційні інтереси таких користувачів звітності, як Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України (НКЦПФР), фондові біржі, дилери, брокери, клірингові організації полягають у зв'язку з їхніми функціями - моніторингом діяльності учасників фондового ринку.

Фінансова звітність використовується також і органами управління економікою (Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, Міністерством фінансів України, Національним банком, Антимонопольним комітетом України та ін.) з метою вивчення окремих процесів господарської діяльності підприємств для узагальнення економічного та соціального розвитку країни, регіонів, галузей та для побудови макроекономічних показників [32]. Профспілки мають інтерес до фінансової звітності підприємств для обґрунтування й доцільності укладання колективних договорів.

Виходячи з інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів виділяють фінансову, внутрішньогосподарську (управлінську), податкову та статистичну звітність.

Центральне місце в системі зовнішнього інформаційного забезпечення належить фінансовій звітності, показники якої характеризують фінансовий стан,

умови господарської діяльності та ефективність використання вкладеного власником капіталу.

Внутрішньогосподарська, як часто її називають управлінською, звітність забезпечує інформацією систему управління підприємством на всіх рівнях і забезпечує вирішення внутрішніх управлінських завдань на основі оперативної, своєчасної та достовірної інформації про витрати і результати діяльності як в цілому по підприємству, так і в окремих його структурних підрозділах (цехах, дільницях, бригадах, ланках тощо) [80].

Податкова звітність є важливою складовою взаємовідносин держави (через систему податкових органів) із суб'єктами підприємницької діяльності. Вона є засобом контролю виконання фіскальних функцій держави з метою перерозподілу додаткового суспільного продукту [4].

Статистична звітність охоплює всі складові національної економіки: фінанси, інновації, працю, промисловість, послуги, зовнішньоекономічну діяльність тощо [1].

Економічні рішення, які приймають користувачі фінансових звітів, вимагають оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також часу та впевненості в їх генеруванні. Власне цим і визначається, наприклад, спроможність підприємства здійснювати виплату заробітної плати або розраховуватися з постачальниками, своєчасно повертати позики, сплачувати дивіденди [94].

На сьогодні в Україні порядок подання фінансової звітності визначається чинним законодавством. Для прийняття економічних рішень користувачам фінансових звітів необхідна інформація про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансово-майновому стані підприємства. Зазначені інформаційні потреби обумовили склад наступних форм фінансової звітності:

- Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);

- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Форми фінансової звітності підприємства (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України [51].

Для суб'єктів малого підприємництва в Україні, а також представництв іноземних суб'єктів господарювання Національними положеннями (стандартами) встановлено скорочену за показниками фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про сукупний дохід [57].

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації [4].

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

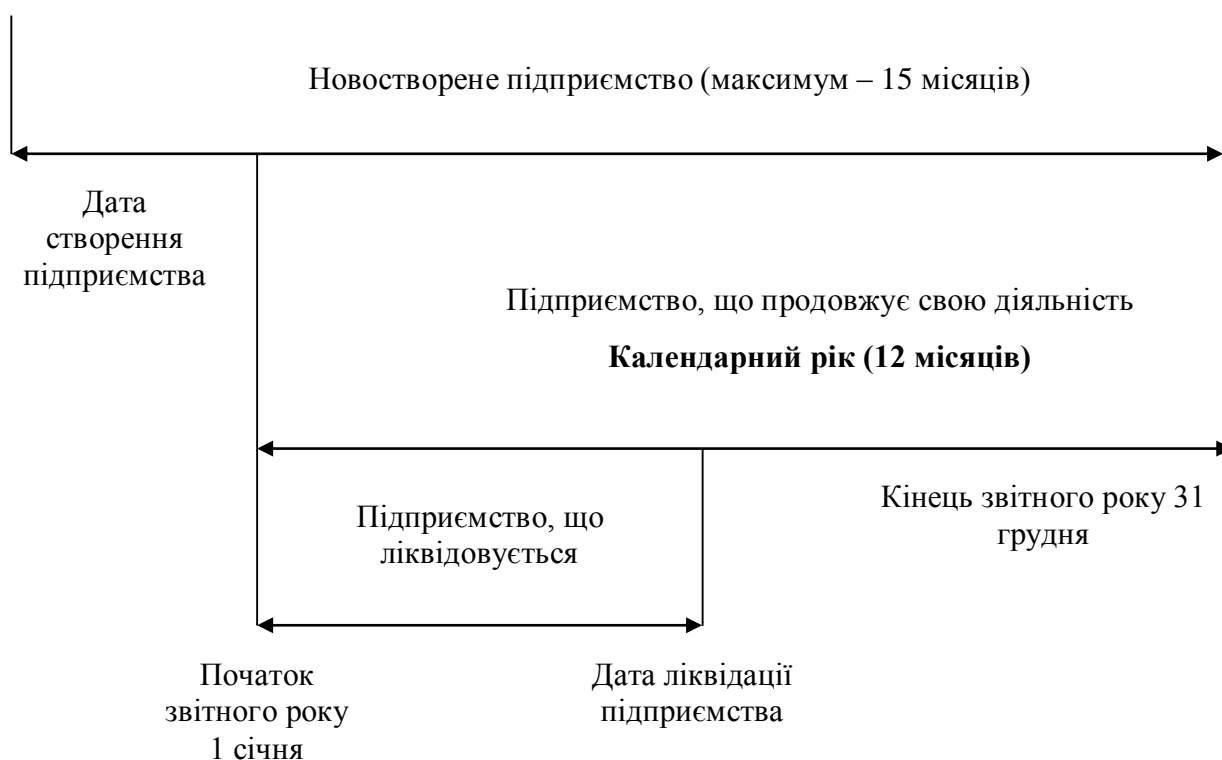


Рис. 1.6. Тривалість звітного періоду за П(С)БО 1

Джерело : складено автором

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного

періоду та розкриття облікової політики та її змінах, що робить можливим ретроспективний та перспективний аналіз діяльності підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Призначення основних компонентів фінансової звітності

№ з/п	Компонент фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
1	2	3	4
1	Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан)	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємствами на дату балансу.	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, контролюватиме в майбутньому
2	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період.	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства; структури доходів та витрат.
3	Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
4	Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
5	Примітки до річної фінансової звітності	Обрана облікова політика. Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка та прогноз облікової політики; ризиків або невпевненості, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства, тощо.

*Джерело: власна розробка*

Таким чином, з нашої точки зору, для ефективного аналізу фінансової звітності необхідно уникати проблем, що пов'язані з тлумаченням термінів та інших носіїв фінансової інформації, що використовується при прийнятті рішень усіма зацікавленими сторонами [93].

## 1.2. Вимоги до фінансової звітності підприємств

До фінансової звітності пред'являють наступні вимоги, що забезпечують її достовірність (рис. 1.7).

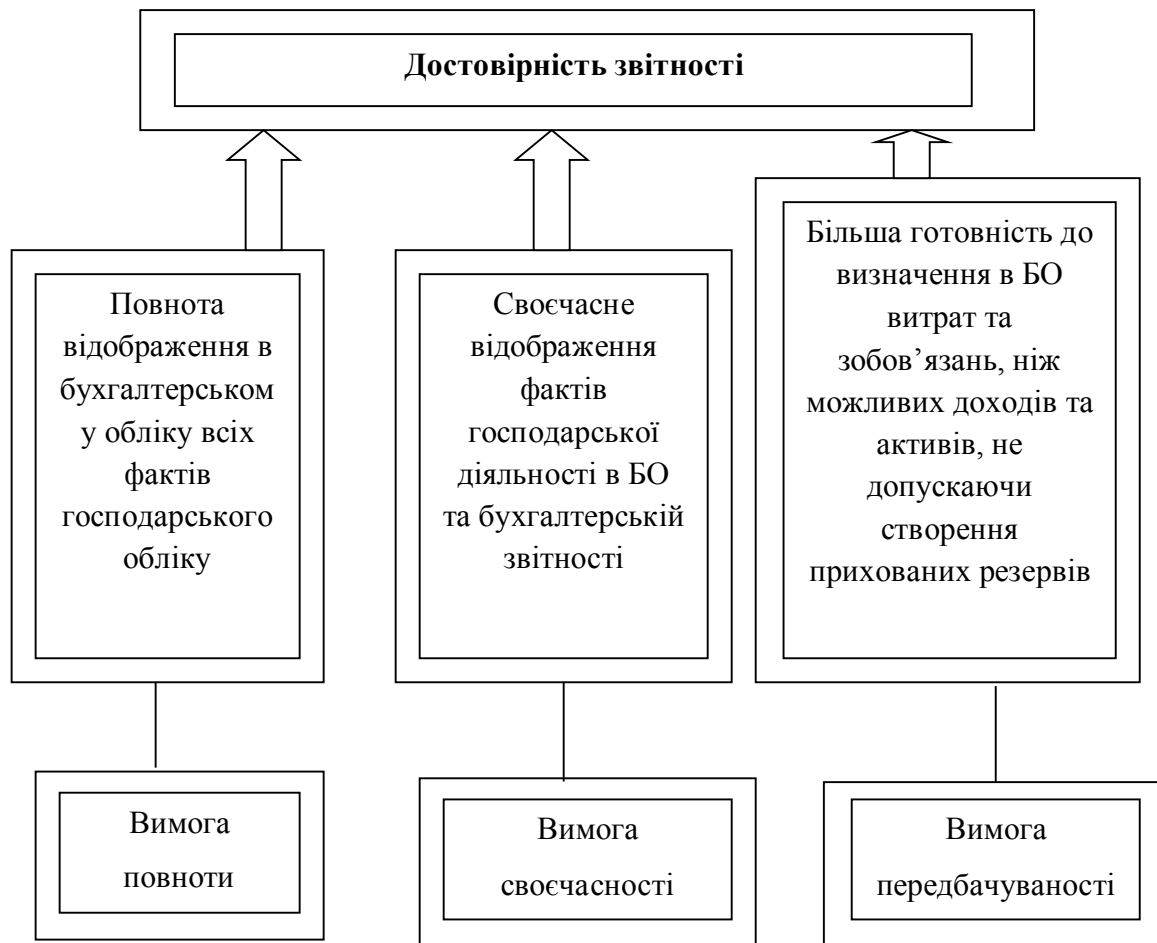


Рис. 1.7. Вимоги, що забезпечують достовірність фінансової звітності за НП(С)БО 1

Джерело : складено автором

Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформулювати систему вимог до звітності, які й виступають її якісними характеристиками (табл. 1.3) [35].

### Вимоги до фінансової звітності [35]

Вимоги звітності	Зміст вимоги
Державне регулювання	Для усіх галузей народного господарства і підприємств встановлюються єдині показники і єдині форми звітності, принципи складання і терміни подання. Це необхідно для узагальнення показників звітності окремих підприємств в межах галузей народного господарства за загальним класифікатором галузей народного господарства Держкомстату України (ЗКГНГ)
Обов'язковість подання	Обов'язковість подання звітності впливає із самої природи функціонування ринкової економіки. Будь-яке підприємство займається діяльністю, яка не заборонена чинним законодавством і зобов'язане подавати звітність до відповідних органів у встановлений термін і у визначеному обсязі та складі. Це необхідно для формування загальнодержавних показників розвитку економіки регіонів і України загалом та контролю розрахунків з державною податковою системою
Дохідливість	Дохідливість звітності розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання в сфері ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації
Доречність	Звітну інформацію вважають доречною (корисною), якщо вона здатна вплинути на вартісну оцінку або на рішення, яке приймається в теперішній час або на майбутній період, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому
Достовірність	Достовірність інформації забезпечується тим, що в бухгалтерському обліку всі записи здійснюються на підставі належно оформлених документів, а перед складанням річної звітності проводиться інвентаризація майна, грошових коштів і розрахунків. Достовірність інформації може підтверджуватися аудиторським висновком
Точність	Точність звітності забезпечується правильним відображенням даних на рахунках синтетичного та аналітичного обліку і у відповідних звітних формах та взаємо узгодженістю показників, відображених у формах звітності
Повнота	Це необхідність і обов'язковість заповнення всіх реквізитів та показників форм звітності. У випадках не заповнення окремих рядків через відсутність активів, пасивів або операцій у цій статті - вона прокреслюється
Своєчасність подання	Необхідна для прийняття правильних управлінських рішень. Своєчасність одержання власником (засновником) звітних даних в умовах ринкової економіки набуває особливої актуальності, адже звітність забезпечує власника інформацією про фінансовий стан підприємства та про величину прибутку. Несвоєчасне подання звітності може призвести до необґрунтованих або неправильних рішень

## Продовження таблиці 1.3

Методологічна єдність	Методологічна єдність розрахунку показників звітності регламентується державою і обов'язкова для всіх підприємств, незалежно від виду діяльності і форми власності. Так, методи оцінювання активів залишаються постійними протягом фінансового року, що забезпечує порівняння показників звітності всіх галузей народного господарського комплексу держави. Це дає змогу їх узагальнювати, групувати, аналізувати і одержувати достовірну інформацію для оцінки роботи підприємств або галузей
Порівнянність показників	Порівнянність показників звітності забезпечується єдиною методологією планування, обліку господарської діяльності та звітності. Звітність повинна бути порівняною з показниками попередніх звітних періодів, років, оскільки без цього неможливі узагальнення. Це має істотне значення під час проведення аналізу та розроблення перспектив розвитку галузей, підприємств, складення бізнес-планів
Простота і ясність	Простота і ясність звітності полягає в створенні таких форм звітів, які б не мали надмірної інформації і були зрозумілими працівникам підприємств, акціонерам, інвесторам
Доступність і гласність	Доступність і гласність звітності полягає в тому, що з показниками фінансової звітності ознайомлюється весь трудовий колектив підприємств. Фінансова звітність підприємств підлягає оприлюдненню, а звітність акціонерних товариств відкритого типу - публікації у друкованих засобах масової інформації. Гласність звітності в Україні забезпечується також систематичною публікацією статистичних даних про економічний і соціальний розвиток господарського комплексу в державі, регіонах, галузях, міністерствах тощо
Неперервність	Полягає в тому, що зберігаються одні і ті ж форми і структура звітності протягом періоду діяльності підприємств
Раціональність	Передбачає розумний, мінімальний обсяг необхідних звітних показників для управління. В Україні проведена значна робота по спрощенню і вдосконаленню бухгалтерської звітності, з 2000 р. введено фінансову звітність, що максимально наблизило її до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності
Економічність	Полягає в тому, що затрати праці і коштів на складення звітності повинні бути мінімальними, за одночасної оперативності її складання і своєчасності подання
Дієвість	Передбачає необхідність проведення наукового економічного аналізу звітних даних, виявлення недоліків у діяльності підприємств, а також внутрішніх резервів виробництва

Під час надання інформації у фінансовій звітності необхідно дотримуватись таких критеріїв як істотність, своєчасність, повнота, нейтральність, об'єктивність, оскільки фінансова звітність повинна включати інформацію, котра впливає на

прийняття рішень, дає змогу своєчасно оцінити минулі, поточні та майбутні події; підтвердити та скоригувати їх оцінку, зроблену в минулому. Фінансова звітність повинна надавати її користувачам можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [32].

Щодо внутрішніх користувачів, до прикладу - працівників бухгалтерії, слід відмітити, що їм необхідно розумітись на вимогах до фінансової звітності, адже саме за цієї умови вони можуть задовольнити відповідних користувачів інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень [32].

Насамперед, це стосується періодичності звітності і деталізації інформації в бланках, що заповнюються. У НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що фінансова звітність повинна забезпечувати користувача інформацією щодо оцінки якості управління, оцінки здатності підприємства виконувати свої зобов'язання тощо [57].

Для досягнення якісних характеристик інформації, що міститься у фінансовій звітності, при її формуванні необхідно дотримуватися й певних принципів.



Рис. 1.8. Якісні характеристики фінансової звітності

Джерело : власна розробка



Сутність властивостей (якісних характеристик), яким має відповідати інформація з фінансової звітності, можна представити наступним чином (таб. 1. 4).

Таблиця 1.4

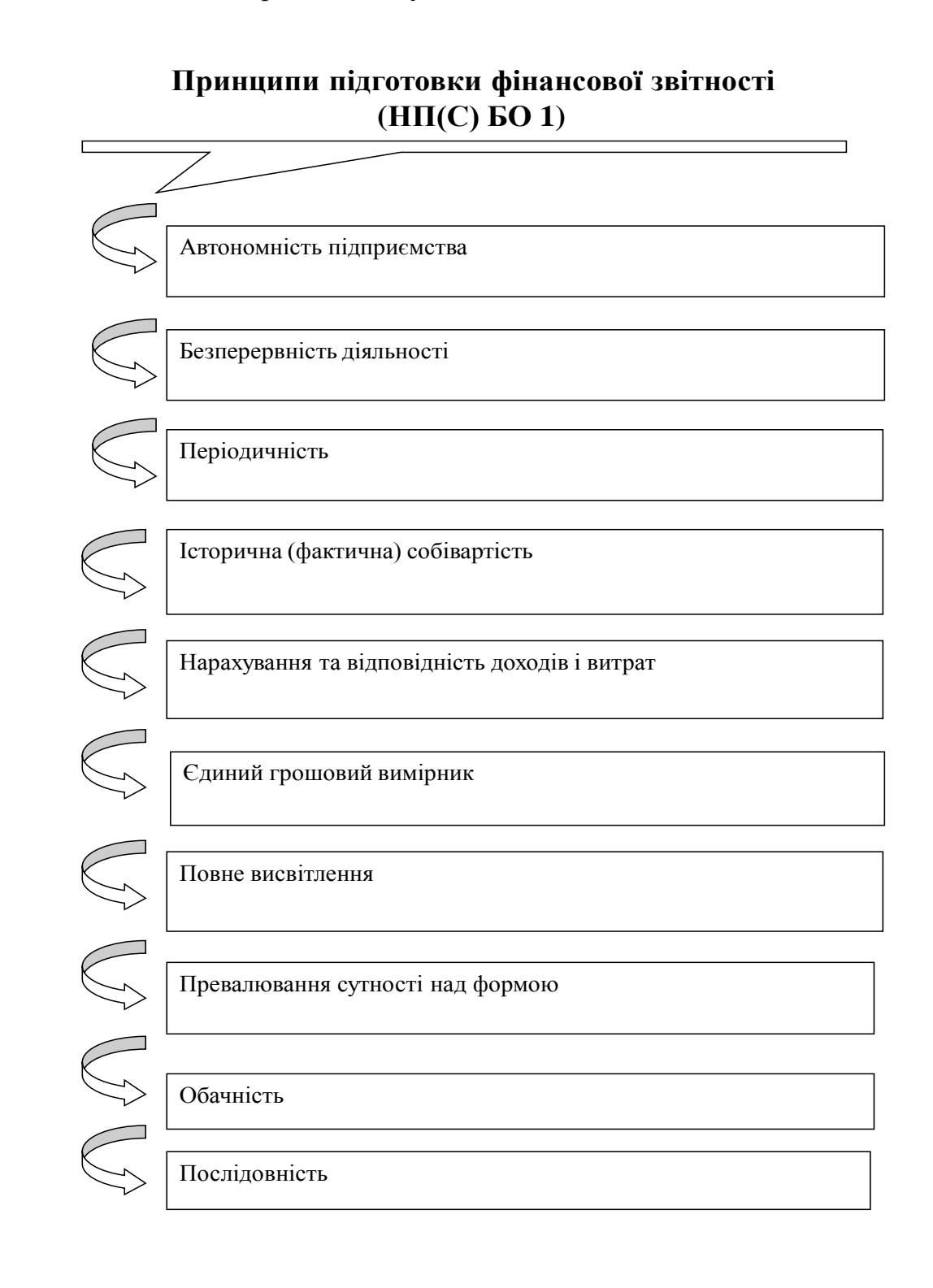
### Якісні характеристики фінансової звітності

Назва характеристик	Суть характеристики	Пояснення
Дохідливість	Однозначне тлумачення інформації користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті інформації	Наявність необхідних реквізитів, що дозволяють ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю виміру тощо, а також приміток до фінансових звітів, що роблять більш зрозумілою для користувачів
Достовірність	Відсутність помилок і перекручень, які можуть вплинути на рішення користувачів звітності	Помилки, які виникають у процесі прийняття рішення про оцінку і відображення статей у фінансових звітах на підставі вимог П(С)БО.
Зіставність	Надання можливості порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств	Наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни в примітках до фінансової звітності.
Доречність	Наявність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, надає можливість своєчасно оцінити події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому	Структура фінансових звітів і приміток враховує використання інформації для ретроспективного і перспективного аналізу діяльності підприємства

Вважається, що сучасної фінансової звітності недостатньо і вона вже не є джерелом оперативної і необхідної інформації. Окрім цього, для кожної категорії користувачів доцільно подавати інформацію у певному, доступному для сприйняття, вигляді, оскільки не всі користувачі мають спеціальну освіту і можуть розуміти порядок формування показників, джерела їх походження чи механізм розрахунку [94].

Для досягнення вимог, які ставлять до фінансової звітності, необхідно дотримуватись певних принципів. Так, відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким потрібно керуватись під час вимірювання, оцінювання та реєстрації господарських

операцій і під час відображення їх результатів у фінансовій звітності [57]. Склад і характеристику основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності наведено на рис. 1.9. та у таблиці 1.5.



*Рис. 1.9. Склад основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності*

*Джерело : складено автором*

### Основні принципи складання звітності

№ з/п	Принципи	Визначення
1	Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства
2	Безперервність	Оцінка активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.
3	Періодичності	Розподіл діяльності підприємства на визначені періоди часу
4	Історичної (фактичної) собівартості	Визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
5	Нарахування та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей
6	Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі
7	Послідовність	Передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики
8	Обачності	Методи оцінки повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
9	Превалювання сутності над формою	Операції повинні обліковуватись відповідно до їх економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
10	Єдиний грошовий вимірник	Передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці

*Джерело: узагальнено автором на основі [70, 84]*

Для складання звітності керівництво формує облікову політику підприємства, тобто обирає певну сукупність принципів, методи і процедури обліку таким чином, щоб забезпечити дотримання достовірності інформації про фінансове положення і результати діяльності підприємства і забезпечити змістовність фінансових звітів [82].

Фінансова звітність повинна бути підготовлена та надана користувачам у певний термін, який визначається чинним законодавством. За МСФЗ 1 «Подання Фінансової звітності» термін подання фінансових звітів не повинен перевищувати

шести місяців з дати балансу (останнього дня звітного року – календарного чи фінансового) [54].

Дані, які при цьому повинна вміщувати фінансова звітність, подані рис. 1.10.

<b>Дані, які повинна містити фінансова звітність</b>
про підприємство (повна назва, організаційно-правова форма власності, місце знаходження, назва державного органу управління, якому підпорядковується підприємство, галузь; вид економічної діяльності підприємства, юридична адреса його місця знаходження, назву материнської (холдингової) компанії тощо).
дата звітності та звітний період, на які приведені основні показники діяльності підприємства. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності
валюта звітності та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкрити причини цього і методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в інші (холдингової) компанії тощо).
відповідна інформація щодо звітного та попереднього періоду. Така інформація необхідна для порівняння показників у динаміці, розрахунку та аналізу зрушень у структурі, побудові динамічних рядів для потреб економічного аналізу
облікова політика підприємства та її зміни. Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності
консолідація фінансових звітів
припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності
участь у спільних підприємствах
виявлення помилки окремих років та пов'язані з ними коригування
інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями

*Рис. 1.10. Обов'язкові дані, що включаються до фінансової звітності*

*Джерело : складено на основі НПСБО 1*

Отже, використання названих принципів складання фінансової звітності усіма підприємствами забезпечує розуміння інформації, наведеної у фінансовій звітності як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

### **1.3. Теоретичні засади аудиту фінансової звітності**

Аудит фінансової звітності – процес, внаслідок якого аудитор може сформулювати власну думку щодо того, чи правильно підготовлена звітність і чи відповідає вона чинному законодавству [8].

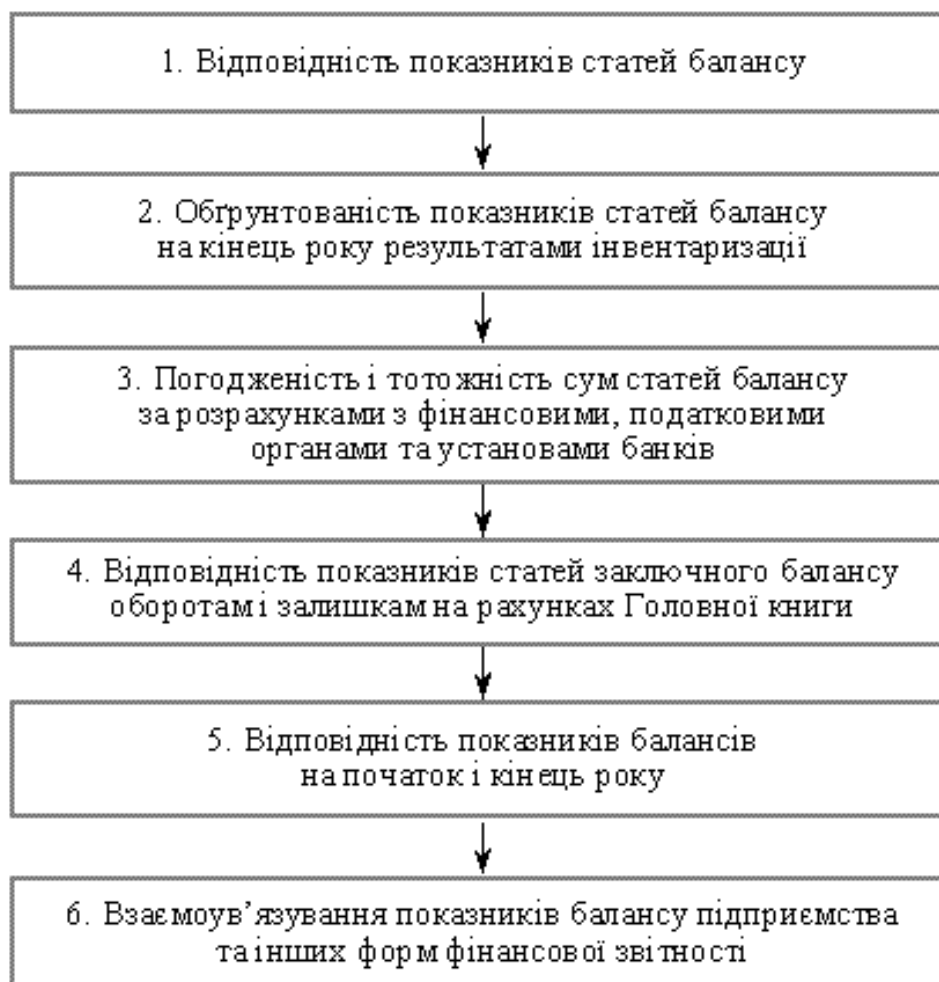
У міжнародних стандартах з аудиту поняття «аудит» розкривається як «перевірка фінансових звітів або віднесеної до них фінансової інформації об'єкта незалежно від того, приносить прибуток або ні, його розміри і форми організації, коли така перевірка здійснюється з метою вираження подальшої думки» [18].

Аудитування фінансової звітності будь-якого підприємства спрямоване, насамперед, на забезпечення майнових інтересів власників (засновників та учасників), самих юридичних осіб, їх реальних і потенційних кредиторів або інвесторів, а також інших осіб, зацікавлених в отриманні інформації з фінансової звітності.

У чинному вітчизняному законодавстві, що регулює аудиторську діяльність, не встановлено критеріїв віднесення послуг до аудиторських, а подано лише рекомендований перелік послуг, тотожних аудиту. Відсутність такого критерію може мати далекосяжні наслідки, оскільки суб'єктам аудиторської діяльності забороняється займатися будь-якою іншою підприємницькою діяльністю, крім проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг [29].

Отже, обов'язком аудитора при аудиті фінансової звітності підприємств є забезпечення високого рівня впевненості користувачем в тому, що звітність достовірно відображає фінансові результати та не містить суттєвих викривлень.

Послідовність та методика аудиту фінансової звітності подано рис. 1.11.



*Рис. 1.11. Послідовність аудиту фінансової звітності*

*Джерело : складено автором*

Особливістю аудиту фінансової звітності підприємства є, насамперед, глибокий аналіз всіх розділів Звіту про фінансовий стан та порівняння їх із записами в головній книзі за період, який аналізується.

При виявленні різного роду невідповідностей аудитор може перевірити і облікові реєстри та первинні документи з метою впевненості в реальності записів. Саме на глибокій перевірці ґрунтується професійна думка аудитора та формується його аудиторський висновок щодо реального фінансового стану підприємства [59].

Під час здійснення аудиторської перевірки аудитор має врахувати те, що клієнт, не дотримуючись законодавчих та нормативно-правових актів чинних в Україні, може спричинити перекручення звітності, що значно змінить фінансові результати господарської діяльності клієнта [29].

При проведенні аудиту аудиторю слід врахувати, що завжди існує ризик не виявлення помилок внаслідок впливу різних факторів, як-от:

- 1) наявність значної кількості нормативних актів;
- 2) неминуча відносна обмеженість систем обліку і внутрішнього контролю, які не можуть висвітити всю фактичну діяльність клієнта, а також відносна суб'єктивність, що супроводжує таку аудиторську процедуру, як тестування;
- 3) велика кількість аудиторських доказів мають не доказовий, а інформативний характер [59].

Професійні обов'язки аудитора, в першу чергу, мають базуватись на етичних принципах, встановлених Міжнародною федерацією бухгалтерів. Професійна етика аудитора визначається наступними принципами : чесність, незалежність, об'єктивність, незалежну сумлінність та професійну компетентність, професійну поведінку, конфіденційність, наслідування технічних стандартів.

Очевидно, що дотримання вищенаведених принципів дасть можливість аудиторю завоювати добру репутацію та підвищити довіру клієнтів.

Основним джерелом доказів в аудиті здійснених господарських операцій, є документи, у процесі перевірки перш за все перевіряють документи, що мають певні порушення чи недоліки.

Такі недоліки у веденні облікової документації можна виявити за наступними ознаками: наявність виправлень; підробка підписів; відсутність необхідних підписів, неповне оформлення документів, наявність в документах зайвих підписів не уповноважених на це осіб; невідповідність записів в різних регістрах, які належать до однієї операції; відсутність при виконавчому документі розпорядження на проведення господарських операцій; вказані бухгалтерські записи, які не належать до даного періоду; наявність похибок у підрахунках наведених регістрах; наявність в регістрах бухгалтерського обліку односторонніх записів; відсутність при документах необхідних додатків та записів окремих реквізитів; відмінність даних у різних примірниках одного й того ж документа; відсутність відповідних записів у картках аналітичного обліку тощо [29].

Аудиторська перевірка має базуватись на вимогах правильності і своєчасності складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про сукупний дохід (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

Необхідність аудиторської перевірки фінансової звітності пов'язана з її публікацією. Такий порядок передбачений Законом України «Про аудиторську діяльність». У ньому, зокрема, вказується, що суб'єкти підприємницької діяльності, звітність яких оприлюднюється, повинні бути перевірені на предмет достовірності такої звітності і для підтвердження зобов'язані мати аудиторський висновок [37].

Після дати складання балансу аудитору слід ознайомитися з усією доступною інформацією, яка належить до фінансових справ клієнта, з проміжними фінансовими звітами, з протоколами нарад акціонерів, директорів і всіх відповідних комітетів, із доповідями про відхилення.

На етапі аналізу наступного періоду аудитор може зіставити також останні проміжні фінансові звіти з фактичними і зробити інші порівняння, необхідні за даних обставин.

Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої він міг би висловити свою упевненість у тому, що відповідає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам норм (стандартів). При цьому аудитору необхідно здійснити наступне:

- ознайомитися з принципами, прийомами і методами бухгалтерського обліку і способами їх застосування;
- прослідкувати, як клієнт збирає інформацію для внесення у фінансовий звіт;
- упевнитися, що фінансові звіти складені у відповідності із загально-прийнятими принципами ведення бухгалтерського обліку;
- з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків і який вплив на результати мають відхилення.



Особлива увага приділяється аудитором аналізу фінансового стану підприємства, який, в своїй сукупності показників, є складовою частиною аудиту і в процесі якого надається оцінка ліквідності, фінансової стійкості, платоспроможності й фінансової активності підприємства.

Після цього, на завершальному етапі складання висновку, аудитор звертає увагу на порушення, які здійснювало підприємство, на виявленні недоліки в звітності, наводить рекомендації для їх усунення та покращення фінансового стану, а також наголошує на позитивних сторонах господарської діяльності підприємства.

#### **1.4. Нормативно-правове регулювання складання і подання фінансової звітності**

Нормативно-правова база з формування показників фінансової звітності та її аудит здійснюється на основі законів ринкової економіки і, як показує практика, орієнтується на міжнародні стандарти та досвід. Водночас, слід зазначити, що з 2018 року усі інституційні одиниці України чекають новації в зв'язку зі змінами в Законі про бухгалтерський облік, і завдячувати потрібно Закону України від 05.10.2017 № 2164, що, як заявляють законодавці, суттєво наближає вітчизняну облікову практику до європейських Директив (євроінтеграція системи бухгалтерського обліку).

Отже, ведення бухгалтерського обліку, склад фінансової звітності та порядок складання окремих звітних форм регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження нормативно-правової бази зі складання фінансової звітності в Україні наведене у таблиці 1.4.

### Аналіз чинної нормативної бази з формування і подання фінансової звітності

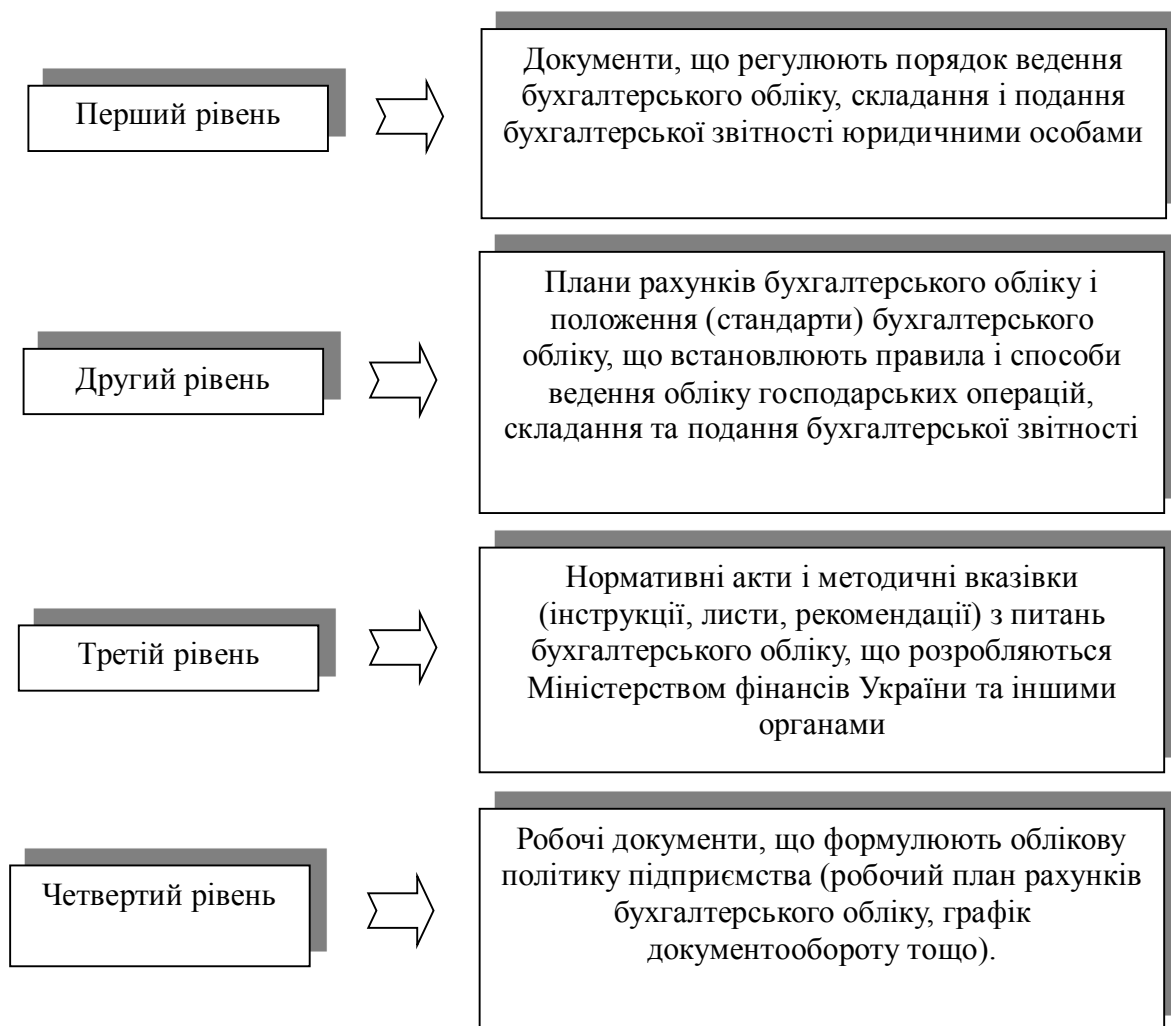
№ з/п	Нормативний документ	Короткий зміст	Використано у дипломній роботі
1	2	3	4
1	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. №996-XIV (Редакція від 1.01.2018р.)	Визначаються правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності	Використано для висвітлення основних вимог та принципів складання публічної фінансової звітності
2	Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (Редакція від 24.06.2015)	Визначається порядок подання фінансової звітності	Використано для висвітлення основних вимог щодо порядку подання фінансової звітності
3	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Мінфіну України 28 березня 2013 року № 433 ( Редакція від 30.12.2013р.)	Розглядається питання розкриття інформації за статтями форм фінансової звітності	Використано для розкриття та застосування інформації за статтями фінансової звітності
4	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіну України від 30.11.99р. № 291 (Редакція від 24.07.2015)	Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Використано для розкриття та зіставності статей фінансової звітності та рахунків Плану рахунків
5	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07 лютого 2013 року № 73 (Редакція від 14.03.2017)	НП(с)БО 1 розглядає загальні вимоги до фінансової звітності	Використано для висвітлення основних вимог до фінансової звітності
6	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Мінфіну України від 31.03.99р. № 137 ( редакція від 10.01.2012)	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності	Використано для висвітлення порядку виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансових звітах

## Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Мінфіну України від 31.01.2000р. №20 (в редакції від 18.03.2014)	Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Мінфіну України від 29.11.99 р. №290 (в редакції від 09.08.2013)	Цим положенням (стандартом) визначається зміст і форма доходу та відображення його в бухгалтерському обліку.	Це положення допомагає визначити зміст і форму доходу та відображення його в бухгалтерському обліку.
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Мінфіну України від 31.12.99 р. №318 (в редакції від 09.08.2013)	Цим положенням (стандартом) визначається зміст і форма витрат та відображення його в бухгалтерському обліку.	Це положення (стандарт) допомагає визначити форму витрат та відображення його в бухгалтерському обліку.
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»: Наказ Мінфіну України від 25.02.2000 р. №39 (в редакції від 24.07.2015)	Встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємства в складі Балансу (форма №1 м) і Звіту про сукупний дохід (форма 2 м) та порядок заповнення його статей	Використано для висвітлення змісту і форми фінансового звіту суб'єкта малого підприємства в складі балансу
11	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88 (в редакції від 26.05.2017)	Встановлюють порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами	Використано у роботі для правильності документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку
12	Закон України «Про аудиторську діяльність», прийнятий Верховною Радою України від 22.04.1993 р. № 3126-ХІІ (Редакція від 05.04.2015)	Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.	Використано для регулювання порядку здійснення аудиту на підприємствах України

*Джерело: узагальнено автором*

Загалом рівні нормативного регулювання складання та подання фінансової звітності можна представити рис. 1.12.



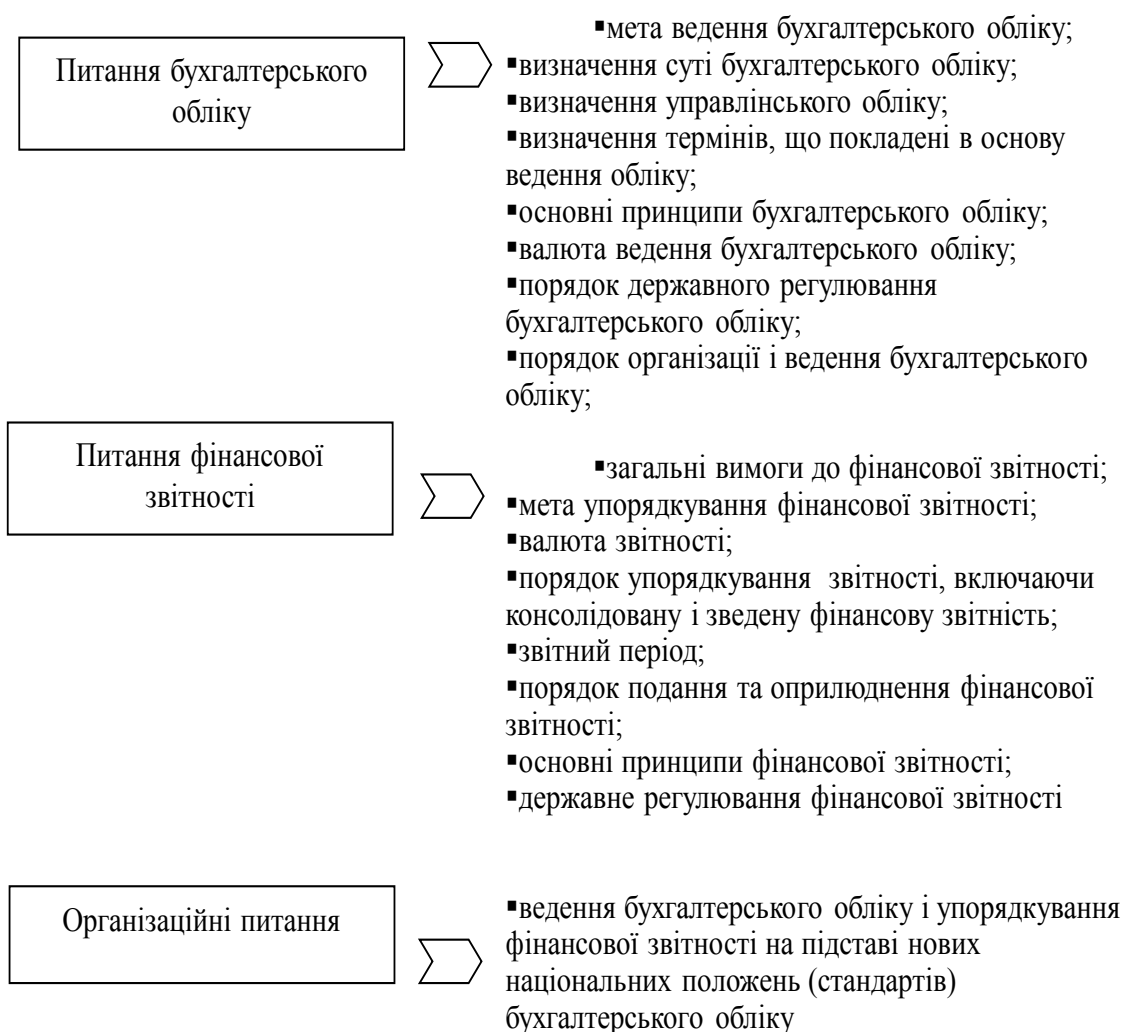
*Рис. 1.12. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні*

*Джерело : складено автором*

Таким чином, для забезпечення відповідності інформаційних потреб користувачів фінансової звітності та вимог ринкових умов господарювання, необхідним є застосування прогресивних положень, практики та міжнародного досвіду, які повинні бути враховані в процесі реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Конституцією бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є, звичайно ж, Закон про бухгалтерський облік, сферу дії якого подано рис. 1.13.

## Сфера застосування Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»



*Рис. 1.13. Сфера застосування Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»*

*Джерело : складено автором*

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV «відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та

консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюджувати її у вигляді окремих друкованих видань» [38].

Отже, держава як суб'єкт регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинна спрямувати свої дії на підвищення інформативності фінансової звітності, впровадження науково обґрунтованих форм і методів обробки та розкриття інформації у фінансовій звітності для повного задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

## Висновки до розділу 1

Висвітлення теоретичних засад формування звітності у системі управління дозволяє зробити наступні висновки:

1. Аналіз визначень звітності вченими-економістами дозволив зробити висновок, що у сукупності усі вони зводяться до наступного: звітність – це система показників, які характеризують результати господарської діяльності за звітний період; звітність – це один з елементів методу бухгалтерського обліку; звітність – це сукупність різних форм звітів, що містять інформацію, яка відображає окремі складові діяльності підприємства; звітність – це певним чином узагальнена інформація, необхідна зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

2. Узагальнюючи дослідження визначення поняття «бухгалтерська звітність», зазначимо, що найбільш широковживаним є наступна дефініція – бухгалтерська звітність є визначена законодавством або організаціями сукупність форм, складених на основі науково згрупованих системних даних бухгалтерського обліку, які відображають інформацію про майновий, фінансовий стан і їх зміни та результати виробничої й іншої діяльності організацій за визначений період. Фінансова звітність є складовою бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

3. Економічна інформація невіддільна від процесу управління, є основним джерелом для обґрунтованого прийняття управлінських рішень і

основою звітності підприємства. З метою забезпечення інформаційних запитів користувачів (внутрішніх та зовнішніх) відповідно до їх ролі у процесі управління діяльністю суб'єкта господарювання формується адекватна вимогам певних категорій споживачів фінансова, внутрішньогосподарська, податкова та статистична звітність.

4. Аналіз діючої системи нормативно-правової бази фінансової звітності в Україні свідчить про те, що низький рівень придатності показників фінансової звітності для інформаційного забезпечення прийняття рішень зумовлений недосконалістю системи її нормативно-правового регулювання. Зокрема, вона визначає низьку відповідальність підприємств за дотримання якісних характеристик звітної інформації.

5. В Україні використовуються не лише Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, але і Міжнародні стандарти фінансової звітності, а в рамках євроінтергації, і Європейські стандарти. Різниця між ними полягає в тому, що міжнародні стандарти більш деталізовані, та містять значну кількість тлумачень, які розкривають суть операцій.

6. Задля якісного проведення аудиту показників фінансової звітності підприємства вивчають дані, які містяться у: первинній документації; регістрах бухгалтерського обліку; Головній книзі; Балансі (Звіті про фінансовий стан); Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід); Звіті про рух грошових коштів; Звіті про власний капітал; Примітках до річної фінансової звітності; податковій звітності; статистичній звітності.

## РОЗДІЛ П

### МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ЇЇ ПОКАЗНИКІВ

#### 2.1. Підготовка до складання і подання фінансової звітності підприємств

Підготовка та складання річної фінансової звітності має визначені етапи. Найбільше підготовчих робіт проводиться перед складанням звітності (рис. 2.1.).

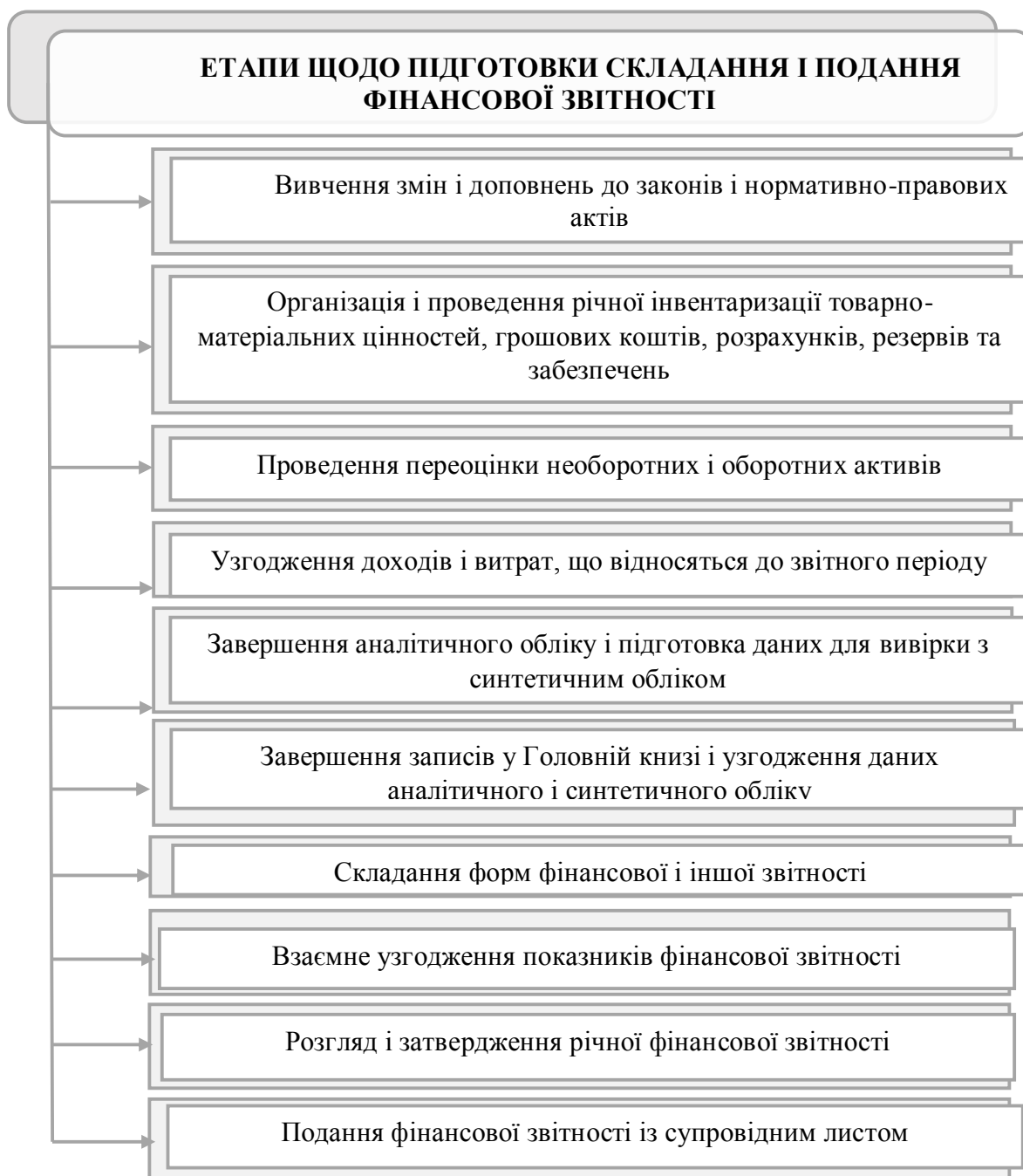


*Рис. 2.1. Етапи підготовки складання фінансової звітності*

*Джерело : систематизовано автором*

Основні етапи підготовки фінансової звітності та послідовність цих робіт в ТЗОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» наступна (рис. 2.2):





*Рис. 2.2. Основні етапи підготовки фінансової звітності*

*Джерело: власна розробка*

1. Працівники бухгалтерії опрацьовують нові законодавчі акти, зміни і доповнення до нормативних актів, які відносяться до складання та подання фінансової звітності.

2. Головний бухгалтер формує наказ по підприємству про інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків, визначення складу робочих інвентаризаційних комісій, періоду проведення і розрахунку результатів інвентаризацій з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Здійснюється перевірка та зміна показників періодичної і річної звітності на предмет їх порівнянності. Необхідність в такій перевірці зумовлена тим, що всі закони, які затверджуються на певну дату, вводяться в дію з початку попередніх звітних періодів, а також це пов'язане із структурними змінами на підприємстві.

4. В разі необхідності потрібно здійснювати переоцінку активів. У випадку, якщо залишкова вартість активу значно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, підприємство переоцінює активи. Після проведення переоцінки об'єкта основних засобів, проводять і переоцінку інших об'єктів тієї ж групи на ту ж саму дату.

5. На підприємстві узгоджуються доходи і витрати звітного періоду, оскільки однією з умов забезпечення достовірності є дотримання принципу узгодження доходів і витрат, що відносяться до звітного періоду.

6. На підприємстві завершується на підприємстві ведення записів на рахунках аналітичного обліку, формують відомості за окремими субрахунками до синтетичних рахунків.

7. На підприємстві завершується ведення записів у Головній книзі, проходить звірка дані оборотної відомості за синтетичними рахунками з оборотними відомостями за аналітичними рахунками чи реєстрами аналітичного бухгалтерського обліку.

8. На підприємстві заповнюються встановлені форми фінансової звітності.

9. На підприємстві відбувається звірка даних показників фінансової звітності між різними формами та в їх межах. Методику узгодженості показників звітності розроблено Міністерством фінансів України, вона може уточнюватись та доповнюватись міністерствами, відомствами з урахуванням відомчої звітності.

10. Переглядається та затверджується річний фінансовий звіт, при цьому керуються нормативними актами та установчими актами суб'єкта господарювання.

11. Подається фінансовий звіт із супровідним листом за адресами, згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [81].

Також, перед складанням річного фінансового звіту на підприємстві обов'язково проводиться повна інвентаризація господарських засобів, їх джерел, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами і відображають її результати в обліку. Суми статей балансу за розрахунками з фінансовими, податковими органами, установами банків узгоджують з ними і врегульовують.

За діючим наказом на підприємстві облікову політику передбачено, що повну інвентаризацію проводять в максимально наближені до складання річного фінансового звіту строки (щорічно станом на 01 грудня).

Загалом, існують основні правила підготовки складання фінансової звітності:

1. Фінансову звітність складають у грошовій одиниці України — гривні [38]. Так само стосується і підприємств, що застосовують МСФЗ.

2. Великі та середні суб'єкти підприємництва заповнюють форми фінансової звітності в тисячах гривень без десяткових знаків. І тільки грошові показники розділу IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» форми №2 відображають у гривнях з копійками. Фінансову звітність суб'єктів малого підприємництва (форми №1-м і №2-м, а також №1-мс і №2-мс) п. 1 розд. I П(С)БО 25 приписує складати в тисячах гривень з одним десятковим знаком [74].

3. Показники про податок на прибуток, витрати та збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводять у дужках.

4. При складанні фінансової звітності неприпустимо згортати статті активів і зобов'язань, доходів і витрат, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО або МСФЗ [57].

5. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття. Виняток становлять випадки, коли така інформація була в попередньому звітному періоді. Проте не буде помилкою зазначити у

фінансовій звітності всі передбачені в ній рядки (у тому числі й ті, що не містять показників), а за відсутності показників ставити в них прокреслення. Крім того, при складанні повноформатної фінансової звітності можна додавати статті зі збереженням їх назви та коду рядка з переліку додаткових статей, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1.

6. Показники річної фінансової звітності підтверджують результатами заздальгідь проведеної інвентаризації активів та зобов'язань [38].

7. До фінансової звітності включають показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства [57].

Складений фінансовий звіт детально перевіряється головним бухгалтером як з огляду правильності заповнення усіх рядків Балансу та інших форм, так і на предмет їх взаємо-узгодженості. Після цього головний бухгалтер і директор підприємства детально аналізують дані форм фінансової звітності та підписують їх. За відсутності на підприємстві головного бухгалтера, звіт підписує заступник головного бухгалтера. Вони несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних фінансової звітності.

Підписи директора товариства і головного бухгалтера проставляються у кінці кожної форми фінансової звітності. Ця частина звіту включає:

- власноручний підпис особи;
- прізвище та ініціали особи;
- фактичну дату підписання звітності.

Так фінансову звітність подають усі юридичні особи, які створено відповідно до законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання та форми власності);

Водночас, на сьогодні існує ряд підприємств (юридичних осіб), які зобов'язані подавати фінансову звітність, складену за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. Їхній склад наведено у рис. 2.3.



*Рис. 2.3. Юридичні особи, зобов'язані скласти фінансову звітність за МСФЗ*

*Джерело: власна розробка*

Річну фінансову звітність підприємства подають наступним адресатам:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) згідно з установчими документами;
- органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

До користувачів, яким подається фінансова звітність, відносяться органи державної статистики, відділення державної фіскальної служби. До відповідних органів підприємства подаються оригінали звітів.

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше 20 лютого наступного за звітним року [4, 81].

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність надсилається

поштою, то такою датою вважають дату отримання адресатом звітності, зазначену на штемпелі підприємства зв'язку, яке обслуговує адресата (п. 4 Порядку № 419). У випадку, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день [81].

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюють відповідні органи в межах їх повноважень, передбачених законами. Відповідні органи при перевірці поданої на їхню адресу звітності встановлюють правильність оформлення звіту і звітних даних, наявність всіх звітних форм, взаємозв'язок і погодженість між окремими показниками та формами звітності.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків передбачених законодавством. Оприлюднення звітності — це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання бухгалтерської звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством [4].

Оскільки, відомо, що фінансова звітність є єдиною, то звіти, складені організаціями та підприємствами будь яких галузей, повинні формуватися за єдиними формами.

Фінансова звітність не є комерційною таємницею, крім випадків, які встановлені законодавством.

Після перевірки звітності, відповідні органи оформляють акт (висновок), де надаються пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності підприємства. Також може здійснюватися реформація показників — це процес

виправлення показників, які відносяться до звітного періоду, і можуть призвести до змін в окремих облікових записах підприємства.

## 2.2. Методика формування Звіту про фінансовий стан

З економічної точки зору Баланс є системою взаємопов'язаних показників, які характеризують, з одного боку, активи, іншими словами, – те, чим володіє чи розпоряджається підприємство (сучасне розуміння - ресурси), а з іншого боку — те, що характеризує правовий аспект цього майна (пасиви), до яких відносяться зобов'язання і капітал.

В теорії бухгалтерського обліку баланс має дві дефініції – це і елемент бухгалтерського обліку і, одночасно, звітна форма. Сутність бухгалтерського балансу подано на рис. 2.4.

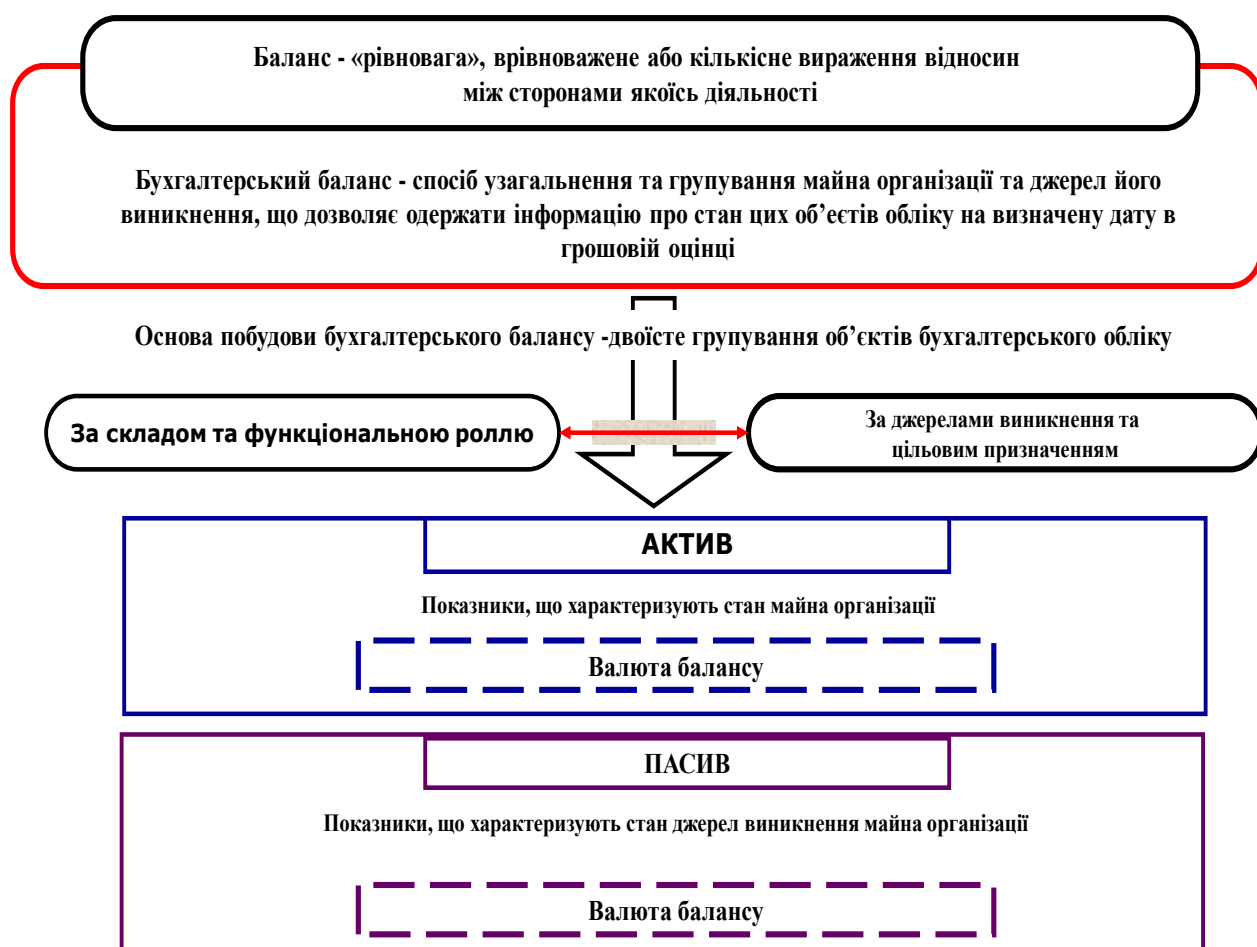


Рис. 2.4. Сутність бухгалтерського балансу

Джерело: власна розробка

Баланс, як звітний документ, має неоціненний практичний зміст. Цим документом підприємства звітують перед усіма користувачами (керівним органом, якщо такий є, податковою адміністрацією, статистичними органами, кредитними установами тощо).

Визначення Балансу та вимоги до нього, як елементу фінансової звітності, наведено в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

За визначенням Баланс (Звіт про фінансовий стан) (далі – Звіт про фінансовий стан) — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [56].

Метою складання Звіту про фінансовий стан (Форми № 1, форми 1-м) є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату для прийняття ефективних економічних рішень.

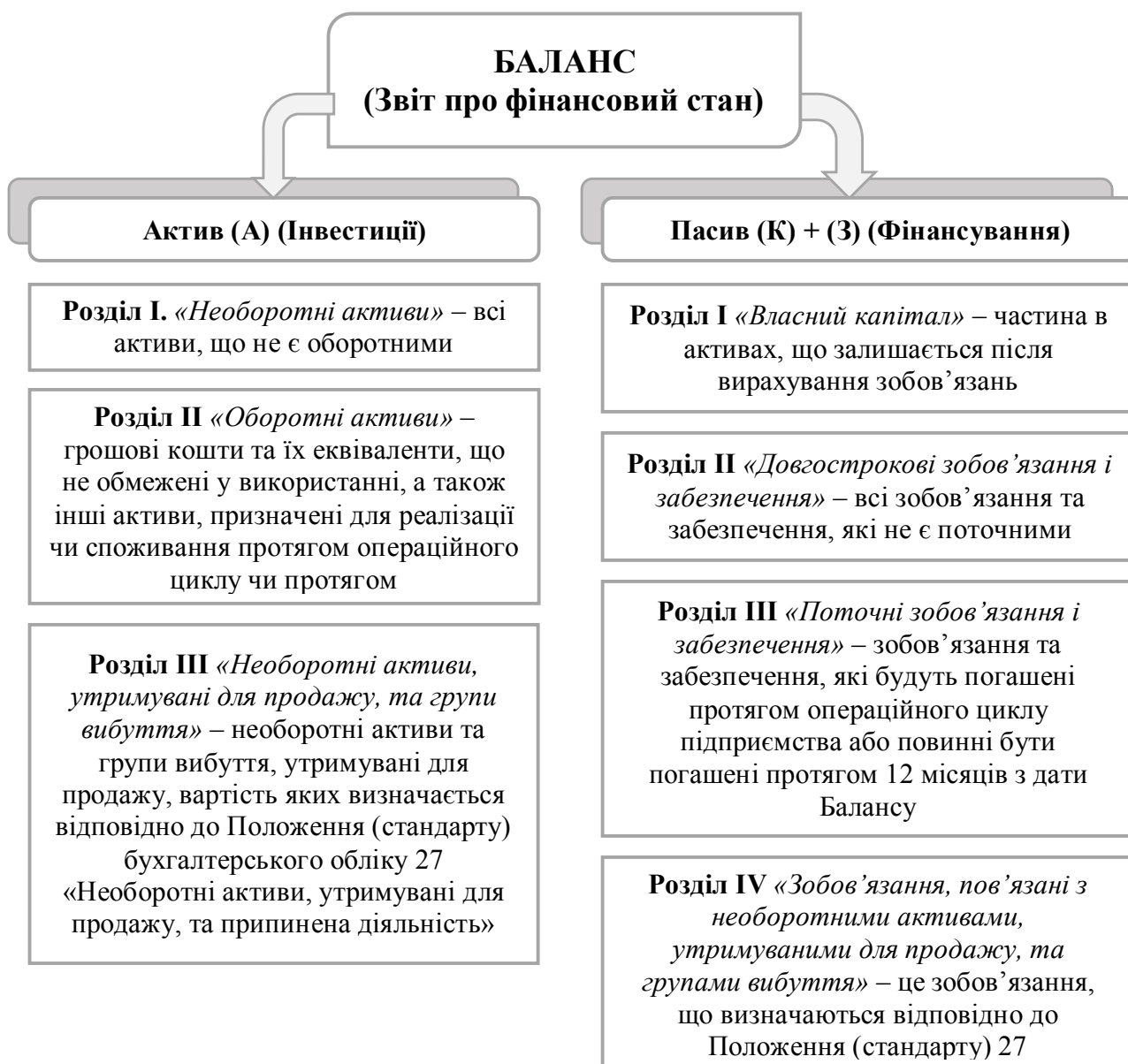
На підставі його показників аналізуються структура активів і зобов'язань підприємства, його фінансова сталість, платоспроможність, розраховуються показники ділової активності, визначається їх тенденція.

Звіт про фінансовий стан підприємства містить загальні дані про назву підприємства, місце знаходження (країну, де зареєстроване підприємство), організаційно-правову форму власності, галузь і вид економічної діяльності за відповідними державними реєстрами, валюту балансу та одиницю її виміру (тис. грн.), повну адресу підприємства та дату, на яку складається баланс.

Структуру Звіту про фінансовий стан відповідно до НПСБО 1 наведено на рис. 2.5.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Кам'янець-Подільський птахокOMBінат» є суб'єктом малого підприємництва і, як інші суб'єкти господарювання, зобов'язане складати й подавати фінансову звітність згідно з нормами П(С)БО 25 (для суб'єктів малого підприємства встановлюється скорочена фінансова звітність у складі балансу і Звіту про сукупний дохід).





*Рис. 2.5. Структура Звіту про фінансовий стан підприємств згідно з НПСБО 1*

*Джерело: розроблено автором*

П(С)БО 25 встановлено зміст і форму фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва в складі балансу (форма № 1-м) і Звіту про сукупний дохід (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму спрощеного фінансового звіту в складі балансу (форма № 1-мс) і Звіту про сукупний дохід (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей.

Інші підприємства складають і подають Звіт про фінансовий стан згідно з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73., а також відповідно до Методичних рекомендацій

щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 28.03.2013 № 433 [57, 51].

Досліджуване підприємство - ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокOMBiнат» складає Звіт про фінансовий стан у комп'ютеризованому середовищі програми М.Е.Дос (Медок) у національній валюті в тисячах без десятих знаків станом на 31 грудня звітного року.

Кожний з розділів Звіту про фінансовий стан завершається проміжним підсумком по розділу, сума яких дає відповідно загальний підсумок активу чи пасиву Звіту про фінансовий стан.

Рівність підсумків активу і пасиву Звіту про фінансовий стан зумовлена тим, що в обох його частинах відображені у вартісному вимірнику одні і ті ж господарські засоби, тільки по груповані за різними ознаками: в активі – за складом і розміщенням, в пасиві – за джерелами їх утворення і цільовим призначенням. Кожен вид господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх утворення, відображене в пасиві Звіту про фінансовий стан. Суми активу і пасиву Звіту про фінансовий стан не можуть ні в якому разі бути різними, тому що вартість засобів підприємства має бути рівною вартості джерел їх утворення. Оскільки, сам термін «Баланс» означає «рівновага». Відсутність рівності підсумків активу і пасиву Звіту про фінансовий стан говорить про наявність помилок, допущених в облікових записах або при складанні самого Звіту про фінансовий стан [4].

У Балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів Звіту про фінансовий стан.

Основним елементом Звіту про фінансовий стан є балансова стаття, яка є неподільним показником в Балансі і характеризує окремих вид активів (активна стаття) або вид зобов'язань чи капіталу (пасивна стаття).

Статті бухгалтерського Звіту про фінансовий стан - це показники, що відображають стан на відповідну дату окремих видів господарських засобів, коштів і джерел їх утворення. Кожна стаття Звіту про фінансовий стан має

грошовий вираз, що називається оцінкою статті. Загальним принципом оцінки засобів для Звіту про фінансовий стан є оцінка за їх фактичною собівартістю.

Статті Звіту про фінансовий стан відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Практично майже усі дані, які знаходять своє відображення у балансі, беруться з даних синтетичних (й аналітичних) рахунків бухгалтерського обліку, крім результативних рахунків, що визначають прибуток чи збиток діяльності підприємства, який розраховується і наводиться у Звіті про сукупний дохід за формами 2 та 2-м, а вже потім переноситься у перший розділ пасиву Звіту про фінансовий стан.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 визначається зміст і форма балансу малих підприємств, до яких відноситься ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», загальні вимоги до визначення і розкриття його статей.

Метою складання Звіту про фінансовий стан є надання користувачам повної, правдивої інформації про фінансовий стан підприємства за звітний період. Елементами балансу є: активи, зобов'язання, власний капітал.

Згортання статей активів і зобов'язань не допускається, крім випадків, передбачених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

На сьогодні структура Звіту про фінансовий стан суб'єктів малого підприємництва, як і структура Звіту середніх підприємств, змінилась. В основному, змінився склад статей у новій формі Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Стаття Звіту про фінансовий стан «Незавершені капітальні інвестиції» відображає інформацію у грошовому виразі про вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних

необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

Аналізуючи дані Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», зауважимо, що протягом 2014-2016 років дані за даною статтею відсутні, що свідчить про відсутність незавершених капітальних інвестицій на підприємстві.

Стаття Звіту «Основні засоби» наводить вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У даній статті наводяться підприємством залишкова та окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

За даними Звіту про фінансовий стан ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство мало на балансі основних засобів на суму 346,8 тис. грн. (за залишковою вартістю).

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року N 790 (z1456-05), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 року за N 1456/11736 (зі змінами) (далі - Положення (стандарт) 30).

У цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. У разі якщо відповідно до Положення (стандарту) 30 довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у цій статті наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу.

Підприємство відноситься до переробних підприємств і у складі необоротних активів не має даного виду активів.

У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

У статті «Інші необоротні активи» наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу «Необоротні активи». Інші необоротні активи ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року склали 4,5 тис. грн.

У статті «Запаси» відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

З нашої точки зору, дану статтю варто деталізувати, оскільки в її складі відображено лише окремим рядком готову продукцію.

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство мало на балансі запасів на суму 161,9 тис. грн., у тому числі готової продукції на суму 27,8 тис. грн.

В Балансі підприємства, згідно з чинним законодавством передбачено, що окремим рядком наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток, а дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги відображається в сумі, скоригованій на резерв сумнівних боргів. Дані за статтями поточної дебіторської заборгованості відображаються на таких рахунках Плану рахунків: 37 (субрахунку 372, 373, 374, 375, 376 і 377 у частині, що не відноситься до розрахунків за товари, роботи та послуги), 65 «Розрахунки зі страхування», 67 «Розрахунки з учасниками» і 68 «Розрахунки за іншими операціями».

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство мало досить велику суму іншої поточної дебіторської заборгованості – 10358 тис. грн.

У статті «Гроші та їх еквіваленти» підприємство відображає готівку в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи.

Електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.»

У статті «Інші оборотні активи» наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи». У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Дані за цією статтею відсутні у Звіті про фінансовий стан ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат».

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Підприємство не має даного виду витрат.

У розділі III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 N 617.

Дані за вищезгаданим розділом у Звіті про фінансовий стан ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» відсутні, а, отже, підприємство не має даного виду активів.

Пасив Балансу складається з власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Перший розділ Пасиву відображає складники власного капіталу.

Так, зокрема, у статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума зареєстрованого капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство зареєстрований капітал підприємства складає 6560,1 тис. грн.

У статті «Додатковий капітал» відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу.

У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство отримало збитки на суму 18674,8 тис. грн.

Стаття «Неоплачений капітал» відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Загалом, господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна відповідно до 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство не мало даного виду капіталу.

Другий розділ Звіту про фінансовий стан має назву «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення», де наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).

Водночас, слід зазначити, що за даними Звіту про фінансовий стан ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство не мало довгострокових зобов'язань.



Наступним розділом є розділ 3, що розкриває інформацію про поточні зобов'язання підприємства.

Зокрема, стаття «Короткострокові кредити банків» відображає суму поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик.

За даними Балансу ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» на кінець 2016 року підприємство мало короткострокових кредитів банків на суму 5065,7 тис. грн.

Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

Стаття цього розділу – «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» наводить суми зобов'язань підприємства, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців. Даний вид зобов'язань відсутній у Звіті про фінансовий стан ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат».

Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – наступна стаття, де відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

Підприємство має досить велику кредиторську заборгованість даного виду – станом на кінець 2016 року вона склала 18311,2 тис. грн.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства. У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

У розділі IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття» відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Стаття «Інші поточні зобов'язання» відображає інформацію про суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі «Поточна кредиторська заборгованість», зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит» рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

У статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Розглянувши методику складання даного звіту відзначимо, що діючий Звіт про фінансовий стан не повною мірою відповідає правилу, згідно з яким активи підприємства повинні фінансуватися пасивами такої ж терміновості. Це пов'язано з недостатньо чітким розмежуванням в балансах українських підприємств поточних і довгострокових активів і зобов'язань.

Наприклад, забезпечення витрат персоналу – переважно поточні зобов'язання. Серед зобов'язань щодо цільового фінансування або інших зобов'язань можуть бути як поточні, так і довгострокові зобов'язання.

Відсутність в балансі чіткого розподілу активів і зобов'язань на поточні і довгострокові створює труднощі користувачам фінансової звітності при оцінці фінансового стану підприємств. Таблиця по заповненню Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (ф. N 1-м) подано в додатках.

Отже, можна впевнено стверджувати, що Звіт про фінансовий стан має досить важливе значення для управління підприємством, оскільки надає інформацію різних рівнів, за допомогою якої можна визначити та оцінити фінансовий стан господарства, та зробити аналіз, шляхом порівняння його даних з попереднім періодом.

### **2.3. Організація складання і подання Звіту про сукупний дохід (Звіту про сукупний дохід) і Звіту про рух грошових коштів**

Другою формою, яка входить до складу фінансової звітності є Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (далі – Звіт про фінансові результати). Це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід діяльності підприємства. Зміст і форма Звіту про сукупний дохід, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, Затвержені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [57, 51].

Звіт про фінансові результати (форма №2) відображає результати фінансово-господарської діяльності ТзОВ, які не відносяться до суб'єктів малого підприємництва.

Водночас, слід зазначити, що ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» складає Звіт про сукупний дохід за формою № 2-м за визначений

період (квартал або рік) (дод. В,Г,Д). Звіт розкриває структуру доходів та витрат підприємства за звітний період, визначає загальну суму операційного прибутку, доходи (витрати) за іншими видами діяльності, а також величину чистого прибутку (збитку), отриманого підприємством протягом звітного періоду. Як правило, у Звіті знаходять відображення також основні елементи операційних витрат та показники прибутковості акцій, якщо підприємство створено у формі акціонерного товариства.

Звітним періодом для складання Звіту про сукупний дохід ТЗОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» є квартал і календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Цей звіт складають наростаючим підсумком за оборотами номінальних рахунків. Дані Звіту про сукупний дохід наводять за звітний та попередні періоди, для подальшого їх порівняння та аналізу.

Під час складання Звіту про сукупний дохід підприємство керується умовами принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату потрібно співвідносити отримані підприємством доходи та здійсненні витрати за звітний період. Всі витрати і доходи зазначаються у звітності у момент їх виникнення, незалежно від моменту їх надходження й відображаються в обліку за тими періодами, до яких вони відносяться.

Звіт про сукупний дохід за формою № 2 складається з чотирьох розділів:

1. Фінансові результати.
2. Сукупний дохід.
3. Елементи операційних витрат.
4. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Побудова статей I розділу Звіту про сукупний дохід забезпечує послідовне співставлення статей доходів і витрат для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду та надає інформацію про доходи і витрати з погляду власника підприємства:

- розглядає прибуток в основному як джерело розподілу власникам (нарахування і виплата дивідендів і т.д.);

- усі витрати, зв'язані з одержанням доходу звітного періоду, включаючи і податок на прибуток, вважаються витратами звітного періоду. Алгоритм складання I розділу Звіту про фінансові результати наведено в додатку Т.

У розділі II Звіту про сукупний дохід наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховують сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді. Алгоритм складання II розділу Звіту про сукупний дохід наведено в додатку У.

У розділі III Звіту про сукупний дохід наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

Розділ IV Звіту про сукупний дохід заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

До категорій цього звіту відносяться витрати, доходи, збитки, прибуток.

Звіт про сукупний дохід складається на основі даних поточного бухгалтерського обліку, який базується на Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Вказаний План рахунків містить три класи тимчасових рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображають дані по доходах і результатах діяльності (7 клас), витрати по елементах (8 клас) і витрати діяльності (9 клас). Всі облікові дані нагромаджуються і узагальнюються в Головній книзі або Оборотному балансі підприємства, а також в журналах ордерах і відомостях аналітичного обліку.

Звіт про сукупний дохід надає достовірне і повне уявлення про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Інформація, наведена у фінансовій звітності, вважається достовірною, якщо вона не містить помилок і перекручень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності.

Наступною формою звітності є Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Досліджуване підприємство не подає даної форми звітності, оскільки мотивується ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва».

Середні ж підприємства складають Звіт про рух грошових коштів відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [56], що стосується підприємств усіх форм власності, крім банків, бюджетних установ, малих підприємств та консолідованих звітів, а також Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [50].

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання інформації про стан і зміни протягом звітного року грошових потоків, а саме надходження і вибуття грошових потоків та їх еквівалентів підприємства в результаті ведення господарської діяльності. До грошових коштів належить готівка в національній та іноземній валютах, грошові кошти на банківських рахунках, депозити до запитання. До еквівалентів грошових коштів відносяться короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, вільно конвертовані в певні суми грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Для визначення руху грошових коштів внаслідок поточної діяльності підприємства трансформують дані Звіту про сукупний дохід згідно з касовим методом, за яким доходи і витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів. Відповідно до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку для складання Звіту про рух грошових коштів можуть застосовуватись такі методи [90]:

- прями́й метод – за яким розкриваються основні види надходжень грошових коштів чи виплат грошових коштів із розкриттям конкретних джерел та напрямів використання у розрізі видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна);

- непрями́й метод – за яким чистий фінансовий результат діяльності підприємства коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру; будь-яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень грошових коштів, що відносяться до операційної діяльності; будь-яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх виплат грошових коштів, що відносяться до операційної діяльності; статей доходу або витрат, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Прями́й метод визначення руху грошових коштів від операційної діяльності на підприємстві передбачає безпосередній аналіз показників первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображено господарські операції з грошовими коштами [4].

При непрямому методі базовий показник – фінансовий результат від діяльності звітного періоду до оподаткування – коригується на зміни в сумі залишків виробничих запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, що відбулися за рік в результаті операційної діяльності, а також зміни доходів і витрат майбутніх періодів, обороти не грошових статей (амортизація необоротних активів, курсові різниці) та інших статей фінансової звітності, пов'язаних з рухом коштів від інвестиційної та фінансової діяльності [4].

В Україні Звіт про рух грошових коштів складається за допомогою як прямого, так і непрямого методів. Останній використовується для визначення показників розділу I «Рух коштів у результаті операційної діяльності», а перший – для складання другого та третього розділів або всього звіту, якщо підприємство обрало складання Звіту про рух грошових коштів за прямим методом.

Переваги і недоліки прямого і непрямого методу складання звіту про рух грошових коштів наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Переваги і недоліки прямого і непрямого методу складання Звіту про рух грошових коштів**

Переваги	Недоліки
<b>Прямий метод</b>	
Інформація, одержана за допомогою прямого методу, може бути корисною для планування грошового потоку, в той час як непрямий метод не дає такої можливості	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Не відображає прибутку звітного періоду</li> <li>- Охоплює не всі ресурси підприємства, а тільки грошові</li> </ul>
Допомагає оцінити перспективи діяльності підприємства, з'являється можливість об'єктивніше оцінити ліквідність підприємства в умовах інфляції на основі аналізу руху коштів	- Не показує взаємозв'язку отриманого фінансового результату і величини коштів за звітний період
Дає змогу побачити канали надходження та витрати грошових коштів	- Фінансовий стан підприємства відображає обмежено
<b>Непрямий метод</b>	
Прибуток звітного періоду відображається у першому рядку звіту, і цей Звіт охоплює всі ресурси підприємства, а не тільки грошові (принаймні, у першій частині, яка відображає показники руху грошових коштів в операційній діяльності)	- Висока трудомісткість при складанні аналітичного звіту зовнішнім користувачем
Дає зрозуміти, як рух грошових коштів впливає на формування прибутку	- Необхідність залучення внутрішніх даних бухгалтерського обліку (головна книга)
Переваги непрямого методу в порівнянні з прямим полягає в наявності інформації про відмінність між сумами чистого доходу і грошових коштів	- Застосування доцільне тільки при використанні табличних процесорів
Розрахунки за допомогою непрямого методу можуть являти велику цінність з аналітичної точки зору, оскільки вони показують співвідношення руху коштів і господарської діяльності підприємства в цілому, розкривають взаємозв'язок між Звітами про фінансові результати і про рух грошових коштів	

*Джерело: узагальнено автором*

Вивчення поглядів вітчизняних і зарубіжних авторів щодо складання Звіту про рух грошових коштів дає можливість зробити висновок, що непрямий метод є простим, тому що він побудований на максимальному застосуванні вже підготовлених показників Балансу, Звіту про сукупний дохід та реєстрів бухгалтерського обліку.



Звіт містить дані про рух грошових коштів в результаті: операційної (основної діяльності підприємства), інвестиційної (купівля та продаж активів, основних засобів та інших інвестицій, котрі не можуть бути складовою часткою еквівалентних грошових коштів) та фінансової діяльності, що показано на рис. 2.6.

Під час складання даного звіту до негрошових операцій відносяться операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів, а саме: бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій, отримання активів на умовах фінансової оренди, перетворення зобов'язань на власний капітал [1].

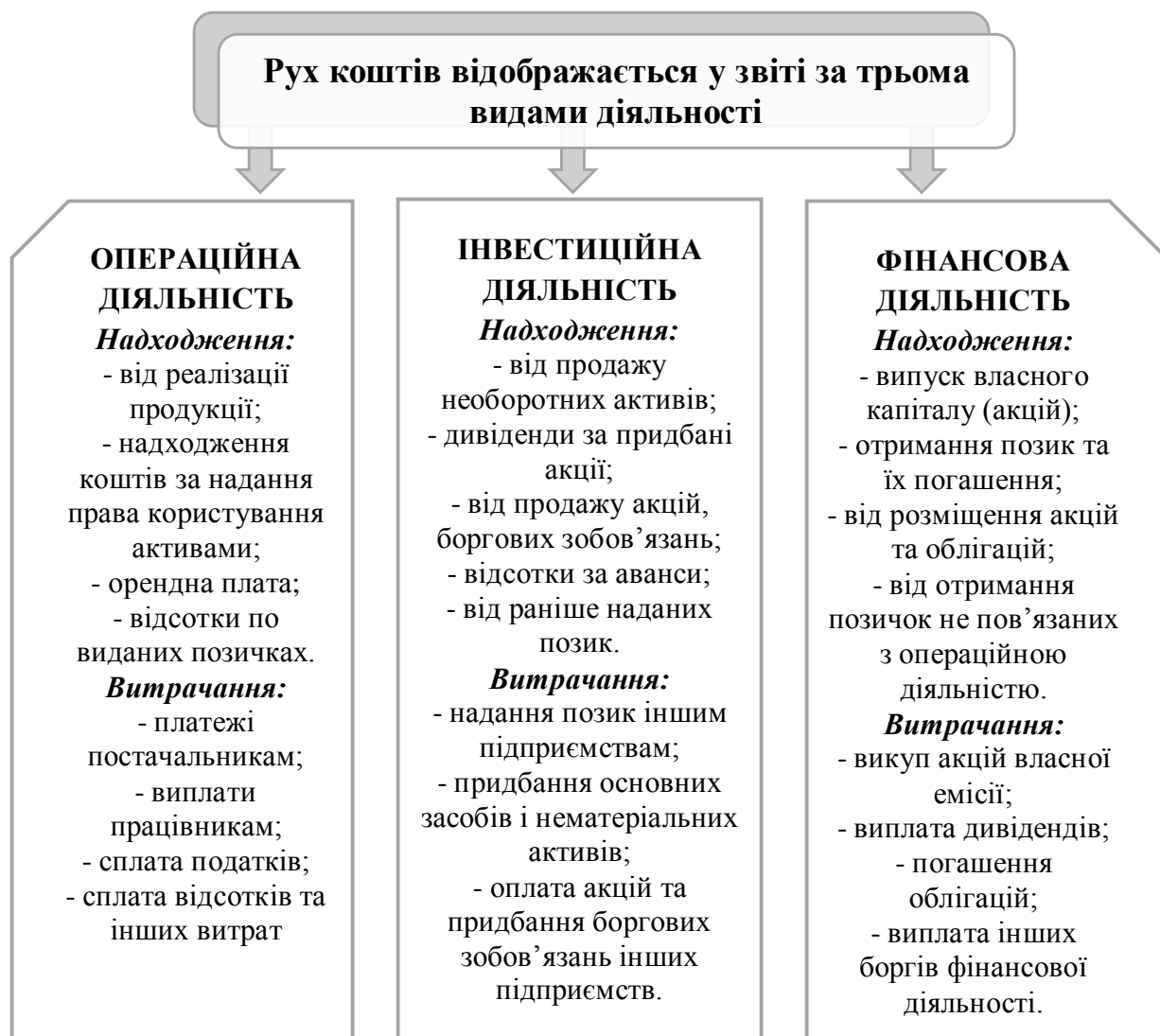


Рис. 2.6. Види діяльності підприємства

Джерело: узагальнено автором

Процес складання Звіту про рух грошових коштів включає п'ять кроків.

### 1. Збір необхідної інформації.

Інформація для складання Звіту про рух грошових коштів отримується з таких джерел:

- трансформованого балансу на початок та на кінець звітного періоду;
- трансформованого Звіту про сукупний дохід за звітний період;
- Звіту про власний капітал;
- розшифрування статей трансформованого балансу;
- розшифрування статей трансформованого Звіту про сукупний дохід;
- головної книги;
- аналітичних даних за відповідними бухгалтерськими рахунками, які

використовуються як джерела інформації для складання Звіту про рух грошових коштів, з урахуванням коригувань, які проводилися під час складання трансформованого балансу та трансформованого Звіту про сукупний дохід.

### 2. Визначення руху коштів у результаті операційної діяльності.

Рух коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

- змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;
- доходів (прибутків) і витрат (збитків), не пов'язаних з рухом грошових коштів (амортизація необоротних активів, яка нарахована протягом звітного періоду, прибутки або збитки від нереалізованих курсових різниць тощо);
- доходів (прибутків) і витрат (збитків), пов'язаних з інвестиційною діяльністю (збиток або прибуток від не операційної діяльності).

### 3. Визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності [4].

Для визначення грошового потоку від інвестиційної діяльності використовуються дані про кожне надходження або використання грошових коштів, що мали місце в результаті придбання чи продажу необоротних активів,

у тому числі віднесених до довгострокових фінансових інвестицій; активів, віднесених до поточних фінансових інвестицій, та інших вкладень, що не розглядаються як грошові еквіваленти.

#### 4. Визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності.

Для визначення грошового потоку від фінансової діяльності використовуються дані про кожне надходження або використання грошових коштів, що мали місце в результаті емісії цінних паперів, викупу власних акцій, виплати дивідендів, погашення зобов'язань за борговими цінними паперами.

Операції, які відносяться до фінансової діяльності, що не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, не включаються до Звіту про рух грошових коштів, але такі операції повинні розкриватися у примітках до фінансових звітів [4].

#### 5. Визначення чистого руху коштів за звітний період та перевірка правильності складання Звіту про рух грошових коштів.

Інформація, наведена у Звіті про рух грошових коштів, забезпечує користувачам можливість:

- порівнювати, оцінювати і прогнозувати грошові кошти підприємства;
- досліджувати здатність підприємства погасити зобов'язання з виплати дивідендів;
- виявляти причини різниці між прибутком підприємства і грошовими доходами та витратами;
- аналізувати грошові і негрошові аспекти операцій підприємства та одержувати іншу ділову інформацію.

Для того, щоб вдало та правильно використовувати інформацію, яка міститься в Звіті про рух грошових коштів, необхідно чітко уявляти взаємозв'язок усіх форм фінансової звітності, що насамперед проявляється у розумінні того, як зміни по статтях однієї звітної форми впливають на зміни у значеннях статей іншої.

## 2.4. Організація складання і подання Звіту про власний капітал і Приміток до річної фінансової звітності

З точки зору чинного законодавства Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Складові власного капіталу відображаються в бухгалтерському обліку одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до зміни власного капіталу (рис. 2.7).

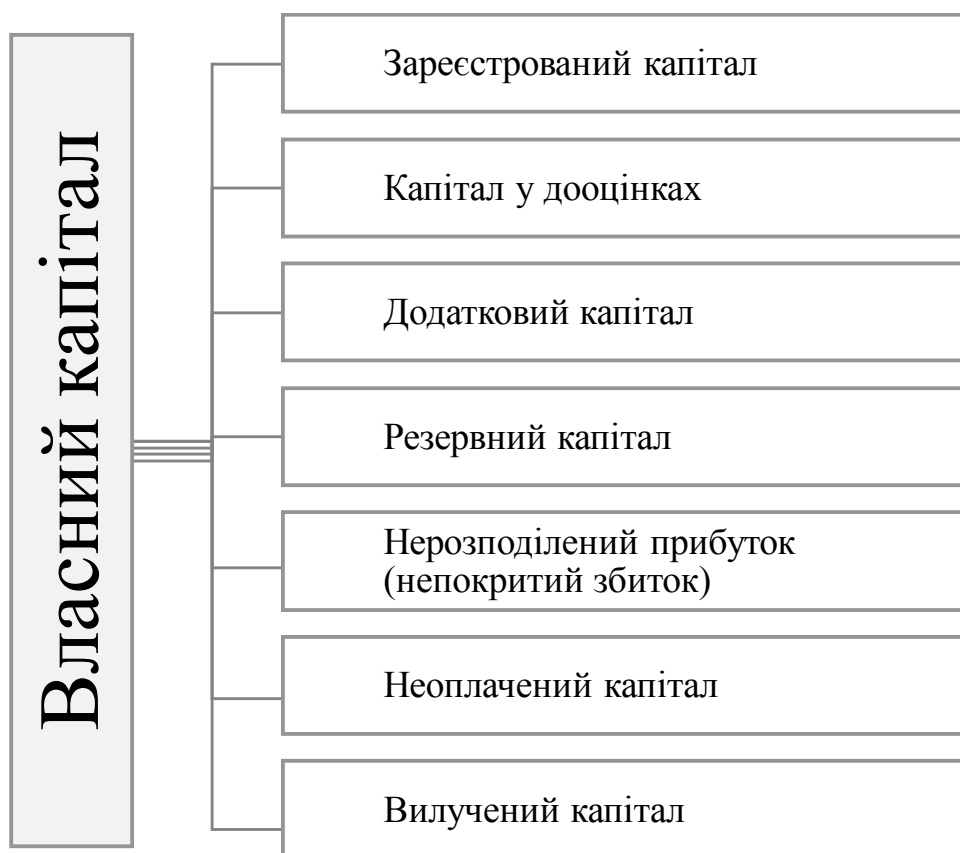


Рис. 2.7. Основні складові власного капіталу

Джерело: розроблено автором

Зміст і форма Звіту про власний капітал, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової

звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [57, 51]. Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Підприємства у графах Звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у Балансі (Звіті про фінансовий стан) [57].

Досліджуване підприємство - ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокOMBІНАТ» не складає і не подає даної форми фінансової звітності.

Усі інші підприємства складають цей Звіт відповідно до НПСБО 1.

Хоча загальна сума власного капіталу розкривається в Балансі за його складовими на кінець звітний і попередній періодів, власники підприємства та інші користувачі фінансової звітності потребують більш детальної інформації про зміни, що відбулися протягом звітний періоду, причини цих змін. Розкриття такої інформації і є метою складання Звіту про власний капітал.

Причини, в результаті яких відбулися зміни в капіталі, показані у відповідних розділах звіту: «Коригування», «Розподіл прибутку», «Внески учасників», «Вилучення капіталу», «Інші зміни в капіталі» (дод. Щ):

- Залишок на початок року - відображають суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок і кінець звітний періоду;

- Зміна облікової політики, виправлення помилок, інші зміни – відображають суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [69]. Як правило, показана у звітності сума прибутку за звітний період та сума нерозподіленого прибутку не змінюється, за винятком деяких ситуацій, коли, наприклад: 1) виявлені суттєві помилки, що призвели до необхідності змінити показники попередніх років, у зв'язку з тим, що наведені раніше дані не можуть вважатися достовірними; 2) відбулась зміна облікової політики. Суму коригування суттєвої помилки, що належить до попередніх періодів, чи таких,

що виникли через зміни облікової політики, слід відображати у звіті за статтею «Нерозподілений прибуток («Непокритий збиток»);

- Скоригований залишок – залишок власного капіталу на початок звітнього періоду після внесення відповідних коригувань;

- Чистий прибуток (збиток) за звітний період - сума чистого прибутку (збитку) зі Звіту про сукупний дохід;

- Переоцінка активів - наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними Положеннями (стандартами);

- Розподіл прибутку - наводяться дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо;

- Внески учасників - наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства;

- Вилучення капіталу - наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин;

- Інші зміни в капіталі - дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, та інші зміни;

- Разом зміни в капіталі - підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін протягом звітнього року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

Однією зі складових фінансової звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів за звітний період підприємства, є Примітки до річної фінансової звітності.

Примітки до фінансової звітності (далі – Примітки) – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, про рух нематеріальних та необоротних активів, про інвестиції (капітальні та фінансові), про структуру (складові) інших операційних, фінансових та інших доходів і витрат, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності (дод. Ю) [57].

Зміст і форма приміток, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [57].

Як форма звітності, Примітки до фінансових звітів, згідно з НП(С)БО 1, являють собою:

1. Сукупність показників, які забезпечують роз'яснення статей фінансових звітів, тобто інформацію, що включає додатковий аналіз звітності, потрібної для забезпечення її зрозумілості. При цьому йдеться про оцінку та розкриття статей форм фінансової звітності форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форми №3 «Звіт про рух коштів», форми №4 «Звіт про власний капітал».

2. Іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами), тобто інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з відповідними положеннями (стандартами). При цьому йдеться про спеціальні вимоги щодо висвітлення даних у примітках до фінансової звітності або про додаткові вимоги та додатковий перелік показників розкриття інформації, що міститься у кожному конкретному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку.

Примітки в обов'язковому порядку подаються всіма підприємствами та організаціями, крім суб'єктів малого підприємництва (річна фінансова звітність яких складається тільки з Балансу (форма № 1-м або форма № 1-мс) і Звіту про сукупний дохід (форма № 2-м або форма № 2-мс), бюджетних установ та представництв іноземних суб'єктів господарювання.

Обсяг інформації в Примітках до фінансової звітності залежить від видів діяльності підприємства, багатьох інших чинників та вимог конкретних П(С)БО.

Перша група інформації, яка подається в Примітках – це розкриття облікової політики підприємства. При складанні Приміток стежать за тим, щоб наведена в них інформація відповідала змісту наказу про облікову політику підприємства. Положення наказу про облікову політику повинні виконуватися підприємством постійно, з року в рік, але це не означає, що зміни облікової політики неможливі.

Якщо протягом звітного року змінювалися положення облікової політики, такі зміни знаходять своє відображення в Примітках. Зміна облікової політики можлива у випадках :

- зміни статутних вимог;
- зміни вимог органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, тобто Міністерства фінансів України;
- якщо зміна облікової політики забезпечить достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Друга група інформації в Примітках – це та інформація, яка не міститься у формах звітності № 1-4, але є обов'язковою за вимогами окремих положень (стандартів), яка наводиться у формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Третя група інформації в Примітках – це забезпечення її зрозумілості і доцільності, що включає аналіз статей звітності для забезпечення їх зрозумілості та достовірності.



Таблиця 2.2

### Структура Приміток до річної фінансової звітності

Назва розділу	Яка інформація розкривається
I. Нематеріальні активи	У розділі I Приміток розшифровується інформація про нематеріальні активи підприємства і гудвіл, яка наведена в рядках 1000-1002 і в додатковій статті 1050 форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
II. Основні засоби	У розділі II Приміток розшифровується інформація про основні засоби підприємства, яка наведена в рядках 1010-1017 форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
III. Капітальні інвестиції	У розділі III Приміток розшифровується інформація про суми капітальних інвестицій, тобто витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, здійснених за рік, із зазначенням балансової вартості таких інвестицій на кінець року (графі 4). Рядки розділу III відповідають субрахункам рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та використовуються для розшифровки показника рядка 1005 графі 4 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
IV. Фінансові інвестиції	У розділі IV Приміток розшифровується інформація про наявність і рух фінансових інвестицій у розрізі їх форм і видів, що відображені у рядках 1030, 1035, 1160 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
V. Доходи і витрати	У розділі V Приміток розшифровуються складові інших операційних доходів і витрат, що відображені у ряд. 2120, 2200, 2220, 2240 і ряд. 2180, 2250, 2255, 2270 форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».
VI. Грошові кошти	У розділі VI Приміток розшифровується інформація про наявність грошових коштів на кінець звітного періоду. У розділі VI розшифровується інформація, відображена у рядку 1165 графі 4 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
VII. Забезпечення і резерви	У розділі VII Приміток розшифровується інформація про рух коштів, що резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», а також про резерв сумнівних боргів, створений на виконання вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».
VIII. Запаси	У розділі VIII Приміток розшифровується інформація про балансову вартість запасів підприємства на кінець звітного періоду, відображаються відомості про переоцінку запасів протягом року, а також відображаються дані про вартість поточних біологічних активів підприємства станом на кінець звітного періоду. У розділі VIII розшифровується інформація, відображена у ряд. 1100 та 1110 графі 4 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».
IX. Дебіторська заборгованість	У розділі IX Приміток розшифровується інформація щодо трьох груп дебіторської заборгованості залежно від строків її непогашення.

## Продовж. табл. 2.2

X. Нестачі і втрати від псування цінностей	У розділі X Приміток розшифровується інформація, що відображається по дебету субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».
XI. Будівельні контракти	Розділ XI Приміток заповнюється підрядними будівельними організаціями.
XII. Податок на прибуток	У розділі XII Приміток розшифровується інформація про порядок формування залишку на рахунках обліку відстрочених податкових активів (рах. 17) та відстрочених податкових зобов'язань (рах. 54). У розділі XII розшифровується інформація, відображена у ряд. 1045, 1500 гр. 3, 4 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», у ряд. 2300 графа 3 форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	У розділі XIII Приміток розшифровується інформація про нараховану та використану суму амортизаційних відрахувань у звітному періоді. Для заповнення розділу XIII Приміток використовують дані про обороти позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».
XIV. Біологічні активи	Розділ XIV Приміток заповнюється сільськогосподарськими підприємствами. У розділі XIV розкривається інформація про первісну (справедливу) вартість і амортизацію біологічних активів на початок звітного періоду, зміну їх вартості протягом звітного періоду, а також розраховується їх вартість на кінець періоду. У розділі XIV розшифровується інформація, відображена у ряд. 1020-1022 і ряд. 1110 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	Розділ XV Приміток заповнюється сільськогосподарськими підприємствами та підприємствами інших галузей, які здійснюють сільськогосподарську діяльність та ведуть облік біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

*Джерело: узагальнено автором*

Може також бути інформація, яка не включена до Приміток, в такому випадку кожне підприємство самостійно обирає в якому вигляді її подавати. Наприклад, можна відображати у вигляді таблиці, письмового пояснення, графіка тощо. Так само керівництво підприємства може наводити дані, які вважає важливими, і які дають більш повну картину про результати господарської діяльності.

При розробці бланків форм звітності, в тому ж числі Приміток, господарство може враховувати тільки ті статті активів, капіталу, зобов'язань, та інших, дані яких були зазначенні в результаті діяльності цього підприємства.

При цьому, для показників, статей, що включені до фінансового звіту, залишається та ж нумерація, яка зазначена в типових формах фінансової звітності, затверджених Міністерством фінансів України.

## **2.5. Аудит фінансової звітності підприємств**

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та такими нормативними документами [38]:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [57];
- НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [58];
- П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [69].

Аудитор, за допомогою цих нормативних актів, звіряє достовірність оцінки статей балансу та фінансової звітності.

Підготовка достовірної бухгалтерської звітності – одне з завдань керівництва господарюючого суб'єкта. Наявність аудиторського висновку про бухгалтерську звітність не перекладає відповідальності за її підготовку на аудитора. Разом з тим на аудитора покладається відповідальність за формування об'єктивної думки про ступінь достовірності поданої звітності і складання відповідного висновку, що повинно служити орієнтиром для користувачів бухгалтерської звітності при визначенні ступеню об'єктивності поданих у звітності даних і попереджувати існуючі і ймовірні відхилення в цій звітності.

Під час аналізу показників фінансової звітності з метою встановлення її реальності й достовірності аудиторів покликані виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на контролі позовної давності заборгованості, що рахується на балансі як реальна, а фактично термін її стягнення через арбітраж чи суд адміністрацією підприємства пропущений і вона підлягає списанню на збитки. У такому разі аудитор зобов'язаний

встановити причини утворення нереальної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб [8].

Аудит встановлює також несвоєчасно погашену кредиторську заборгованість (кредити і позики, не погашені в строк; кредити за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк; поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо) [8].

Розглядаючи кожен форму звітності, можна сформулювати окремо до кожної ряд завдань поставлених перед аудитором. До завдань аудиту показників форми Звіту про фінансовий стан відносять: належність та величину активів і пасивів; ліквідність підприємства; платоспроможність та інші.

Під час аудиту Звіту про сукупний дохід визначають: валовий прибуток; величину податку на додану вартість і акцизний збір; виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); фінансові результати діяльності; чистий прибуток (збиток); порівнювані елементи операційних витрат.

Під час аудиту форми №3 «Звіт про рух грошових коштів» встановлюють: рух коштів у результаті господарської діяльності. При перевірці форми № 4 «Звіт про власний капітал» визначають наслідок руху власного капіталу: пайового, статутного, додаткового, іншого додаткового, резервного, неоплаченого, нерозподіленого прибутку та вилученого.

Головними завданнями аудиту форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» є визначення: руху нематеріальних активів та нарахування амортизації за даною групою; руху основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахування амортизації за даними групами; руху капітальних та фінансових інвестицій; утворення доходів і витрат; залишків грошових коштів; руху забезпечення резервів; зміни вартості запасів; наявності дебіторської заборгованості; розміру нестач і втрат від псування цінностей.

Основною аудиторською процедурою є оцінювання балансового прибутку, сума котрого залежить від достовірних обрахунків особливих платежів (податок на додану вартість, акцизний збір тощо) Задля перевірки реальної виручки (доходу) від реалізації продукції – аудитор застосовує первинні документи на

відпуск готових товарів зі складу, виписки банку, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції [59].

Ретельно перевіряються отримані доходи та здійсненні витрати підприємства. Для того щоб визначити валовий прибуток (збиток), потрібно від отриманого чистого доходу від реалізації виготовленої продукції відняти собівартість цієї продукції. Також аудит фінансової звітності визначає платоспроможність підприємства. Підприємство вважатиметься платоспроможним в тому випадку, коли сума активів є вищою або дорівнює його зовнішній заборгованості. Зміну рівня за зміною показника оборотних коштів, як різницю між сумою поточних активів і короткостроковими зобов'язаннями. Тому, можна зробити висновок, що для оцінки фінансового стану підприємства перш за все необхідні дані фінансової звітності.

Фінансова стійкість підприємства визначається на основі співвідношення власних і позичкових коштів у активах підприємства, темпу приросту власних коштів, внаслідок господарської діяльності, порівняння довгострокових та короткострокових позик, необхідне забезпечення матеріальних оборотних засобів власними джерелами. Разом з цим аудитор з'ясовує чи здатне господарство здійснювати свої обов'язки перед бюджетом, кредитними та іншими органами. Саме задля цього необхідно здійснити перевірку: правильності реєстрації господарства в органах державної податкової адміністрації; структуру активу і пасиву балансу за звітний період та структуру власного капіталу підприємства, наявність спеціального документа, що дозволяє здійснювати ту чи іншу діяльність, вчасність та розмір сплати податків, платоспроможність та інше.

Аудитор, або ж аудиторська фірма можуть для перевірки фінансового стану підприємства самостійно обирати найнеобхідніші показники. Результати перевірки ґрунтуються на даних бухгалтерської звітності, правдивість котрої підтверджена. Виділяють такі групи показників фінансової стану господарства:

- показники фінансового стану підприємства;
- прибутковості та рентабельності підприємства;

- платоспроможності та ліквідності;
- фінансової стійкості та стабільності підприємства
- ділової активності та інші.

Такі показники характеризують фінансовий стан і активність господарства.

Рівень платоспроможності (ліквідності) показує можливість клієнта покрити поточну заборгованість своїми засобами. При обчисленні цих коефіцієнтів, за базу розрахунків беруть поточні зобов'язання. Рівень використання підприємством власних коштів, та їх ефективність показують показники ділової активності. Показники рентабельності відображають рівень прибутковості діяльності підприємства, та обчислюється шляхом співвідношення одержаного чистого балансового прибутку до здійснених витрат.

Одним з найважливіших показників підприємства є показник (коефіцієнт) ліквідності. Аудитор установлює ліквідність підприємства виходячи із загальної суми поточних активів. Проте на ліквідність підприємства можуть впливати надзвичайні обставини. У цих випадках аудитор має скласти розрахунок показника ліквідності, який визначає термінову можливість повернути короткострокові борги. Це визначається на підставі співвідношення легкорезалізованих активів коштів і дебіторської заборгованості та короткострокових зобов'язань [59].

Організація розрахунків з покупцями перевіряється аудитором дуже ретельно, тому що так можна краще прослідкувати рівень реалізації продукції та стан дебіторської заборгованості. Збільшення готівкових коштів залежить від обороту товарно-матеріальних цінностей, котрий обчислюється як співвідношення собівартості реалізованих товарів до середньорічних запасів. Чим більший цей показник, тим швидше запаси перетворюються в готівку.

Фінансовий стан підприємства залежить від того, як швидко вони перетворюються в готівку. Задля цього на підприємстві обраховується оборотність рахунків дебіторів, що обчислюється як відношення виручки від

реалізації до суми заборгованості. Отже, чим більший цей показник, тим швидше заборгованість перетворюється в готівку.

Тому, після всього вищесказаного можна стверджувати, що аудит показників фінансової звітності не лише оцінює та аналізує фактичний стан господарства, але і досліджує перспективу зростання ділової активності та підвищення ефективності господарської діяльності.

Наступним-завершальним етапом аудиту показників фінансової звітності є опрацювання та групування результатів перевірки. Після цього складається та заповнюється аналітична таблиця, в котрій наводяться планові та звітні показники виконання фінансового плану господарства [29].

Як наслідок, узагальнення всіх зроблених перевірок, аудитор дає оцінку фінансовій стабільності підприємства, а також наводить у своєму висновку такі показники:

- 1) кредитоспроможність підприємства – можливості своєчасно і повністю розрахуватися за своїми зобов'язаннями;
- 2) ліквідність балансу – покриття зобов'язань підприємства його активами, строк переведення яких у гроші відповідає строку погашення зобов'язань;
- 3) ліквідність активів – величина, обернена терміну, необхідному для перетворення активів у гроші (чим менше часу потрібно для того, щоб цей вид активів перетворився у гроші, тим вища його ліквідність) [29].

Аудит показників фінансової звітності закінчується формуванням заходів, що стосуються маркетингової діяльності, які сприяють зростанню економічної ефективності діяльності господарства. Висновки аудитора та його пропозиції складаються по всіх підрозділах господарюючого суб'єкта, з врахуванням позицій економістів, бухгалтерів, та аудиторів підприємства. Такі висновки допомагають сформулювати більш ефективніші заходи, які будуть висвітлювати тенденції роботи кожного окремого підрозділу. Отже, аудит показників фінансової звітності покращує розвиток маркетингової діяльності, як основи

ринкової економіки, спрямованої для покращення господарської діяльності та задоволення потреб робочого персоналу господарства.

Для формування аудиторського висновку здійснюють попереднє документальне оформлення результатів перевірки. Ця документація ділиться на підсумкову і робочу. Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. В цю документацію включається інформація, яка є важливою і яка підтверджує висновки та пропозиції в аудиторському висновку [8].

До робочої документації також відносять окремі довідки про визначення помилок виявлених під час аудиту фінансової звітності. До таких документів відносять: список бухгалтерських записів, які мають помилки чи виправлення; опис з питань викривлення системи бухгалтерського обліку і контролю; опис статей, які не знайшли відображення у необхідний період; довідка для узагальнення інформації стосовно подальшої оцінки аудитором ймовірності подальшого функціонування підприємства; довідка про огляд деяких аспектів фінансової звітності; довідка про розподіл дивідендів по акціях клієнта [29].

Окремо аудитор складає довідки про оцінку ризику і планування аудиту. Під час обробки даних балансу господарства аудитор формує такі довідки: про реальний стан основних засобів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інвестицій, про наявність дебіторів та кредиторської заборгованості. Наприкінці аудиторської перевірки аудитор оформляє такі документи: документи, що стосуються розрахунків з замовником, лист-пропозиція замовнику, документи про роботу інших аудиторів та спеціалістів, документація змін у структурі контролю замовника аудиторської перевірки. Також можуть складатися і інші документи, залежно від виявлених помилок.

Під час складання аудиторського висновку про фінансову звітність підприємства аудитор дотримується таких основних вимог: висновок базується на достовірній думці щодо фінансових звітів підприємства; висновок складається враховуючи аудиторські докази, сформовані після опрацювання



звітності підприємства; висновок включає в собі такі елементи: заголовок, адресат, початковий параграф, а також параграфи, котрі висвітлюють обсяг перевірки, та в яких міститься обґрунтована думка аудитора відносно звітності господарства, а також головні реквізити аудитора, дату та підпис.

Функцією робочих документів аудитора є пояснення твердження в аудиторському висновку, що вказує на відповідність проведених процедур аудиту нормативам; полегшує процес керівництва, спостереження та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки; сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки та значно полегшує роботу аудитора.

Призначення робочої документації аудитора представлено на рис. 2.8.



*Рис. 2.8. Призначення робочої документації аудитора*

*Джерело: [58]*

Аудитор наводить в робочих документах дані щодо процесу аудиторської перевірки, її обсягу, характеру та часу роботи. В них містяться обґрунтування аудитором всіх важливих питань, котрі необхідно розтлумачити аудиторю. В

тому випадку, коли ці питання є досить складними, до документації додають відповідні факти, з якими аудитор був ознайомлений на час складання висновків.

На базі рішення аудиторської палати України від 28.01.2010 р. № 210/12 затверджена форма звітності №1 – аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані аудиторські послуги» та «Інструкції щодо її складання». Формування аудиторського звіту – це досить складний процес. Його зміст залежить від конкретних подій і результатів перевірки та аналізу господарських операцій, його форма може бути різною, оскільки, він не виступає офіційним документом, а лише створений для замовника і не може бути оприлюднений без його дозволу [59].

За своїм обсягом аудиторський звіт більший ніж аудиторський висновок. Висновок є правовим актом і залежно від мети складання може мати різні призначення. В аудиторському висновку повинно бути ясно зазначено адресат та користувачів наданої аудитором інформації. Важливим є те, що в аудиторському висновку вказують, що відповідальність за дані фінансової звітності лежать на керівництві господарства, що підлягає аудиту, а за дані наведені в аудиторському висновку відповідальним є аудитор, який здійснює перевірку цієї фінансової звітності підприємства [59].

Для узагальнення результатів аудиту аудитору потрібно і групувати за спільними ознаками. Саме для цього формують акти перевірок (акт ревізії каси), схожі порушення наводять у нагромаджувальних відомостях, схемах, розрахунках, аналітичних таблицях та інші. Під час перевірки фінансової звітності замовники аудиту неабияк зацікавлені у виявленні помилок у своїй діяльності, задля подальшого їх виправлення та усунення.

У випадку, коли аудитор сумнівається в подальшій ефективній діяльності господарства, він відображає це у аудиторському звіті, та вказує пропозиції змін, які могли б бути виконані. Також в аудиторському звіті аудитор вказує невідповідність інформації бухгалтерської звітності обліковим даним. Ці звіти мають бути стислими, чіткими, лаконічними, та зрозумілими. Їх використовують

для формування аудиторських висновків за результатами діяльності підприємства.

Узагальнення результатів аудиторської перевірки суб'єкта підприємницької діяльності регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» та Національними нормативами аудиту України №6 «Документальне оформлення аудиторської перевірки», №14 «Аудиторські докази», № 20 «Події, що мають істотний вплив на аудиторський звіт і відбуваються після укладення фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку», №26- 27 «Аудиторські висновки та звіти», № 28-29 «Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів» [37, 58]. Національні нормативи аудиту вимагають документального оформлення всіх питань, які аудитор вважає важливими з погляду доказовості факту виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийнятих рішень та оцінок, а також того, що аудит проводився відповідно до вимог Національних нормативів аудиту або інших стандартів та правил [59].

Після завершення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства робоча документація залишається в аудитора. На основі котрих він може робити необхідні розрахунки та таблиці. Однак, його право власності на цю документацію регулюється тільки етичними нормами та обов'язком конфіденційності перед замовником. Робочі документи не можуть бути використанні замовником, у вигляді фінансової звітності, або в якості її заміни. Аудитор має забезпечити досить особливе зберігання документів, щоб запобігти їх розголошенню. Термін такого зберігання може бути різним, залежить в основному від строку позовної давності, оскільки замовник може порушити справу проти аудитора. Зазвичай, мінімальний строк зберігання робочої документації аудитора становить не менше ніж три роки, від часу подання аудиторського висновку замовнику.

Остання аудиторська перевірка у ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» проводилась у 2012 році. Аудиторські висновки та звіти у товаристві є конфіденційною інформацією і не підлягають оприлюдненню.

## Висновки до розділу 2

1. Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також, згідно із законодавством, іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики;

2. Основною формою звітності є Звіт про фінансовий стан, який відображає активи підприємства, його зобов'язання та власний капітал на певну дату. Важливим для проведення аналізу фінансового стану підприємства також є Звіт про фінансові результати підприємства (Звіт про сукупний дохід), який містить інформацію про отримані доходи, здійснені витрати та фінансові результати підприємства. Звіт про рух грошових коштів включає інформацію про грошові кошти підприємства за звітний період. Звіт про власний капітал складається з метою виявлення змін в складі власного капіталу підприємства за звітний період. Інформація, яка не вказана в даних звітах, але є досить важливою для розкриття фінансового стану підприємства наводиться в Примітках до річної звітності.

3. Основною метою аудитора є перевірка правильності складання та достовірність показників фінансової звітності, а задля досягнення цього необхідно провести узагальнення результатів аудиту. Результати перевірки мають ґрунтуватися на даних бухгалтерської звітності, правдивість котрої підтверджена. Для формування аудиторського висновку потрібне попереднє документальне оформлення результатів перевірки.

4. Аналіз фінансового стану підприємства має бути таким, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з підприємством

## РОЗДІЛ ІІІ

### УДОСКОНАЛЕННЯ СКЛАДАННЯ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Аналітична інтерпретація показників фінансової звітності

Аналіз даних фінансової звітності в процесі досліджень було проведено за даними ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», як суб'єкта малого підприємництва.

Економічний бік діяльності підприємства відображує система показників, які дають економічну оцінку процесам та результатам цієї діяльності

Зокрема, аналіз облікової документації та фінансової звітності ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» здійснювався за три останніх роки (2014-2016) і дозволив виявити наступне (табл. 2.3.).

*Таблиця 2.3*

#### Динаміка основних показників діяльності ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат»

№	Показники	Роки			Відхилення
		2014 р.	2015 р.	2016 р.	2016 до 2014 р. (+/-)
1.	Основні засоби (за первісною вартістю)	1193,0	1147,5	1116,3	-76,7
2.	Дебіторська заборгованість (за товари, роботи, послуги та з бюджетом)	350,0	256,9	362,9	12,9
3.	Виробничі запаси	306,9	382,0	161,9	-145,0
4.	Готова продукція	59,0	53,0	27,8	-31,2
5.	Грошові кошти	39,3	35,6	48,5	9,2
6.	Власний капітал	(10837,0)	(10813,3)	(12114,7)	1277,7
7.	Короткострокові кредити банку	5065,7	5065,7	5065,7	-
8.	Нерозподілений прибуток	(9967)	(17353,4)	(18674,8)	8707,8
9.	Кредиторська заборгованість	17306,3	17323,7	18311,2	1004,9
	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4227,0	4200,3	4146,0	-81,0
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(4573,0)	(4332,5)	(4630,1)	57,1
	Чистий прибуток (збиток)	(6718,0)	(668,2)	(1321,4)	5396,6

Проведені розрахунки (табл. 2.3.) свідчать, що підприємство в процесі діяльності знизило темпи приросту та прибутковість.

Крім того, відбулось збільшення кредиторської заборгованості (на 1004,9 млн. в 2016 році), при цьому Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства зменшився на 81 тис. грн. Водночас, збільшилась собівартість реалізованої продукції на 57,1 тис. грн. у 2016 році в порівнянні з 2014 роком. Єдиний позитивний показник – зменшення збитків підприємства – 1321,4 тис. грн. у 2016 році проти 6718 тис. грн. у 2014 році.

Аналіз виробництва та реалізації готової продукції у натуральних та грошових показниках представлений відповідно у таблицях 2.4 та 2.5.

Таблиця 2.4

**Аналіз виробництва та реалізації готової продукції за 2015-2016 роки  
в натуральних показниках, тонн**

Найменування продукції	2015 рік		2016 рік	
	Виробництво	Реалізація	Виробництво	Реалізація
М'ясо	90,0	85,0	95,0	90,0
Субпродукти	21,0	18,0	19,0	19,0
Ковбаса варена «Молочна»	108,0	107,0	110,2	110,0
Сосиски	106,0	100,0	108,5	107,2
Сардельки	90,0	90,0	92,0	92,0
Ковбаса копчена	82,0	80,0	84,0	80,0
Всього	497,0	480,0	508,7	498,2

Таблиця 2.5

**Аналіз виробництва та реалізації готової продукції за 2015-2016 роки  
в грошових показниках, тис. грн.**

Найменування продукції	2015 рік		2016 рік	
	Виробництво	Реалізація	Виробництво	Реалізація
М'ясо	3240,0	3672,0	4370,0	4968,0
Субпродукти	315,0	324,0	304,0	364,8
Ковбаса варена «Молочна»	3132,0	3723,6	3416,2	4092,0
Сосиски	2756,0	3120,0	2929,5	3473,28
Сардельки	2430,0	2808,0	2668,0	3201,6
Ковбаса копчена	2624,0	3072,0	2856,0	3264,0
Всього	14497,0	16719,6	16543,7	19363,68

Як свідчать дані таблиць, в 2016 року в ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокOMBІнат» помітно збільшилось виробництво всіх видів продукції

підприємства. Так, якщо у 2015 році продукції було виготовлено в обсязі 497 т., то у 2016 році обсяг її виробництва збільшився до 508,7 т. в порівнянні з попереднім роком. На сьогодні підприємство спеціалізується на виробництві субпродуктах I та II категорій, є великий асортимент варених та копчених ковбас, сосисок та сардельок.

Таблиця 2.6

**Аналіз виконання плану з асортименту на ТЗОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» за 2015-2016 роки**

Види продукції	2015 рік			2016 рік		
	План	Факт	Відхилення	План	Факт	Відхилення
М'ясо	90,0	90,0	-	96,0	95,0	-1
Субпродукти	21,0	21,0	-	20,0	19,0	-1
Ковбаса варена «Молочна»	109,0	108,0	-1	112,0	110,2	-1,8
Сосиски	107,0	106,0	-1	109,0	108,5	-0,5
Сардельки	90,0	90,0	-	93,0	92,0	-1
Ковбаса копчена	83,0	82,0	-1	84,0	84,0	-
Разом	500,0	497,0	-3	514,0	508,7	-5,3

Згідно даних таблиці, в 2015 році виконання плану з асортименту по підприємству мало відхилення в 3т. В 2016 році відхилення від плану по асортименту дорівнює 5,3 т. Це свідчить про зменшення виробництва, що є негативним для підприємства, і тягне за собою зменшення грошових надходжень підприємства.

Під фінансовим станом розуміють спроможність підприємства фінансувати свою діяльність. Він характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, необхідними для нормального функціонування підприємства, доцільністю їх розміщення та ефективного використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними та фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю підприємства.

Фінансовий стан підприємства характеризується сукупністю показників, які відображують процес формування та використання його фінансових ресурсів. В ринковій економіці фінансовий стан підприємства по суті справи відображає кінцеві результати його діяльності.).

При економічному читанні Звіту про фінансовий стан ставляться такі основні завдання:

1) виявити наявність та розміщення засобів на підприємстві, встановити зміни, які відбулися у їх складі і джерелах утворення за звітний період, дати оцінку цим змінам;

2) визначити платоспроможність підприємства і фактори, які впливають на неї;

3) вивчити швидкість обігу товарів;

4) проаналізувати стан дебіторської і кредиторської заборгованості;

5) визначити ступінь використання кредитів банку та своєчасність їх погашення;

6) перевірити підстави утворення і використання коштів фондів спеціального призначення;

7) встановити, як виконується бізнес-план підприємства;

8) встановити, як здійснені розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами;

9) визначити реальну вартість підприємства і його акцій;

10) зіставити баланс, який аналізується, з даними інших підприємств тієї ж галузі економіки.

Отже, динаміку абсолютних показників Звіту про фінансовий стан досліджуваного підприємства можна представити наступним чином:

– особлива увага приділяється статтям Звіту про фінансовий стан, що свідчать про можливі недоліки та незадовільну роботу підприємства, тобто «негативним» статтям Звіту про фінансовий стан ;

– при здійсненні аналізу проводять об'єктивну оцінку вартості майна в цілому, а також тієї частки, що реально знаходиться у власності та розпорядженні підприємства;

– оцінюють стан необоротних активів підприємства та рівень його забезпеченості оборотними засобами .

Отже, ознаками «позитивного» Звіту про фінансовий стан є наступні:



- валюта Звіту про фінансовий стан в кінці звітнього періоду збільшилась в порівнянні з початком;
- темпи приросту оборотних активів вищі, ніж темпи приросту необоротних активів;
- власний капітал підприємства перевищує позиковий і темпи його росту вищі, ніж темпи росту позикового капіталу;
- темпи приросту дебіторської та кредиторської заборгованості є приблизно однаковими ;
- частка власних засобів в оборотних активах повинна бути більше 10 %.

Проаналізуємо фінансовий стан упродовж 2014-2016 років на основі загальноприйнятої методики і відобразимо розрахунки на основі даних фінансової звітності у табл. 2.7- 2.9.

Аналізуючи баланс, слід порівнювати активи за ступенем ліквідності та зобов'язання підприємства.

Показниками та факторами належного фінансового стану підприємства, зокрема, можуть бути: стійка платоспроможність, ефективне використання капіталу, своєчасна організація розрахунків, наявність стабільних фінансових ресурсів.

Найвищим рівнем ліквідності характеризуються активи, що належать до першої групи. Поступово знижуючись при переході до наступних груп, ліквідність досягає найнижчого рівня у четвертій групі активів.

Показники платоспроможності (коефіцієнти абсолютної, швидкої та поточної ліквідності) характеризують здатність підприємства розрахуватись за поточними зобов'язаннями і визначаються як відношення попередньо згрупованих за ступенем ліквідності активів до загальної величини поточних зобов'язань, обчислених на момент складання Звіту про фінансовий стан.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує долю поточних зобов'язань, яка може бути відшкодована на момент складання Звіту про фінансовий стан; коефіцієнт швидкої ліквідності визначає частку поточних боргів, які буде сплачено протягом деякого часу, тривалість якого обумовлено

термінами погашення короткострокової дебіторської заборгованості; коефіцієнт поточної ліквідності являє собою співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань підприємства.

До найбільш загальних показників комплексної оцінки фінансового стану підприємства належать показники доходності та рентабельності.

Важливе значення має аналіз структури доходів підприємства та оцінка взаємозв'язку прибутку з показниками рентабельності.

Таблиця 2.7

**Показники ліквідності ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокмбінат»**

№	Показники	Роки			Абсолютне відхилення 2016 до 2014 (+/-) (
		2014	2015	2016	
1.	Величина власного капіталу	(10836,9)	(10813,3)	12114,7)	1277,7
2.	Коефіцієнт покриття загальний	0,49	0,61	0,46	-0,03
3.	Коефіцієнт покриття проміжний	0,03	0,02	0,08	0,05
4.	Коефіцієнт поточної ліквідності	0,001	0,02	0,002	0,001
5.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	0,001	0,02	0,002	0,001
6.	Частка оборотних коштів у активах	82,6	96,3	96,8	14,2
7.	Частка запасів у оборотних активах	4,1	3,4	1,4	-2,7

Дані таблиці свідчать про високий ступінь ризику підприємства. Коефіцієнти поточної та абсолютної ліквідності та платоспроможності практично відсутні, що свідчить про високий рівень поточних зобов'язань.

На підприємстві спостерігається надто низький рівень частки запасів в 2014-2016 роках, що свідчить про відсутність залишків запасів, рівень яких має бути економічно обґрунтованим.

Відомо, що умовою й гарантією виживання й розвитку будь-якого підприємства, як бізнес-процесу, є його фінансова стабільність. Реальна фінансова стійкість досліджуваного підприємства відображена в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

**Показники фінансової стійкості ТЗОВ «Кам'янець-Подільський  
птахокомбінат»**

№	Показники	Роки			Абсолютне відхилення
		2014	2015	2016	
1.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	1,00	9,8	3,07	2,07
2.	Коефіцієнт концентрації власного капіталу	-0,91	- 0,82	-1,07	0,16
3.	Коефіцієнт фінансової залежності	-1,10	- 1,24	-0,93	-0,17
4.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	1,29	1,30	2,07	1,41

Аналіз показників свідчить про низьку ступінь концентрації власного капіталу. Водночас, коефіцієнти концентрації залученого капіталу дуже високі в 2014 році – 1,29, а в 2016 році – 2,07.

Основні показники рентабельності підприємства наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

**Показники рентабельності ТЗОВ «Кам'янець-Подільський  
птахокомбінат»**

№	Показники	Роки			Абсолютне відхилення
		2014	2015	2016	
1.	Рентабельність продажу	- 0,05	- 0,04	- 0,02	0,03
2.	Рентабельність основної діяльності	- 0,82	- 0,61	- 0,75	0,07
3.	Рентабельність власного капіталу	0,83	0,86	0,10	-0,73
4.	Період окупності власного капіталу	1,21	1,14	1,06	-0,15
5.	Рентабельність усього капіталу підприємства	- 0,86	- 0,75	- 0,11	0,75
6.	Рентабельність змінного капіталу	1,95	1,13	1,09	-0,86

На підставі проведених досліджень змушені констатувати, що підприємство збиткове протягом останнім років, і саме тому нерентабельне.

На заключному етапі аналізу фінансової стабільності необхідно зробити діагноз та встановити прогноз на перспективу, намітити шляхи збільшення обсягу виробництва та її реалізації, підвищення якості продукції і

конкурентоспроможності, зростання прибутковості виробництва кожного виду продукції.

Варто зазначити, що стійкий фінансовий стан підприємства формується в процесі всієї його виробничо-господарської діяльності. Тому оцінку фінансового стану можна об'єктивно здійснити не через один, навіть найважливіший, показник, а тільки за допомогою комплексної системи показників, що детально й усебічно характеризують господарське становище підприємства.

Отже, показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з підприємством.

### **3.2. Основні напрямки удосконалення організації складання та подання фінансової звітності**

Виходячи з результатів попередніх досліджень, викладених у розділі 2, існуючі чинні форми фінансової звітності мають певні недоліки, які пропонують усунути.

Форма Балансу (Звіту про фінансовий стан) багато разів підлягала критиці з боку науковців щодо своєї недосконалості. Пропонуємо деякі розділи і рядки балансу скоротити, об'єднати або взагалі вилучити з балансу. Так, статі активної частини Балансу повинні відображатися за ступенем ліквідності активів, від найменш до більш ліквідних статей. Здійснити поділ дебіторської заборгованості в залежності від строку її обороту в складі оборотних активів. В балансі після розділу «Оборотні активи» наводиться окремий розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття», що порушує вимогу розміщення статей за ступенем ліквідності, а згідно вимог міжнародних стандартів активи класифікуються на поточні, та непоточні, тому пропонуємо статті активу групувати у два розділи в межах наведеної класифікації.

Виключити з підсумку балансу статті «Відстрочені податкові активи» та «Відстрочені податкові зобов'язання» та розглядати їх як регулюючі. Включити статтю «Цільове фінансування» до розділу «Власний капітал», і тим самим перегрупувати розділи пасиву балансу відповідно до їх економічної суті.

Удосконалена форма Балансу (Звіту про фінансовий стан) повною мірою відповідатиме потребам користувачів.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є складовою пакету фінансової звітності та становить головне джерело інформації про результати фінансово-господарської діяльності підприємства за звітній період. Важливість цієї форми пов'язана з тим, що саме Звіт про фінансові результати дає можливість оцінити успішність діяльності підприємства, а також визначити за рахунок яких джерел здійснюється фінансування підприємства. Однак ця форма також часто критикується у зв'язку з її недосконалістю щодо інформативності та наочності. У зв'язку з цим пропоную ввести корективи у дану форму звітності.

На нашу думку, метою усунення порушення наочності подання інформації пропонуємо по аналогії із операційною діяльністю підприємства згрупувати доходи та витрати від фінансової та інвестиційної діяльності. Тому необхідно послідовно відображати доходи від фінансової діяльності і відповідні витрати, аналогічно відображати також доходи і витрати від інвестиційної діяльності, що значно підвищить наочність, зрозумілість та аналітичну цінність показників.

Ввести статті «Використання прибутку» з більш детальним розкриттям сум в примітках до фінансової звітності та «Нерозподілений прибуток (збиток)», що дозволить тісніше ув'язати між собою баланс та звіт про фінансові результати.

Виходячи з того, що рядки «Інші доходи» та «Інші витрати» за своєю економічною сутністю відображають результати інвестиційної діяльності, пропоную уточнити їх назви, замінивши на «Інші доходи від інвестиційної діяльності» та «Інші витрати від інвестиційної діяльності».

Водночас, відсутність показників, що відображають фінансовий результат від фінансової та інвестиційної діяльності, не дозволяє одержати інформацію про те, який фінансовий результат одержало підприємство в результаті фінансової та інвестиційної діяльності, тому забезпечити зіставність доходів і витрат від інвестиційної та фінансової діяльності пропонуємо шляхом додавання рядків «Фінансові результати від фінансової діяльності» та «Фінансові результати від інвестиційної діяльності». Такі уточнення назв окремих доходів, витрат і складу фінансових результатів залежно від предмета діяльності забезпечать основу прозорої системи відображення у фінансовій звітності формування фінансових результатів.

Запропонована форма Звіту про сукупний дохід (Звіту про сукупний дохід), на нашу думку, спрощує порядок розрахунку прибутку й збитку в підприємствах та є інформативнішою як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зазначені пропозиції мають практичне значення й забезпечать подальше вдосконалення методології обліку фінансових результатів в підприємствах.

Цілком справедливо було би для вдосконалення аналітичності обліку фінансових результатів запропонувати використовувати форму внутрішньої звітності «Звіт про розподіл прибутку (покриття збитку)», статі якої відобразатимуть розподіл прибутку або джерела покриття отриманих збитків та будуть використані для складання форм фінансової звітності, а також прийняття управлінських рішень на підприємстві. Зазначену форму документу можна використовувати як додаток до фінансової звітності. На мою думку використання такого документу дасть змогу користувачам отримувати повну інформацію про використання чистого прибутку підприємством або використання джерел покриття отриманих збитків.

Слід наголосити, що у Примітках передбачена подача облікової політики підприємства, розкриваються і вносяться корективи, уточнення, доповнення і деталізація інформації основних звітних форм задля забезпечення повної зрозумілості. Удосконалення приміток і пояснень полягає, передусім, у їх

глибшій прив'язці до основних форм, що підвищує їх аналітичну цінність. Примітка до статті звітності може не наводитися тільки в разі її мало- значущості і якщо в цьому немає необхідності для розуміння природи статті. Тому було б корисно доповнити форму Балансу і Звіту про сукупний дохід додатковою графою для номера розкриття відповідної статті в Примітках.

Семенишена Н.В. у III розділі Приміток до річної фінансової звітності пропонує включити такі питання: підсумки виконання підприємством спеціальних екологічних програм (за наявності) та природоохоронних заходів; дотримання в практичній діяльності природоохоронного законодавства, ліцензійних угод, ідеології дбайливого використання природних ресурсів [86].

Таким чином, наведені вище напрями вдосконалення обліку фінансових результатів та відображення їх в звітності підприємств дасть можливість підвищення контролю фінансових результатів та прийняття ефективних управлінських рішень щодо їх використання.

### **3.3. Удосконалення аудиту показників фінансової звітності**

Фінансова звітність є однією із складових інформаційного забезпечення, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами. Дослідження фінансової звітності здійснюється в системі аудиту не тільки в якості його інформаційної бази, а і як об'єкт контролю, що в свою чергу, порушує ряд проблемних питань та суперечностей.

В аудиторській практиці нерідко виникають ситуації, коли звітність не можна вважати достовірною, тобто не всі її показники ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку та не відповідають нормативним вимогам порядку заповнення звітності. Для позначення такої звітності часто використовують такі поняття як «фальсифікована звітність», «прикрашена звітність», «спотворена звітність», «викривлена звітність», «звітність, що містить перекручення, завуальовані дані, приписки».

Підробленим може бути: зміст звітності; його форма (тобто бланк, його реквізити тощо); зміст і форма відповідного документу (форми звітності).

Окрім зазначених суперечностей існує значна кількість проблем аудиту фінансової звітності, яким на сьогодні в економічній літературі приділяється значна увага. Серед таких проблем можливо виділити та конкретизувати наступні:

- нестабільність законодавчої бази; формальний підхід до здійснення аудиту показників фінансової звітності;
- намагання стандартизації фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів;
- використання шаблонних методів при здійсненні аудиту об'єкта перевірки;
- незрозумілість для керівництва підприємства необхідності проведення аудиту;
- недостатній рівень розуміння аудитором діяльності підприємства.

В Україні рішенням АПУ застосовуються як національні Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Сьогодні основним документом, який визначає вимоги Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі ДКЦПФР) до формулювання результатів аудиторських послуг, є Положення щодо підготовки аудиторських висновків. Необхідність аудиту двох комплектів фінансової звітності за П(С)БО і МСФЗ змушує ДКЦПФР переглянути це Положення.

Аудитор висловлює думку щодо повного пакету фінансової звітності, а також щодо повноти розкриття інформації емітентом за видами активів відповідно до національних П(С)БО та/або МСФЗ. Це означає, що через розбіжності між П(С)БО і МСФЗ можлива ситуація наявності аудиторських висновків, які підтверджують, наприклад, прибутковість підприємства за П(С)БО та збитковість цього самого підприємства за МСФЗ.

У зв'язку з цим доречно або обмежитися вимогою до підприємств щодо подання фінансової звітності лише за МСФЗ або розкривати пояснення щодо



причин значних розбіжностей між показниками фінансових звітів за МСФЗ і П(С)БО [18].

Метою аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності є ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок на рівні фінансових звітів і тверджень через розуміння суб'єкта господарювання, в тому числі його системи внутрішнього контролю, що надає аудиторіві можливість розробки й виконання процедур з огляду на оцінені ризики суттєвого викривлення [59].

Перепонами для втілення європейського досвіду з аудиту в практичну діяльність України є нормативно-правова неврегульованість цього питання, застаріла законодавча база, що регламентує здійснення державного фінансового контролю та аудиту в Україні, наявність у законодавстві великої кількості прогалин і різноманітних колізій.

Як зазначає Янок Д., для вирішення вищенаведених проблем доцільно застосовувати наступні рекомендації, а саме, удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності; коригування фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог; освоєння «культури спілкування» з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати; підвищення рівня поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок; використання аудитором індивідуального підходу до об'єкту перевірки; удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки [99].

Враховуючи вище визначене, вважаємо, що до напрямів вдосконалення аудиту фінансової звітності можна віднести:

- максимальне наближення методологічних засад бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів;
- створення ефективної та досконалої системи контролю якості, оскільки сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань;

- удосконалення методики складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньо-фірмових стандартів аудиту;
- створення ефективної та досконалої системи щодо законодавчого врегулювання реалізації результатів аудиту.

Таким чином існування значної кількості проблем аудиту фінансової звітності зумовлюють необхідність підвищення уваги до рівня його якості, та розробки нових комплексних підходів до їх вирішення, як на загальнодержавному, так і на локальному рівні: на рівні кожного підприємства.

Першочергового роз'яснення потребує удосконалення законодавчого регулювання аудиту в Україні; подальша розробка і впровадження національних нормативів аудиту; поліпшення методики та організації аудиторських перевірок, їх якості.

Виходячи з вище зазначених проблем, вдосконалення аудиту в Україні – це складний та багатогранний процес, який потребує: вдосконалення системи економічного контролю в країні в цілому шляхом вдосконалення структури; використання комп'ютерної техніки в аудиті; вдосконалення процедур і техніки аудиту, підвищення кваліфікації аудиторів.

Отже, за результатами дослідження можна зробити висновок про наявність проблем проведення аудиту фінансової звітності, які впливають на достовірність кінцевого висновку аудитора.

В процесі дослідження ми виявили основні напрями вдосконалення аудиту, які допоможуть вирішити нагальні проблеми аудиту фінансової звітності. Їх вирішення сприятиме полегшенню проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств та зменшенню аудиторського ризику не виявлення помилок.

### Висновки до розділу 3

1. Основне завдання звітності полягає у наданні інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства в цілому, пошуку резервів подальшого розвитку і вдосконалення його діяльності. Звітна інформація допомагає залучати додатковий капітал і виконувати функції моніторингу й контролю за діяльністю підприємства.

2. Для вдосконалення аналітичності обліку фінансових результатів пропонуємо використовувати форму внутрішньої звітності «Звіт про розподіл прибутку (покриття збитку)», статі якої відобразатимуть розподіл прибутку або джерела покриття отриманих збитків та будуть використані для складання форм фінансової звітності, а також прийняття управлінських рішень на підприємстві. Зазначену форму документу можна використовувати як додаток до фінансової звітності.

3. Необхідна така методика аналізу та аудиту показників, яка б забезпечувала визначення найбільш інформативних параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків і збитків, змін у структурі активів і пасивів, розрахунків з дебіторами та кредиторами, тому аудит показників фінансових результатів і фінансового стану підприємницької діяльності є важливим елементом для успішного розвитку підприємства.

4. Необхідно удосконалити нормативно-правове забезпечення фінансової звітності; проводити коригування фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог; освоїти «культуру спілкування» з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати; підвищити рівень поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок; використовувати аудитором індивідуального підходу до об'єкту перевірки; удосконалити документальне оформлення аудиторської перевірки.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження з питань формування фінансової звітності, аналізу і аудиту її показників дозволило зробити наступні висновки:

1. Аналіз визначень звітності вченими-економістами дозволив зробити висновок, що у сукупності усі вони зводяться до наступного: звітність – це система показників, які характеризують результати господарської діяльності за звітний період; звітність – це один з елементів методу бухгалтерського обліку; звітність – це сукупність різних форм звітів, що містять інформацію, яка відображає окремі складові діяльності підприємства; звітність – це певним чином узагальнена інформація, необхідна зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

2. Узагальнюючи дослідження визначення поняття «бухгалтерська звітність», зазначимо, що найбільш широковживаним є наступна дефініція – бухгалтерська звітність є визначена законодавством або організаціями сукупність форм, складених на основі науково згрупованих системних даних бухгалтерського обліку, які відображають інформацію про майновий, фінансовий стан і їх зміни та результати виробничої й іншої діяльності організацій за визначений період. Фінансова звітність є складовою бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

3. Аналіз діючої системи нормативно-правової бази фінансової звітності в Україні свідчить про те, що низький рівень придатності показників фінансової звітності для інформаційного забезпечення прийняття рішень зумовлений недосконалістю системи її нормативно-правового регулювання. Зокрема, вона визначає низьку відповідальність підприємств за дотримання якісних характеристик звітної інформації. В Україні використовуються не лише Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, але і Міжнародні стандарти фінансової звітності, а в рамках євроінтеграції, і Європейські стандарти. Різниця

між ними полягає в тому, що міжнародні стандарти більш деталізовані, та містять значну кількість тлумачень, які розкривають суть операцій.

4. Основна інформація про фінансовий стан, власний капітал, фінансові результати, рух грошових коштів та інші показники зосереджена у чотирьох формах фінансової звітності та у її примітках, які були проаналізовані у даній роботі. Для прийняття вигідних економічних рішень, а також для ефективного управління фінансами, підприємство повинно таким чином складати форми фінансової звітності, щоб вони дали змогу оцінити, проаналізувати фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за звітний період, та планувати фінансову політику підприємства на майбутнє, та здійснювати управління фінансами підприємства так, щоб отримати більший прибуток, ніж був за попередній період.

5. Відсутність практики складання фінансової звітності за МСФЗ та тривалий період реформування бухгалтерського обліку, ставлять під сумнів реальність показників, відображених в звітності. Така ситуація актуалізує необхідність неупередженого підтвердження достовірності фінансової звітності, яке може надати незалежний аудит, обов'язковий для відкритих акціонерних товариств за чинним законодавством.

6. Звіт про фінансовий стан є основним джерелом інформації про фінансовий і майновий стан підприємства. З метою об'єктивного представлення інформації в Звіті про фінансовий стан пропонуємо внести наступні зміни: в балансі після розділу «Оборотні активи» наводиться окремий розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття», що порушує вимогу розміщення статей за ступенем ліквідності, а згідно вимог міжнародних стандартів активи класифікуються на поточні, та непоточні, тому пропонуємо статті активу групувати у два розділи в межах наведеної класифікації; виключити з підсумку балансу статті «Відстрочені податкові активи» та «Відстрочені податкові зобов'язання» та розглядати їх як регулюючі; включити статтю «Цільове фінансування» до розділу «Власний капітал», і тим самим перегрупувати розділи пасиву балансу відповідно до їх економічної суті.

7. Оцінка діючої форми Звіту про сукупний дохід (Звіту про сукупний дохід) дозволила виявити недоліки та внести наступні пропозиції: необхідно виділити в розрізі звичайної діяльності окремими статтями підсумків фінансової та інвестиційної діяльності; ввести статті «Використання прибутку» з більш детальним розкриттям сум в примітках до фінансової звітності та «Нерозподілений прибуток (збиток)», що дозволить тісніше ув'язати між собою Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

8. Кожна з форм фінансової звітності доповнює іншу, що забезпечує порівнянність показників і допомагає глибше зрозуміти всю повноту поданої в ній інформації. Реалізація зазначених змін дозволить покращити порядок складання фінансової звітності, подання достовірної інформації користувачам, та сприятиме вишукуванню резервів покращення фінансового стану підприємства.

9. Здійснене дослідження показало, що на сьогодні питання аудиту фінансових результатів підприємства є вагомим етапом проведення аудиту фінансово-господарської діяльності. Саме від того чи правильно підтверджено аудитором обсяг доходів, витрат і фінансових результатів залежить правильність визначення отриманого підприємством прибутку. В цьому, насамперед, зацікавленні власники підприємства. Після проведення аудиту фінансової звітності підприємства можна не тільки позбутися помилок та недоліків, але і виявити можливі резерви збільшення доходів.

10. Аналіз фінансово-майнового стану досліджуваного підприємства за 2014-2016 роки свідчать про те, що підприємство збиткове протягом останнім років, і саме тому нерентабельне. Водночас, варто акцентувати увагу на тому, що стійкий фінансовий стан підприємства формується в процесі всієї його виробничо-господарської діяльності. Тому оцінку фінансового стану можна об'єктивно здійснити не через один, навіть найважливіший, показник, а тільки за допомогою комплексної системи показників, що детально й усебічно характеризують господарське становище підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А.В. та ін. Звітність підприємств: навч. посіб.; М-во освіти і науки України, Київ : КНТЕУ. 2008. 322 с.
2. Андрієнко В. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку. *Наука молода*. 2008. № 9. С. 153-157.
3. Біла Л.М. Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ст. к.е.н. за спеціальністю 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2005. 20 с.
4. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 220-225. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2014\\_7\\_40](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_7_40).
5. Бондаренко С. М. Методичні аспекти обліку, аналізу, аудиту фінансової звітності підприємства. *Финансовые рынки и ценные бумаги*. 2008. № 24. С. 14-17.
6. Бруханський Р.Ф. Скирпан О.П., Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
7. Бруханський Р.Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. ТНЕУ, 2010. 246 с.
8. Бруханський Р.Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2014. Випуск 1. С. 163-169.
9. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин ; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 452 с.
10. Бруханський Р.Ф. Функції і завдання стратегічного управлінського обліку. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2014. Вип. 22, т. 2. С. 49–54. (Серія : Економічні науки).

11. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2е вид., перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2005. 672 с. URL: <http://studopedia.org/2-137633.html> (дата звернення 20.04.17).
12. Бутинець Ф.Ф. Звітність підприємства : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап'юк. Київ, 2004. 428 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести. Навчальний посібник для ВНЗ. Житомир : Рута, 2006. 208 с.
14. Верига Ю.А. Левченко З.М., Ватуля І.Д., Звітність підприємств. 2-ге видання, доповнене і перероблене. Навчальний посібник. Київ : *Центр учбової літератури*, 2008. 776 с.
15. Верига Ю.А. Приклади складання річної звітності підприємства при використанні ручної та автоматизованої форм обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 1. С. 23-48. URL: <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/vcheni/ukrajina/item/440-veriga-yustina-andrijivna.html> (дата звернення 26.04.17).
16. Верига Г., Савро А. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 9. С. 19-25.
17. Власюк Г.В., Проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів. *Держава та регіони*. 2009. №6. С.60–64.
18. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В., Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Рек. Мін. освіти і науки України. Київ: *Центр учбової літератури*, 2010. 488 с. URL: [http://books.zntu.edu.ua/book\\_info.pl?id=145914](http://books.zntu.edu.ua/book_info.pl?id=145914) (дата звернення 14.04.17).
19. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. Київ: *Центр учбової літератури*, 2007. 522 с.



20. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. Київ : Лібра, 2001. 840с.
21. Голов С.Ф. Диференціація фінансової звітності у контексті євроінтеграції: матер. міжнар. наук.-практ. конф. [«М.І. Туган-Барановський – видатний вчений-економіст. Спадщина та новації»]. Донецьк : Дондуєт, 2005. С. 20-23.
22. Голов С.Ф., Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в страховому секторі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 4. С. 10-19.
23. Голов С.Ф. Зубілевич С., Пархоменко В., Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України [за ред. С.Ф. Голова]. Київ : Арт-Медіа, 2005. 584 с.
24. Голошевич І., Форма № 2: Звіт про фінансові результати та сукупний дохід. *Бухгалтерія*. 2014. № 5. С.38–46.
25. Гольцова С.М., Плікус І.Й., Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. Київ : «Центр навчальної літератури», 2004. 292 с.
26. Гордієнко Н.І., Звітність підприємств: конспект лекцій для студентів спеціальності 7.050106 і 8.010506 «Облік і аудит» всіх форм навчання. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Харків : ХНАМГ, 2010. 263 с. URL: <http://eprints.kname.edu.ua/17823/> (дата звернення 14.04.17).
27. Давидов Г.М. та ін., Аудит: підручник; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. 2-е вид., переробл. і допов. Київ : Знання, 2009. 495 с. URL: <http://www.libr.dp.ua/site-libr/?idm=1&idp=27&ida=442> (дата звернення 26.04.17).
28. Даньків Й.Я., Шеверя Я.В. Комплексне інформаційне забезпечення потреб користувачів фінансової звітності. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: матеріали першої міжнар. науково-практ. конф., 26-28 квітня 2010 р., м.

- Ужгород. Відповід. ред. Й.Я. Даньків. М-во освіти і науки України, Ужгородський нац. ун-т. Ужгород : УЖНУ, 2012. С. 82-84.
29. Даньків Й.Я., Шеверя Я.В., Фінансова звітність в інформаційному забезпеченні управлінських рішень. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р., м. Тернопіль ; відповід. ред. Я.Д. Крупка / М-во освіти і науки України, Тернопільський нац. екон. ун-т. Тернопіль : Крок, 2015. С. 190-191.
30. Дідоренко, Т. В. Інституційні фактори інноваційного розвитку аграрного сектора регіональної економічної системи. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова, Т. А. Бінчаровська. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. С. 186-195.
31. Дідоренко, Т. В. Логічна структура системи бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. – Дніпропетровськ, 2015. – № 10.
32. Дідоренко, Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2015. № 1 (1). С. 78-81.
33. Дідоренко, Т. В. Вплив міжнародних стандартів фінансової звітності на систему стратегічного обліку і аналізу підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Сер. Економічні науки.* Хмельницький : Хмельницький національний університет, 2015. № 2, т. 1 (222). С. 110-114.
34. Дідоренко Т.В., Белова І.М. Завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками. *Сталий розвиток економіки.* 2015. № 3 (28). С. 217-221.
35. Дідоренко Т.В. Організація – предмет методології бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2014. Вип. 3. С. 19-22.
36. Дідоренко Тетяна, Белова Ірина. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Інститут*

*бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. Випуск 1-2. 2017. С. 29-37.

37. Дідоренко Тетяна, Паряк Святослав. Проблемні аспекти інноваційного розвитку економіки вітчизняних підприємств. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку. Тернопіль : Крок, 2017. С. 153-155.
38. Закон України «Про аудиторську діяльність», від 22.04.1993 р. № 3126-ХП (Редакція від 01.05.2016). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
39. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. №996-XIV (Редакція від 03.01.2017). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
40. Іваненко В.О., Семчук І.В. Систематизація наукових досліджень з проблем звітності підприємства. Житомир : 2017. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82702/86068> (дата звернення 26.09.17).
41. Кадацька А.М., Послідовність визначення фінансового результату діяльності підприємств. Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. 2009. № 2. с. 56-63.
42. Кислиця О., М'ягих І. Фінансова звітність як об'єкт аудиту. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. Київ: КНТЕУ. 2003. № 2. С. 101-105.
43. Ковальчук О. Удосконалення методики обліку фінансових результатів. Інвестиції: практика та досвід. 2008. № 7. С. 30-32.
44. Ковальчук Н.В. Закон про бухгалтерський облік вимагає уточнень. Агроінком 1999. № 10-12. С. 58-59.
45. Кучеренко Т.Є., Уланчук В.С., Шайко О.Г. Звітність підприємств: підручник; за ред. В.С. Уланчука. Київ : Знання, 2008. 492 с.
46. Лазарєв А., Чумакова І. Про досвід проведення аудиту фінансової звітності ОБСЄ, або впевнені кроки Рахункової палати України на шляху до Європейського Союзу. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 8. С. 39-48.

47. Левицька С.О. Звітність підприємств. Рівне: НУВГП, 2009. 212 с. URL: [http://lib.oa.edu.ua/files/funds/works\\_oa/economy/Levycka%20Zvitnist%20pidpryjemstv.pdf](http://lib.oa.edu.ua/files/funds/works_oa/economy/Levycka%20Zvitnist%20pidpryjemstv.pdf) (дата звернення 22.08.17).
48. Лютова Г.М. Гармонізація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. № 3. 2008. С. 18.
49. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 11.04.2013 № 476. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3061.0> (дата звернення 05.09.17).
50. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382859&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536) (дата звернення 25.05.17).
51. Міжнародні стандарти фінансової звітності. 2004 ; пер. з англ., за ред. Голова С.Ф. Київ : ФПБАУ, 2005. І ч. 1304 с.
52. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Міністерство фінансів України. URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/document/92418/МСБО\\_1.pdf](http://minfin.kmu.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf).
54. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/document/92413/МСФЗ\\_1.pdf](http://minfin.kmu.gov.ua/document/92413/МСФЗ_1.pdf).
55. Надь Д., Надійна фінансова звітність на основі застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [матер. презент. Світового Банку]. Київ. 2007р. URL: [http://www.capitalmarkets.kiev.ua/download/discl\\_012407\\_p4\\_wb\\_ukr.pdf](http://www.capitalmarkets.kiev.ua/download/discl_012407_p4_wb_ukr.pdf).
56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Наказ Міністерства фінансів України 07

- лютого 2013 року № 73 (Редакція від 14.03.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 08.04.17).
57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення 30.03.17).
58. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник для вузів. Київ: Алерта, 2010. 584 с.
59. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта. 2011. 1042 с. URL: <http://www.alerta.kiev.ua/2011-07-16-16-39-18/-qq1/item/44-%D0%BE%D0%B3%D1%96%D0%B9%D1%87%D1%83%D0%BA> (дата звернення 22.04.17).
60. Орлов І.В. Звітність підприємств : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» - 3-є вид., допов. і перероб. Житомир : ЖДТУ, 2008. 484 с.
61. Пантелеєв В.П., Фінансова звітність: навч. посібник для студ. вищих навч. закл., які навч. за освітньо-професійною програмою бакалавр зі спец. «Облік і аудит». Державний комітет статистики України; Державна академія статистики, обліку та аудиту. В.О. Шевчук (ред.). Київ, 2004. 228с.
62. Пархоменко В.М., Річна фінансова звітність. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 1. С. 3-20.
63. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 1 (51). С. 230–236.
64. Підлужна Н.М., Тесля Г.В. Удосконалення методики складання фінансової звітності. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №2(6). С. 223-226. URL: <http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/64-resursy-biblioteku/pratsi-vykladachiv-tneu/t/1841-2013-04-04-13-19-17> (дата звернення 20.04.17).

65. Пісьмаченко Л.М., Гнізділова О.М. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2008. № 3. С. 195-199.
66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 (Редакція від 08.02.2014) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 22.04.17).
67. Податковий Кодекс України (Редакція від 15.04.2017). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 18.04.17).
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Мінфіну України від 31.03.99р. № 137 (редакція від 10.01.2012) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (дата звернення 28.04.17).
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України 20.10.99 N 246 (Редакція від 01.01.2015). URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 22.04.17).
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : наказ Мінфіну України від 31.01.2000р. №20 (в редакції від 18.03.2014). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення 22.04.17).
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Мінфіну України від 29.11.99 р. №290 (в редакції від 09.08.2013). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 22.04.17).
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Мінфіну України від 31.12.99 р. №318 (в редакції від 09.08.2013). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 22.04.17).
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», Наказ Міністерства фінансів України 25.02.2000

- N 39 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.07.2015), URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення 26.06.17).
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 N 412. (в редакції від 09.08.2013). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення 22.05.17).
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства фінансів України 18.11.2005 N 790 (Редакція від 10.01.2012). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 22.04.17).
76. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : закон України. URL : <https://ebudget.mcfrr.ua/npd-doc.aspx?npmid=94&npid=40412> (дата звернення 28.10.17).
77. Пономарьова Н.А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту : навч. посіб. Хмельницький : ХНУ, 2008. 211 с.
78. Про затвердження порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. № 419 (Редакція від 24.06.2015). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000> (дата звернення 28.10.17).
79. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с. URL : [http://pidruchniki.com/1063101553278/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/poryadok\\_skladannya\\_podannya\\_oprilyudnennya\\_finansovoyi\\_zvitnosti](http://pidruchniki.com/1063101553278/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/poryadok_skladannya_podannya_oprilyudnennya_finansovoyi_zvitnosti) (дата звернення 27.10.17).
80. Семенишена Н.В., Слободян В.Д. Вітчизняна бухгалтерська терміносистема: проблема якості національних стандартів. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11–12. С. 204-209.

81. Семенишена, Н.В. Бухгалтерський облік та звітність в системі інформаційного забезпечення менеджменту. *Збірник наукових праць ПДАТУ*. 2008. Вип. 16, Т. 3. С. 497-500.
82. Семенишена Н.В., Ткач Т.О. Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 23 жовтня 2014 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок. С. 65-67.
83. Семенишена, Н.В. Комуникативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Національний науковий центр «Ін-т аграр. економіки». Київ. 2008. 20-21 с.
84. Семенишена Ю. Особливості форм фінансової звітності за новим національним стандартом. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (7 грудня 2013 р). / відп. ред. З.В. Герасимчук. Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2013. С. 171-174.
85. Семенишена Ю., Ясінська Т. Фінансова звітність : зміни в національних стандартах. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2013. Випуск 1. С. 98-102.
86. Семенишена Ю.О. Аналітичне забезпечення діяльності суб'єктів господарювання. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (05 грудня 2015 р). Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. Ч. 1. С. 122-126.
87. Семенишена Ю.О. Аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами в світовій і національній економіці: сучасний стан та перспективи* :



- матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудня 2015 р. (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль : Крок, 2015. С. 142-145.
88. Семенишена Ю.О. Бюджетно-податкова політика та реформування фінансової системи. *Сучасний стан та пріоритети модернізації фінансово-економічної системи України*: матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (25 листопада 2015 р.). Львів : ЛКА, 2015. С. 62-65.
89. Семенишена Ю.О. Глобалізаційні економічні процеси в Україні та їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах трансформації національної економіки* : матеріали XI всеукр. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених 21-22 квітня 2016 р. Львів : ЛКА. С. 69-72.
90. Семенишена Ю.О. Інноваційно-інвестиційні засади забезпечення економічного зростання. *Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік* : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 31 березня 2016 р. (ЛКА, м. Львів). Ч. Тернопіль : Крок, 2015. С. 154-158.
91. Семенишена Ю.О. Проблеми формування фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва. *Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф.* (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 45-47.
92. Семенишена Ю.О. Розвиток бухгалтерської професії та інноваційні технології в підготовці фахівців з обліку, аудиту, фінансів. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку* : матеріали II міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 25 листоп. 2015 р. (ЛНТУ, м. Луцьк). Тернопіль : Крок. С. 133-135.
93. Семенишена Ю.О. Фінансова звітність та її користувачі : проблеми релевантності. *Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та*

- перспективи розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль : Крок, 2016. 247 с.
94. Семенишена Ю.О., Куцик П.О. Соціальна звітність підприємств : проблеми і перспективи розвитку. *Економічний дискурс*. 2014. Випуск 3. С. 135-139.
  95. Семенишена, Н.В. Комунікативна та інформаційна функції бухгалтерського обліку та звітності. *Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць: спец. вип. Аграрна економічна освіта в розбудові конкурентоспроможного сільського господарства України*. Київ: КНЕУ. 2009. С. 758-766.
  96. Тігова Т.М., Селіверстова Л.С, Процюк Т.Б. Аналіз фінансової звітності: Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 268 с. URL: [http://pidruchniki.com/1263111345678/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/tipi\\_gospodarskih\\_operatsiy\\_vpliv\\_buhgalterskiy\\_balans](http://pidruchniki.com/1263111345678/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/tipi_gospodarskih_operatsiy_vpliv_buhgalterskiy_balans) (дата звернення 20.04.17).
  97. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-є вид., переробл. і доповн. Київ : Алерта, 2008. 925 с.
  98. Хом'як Р.Л., Цюцяк І.Л., Цюцяк А.Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання. *Логістика*. Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. політехніка», 2008. С. 259-265.
  99. Цветкова Н. Принципи бухгалтерського обліку та звітності: досвід застосування і розвиток. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 6. С. 14-20.
  100. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. №7. С. 38-45.
  101. Чугаєв А.О. та ін. Фінансовий аналіз: навч. посіб.; за ред. Чугаєва А. О. Держ. податк. адмін. України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. 372 с.
  102. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : Знання, 2004. 447 с. URL: <http://library.if.ua/books/46.html> (дата звернення 12.04.17).
  103. Шеверя Я.В. Фінансова звітність для фінансового аналізу. *Управління розвитком. Збірник наукових статей*. Харків: ХНЕУ, 2009. № 1. С. 66-68.