МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та інфраструктури
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

БОНДЗЮХ Юлія Миколаївна

Теорія і практики забезпечення фінансової та управлінської звітності сільськогосподарських підприємств

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПЗмнв-21
Ю. М. Бондзюх
_____

Науковий керівник
д.е.н., професор, П. Р. Пуцентейло
_____

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

“____”_____2021 р.

Завідувач кафедри
_____**Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2021

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА МЕТОДИЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ 8
1.1. Роль і місце фінансової та управлінської звітності в діяльності підприємства 8
1.2. Зміст, класифікаційні ознаки, завдання і принципи формування фінансової та управлінської звітності підприємств 16
1.3. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в процесі підготовки фінансової та управлінської звітності на підприємствах Україні 21
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 29
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ 30
2.1. Організація методичного забезпечення показників фінансової та управлінської звітності 30
2.2. Особливості впливу ведення бухгалтерського обліку на формування даних фінансово-управлінської звітності 37
2.3. Оцінення аналітичності бухгалтерської фінансової звітності 43
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2 50
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 51
3.1. Формування облікової політики як раціональне забезпечення фінансової та управлінської звітності підприємств 51
3.2. Конструювання аналітичних можливостей бухгалтерської фінансово-управлінської звітності 55
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 64
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ 65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 68

ВСТУП

Актуальність теми. Об’єктивні умови сучасної конкуренції, що пов’язані з активним впровадженням і закріпленням ринкових механізмів в управління підприємницькою діяльністю вітчизняних суб’єктів господарювання, вимагають, перш за все, підтримання високої власної конкурентної позиції. Тому стрімко зростає попит на фінансово-управлінську оперативну інформацію. Саме унікальна та виняткова роль господарського інформаційного забезпечення в процесах управління спричинює підвищену увагу до облікової фінансово-управлінської звітності як специфічного основного джерела інформативності про джерела створення майнового та фінансового стану підприємства, а також результати його операційно-господарської діяльності за звітний період.

Трансформаційні процеси, що спостерігаються сьогодні в обліковій системі України, обумовлюються виникаючими вимогами, що висуваються до інформативності заінтересованими стейкхолдерами. Складність полягає у здійсненні самого процесу діяльності, де основними є операції інтересів різних груп користувачів до трансформації потреб у стійкий інтерес і мету (систему завдань) звітної інформації передбачає її виникнення і формування мотивів використання в процесах моніторингу, оцінки, аналізу та прогнозування умов і результатів господарювання як окремого підприємства, так і сектора в цілому. Необхідно відмітити, що управлінська діяльність різноманітна за формами втілення, тому вплив бухгалтерської фінансово-управлінської звітності на ефективність прийняття рішень визначається тим, наскільки об’єктивно вона відповідає запитам користувачів, виконує цільові функції і забезпечує оптимальні і результати.

Результати дослідження процесів формування та інтерпретації показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, затвердженої до використання Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, дозволяють стверджувати про взаємопроникнення теоретичної і практичної діяльностей, котрі мають здійснювати задоволення інформаційних

потреб управління. Успішне вирішення зазначених орієнтирів у значній мірі залежить від різноманіття видів управлінської діяльності, специфіки й рівня їх теоретико-методологічного моніторингу, вивчення і узагальнення, що є науково-методичною базою розроблення прикладних рекомендацій для раціонального забезпечення якості отриманої звітної інформації, котра в загальних обрисах визначає, як організувати і зробити ефективну управлінську діяльність.

Розв'язанню теоретичних і методологічних питань формування, аналізу та прогнозування фінансової звітності присвячена значна кількість досліджень вітчизняних вчених (Р.Ф. Бруханського, С.В.Голова, М.Я.Дем'яненка, В.М. Жука, С.Ф, Легенчука, В.В.Сопка, П.Я.Хомина, Л.В.Чижевської, М. М. Шигун та інших вчених).

Процеси реформування бухгалтерського обліку, як і практика використання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, засвідчили наявність багатьох недостатньо вивчених і неузгоджених питань щодо формування та використання бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень. Отже, виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення практики складання і використання бухгалтерської фінансової звітності та забезпечення адекватності її вимогам користувачів, що і визначає актуальність обраної теми дослідження.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і методичних положень удосконалення бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, розробка на їх основі практичних рекомендацій, спрямованих на поліпшення методики формування, аналізу та прогнозування основних фінансових показників.

Для досягнення поставленої мети, що визначає зміст дослідження, в роботі було передбачено вирішити наступні основні задачі:

– розкрити економічну сутність фінансово-управлінської звітності, визначити її роль у системі інформаційного забезпечення підтримки та обґрунтування управлінських рішень;

– дослідити склад якісних характеристик інформації та принципів формування фінансово-управлінської звітності з метою оцінки їх впливу на фінансово-господарські показники;

– вивчити вплив облікової політики підприємства на кількісно-якісні характеристики звітних даних, внести пропозиції щодо обґрунтованого використання її можливостей;

– обґрунтувати напрямки удосконалення методики фінансово-управлінського аналізу і прогнозування звітних показників;

– розробити рекомендації щодо покращення інформаційних та прогнозно-аналітичних можливостей бухгалтерської фінансово-управлінської звітності.

Об'єктом дослідження є процедури складання, подання та використання бухгалтерської фінансово-управлінської звітності на підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних положень формування, аналізу та прогнозування показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності.

Методи дослідження. При проведенні дослідження були використані діалектичний, системний та історичний підходи до вивчення теоретичних і методологічних основ формування і використання показників бухгалтерської фінансової звітності.

Для вирішення поставлених задач у дослідженні використані загальнонаукові методи: індукції та дедукції, аналізу і синтезу – при вивченні сучасного стану та перспектив розвитку бухгалтерської фінансово-управлінської звітності; порівняльних оцінок – при розкритті суті бухгалтерської фінансово-управлінської звітності та систематизації її класифікаційних ознак, а також статистико-економічні та вибірковий методи.

У процесі дослідження були опрацьовані, систематизовані і використані законодавчі і нормативні акти, що об'єктивують загальні, найуніверсальніші

ознаки конкретно бухгалтерського обліку, методичний та інструктивний матеріал з формування і аналізу підтверджених документально звітних показників, праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з теорії і практики бухгалтерського обліку, фактичні дані підприємств та матеріали особистих емпіричних спостережень.

Наукова новизна одержаних результатів. Результати, що одержані автором в ході дослідження і виносяться на захист, полягають у розробці теоретико-методологічних, методичних і практичних засад формування і використання звітності, зокрема:

– уточнено поняття "фінансово-управлінської звітність", що розкриває зміст звітної інформації – про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та власний капітал, зазначає мету складання та адресність подання – задоволення конкретних інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів;

– внесено пропозиції щодо удосконалення окремих положень чинної законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку, які забезпечують зменшення неузгоджених позицій між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, між управілнським і бухгалтерським обліком при відображенні фактів фінансово-господарської діяльності підприємств;

– доповнено систему аналізу і прогнозування показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, що дозволяє отримати достовірну та придатну для порівняння інформацію і приймати на її основі обґрунтовані управлінські рішення;

– запропоновано алгоритм формування облікової політики підприємства, що формалізує складання бухгалтерської фінансово-управлінської звітності та підвищує її якісні характеристики;

– розроблено рекомендації щодо удосконалення форм балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, які дозволяють

відображати реальний майновий і фінансовий стан господарюючого суб’єкту та підвищують якість інформації, що надається користувачам.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці науково-обґрунтованих практичних рекомендацій щодо удосконалення фінансової звітності ТОВ “Волинь-ЕКСПО”. Реалізація таких рекомендацій сприятиме оптимізації процесу формування та ефективності використання інформації бухгалтерської фінансової звітності для обґрунтування і прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА МЕТОДИЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Роль і місце фінансової та управлінської звітності в діяльності підприємства

Зміни в економічних відносинах, як провідні нормативні змісти, що відбуваються в Україні, породжують потребу осмислення накопичення і ефективного застосування раціонального досвіду господарювання. В сучасних умовах для результативної підтверджуваної діяльності кожному господарюючому суб'єкту потрібна інформація про досліджувані об'єкти, економічних партнерів щодо налагодження ефективних господарських зв'язків. Фінансове забезпечення сучасного підприємства вимагає створення умов специфіки об'єктів, що досліджуються, стабільності його економіки і є основою для розвитку, зростання прибутку, підтримання ліквідності, платоспроможності, безризиковості, кредитоспроможності і рентабельності при мінімальному рівні ризику. Безверхий К. В. вважає: "Воно впливає на фінансовий стан підприємства і його потенціал в діловому співробітництві" [3, с. 172]. "Стабільне фінансове забезпечення є гарантом ефективної реалізації економічних інтересів усіх учасників фінансових відносин" [10, с. 5]. Єршова Н. Ю. наголошує: "Виняткова роль фінансового забезпечення в організації процесів відтворення спричинила високу потребу в бухгалтерській фінансовій звітності" [3, с. 453].

Жук В. М. підкреслює у своїх працях: "…економіка України нині переживає не найкращі часи. Фінансовий стан підприємств залишається досить складним, що пов'язано, перш за все, з усталеним диспаритетом цін, зниженням рівня ефективності виробництва, несвоєчасними розрахунками за сільськогосподарську продукцію, недосконалістю кредитного обслуговування

та законодавчої бази. Це призвело до різкого падіння платоспроможності, збільшення заборгованості виробників ” [23, с. 16-17].

Нестеренко О. О. переконана: “Фінансова стійкість підприємства є результатом процесів, які відбуваються в ньому самому” [43, с. 21]. “Проте на нього впливають і процеси, які відбуваються в суспільстві, тобто зовнішнє середовище” [55, с. 13]. Розібратись у цьому складному переплетінні допомагає фінансовий менеджмент.

У загальному, менеджмент виступає як “система програмно-цільового управління, поточного і перспективного планування, прогнозування наукових розробок, організації виробництва, реалізації продукції, робіт і послуг на основі інновацій з метою підвищення ефективності господарювання, задоволення потреб ринку і суспільства в цілому, збільшення прибутків” [57, с. 33]. “Тоді як “фінансовий менеджмент – це система принципів, методів, способів і форм впливу на фінанси підприємства, спрямована на досягнення його стратегічних і тактичних цілей” [63, с.58-59].

Шлях до оволодіння методами і інструментами фінансового менеджменту лежить через аналітичну та зведену фінансово-економічну інформацію, що використовується менеджерами різних рівнів для досягнення поставлених цілей.

“Фінансово-економічна інформація вкрай неоднорідна. Схема взаємозв’язків окремих її видів відрізняється складністю, до того ж чітко проявляється тенденція до подальшого ускладнення. Саме бухгалтерський облік та бухгалтерська фінансова звітність, відображуючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів, джерел їх утворення, а також результатах фінансово-господарської діяльності, дає в скомпонованому вигляді інформацію, яка необхідна користувачам для прийняття обґрунтованих рішень” [54, с. 208].

Останнім часом роль бухгалтерського обліку та звітності значно підвищилась. Озеран А. В. Зазначає: “Це пов’язано зі зміною адресності бухгалтерської фінансової звітності, розширенням кола суб’єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому

на бухгалтерські дані" [44, с. 237]. Відповідно змінюються вимоги до бухгалтерської фінансової звітності. "При цьому акцент ставиться на якість звітної інформації, що визначається реальністю, змістовністю, оперативністю даних та забезпечується за рахунок методологічних основ її формування" [34, с. 17].

"Враховуючи нові вимоги до бухгалтерської фінансової звітності був прийнятий Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [49] та затверджені Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі П(С)БО) [46]. Метою законодавчо-нормативної бази є наближення бухгалтерського обліку в Україні до стандартів, що прийняті в країнах з розвиненою ринковою економікою. "Введення П(С)БО в дію покликано забезпечити адекватність інформації фінансових звітів підприємств запитам її користувачів" [38, с. 69].

Домінування постулату про виняткову та всеохоплюючу роль держави в управлінні підприємствами в ринкових умовах господарювання не набула широкого розповсюдження і зосереджена на прискіпливій увазі до фіскально-регулюючих функцій основних інститутів влади щодо збору податків і контролем за виконанням чинних нормативно-правових актів. Однак, поряд з цим значно розширюється динамічна структура зацікавлених осіб, перш за все, інвесторів і кредиторів, які взаємодіють з підприємством по горизонталі на основі їх економічних програм.

У відповідності до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів [49]. Таке переосмислення мети бухгалтерської фінансової звітності спричинено тим, що головними користувачами стають інвестори і кредитори.

"Фінансово-економічні інтереси користувачів щодо діяльності конкретних суб'єктів господарювання безпосередньо визначають рівні показників бухгалтерської фінансової звітності" [37, с. 42]. "Так, менеджерів

інтересує оцінка ефективності виробничої і фінансової діяльності для прийняття управлінських і фінансових рішень. Постачальників і покупців – надійність ділових зв'язків з партнером. Акціонери хотіли б за даними фінансової звітності оцінити можливість отримання дивідендів. Кредиторам важлива інформація про платоспроможність підприємства, що вказує на можливість повернення боргів. Податкові органи заінтересовані в отриманні інформації про фінансові результати підприємств, оскільки це дає можливість визначити надходження до бюджету та обґрунтувати податкову політику держави. Працівники вивчають стабільність і рентабельність своїх підприємств, щоб оцінити можливість власників забезпечувати їх подальшу зайнятість, виплачувати заробітну плату, соціальні допомоги та перспективи роботи на даному підприємстві. Власників інтересує рівень рентабельності та прибутковості підприємства з метою оцінки ефективності використання ресурсів керівництвом підприємства" [19, с. 55-57].

Так відповідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансова звітність повинна забезпечувати задоволення інформаційних потреб користувачів щодо [49]:

– "придбання, продажу та володіння цінними паперами;

– участі в капіталі підприємства;

– оцінки якості управління;

– оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання;

– забезпеченості зобов'язань підприємства;

– визначення суми дивідендів" [49].

Грицишен Д. О. вважає: "…перелік інформаційних запитів, що наводиться в цьому законодавчому акті та визначають мету і склад бухгалтерської фінансової звітності є неповним, та враховує, перш за все, запити інвесторів та кредиторів. З метою забезпечення прав всіх користувачів, нами рекомендується, сформулювати в даному Законі положення, що жодна група користувачів не повинна мати пріоритету щодо змісту бухгалтерської

фінансової звітності, як це визначено в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку" [14, с. 81-82].

Фахові користувачі бухгалтерської фінансової інформації різні, мета, функції, цілі їх досить часто конкурентні, а іноді і протилежні. "На сьогодні існують різні підходи до класифікації користувачів бухгалтерської фінансової звітності" [8, с. 605]. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" вказує, що "користувачі фінансової звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття відповідних рішень"[49].

Більшість науковців поділяють користувачів бухгалтерської фінансової звітності на зовнішніх та внутрішніх [1; 6; 22]; "…інші пропонують підготовку її для чотирьох груп користувачів: всі рівні керівництва підприємства; податкові органи (загальнодержавні, місцеві); інвестори, власники, потенційні інвестори, кредитори, замовники; відомства, фондові біржі, суди" [15; 20]. Корягін М. В., Куцик П. О. вважають, "…що з одного боку існує група основних – безпосередньо заінтересованих в ній користувачів: власники, кредитори, постачальники, податкові органи, покупці, адміністрація, працівники підприємств; з іншого – неосновні партнерські групи, що безпосередньо не заінтересовані в діяльності підприємств, але повинні по договору захищати інтереси першої групи користувачів – аудиторські фірми, консультанти, біржі, юристи, преса, асоціації, профспілки і т.д." [33, с. 103-104].

Кулик В. А. виділяє "…три укрупнені групи користувачів: користувачі зовнішні по відношенню до конкретного підприємства; самі підприємства (точніше управлінський персонал); власне бухгалтери, як представники цієї професії" [38, с. 22-23].

Деякі економісти поділяючи в загальному всіх користувачів на дві категорії: "…внутрішні та зовнішні, виділяють серед останніх дві групи: користувачів безпосередньо заінтересованих в діяльності підприємства і користувачів опосередковано заінтересованих в ній" [56, с. 117].

Чібісова І. В., Левчунь Б. В. серед користувачів бухгалтерської інформації виділяють: "…адміністрацію; користувачів з прямими фінансовими інтересами; користувачів з непрямими фінансовими інтересами" [61, с. 114].

Найбільш повну класифікацію користувачів наведено Комітетом по міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в МСБО 1 "Подання фінансових звітів", де передбачається, "що користувачами фінансових звітів є існуючі і потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, клієнти, уряд та урядові установи, громадськість" [42].

У загальному, враховуючи актуалізацію комунікативного потенціалу учасників ділової взаємодії та домінуючий вплив внутрішнього і зовнішнього середовища на фінансовий стан підприємства, як принципової діяльності користувачів бухгалтерської фінансово-управлінської звітності доцільно поділити на екзогенні (внутрішні), що використовують інформацію в процесах управління підприємством, та ендогенні (зовнішні), які приймають обґрунтовані економічні закономірності та механізми розвитку рішення щодо раціональної поведінки підприємства.

Аналітичний процес, який лежить в основі прийняття управлінських рішень, передбачає використання різноманітної інформації та даних. В залежності від тих чи інших потреб та можливостей отримання користувачами інформації, що необхідна для прийняття обґрунтованих рішень, існують різні її джерела. Очевидно, що бухгалтерська фінансова звітність містить найбільший обсяг інформації. Проте досить велика частина інформації реалізується через інші методи бухгалтерського обліку, а також надходить із зовні та характеризує зовнішнє середовище.

У загальному, система інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень являє собою безперервний та цілеспрямований добір необхідних інформаційних показників, що використовуються для здійснення оцінки, аналізу, планування, а також підготовки відповідних управлінських рішень за всіма напрямками фінансово-господарської діяльності підприємства. "Розуміння ролі і місця бухгалтерської фінансової звітності в даній системі

сприяє ефективній її реалізації, а також визначенню структури і змісту звітних форм” [35, с. 262].

Лемішовська О. С. пропонує виділяти “…п’ять блоків, які складають інформаційну базу фінансового менеджменту, а саме: інформація регулятивно-правового характеру; фінансові відомості нормативно-довідкового характеру; бухгалтерська звітність; статистичні дані фінансового характеру; несистемні дані” [40, с. 104].

Вивчивши елементи інформаційної бази, що визначаються різними вченими, та узагальнивши інформаційні запити користувачів, нами запропоновано систему інформаційного забезпечення обґрунтування і прийняття управлінських рішень. “Така система розкриває склад інформації, що використовується користувачами та формується із зовнішніх джерел і характеризує зовнішнє середовище (статистичні дані фінансового характеру, фінансова інформація довідкового характеру, фінансова інформація регулюючо-інструктивного характеру, бухгалтерська фінансова звітність контрагентів та конкурентів) та інформацію із внутрішніх джерел, що характеризує саме підприємство (бухгалтерська фінансова звітність підприємства, внутрішня бухгалтерська фінансова звітність, фінансова інформація нормативно-планового характеру)” [28, с. 25]. “Статистичні дані фінансового характеру – це система показників, що характеризують загальноекономічний розвиток країни, окремих галузей, підприємств. Показники даного блоку формуються на основі даних державної статистики. Необхідно відмітити, що даний розділ інформаційного забезпечення ще недостатньо розвинений в Україні” [22, с. 17]. “До фінансової інформації довідкового характеру належить система показників, що характеризують кон’юктуру фінансового ринку і формуються на основі публікацій періодичних комерційних видань, фондової і валютної біржі, а також з електронних джерел інформації” [51, с. 227].

Фінансова інформація сприяє суспільно-динамічному розвитку регулятивно-інструктивного характеру, що передбачає інклюзивну систему

аналітичних показників, котрі визначають специфічні особливості секторально-державного регулювання окремих напрямків фінансової діяльності як підприємств так і галузі в цілому. Така інформація формується на основі законодавчо-нормативних актів, затверджених державними органами управління різних рівнів.

Способи призначення організації; критерії досягнення цілей та оцінки результатів здійснюють чіткий прояв у процесі моделювання поточного та оперативного менеджменту фінансово-управлінської діяльності підприємства, котрі передбачають технології, техніку, стиль діяльності, способи внутрішньої інтеграції та регуляції при застосуванні внутрішної бухгалтерської звітності, показники якої характеризують організаційно-правовий та організаційно-технологічний порядок на підприємстві, відповідний склад і величину витрат, доходів і фінансових результатів окремих підрозділів підприємства. Формування системи показників внутрішньої бухгалтерської звітності здійснюється за оперативно-аналітичними даними бухгалтерського обліку.

“Фінансова інформація нормативно-планового характеру – це система, показники якої дозволяють здійснювати поточний та оперативний контроль за фінансовою діяльністю. До складу цього блоку включаються дані фінансових планів, внутрішні нормативи, що регулюють фінансовий розвиток підприємства” [47, с. 65].

1.2. Зміст, класифікаційні ознаки, завдання і принципи формування фінансової та управлінської звітності підприємств

В умовах ринку, для забезпечення результативного управлінського впливу на процеси пришвидшеного відтворення, управлінська звітність стає найбільш надійним і інформативним джерелом. Характеризуючи стан активів (засобів) та джерел їх утворення, специфіки об'єктів, що досліджуються, процесів і результатів фінансово-господарської діяльності, вона покликана задовольнити запити користувачів про наявні матеріально-фінансові можливості подальшої організації процесів успішного відтворення. Наслідком таких вимог є реалізація низки функцій звітності підприємств.

В сучасних умовах бухгалтерський облік виконує принцип діалогу, освітньо- наукову, когнітивно-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регулюючу, цивільно-правового захисту суб'єктів господарювання функції. Кожен елемент методу бухгалтерського обліку виконує десятки функцій, а кожна функція може виконуватися за допомогою методологічних парадигм і теоретичних концепцій декількох елементів методу обліку. У повній мірі відноситься це і до бухгалтерсько-фінансової звітності. Сьогодні основними напрямками удосконалення бухгалтерсько-фінансової звітності має стати істотне вище зазначених функцій.

"Дослідження економічної сутності категорії "звітність" дозволяє стверджувати, що дане питання досить часто висвітлюється в працях як вітчизняних так і зарубіжних вчених-економістів. Сам термін "звітність" у широкому розумінні означає "сукупність відомостей про результати й умови роботи підприємств та організацій за певний період часу" [60, с. 383].

При розгляді звітності як економічної категорії Кебко В. В. виділяє два напрями її інтерпретації: "З одного боку вона є економічною інформацією про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. З другого – звітність, як елемент методу бухгалтерського обліку – це метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства" [29, с. 20-21].

Даньків Й., Яцко М. дають визначення звітності "…як сукупності показників обліку, які відображаються у формі певних таблиць і характеризують результати господарської діяльності підприємства (установи, організації) за певний період" [16, с. 12].

На думку Ковальової Г. В. "основне призначення звітності, як одного з елементів методу бухгалтерського обліку, полягає в тому, що за нею можна виявити тенденцію розвитку підприємства, визначити його економічний і виробничий потенціал, оцінити науково-технічний рівень продукції та її конкурентоспроможність, з'ясувати плато- і кредитоспроможність" [31, с. 243].

У цілому вивчення та аналіз праць вчених-економістів, законодавчих актів та нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку дає підставу зробити висновок, що більшість науковців вважають звітність системою показників, [2; 6; 13; 38] причому досить часто вказується на взаємопов'язаність таких показників між собою [5; 7; 19].

Не можна погодитися "…із інтерпретацією звітності лише як орієнтира процесу виконання бізнес-плану" [24, с. 14] або "…лише результатів діяльності підприємства" [36, с. 39]. Дані визначення, на нашу думку, не повністю розкривають можливості звітності.

Узагальнення зазначеного вище, дає підставу стверджувати, що звітність – це систематизоване узагальнення облікових даних, що характеризують фінансово-господарську діяльність, фінансовий та майновий стан господарюючого суб'єкта за певний період.

Для правильного розуміння суті звітності необхідно розглянути її класифікацію, що передбачає поділ множини об'єктів бухгалтерського обліку відповідно прийнятим ознакам.

Дослідження поглядів вчених і практиків-фахівців з бухгалтерського обліку дозволяє відмітити досить велику різноманітність класифікаційних ознак, причому більшість з яких повторюються. Зокрема, "…звітність класифікують за змістом і джерелами інформації: бухгалтерська, статистична, оперативна" [51; 56; 63]; за періодичністю складання: "внутрішньорічна, річна"

[62, с. 172]; за ознакою узагальнення даних: “первинна, зведена, консолідована” [2, с. 10]. Крім того деякі автори класифікують звітність за “…ознакою охоплення всіх видів діяльності: загальна, спеціальна” [6, с. 15]; за призначенням: “внутрішня, зовнішня; за роллю в народному господарстві: загальнодержавна, внутрішньогалузева; ступенем використання обчислювальної техніки та способом відправлення: поштова, телеграфна, електронна” [14, с. 33].

Оцінюючи класифікаційні ознаки, що характеризують звітність, слід зазначити, що деякі з них відрізняються певним формалізмом. Зокрема, “…класифікація за ступенем використання обчислювальної техніки та способом відправки не несе в собі важливої інформації під час обґрунтування рішень” [20, с. 101]. Крім того у деяких визначеннях класифікаційних ознак звітності спостерігаються певні неточності. Зокрема, “…ознака поділу відповідно видів обліку, не зовсім вдало характеризує суть звітних форм” [30, с. 148]. На нашу думку, більш вдалою буде класифікація за призначенням, де виділяється статистична, податкова, бухгалтерська фінансова та внутрішня бухгалтерська звітність.

“Внутрішня бухгалтерська звітність надає інформацію про стан та процеси діяльності господарюючого суб’єкта, що необхідні для поточного контролю та управління у середині. Складається підприємством для потреб господарювання” [32, с. 41].

При визначенні терміну “бухгалтерська фінансова звітність” провідними вченими і практиками-фахівцями з обліку та фінансів спостерігаються два підходи:

1) “бухгалтерська фінансова звітність розглядається як єдина категорія” [2; 6; 10];

2) “розподіл звітності на фінансову та бухгалтерську, як дві взаємопов’язані категорії” [23; 37].

Оскільки фінансова інформація є кінцевим продуктом, який формує система бухгалтерського обліку, ми притримуємося думки вчених, що вважають бухгалтерську фінансову звітність єдиною категорією.

Легенчук С. Ф., Брохун Н. С. вважають: “Практика використання законодавчо-нормативної бази засвідчує неузгодженість і важке сприйняття термінів, що регулюють бухгалтерський облік та розкривають лише ті ознаки, які лежать на поверхні не висвітлюючи їх сутності, що призводить до формального їх сприйняття та застосування” [39, с. 198]. “Ця проблема певною мірою відноситься і до категорії «бухгалтерська фінансова звітність», результати дослідження якої в сучасних працях з бухгалтерського обліку дозволяють стверджувати, що її визначення у відповідності з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не в повній мірі розкриває суть” [41, с. 52]. З урахуванням зазначеного вище, нами пропонується наступне визначення категорії: бухгалтерська фінансово-управлінська звітність – це регульована, чітко прописана в інструктивно-методичному й організаційно-технологічному плані інститутами державної влади сукупність форм звітності, що містять узагальнену чітку інформацію про поточний і минулий фінансовий стан, результати їх діяльності, обіг і рух грошових коштів підприємства та трансформації власного капіталу, котрі логічно взаємопов’язані між собою та покликані задовольнити конкретні інформаційні запити її користувачів.

Озвучене трактування бухгалтерської фінансово-управлінської звітності має наступні переваги: 1) вказує на фіксовану регламентацію з боку держави; 2) зазначає персоніфікований об’єкт звітності – інформація про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та власний узгоджений капітал; 3) регламентує унікальну періодичність складання і подання; 4) відзначає функціональний взаємозв’язок між показниками звітних затверджених форм; 5) вказує чітко мету складання та вектор подання звітності.

Систематизацію ознак за якими класифікується бухгалтерська фінансова звітність відповідно запитів користувачів представлено на рисунку 1.1.

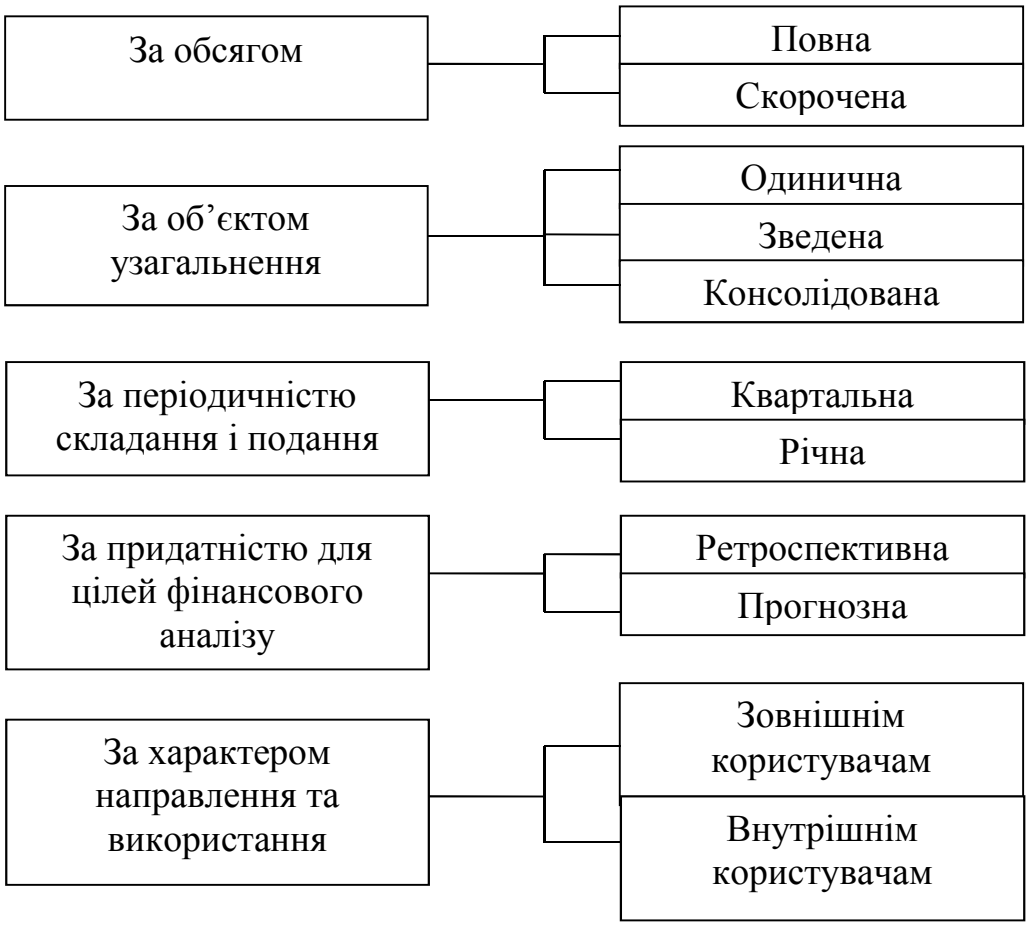

Рис. 1.1. Класифікація бухгалтерської фінансової звітності

За об’єктом узагальнення даних розрізняють одиничну, зведену та консолідовану звітність.

“Щодо двох останніх то принциповим є розуміння відмінностей в меті та завданнях при їх формуванні. Зведена звітність складається міністерствами, іншими центральними органами управління (за територіальною та галузевою ознакою)” [48, с. 74].

“Консолідована звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці” [18, с. 67].

В залежності від періоду, який характеризує діяльність підприємства, ми пропонуємо розрізняти оперативну, квартальну та річну звітність.

За обсягом узагальнення – періодична звітність є спеціально скороченою (подається лише баланс та звіт про фінансові результати), відповідно річна

звітність є широкою (повною, включає всі форми бухгалтерської фінансової звітності).

За суб'єктами використання, ми пропонуємо, виділяти звітність, що надається внутрішнім та зовнішнім користувачами.

За придатністю для цілей аналізу можна виділити ретроспективну та прогнозну бухгалтерську фінансову звітність. Значення бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні і прийнятті управлінських рішень обумовлює необхідність глибшого дослідження основ її регулюванню. В ринковій економіці завдання бухгалтерського обліку, а відповідно і бухгалтерської фінансової звітності, докорінно змінюються адекватно змінам, які відбуваються в характері і цілях господарської діяльності підприємств.

1.3. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в процесі підготовки фінансової та управлінської звітності на підприємствах Україні

Одним із питань, яке на сьогодні залишається невирішеним на законодавчому рівні в Україні, є приведення наявної в нормативних документах (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») системи якісних характеристик облікової інформації до міжнародних вимог. "Дана проблема також значно актуалізується завдяки пропозиціям вітчизняних вчених щодо необхідності розробки єдиної концептуальної основи фінансової звітності в Україні у ролі окремого нормативного документу, що виступатиме підставою для розвитку методології формування облікових показників вітчизняними підприємствами. Основними причинами необхідності запровадження концептуальної основи фінансової звітності в Україні в частині якісних характеристик облікової інформації є наступні" [15, с. 44-45]:

– "формування базових теоретичних засад, які мають використовуватись

в процесі розробки нових або удосконалення існуючих облікових стандартів та сприяти вирішенню тих проблем, що не описані в жодному із таких стандартів" [15, с. 44-45];

– "визначення напрямів подальшого розвитку та реформування системи обліку і фінансової звітності у відповідності до потреб користувачів" [15, с. 44-45];

– "забезпечення теоретичних засад для вирішення невідомих і специфічних облікових проблем користувачами фінансової звітності" [15, с. 44-45];

– "формування методичного інструментарію для побудови ефективної облікової політики підприємств" [15, с. 44-45];

– "забезпечення гармонізації національної системи бухгалтерського обліку із провідною міжнародною обліковою практикою" [15, с. 44-45].

Дослідники значну увагу приділяли "…аналізу співвідношення між принципами обліку та якісними характеристиками облікової інформації, що визначені в міжнародних облікових стандартах та у вітчизняному законодавстві. При цьому, зовсім поза увагою залишились питання можливості подальшого розвитку системи якісних характеристик, що наведені в міжнародних облікових стандартах, на основі врахування особливостей розвитку потреб користувачів облікової інформації" [25, с. 65-66].

На сьогодні, за відсутності концептуальної основи, набір якісних характеристик, яких мають дотримуватись як розробники стандартів, так і суб'єкти ведення й організації обліку на підприємствах, визначено в п. 1-5 розділу ІІІ НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52, с. 129] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Якісні характеристики фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Назва якісної характеристики	Сутність якісної характеристики
Зрозумілість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та заінтересовані у сприйнятті цієї інформації (п. 1)
Доречність та своєчасність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому (п. 2)
Достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності (п. 3)
Зіставність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: - фінансові звіти підприємства за різні періоди; - фінансові звіти різних підприємств (п. 4)
Послідовність	Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів (п. 5)

Закріплена в НП(С)БО 1 система якісних характеристик (табл. 1.1) має низку недоліків, про що відмічають вітчизняні дослідники:

– "відсутність ієрархічних взаємозв'язків, що не дозволяє об'єднати їх в єдину систему" [1, с. 80]), є свідченням того, що "…розробники якісних характеристик виділяли їх без врахування можливих механізмів їх подальшого застосування як в процесі розробки облікових стандартів, так і при їх застосуванні на рівні окремого підприємства" [4, с. 78];

– "існування конфліктів між різними видами якісних характеристик внаслідок існування їх неузгодженого переліку" [5, с. 116], Гоголь Т. А. [9, с.

93]). Передусім це стосується "…необхідності обґрунтування меж перетину між доречністю та достовірністю, оскільки не вся доречна інформація, особливо та, що ґрунтується на прогнозних оцінках, є достовірною, і навпаки, не вся достовірна інформація про минулі події є доречною з позиції користувачів облікової інформації" [11, с. 13];

– "відсутність розмежування між принципами, вимогами та якісними характеристиками фінансової звітності" [18, с. 66], Ільченко О. О. [25, с. 67]) "…є однією із основних причин неможливості формування ефективної облікової політики на рівні окремого підприємства" [25, с. 68]. Наприклад, залишається незрозумілим, як "…можна одночасно забезпечити надання зовнішнім користувачам доречної інформації про ресурси підприємства, що буде сформована в результаті застосування принципу обачності, оскільки одним із найбільш поширених засобів досягнення доречності в системі обліку є застосування концепції справедливої вартості, що вступає в суперечність із окремими випадками застосування принципу обачності в обліку" [36, с. 40].

Існування вищенаведених недоліків свідчить про фрагментарність пошуків загального характеру, що викликає необхідність удосконалення існуючої системи якісно-кількісних характеристик фінансово-управлінської звітності в Україні. На сьогодні окремими дослідниками пропонується значна кількість варіантів її подальшого розвитку як щодо окремих видів якісних характеристик, так і щодо їх загальної системи.

Існуючі пропозиції в багатьох випадках щодо удосконалення реалізованої в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» лише попутно, мимохідь висловлювалюють окремі положення, що характеризують статус системи якісних характеристик фінансової звітності, котрі досить важко тлумачити і порівняти між собою, оскільки значна кількість науковців намагається запровадити інноваційні види характеристик, які або взагалі не можна визнавати кількісно-якісними характеристиками, або які частково дублюють чи суперечать наявним та чинним характеристикам. В цілому це унеможливлює їх безперешкодне впровадження (додаткове включення, заміна

існуючих характеристик) до складу чинної системи якісних характеристик.

З метою підвищення якості фінансової звітності в Україні замість наведених в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 1-5 розділу ІІІ) якісних характеристик фінансової звітності слід впровадити систему кількісно-якісних характеристик, де основна увага приділялась діяльності та інтересам великих компаній. Тому запровадження системи кількісно-якісних характеристик із принципово нової основи забезпечує тривіальну гармонізацію національної системи обліку разом із міжнародними вимогами класичної системи.

У порівнянні з чинним набором розпорядницьких функцій, використання системи кількісно-якісних характеристик із концептуальної основи має певні преференції, оскільки в ній:

– обґрунтовано зміст поняття «кількісно-якісні характеристики корисної фінансової інформації»;

– визначена чітка ієрархія між фундаментальними характеристиками, їх складовими та посилювальними кількісно-якісними характеристиками;

– встановлено послідовний порядок застосування якісних характеристик;

– всі якісні характеристики є змістовно взаємоузгодженими між собою.

Проданчук М.А. вважає: “Також слід обов’язково враховувати, що визначені в конвергованій концептуальній основі якісні характеристики необхідно розглядати як основу для формування і розробки альтернативних шляхів вирішення проблем, пов’язаних із визнанням та оцінкою об’єктів обліку, які стануть предметом наступної фази розробки даної концептуальної основи. Тобто, всі наступні зміни, що будуть внесені до складу системи облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS, і в майбутньому можуть бути включені до складу національних облікових стандартів, будуть ґрунтуватись на даних якісних характеристиках корисної фінансової інформації. Тому роль системи якісних характеристик облікової інформації не слід недооцінювати, оскільки вони є відправним пунктом для розробки теоретичних моделей, концепцій та конструкцій, що будуть покладені в основу бухгалтерських

стандартів, і завдяки обранню правильного співвідношення якісних характеристик можна забезпечувати формування такої облікової інформації, що матиме необхідні споживчі властивості для її користувачів" [50, с. 204-205].

Проведений аналіз існуючих пропозицій щодо оптимізації системи кількісно-якісних характеристик із раціоналізацією концептуальної основи дозволив розробити, прийняти, здійснювати переробку інформації, виявляти та здійснювати ухвалення рішень в умовах дефіциту часу щодо чотирьох основних можливих варіантів внесення змін до її складу:

1) Додавання новітніх характеристик;

2) Розширення, згортання/звуження домінуючих характеристик;

3) Заміна, забезпечення/ліквідація існуючих характеристик;

4) Оновлення всієї системи характеристик.

Узагальнені пропозиції щодо подальшого розвитку системи кількісно-якісних характеристик корисної фінансової інформації в Україні наведені на рис. 1.2.

При побудові системи кількісно-якісних характеристик обліково-функціональної інформації доцільно враховувати процесно-функціональну роль бухгалтерського та управлінського обліку в суспільстві, яка полягає в тому, що обліково-функціональна система має забезпечувати поширення, надання та обґрунтування інформаційної підтримки суб'єктам щодо прийняття рішень. Тому сутнісно-змістовне наповнення і формалізована візуалізація облікової інформації має задовольняти наявні інформаційні потреби управлінсько-виробничих користувачів.

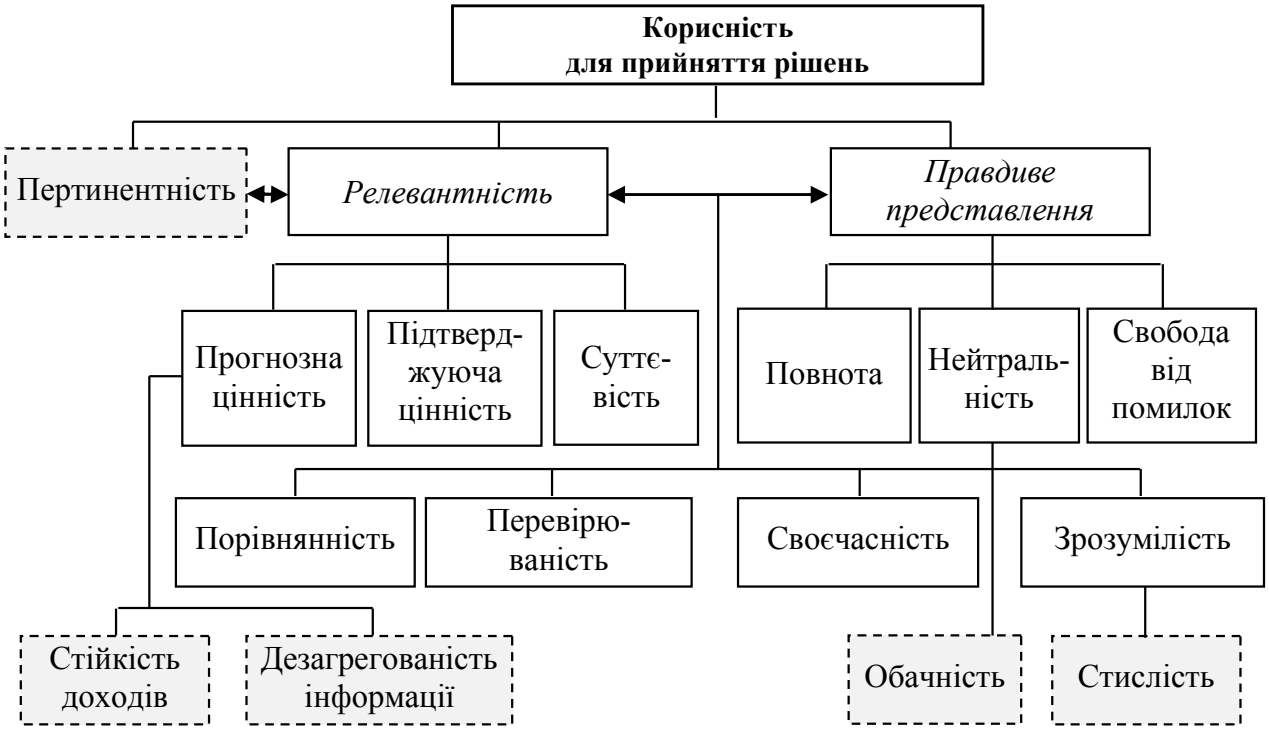

Рис. 1.2. Удосконалена функціональна система кількісно-якісних характеристик облікової інформації

Для більш глибокого розуміння сутності фінансово-управлінської облікової інформації слід провести формування дієвої програми діяльності виробничих процесів, спрямованої на зміну стану об’єкта в заданому напрямку (рис. 1.3).

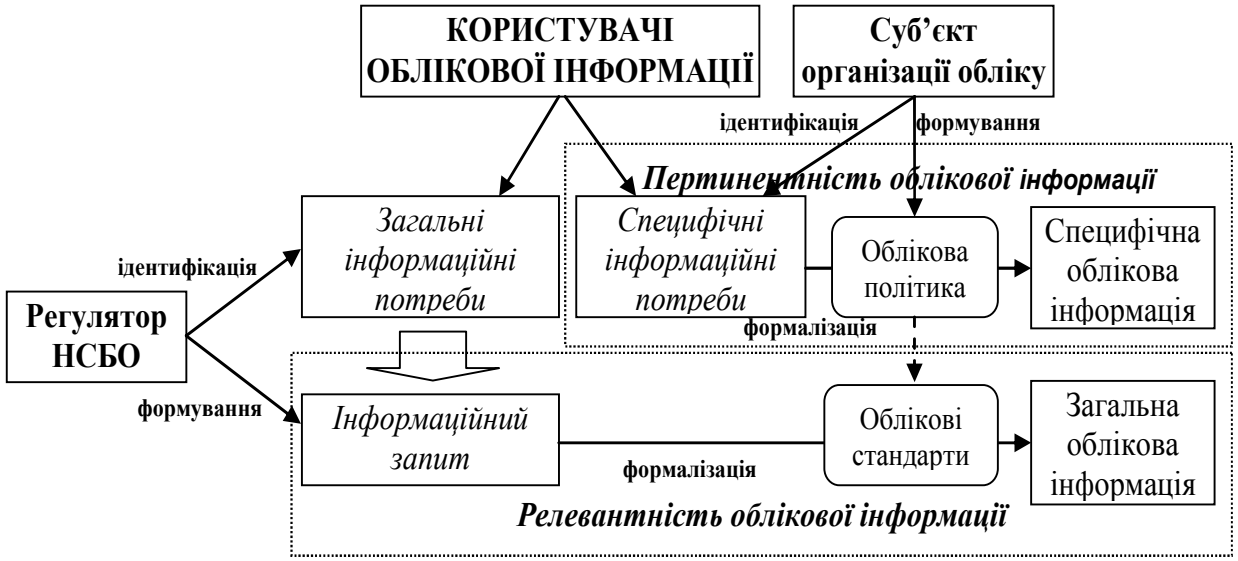

Рис. 1.3. Процес формування облікової інформації

У користувачів облікової інформації існують інформаційні потреби, які

можна поділити на загальні та специфічні. “У результаті ідентифікації загальних потреб користувачів регулятор національної системи бухгалтерського обліку (або міжнародний регулятор) визначає і формує інформаційний запит у вигляді концептуальних засад фінансової звітності загального призначення (мета, предмет, корисність, обмеження, принципи складання)” [53, с. 39]. “Сформований інформаційний запит формалізується у вигляді системи облікових стандартів, які призначені для забезпечення бухгалтерського відображення та формування загальної інформації про різні види економічних ресурсів підприємств (матеріальні, нематеріальні, фінансові, соціальні тощо)” [59, с. 225].

Відповідність загальної облікової інформації концептуальним засадам фінансової звітності загального призначення є прикладом релевантності. Виходячи із запропонованої моделі, можна виділити два види релевантності: “1) змістовна, що характеризується відповідністю одержаної облікової інформації сформованому інформаційному запиту користувачів; 2) формальна, що характеризується відповідністю одержаної облікової інформації формалізованим в облікових стандартах характеристикам запиту” [63, с. 59]. Ідеальним варіантом є одночасне забезпечення відповідності двом видам релевантності, однак у випадку виникнення змін у складі об’єкта бухгалтерського відображення (господарській діяльності підприємств) існують випадки невідповідності облікових стандартів як ідентифікованим інформаційним потребам користувачів, так і сформованим інформаційним запитам. Для подолання відмінностей між змістовною та формальною релевантністю облікової інформації в обліковій системі досить часто застосовується принцип превалювання сутності над формою, який дозволяє нівелювати вплив форми господарських явищ на порядок відображення їх змісту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Розглядаючи теоретичні основи розвитку фінансово-управлінської звітності, важко уникнути проблеми уніфікації звітного сегменту та її рівнів. Як правило, конструктивізм в даному випадку описується як специфічна властивість фінансово-управлінської звітності, яка виникла у процесі діяльності. Основним джерелом інформації при цьому стає фінансово-управлінська звітність.

2. Оцінка ролі та місця фінансових звітів під час обґрунтування управлінських рішень дозволяє визначати їх, як специфічну ланку комунікабельності між підприємством і зовнішнім середовищем, що має конструктивно розкривати процеси, що спостерігаються на підприємстві та задовольняти вимоги в інформаційному наповненні фінансово-управлінської звітності, можливостей її засвоєння різними зовнішніми і внутрішніми користувачами.

3. Визначення суті та класифікації звітності в економічній літературі характеризується великим різноманіттям поглядів. Проте кількісно-якісний аналіз категорії “фінансово-управлінська звітність” не вирішив проблеми якісного узагальнення даної категорії. Тому слід трактувати фінансово-управлінську звітність, що орієнтується як на всезагальні та специфічні запити користувачів, так і зазначає роль макрочинника в її регулюванні.

4. Ефективність використання фінансово-управлінської звітності передбачає оптимізацію принципів бухгалтерського обліку та дотримання її кількісно-якісних характеристик. Саме тому було досліджено зміст якісних характеристик та принципів бухгалтерського управлінського обліку щодо формування показників фінансово-управлінської звітності.

РОЗДІЛ 2.
ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організація методичного забезпечення показників фінансової та управлінської звітності

Ефективне функціонування фінансового та функціонально-оперативного менеджменту на підприємстві передбачає формування та підтримання оптимальної структури запланованих фінансових ресурсів підприємства, які б дозволили йому оперативно здійснювати свою господарську діяльність, отримувати максимально критичний прибуток та забезпечувати фінансову стійкість і платоспроможність. Ключовим моментом при цьому виступає моніторинг, оцінка та аналіз бухгалтерської фінансово-управлінської звітності як найбільш повного та об’єктивного джерела інформації про підприємство.

“Під аналізом фінансової звітності розуміють висвітлення взаємозв’язків і взаємозалежностей між різними показниками його фінансово-господарської діяльності, що представлені в звітності” [14, с. 112].

“Використання інформації бухгалтерської фінансової звітності дозволяє визначити сукупність параметрів фінансового стану підприємства та результатів його діяльності в минулому з метою оцінки його майбутніх умов господарювання. Аналіз бухгалтерської фінансової звітності є одним із розділів фінансового аналізу, за допомогою якого здійснюється об’єктивна оцінка внутрішніх і зовнішніх відносин об’єкта, який аналізується, оцінюється можливість підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок раціональної фінансової політики, а також напрямки його розвитку” [19, с. 74].

“Дослідження методики аналізу показників бухгалтерської фінансової звітності дозволяє стверджувати про значну кількість її напрямків при вивченні господарських процесів” [59, с. 23]. Колумбет О. П. вважає: “Досить часто

вітчизняними фахівцями з фінансового аналізу використовуються методики з іноземної практики, проте в роботах не завжди присутні рекомендації щодо адаптації даних методик до реальних умов господарювання та існуючого інформаційного забезпечення. Ґрунтуючись на цій позиції можна стверджувати, що основними напрямками удосконалення методики аналізу бухгалтерської фінансової звітності є подальша розробка теоретичних основ методики та підвищення ефективності використання даних аналізу через приведення їх до зіставності ” [32, с. 42-43]. “Методика фінансового аналізу залежить від поставлених цілей і задач. Такі передумови визначають необхідність вивчення та удосконалення системи аналізу і прогнозування показників бухгалтерської фінансової звітності, що дозволить найбільш повно врахувати запити користувачів ” [39, с. 201]. “Формування інформаційно-аналітичних засад аналізу та прогнозування показників бухгалтерської фінансової звітності передбачає визначення наступних елементів: суб’єкти, об’єкти, мета та задачі, інструменти аналізу і прогнозу, методичні прийоми ” [47, с. 65]. “Всі елементи представленої системи дозволяють ефективно використовувати дані аналізу бухгалтерської фінансової звітності в управлінні фінансово-господарською діяльністю” [52, с. 129]. Розглянемо детально основні завдання моніторингу, оцінки, аналізу та методичні прийоми, що забезпечують їх реалізацію.

Мета аналізу, що визначається зовнішніми та внутрішніми користувачами, передбачає “…оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства, перспективи його розвитку, формує задачі та основні напрямки аналізу. Основними задачами аналізу бухгалтерської фінансової звітності є” [58, с. 125]:

– оцінка облікових правил і процедур формування бухгалтерської фінансової звітності;

– підготовка бухгалтерської фінансової звітності до аналізу;

– експрес-аналіз бухгалтерської фінансової звітності;

– поглиблений аналіз фінансово-господарської діяльності та виявлення можливостей її поліпшення.

Оскільки кожна з вище перерахованих задач включає ряд завдань, що їй підпорядковані, та визначають етапи аналізу, зупинимось на них більш детально.

“Бухгалтерська фінансова звітність формується шляхом вибору підприємством окремих принципів, прийомів та методів бухгалтерського обліку, тому першим етапом аналізу бухгалтерської фінансової звітності повинно стати вивчення їх впливу на дані, що аналізуються. На даному етапі доцільним є вивчення непрямої облікової інформації, що стосується бухгалтерської фінансової звітності. Такий підхід забезпечить зіставність розрахованих показників фінансово-господарської діяльності підприємства та ефективність їх використання” [62, с. 306-307].

На другому етапі здійснюється “підготовка бухгалтерської фінансової звітності до аналізу. Зокрема, перевіряють фінансову інформацію за формальними і якісними ознаками, для підвищення її достовірності і аналітичності. З цією метою оцінюють відповідність формування джерел фінансової інформації до діючих положень законодавчо-нормативної бази, перевіряють взаємозв’язок і узгодженість складових бухгалтерської фінансової звітності, оцінюють реальність окремих її показників” [7, с. 605].

“Повнота та достовірність аналізу бухгалтерської фінансової звітності в значній мірі залежить від побудови агрегованих аналітичних показників. Оскільки аналіз безпосередньо по кожній статті досить трудомістка та неефективна процедура, яка внаслідок розрахунку значного числа показників може тільки відвернути увагу від головних тенденцій фінансово-господарської діяльності, аналітиком здійснюється групування статей відповідно певних класифікаційних ознак” [13, с. 32].

Наступним етапом є експрес-аналіз бухгалтерської фінансової звітності, що “…передбачає оцінку економічного потенціалу підприємства та результатів його діяльності. На цьому етапі формується попередня оцінка фінансового стану підприємства, визначаються зміни у складі майна і джерелах їх формування, вивчаються фінансово незадовільні статті. Для вирішення

поставлених задач на цьому етапі передбачається використання вертикального, горизонтального та трендового аналізів" [20, с. 63-64].

Необхідно відмітити, що практика аналізу виробила певні ознаки задовільного фінансового стану, зокрема:

– валюта скорегованого балансу фінансово-управлінської звітності в кінці звітного періоду зростає в порівнянні з початком;

– темпи приросту обігових та оборотних активів вищі, ніж темпи приросту заявлених необоротних активів;

– власний капітал суб'єкта господарювання перевищує позичковий і темпи його росту вищі ніж темпи росту позичкового капіталу;

– темпи приросту дебіторської і кредиторської заборгованості є приблизно однаковими;

– "частка власних засобів в оборотних активах повинна бути більше 10%" [16, с. 12].

Реалізація задач на наступному етапі, що передбачає "…поглиблений аналіз фінансово-господарської діяльності та можливостей її поліпшення, здійснюється за допомогою коефіцієнтного аналізу, методів екстраполяції, матричних моделей, методів факторного аналізу, що передбачає вивчення детермінованих та схоластичних зв'язків" [35, с. 264].

Завданнями, що ставлять на цьому етапі користувачі, є:

– "оцінка майнового стану;

– оцінка фінансової стійкості;

– оцінка ліквідності і платоспроможності;

– оцінка ділової і ринкової активності;

– оцінка результатів фінансово-господарської діяльності;

– аналіз грошових потоків;

– прогнозування фінансового стану" [35, с. 265].

Таким чином, реалізація суб'єктивного ставлення до аналізу бухгалтерської фінансово-управлінської звітності може проводитись з будь-якою глибиною, що визначається готовністю здійснювати управлінську

діяльність ефективно та результативно, бачennі й розумінні ними мети та завдань користувачів. Досягнення поставленої мети щодо вияву фахової компетентності, готовності здійснювати професійну управлінську діяльність та окреслених завдань полягає в застосуванні окремих концептуально-методичних прийомів щодо конструювання аналітичності показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, що дозволяє виявити стохастичні зв'язки і характеристики, необхідні для обґрунтування і прийняття раціональних рішень. Це стосується сукупності горизонтального, вертикального, трендового, факторного, коефіцієнтного прийомів аналізу, методів екстраполяції та матричних балансів.

Горизонтальний аналіз дозволяє "…виявити зміни абсолютні та відносні окремих статей або розділів бухгалтерської фінансової звітності в часі. Даний прийом має сенс, якщо забезпечено зіставність показників. В основі його лежить підрахунок базових темпів росту статей балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал" [43, с. 38].

Вертикальний аналіз – є "…аналізом внутрішньої структури звітності, який передбачає подання звітності у вигляді відносних величин, що характеризують структуру узагальнених підсумкових показників. Обов'язковим елементом такого аналізу є динамічні ряди цих величин, що дозволяють оцінювати і прогнозувати структурні зрушення в складі активів і пасивів. Горизонтальний та вертикальний аналіз доповнює один одного" [48, с. 74].

Трендовий аналіз – це "…частина перспективного аналізу, передбачає використання індексів та характеризує зміни показників діяльності підприємства на протязі ряду років у порівнянні з базовим показником, рівним 100" [55, с. 42].

Широкого розповсюдження між різними групами користувачів отримав коефіцієнтний аналіз, який ґрунтується на визначенні співвідношень між окремими показниками звітності. "Фінансові коефіцієнти акумулюють оцінку потенціалу підприємства і наслідків його роботи. Система використовуваних

коефіцієнтів значною мірою уніфікована, проте кількість показників, які використовуються, в значній мірі залежить від мети аналізу. Крім того визначається за наступними правилами" [57, с. 1115]:

– простота обчислення величин;

– логіка відбору показників, правильність їх інтерпретації;

– використання коефіцієнтів у просторово-часовому аспекті.

Враховуючи, що реальна оцінка фінансового стан суб'єкта господарювання є передумовою прийняття обґрунтованих рішень, важливим моментом є визначення оптимального переліку фінансових коефіцієнтів, які використовуються при аналізі.

Основними етапами при виборі фінансових показників можна визнати наступні:

– визначення окремих груп показників, що характеризують той чи інший напрямок аналізу;

– визначення у загальних групах тих показників, що дублюють один одного та несуть однакове змістове навантаження;

– розрахунок інтегрального показника;

– порівняння з показниками минулих звітних періодів та з підприємствами однієї галузі.

"Коефіцієнтний аналіз тісно пов'язаний з методами екстаполяції, в основі яких лежать динамічні ряди, що вивчають фінансово-господарську діяльність підприємства" [44, с. 238].

"Факторний аналіз – аналіз впливу окремих факторів (причин) на результативний показник за допомогою детермінованих або стохастичних прийомів дослідження. Факторний аналіз може бути як прямим (коли результативний показник розділяють на окремі складові), так і зворотнім (коли його окремі елементи з'єднують у загальний результативний показник). Методи детермінованого зв'язку – індексний метод, інтегральний, ланцюгових підстановок та інші, дозволяють визначити основні зв'язки між показниками, що досліджуються" [34, с. 79].

На практиці далеко не всі економічні явища можуть бути вивчені із застосуванням детермінованих методів факторного аналізу, оскільки в багатьох випадках їх не можна звести до функціональної залежності. “Такий підхід обумовлює вивчення стохастичних зв’язків, які характеризуються певною невизначеністю, приблизністю, вони проявляються лише в середньому по значній кількості об’єктів, коли кожній величині факторного показника може відповідати декілька значень результативного показника. Для вивчення стохастичних зв’язків використовуються прийоми порівняння паралельних і динамічних рядів, аналітичні групування, графіки” [29, с. 22].

“На сьогодні суттєвим недоліком при аналізі фінансово-господарської діяльності є несистемний характер прийомів аналізу та не завжди достатність аналітичних даних потребам користувачів. Ця проблема частково вирішується через використання матричних балансів, за допомогою яких визначають взаємозв’язок статей активу і пасиву балансу; розраховують структуру активів та забезпечення їх джерелами фінансування; визначають показники та коефіцієнти, необхідні для оцінки фінансової стійкості, платоспроможності; об’єктивно оцінюють фінансовий стан підприємства, вивчають причини його зміни за звітний період; визначають граничні значення показників, що характеризують неплатоспроможність і т.д. В основі матричної моделі лежать показники бухгалтерського балансу та звіту про фінансові результати” [33, с. 39-40].

Зазначені вище прийоми і методи, дозволяють досить повно охарактеризувати фінансово-господарську діяльність підприємства та обґрунтувати відповідні управлінські рішення.

Кінцевим етапом бухгалтерської фінансової звітності є комплексна оцінка економічної ефективності підприємства та його фінансового стану. Оцінка діяльності здійснюється на першому етапі фінансового аналізу, коли визначаються основні напрямки аналітичної роботи, та на заключному – коли підводяться підсумки аналізу. Кінцева оцінка є важливим джерелом інформації для обгрунтування і прийняття управлінських рішень в конкретній ситуації.

2.2. Особливості впливу ведення бухгалтерського обліку на формування даних фінансово-управлінської звітності

Аналітичний процес, який лежить в основі обґрунтованих управлінських рішень користувачів, в значній мірі передбачає використання показників бухгалтерської фінансової звітності, що формуються системою бухгалтерського обліку.

Дані фінансової звітності – "це результат цілого ряду умовностей, вимірів та прийняття рішень, їх ніби то точність може бути помилковою" [23, с. 106]. Специфіка інформації бухгалтерської фінансової звітності полягає в тому, що "…для ефективного її використання, користувачі, перш за все, повинні розуміти методику бухгалтерського обліку та її вплив на показники звітності" [19, с. 23]. Враховуючи, що методологією бухгалтерського обліку при формуванні основних статей бухгалтерської фінансової звітності передбачено використання різних методів оцінки, це відповідним чином впливає на об'єктивність результатів фінансового аналізу та ефективність прийнятих на їх основі рішень. Як зазначає Кебко В. В. "…критичне вивчення, аналіз і оцінка бухгалтерського обліку, який стоїть за фінансовими звітами, залишається і надалі буде залишатись важливішою частиною загальної задачі аналітика" [28, 27].

Практика бухгалтерського обліку заснована на вивченні окремих сторін багатогранного процесу розширеного відтворення. Господарські факти, явища і процеси (операції), що спричиняють рух господарських засобів, коштів та зобов'язань відображаються через її метод. "Під методом бухгалтерського обліку потрібно розуміти систему взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих прийомів, які постійно розвиваються і призначені для реалізації як внутрішніх, так і зовнішніх корисних його функцій" [34, с. 205].

Кулик В. А. зазначає: "Як система прийомів практичного вивчення дійсності, метод бухгалтерського обліку полягає в первинному спостереженні (документація і інвентаризація), вартісному вимірюванні (оцінка і калькуляція),

поточному групуванні (рахунки і подвійний запис), підсумковому узагальненні та подальшій систематизації даних (баланс і звітність)" [38, с. 85].

На практиці прийоми, наведені вище, можуть бути реалізовані по-різному – в залежності від реальної економічної ситуації, умов діяльності конкретного господарюючого суб'єкту, цілей і задач управління, рівня розуміння персоналом організації процесів управління і т.д.

Це передбачає формування облікової політики підприємства.

В загальному, політика – це "мистецтво управління будь-яким процесом. П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" визначають облікову політику, як "сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності" [57, с. 93-94].

Облікова політика – "…одне з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, правильне формування якого сприяє повному і достовірному розкриттю інформації бухгалтерської фінансової звітності, а також передбачає правильне визначення фінансового результату" [63, с. 35].

Інформацію про облікову політики підприємства повинні розкривати в примітках до бухгалтерської фінансової звітності шляхом опису: "а) принципів оцінки статей звітності; б) методів обліку за окремими статтями звітності. Такий підхід, покликаний забезпечувати співставність фінансових звітів як одного підприємства за різні періоди, так і звітності різних підприємств" [26].

Підґрунтям для формування та реалізації облікової політики підприємства є чинні бухгалтерське та податкове законодавства, які досить часто носять неузгоджений характер. Камінська Т. Г. підкреслює: "Крім того методологією бухгалтерського обліку при формуванні основних статей бухгалтерської фінансової звітності передбачено використання різних методів оцінки, це відповідним чином впливає на об'єктивність результатів фінансового аналізу та ефективність прийнятих на їх основі рішень" [27]. Тому, на сучасному етапі, актуальним є дослідження основних методологічних засад бухгалтерського обліку та формування показників бухгалтерської фінансової звітності щодо відображення фактів господарської діяльності підприємств.

Такий аналіз покликаний виявити недоліки методології бухгалтерського обліку та намітити шляхи удосконалення окремих положень стандартів бухгалтерського обліку.

Склад, основні елементи та статті, що повинні обов'язково розкриватись в бухгалтерській фінансовій звітності було розглянуто нами в першому розділі дослідження, метою даного розділу стало вивчення оцінки, методів та прийомів відображення основних статей в бухгалтерській фінансовій звітності.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є "…принцип грошової оцінки за первісною, переоціненою (відновлюваною), залишковою вартістю. Похідними від правильної оцінки основних засобів є реальне відображення основних засобів в балансі, точне обчислення амортизації, суми якої впливають на показник прибутку" [35, с. 263]. "Зокрема дані про вартість основних засобів можуть бути основою для розрахунку точних показників їх обсягу, стану, руху, а також якісних характеристик, що впливають на показники доходності, рентабельності та характеризують використання основних засобів і т. д." [40, с. 104]. Оскільки стаття основних засобів має значну питому вагу, це обумовлює необхідність вивчення оцінки, за якою вони відображаються в балансі.

У відповідності з податковим законодавством, при здійсненні витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого податку на додану вартість.

При здійсненні поточних ремонтів основних засобів згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" ці суми відносяться на витрати звітного періоду. Первісна вартість основних засобів збільшується лише на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до покращення експлуатаційних можливостей використовуваного об'єкта.

Дослідження впливу методології бухгалтерського обліку на формування і достовірність бухгалтерської фінансової звітності нами проводилося на сільськогосподарських підприємствах Волинської області. В результаті вивчення діяльності ТОВ “Волинь-ЕКСПО” ми спостерігали наступну ситуацію:

Підприємство в 2020 р. придбало об’єкт основних засобів (вантажний автомобіль). Його первісна вартість становила 900000 грн., термін експлуатації передбачено 3 роки, ліквідаційна вартість визначена підприємством в розмірі 115981,2 грн. Нарахування амортизації проводиться за методом зменшення залишкової вартості. Розрахунок амортизації представлено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Нарахування амортизації на об’єкт основних засобів в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”

Рік	Амортизаційні відрахування за рік, грн.	Накопичена амортизація на кінець року, грн.	Залишкова вартість на кінець року, грн.
0	-	-	45000
1	900000x0,2786=222800	11165	28875
2	577200x0,2786=160750,2	19193,5	20866,5
3	416449,8x0,2786 =115981,2	24982,5	15023,5

Як видно із наведеного розрахунку найбільша частка амортизації придбаного об’єкта припадає на перші роки експлуатації, що відповідним чином впливає на показники фінансової звітності.

У загальному, оцінюючи облікову політику в аграрних підприємствах, спостерігається наступна ситуація: підприємство застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів, згідно якого в 2020 році нарахована 353,3 тис. грн. зносу. По довгострокових матеріальних активах вартістю до 500 грн. знос нараховується в розмірі 100% при передачі їх в експлуатацію. В сучасних умовах, на нашу думку, формування таких позицій є

найбільш доцільним. Зокрема, прямолінійний метод нарахування амортизації забезпечує рівномірне накопичення амортизаційних відрахувань, запобігає завищенню собівартості та найбільш достовірно дозволяє оцінити економічну діяльність підприємства.

У процесах управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства важливе значення має інформація про оборотні активи, що включають: запаси, дебіторську заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти.

Оскільки, запаси постійно використовуються у виробничому процесі, та становлять значну частину оборотних активів, сільськогосподарських підприємств важливим є вивчення їх оцінки на таких етапах руху: надходження; використання на виробництво, реалізація та інше вибуття; визначення вартості залишків на кінець звітного періоду і відображення у бухгалтерській фінансовій звітності. Відповідно П(С)БО 9 “Запаси” відображення запасів в бухгалтерській фінансовій звітності, згідно принципу обачності, можливо за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації. Вихідною базою вартісної оцінки запасів відображення їх в обліку та звітності служить собівартість.

З метою збереження об’єктивності оцінки, П(С)БО 9 “Запаси” передбачає відображення запасів за чистою вартістю реалізації, коли відбувається втрата первісно очікуваних вигод на дату балансу через зниження ціни, псування або старіння. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Оскільки собівартість запасів включає крім ціни придбання ще і інші витрати, пов’язані з доставкою даних запасів, методика їх уцінки вимагає уточнення, що забезпечить реальне відображення їх вартості в балансі.

Вплив методів оцінки товарів на кінцеві фінансові результати на прикладі господарських операцій наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Методи оцінки запасів в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”

Показник	Метод ідентифі-кованої вартості	Метод середньої вартості	Метод ФІФО
Обсяг продажу товарів	400000	400000	400000
Собівартість товарів:			
на початок кварталу	395600	395600	395600
Надійшло за квартал	3220	3220	3220
Собівартість товарів для продажу	197820	197820	197820
Собівартість, що залишилась на кінець кварталу	130600	118692	130600
Собівартість реалізованих товарів	67220	79128	67220
Прибуток від реалізації	132780	120872	132780

Як свідчать дані таблиці 2.2. в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” найвищий прибуток зафіксований при використанні методу ФІФО, а найнижчий – метод середньої вартості. Прибуток, одержаний від реалізації при використанні оцінки руху запасів матеріалів за методом ідентифікованої собівартості та ФІФО за нашими даними однаковий.

Відповідно П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, при відображенні дебіторської заборгованості в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, що виникла в результаті реалізації продукції (товарів та послуг) передбачено створення резерву сумнівних боргів.

Резерв сумнівних боргів в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” створюється на підставі результатів інвентаризації дебіторської заборгованості. Величина резерву в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” залежить від обраного підприємством методу. Згідно з П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” дозволено наступні методи:

– із платоспроможності окремих дебіторів;

– на підставі класифікації дебіторської заборгованості.

Елементами облікової політики є також формування структури статей витрат, умови визнання і оцінки доходів та витрат і т.д. Нами було розглянуто лише основні суттєві моменти, які значно вливають на фінансові результати.

У загальному необхідно зазначити, що аналізуючи бухгалтерську фінансову звітність ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, потрібно враховувати специфіку такої інформації. Використання звітних даних вимагає, перш за все, знання методики ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської фінансової звітності та передбачає чітке розуміння того, що, як в теорії, так і на практиці, окремі господарські операції при застосуванні різних методів їх відображення можуть бути оцінені та розкриватись у звітності по-різному.

2.3. Оцінення аналітичності бухгалтерської фінансової звітності

Вміння аналізувати поточну фінансово-господарську діяльність ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, в тому числі і в плані її перспектив розвитку, входить до основних вимог, які ставляться перед фінансовими менеджерами. Як вказувалось раніше основним джерелом для проведення аналізу є бухгалтерська фінансова звітність підприємства ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

В силу особливого значення бухгалтерської фінансової звітності, як основного джерела корисної інформації при прийнятті управлінських рішень в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, питанням її аналітичних можливостей приділяється найпильніша увага.

Хоча орієнтація бухгалтерської фінансової звітності в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”відповідно вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку була покликана зробити її більш наглядною та прозорою, при розгляді її аналітиком виникає цілий ряд недоліків, що вимагають додаткового вивчення.

Як було нами зазначено в першому розділі дослідження, бухгалтерська фінансова звітність складена відповідно НП(С)БО 1 – 6 містить цілий ряд недоліків (в балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових

коштів), які суттєво викривлюють фінансові показники та впливають на рішення, що приймаються на їх основі. Тому важливою умовою проведення аналізу бухгалтерської фінансової звітності в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”є коректування показників, які найбільш суттєво викривлюють реальну картину справ підприємства.

Аналіз балансу в значній мірі визначає весь хід подальшого фінансового аналізу ТОВ “Волинь-ЕКСПО”. Зіставлення балансів на початок і кінець досліджуваного періоду дозволяє виявити загальну тенденцію змін в господарсько-фінансовій діяльності ТОВ “Волинь-ЕКСПО” та їх характер. Основна увага аналітика при цьому звертається на позитивні зміни і ті, які навпаки насторожують (особливо стаття пасиву “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” в складі балансу.

Необхідно відмітити, що для отримання реальних значень фінансових показників ТОВ “Волинь-ЕКСПО”потрібно здійснити ряд змін в структурі балансу.

Відповідно з методикою і практикою складання бухгалтерської фінансової звітності, баланс включається вже очищений від регулюючих статей (резерву сумнівних боргів, непокритого збитку, неоплаченого капіталу, вилученого капіталу). Класифікація та відображення в балансі майна ТОВ “Волинь-ЕКСПО” та його джерел, передбачає визначення підсумку балансу, як суми, що свідчить про реальну вартість майна та джерел його фінансування.

В зв’язку з таким визначенням, до підсумку балансу входять статті, які, на нашу думку, за своїм змістом не можуть вважатись ні майном, ні джерелами фінансування цього майна. Зокрема, це “Відстрочені податкові активи” та відповідно “Відстрочені податкові зобов’язання”. Ці статті виникають внаслідок різниці між обліковою та податковою базами оцінок при відображенні однієї і тієї ж господарської операції. Тому, на нашу думку, ці статті при формуванні аналітичного балансу необхідно виключити з підсумку балансу.

Оскільки аналіз безпосередньо по балансу досить трудомістка та неефективна процедура, яка внаслідок розрахунку значного числа показників може тільки відвернути увагу від головних тенденцій в фінансовому стані, доцільним є формування агрегованого аналітичного балансу, в основу якого покладається групування статей відповідно певних класифікаційних ознак. Ступінь агрегування інформації обирається аналітиком самостійно.

Для загальної оцінки динаміки майна ТОВ “Волинь-ЕКСПО” здійснюють групування статей активу балансу в окремі підгрупи за ознакою швидкості обертання: необоротні та оборотні.

Дані аналітичного балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” показують структуру майна та джерел його утворення, та дозволяють зробити наступні висновки: за звітний період майно підприємства зменшилось на 1133,5тис. грн. або 6,8%. Така ситуація пов’язана із зменшенням вартості необоротних активів на 823,4 тис. грн. або 5,3% та величини оборотних активів на 268,5 тис. грн. або 8,1%. Що пов’язане, перш за все, із зменшенням запасів на 401,2 тис. грн. або 13,2%. За цей же період відбулось збільшення дебіторської заборгованості на 99,2 тис. грн. або 16,1% та грошових коштів більше ніж в два рази на 21,6 тис. грн.

Оцінюючи структуру сукупних активів ТОВ “Волинь-ЕКСПО” необхідно відмітити, що частка необоротних активів на кінець звітного періоду складає 81,3%, що на 0,4% менше ніж на початок звітного періоду. Питома вага оборотних активів складає майже 20,1%, серед них запаси і затрати складають 14,8%, грошові кошти, розрахунки та інші активи – 4,1%.

Дослідження джерел фінансування майна аграрних підприємств дозволило виявити зменшення на кінець звітного періоду власного капіталу підприємства на 1390,8 тис. грн. або 7,6%; та збільшення позиченого та залученого капіталу на 333,7 тис. грн. або 53,2%. У цілому структура джерел фінансування свідчить, що активи підприємства сформовані за рахунок власних коштів, причому така ситуація характерна на сьогодні практично для всіх сільськогосподарських підприємств. На кінець звітного періоду питома вага власного капіталу в загальній сукупності складає 96,2%, позичений капітал

складає 5,3%, де довгострокові зобов'язання становлять 4,8%, відповідно, короткострокові – 0,47%.

Оптимальною структурою джерел формування активів підприємств виробничої сфери вважається структура, в якій частка власного капіталу складає 62%, частка довгострокових та короткострокових зобов'язань становлять, відповідно, 18% та 21%.

Отже, оцінюючи джерела фінансування активів ТОВ "Волинь-ЕКСПО", можна зробити висновок про нераціональний розподіл фінансів, зокрема, за рахунок власного капіталу здійснюється формування не тільки необоротних, але і значної частини оборотних активів. Проте на кінець року намітилась тенденція до збільшення частки позиченого капіталу, що є позитивним зрушенням.

ТОВ "Волинь-ЕКСПО" за 2020 рік отримало 803,2 тис. грн. прибутку, що в 2,5 разів перевищує даний показник у 2019 році. Основними факторами, що вплинули на кінцеву величину прибутків підприємства в 2020 році були фінансові результати від операційної діяльності ТОВ "Волинь-ЕКСПО", зокрема, валовий прибуток від реалізації продукції становив 1358,4,0 тис. грн. та інші операційні доходи – 698,6 тис. грн. Аналізуючи фінансові результати ТОВ "Волинь-ЕКСПО" за 2019 рік, необхідно відмітити, що прибуток підприємство отримало лише за рахунок фінансових доходів, які покрили збиток від операційної діяльності. У цілому результати фінансово-господарської діяльності ТОВ "Волинь-ЕКСПО" значно покращились в порівнянні з попереднім періодом та склали 798,3 тис. грн. нерозподіленого прибутку.

В наслідок операційної діяльності ТОВ "Волинь-ЕКСПО" виручка від реалізації продукції надійшла в сумі 2124,5 тис. грн. та від інших надходжень від операційної діяльності 163,2 тис. грн. З них було витрачено на придбання активів 1663,4 тис. грн. та сплату ПДВ 493,2 тис. грн. Крім того виплати на інші операційні витрати склали 541,3 тис. грн. та погашення відсотків по кредитах – 29,0 тис. грн. В наслідок цих господарських операцій підприємство в результаті

операційної діяльності отримало відтік грошових коштів на суму 44,3 тис. грн. В результаті інвестиційної діяльності надходження грошових коштів на підприємстві становить 28,0 тис. грн. В загальному чистий рух коштів ТОВ "Волинь-ЕКСПО" за звітний період склав 444,1 тис. грн.

Дослідження показників фінансової стійкості (таблиця 2.3.) здійснювалось нами за даними підприємств Волинської області на основі форм балансу та звіту про фінансові результати.

Таблиця 2.3.

Динаміка показників фінансової стійкості підприємств Волинської області за 2020 рік

Назва показника	ТОВ "Волинь-ЕКСПО"		ТОВ "Вербівки"		ПП "Прошуки"	
	На поч. року	На кін. року	На поч. року	На кін. року	На поч. року	На кін. року
Власний оборотний капітал	3220,1	2683,4	1629,3	1127,5	2538,8	2271,3
Коефіцієнт автономії	1,0	1,0	1,0	0,9	1,0	1,0
Коефіцієнт фінансової залежності	0,04	0,03	0,03	0,2	0,03	0,05
Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	0,04	0,03	0,04	0,2	0,02	0,04
Коефіцієнт мобільності	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3	0,4
Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,3
Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами	1,0	1,0	1,0	0,7	0,9	1,2
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,001	0,001	-	-	-	-
Коефіцієнт короткострокової заборгованості	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0

Дані таблиці 2.3. дозволяють зробити висновки, що стан ТОВ "Волинь-ЕКСПО" за аналізований період залишається нестабільним. Для забезпечення формування запасів і витрат підприємству окрім власного оборотного капіталу потрібно залучати довгострокові та короткострокові кредити. Необхідно відмітити, що динаміка коефіцієнта автономії свідчить про достатню фінансову стійкість підприємства, зокрема його значення у ТОВ "Волинь-ЕКСПО" становить 1,0, що вказує на те, що підприємство фінансується повністю за

рахунок власного капіталу. Такі висновки підтверджуються коефіцієнтом забезпеченості власними оборотними коштами, величина якого на кінець року становить 1,0.

Як наслідок, коефіцієнт фінансової залежності на підприємстві, що аналізується, низький, на кінець року його величина становить 0,05. Аналіз коефіцієнтів мобільності активів та маневреності власного оборотного капіталу дозволяє стверджувати про їх низьке значення, тобто значна частина власного капіталу вкладена в необоротні активи, що відповідно впливає на ефективність функціонування підприємства. Важливе значення у процесі діяльності сільськогосподарських підприємств має показник фінансового левереджу, оскільки господарство, яке аналізується, має незначні суми довгострокової заборгованості, величина даного показника становить 0,01, що майже ніяк не впливає на господарську діяльність. Оцінюючи у цілому ситуацію, що склалася на підприємстві, важливо відмітити, що першочерговим завданням для підприємства має стати оптимізація структури пасивів.

Аналіз ліквідності балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” представлені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Ліквідність балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” за 2020 рік

Актив	На початок року	На кінець року	Пасив	На початок року	На кінець року	Абсолютні зміни (+,-)	
						На початок року	На кінець року
Найбільш ліквідні активи (А 1)	15,8	38,0	Найтерміновіші зобов’язання (П 1)	553,6	757,4	-534,8	-719,4
Швидколіквідні активи (А 2)	602,9	743,8	Короткостроков і пасиви (П 2)	20,6	80,9	+583,3	+663,9
Повільноліквідн і активи (А 3)	3171,4	2736,8	Довгострокові пасиви (П 3)	5,7	5,7	+3120,8	+2730,1
Важколіквідні активи (А 4)	15477,8	14627,0	Постійні пасиви (П 4)	18691,2	17302,6	-3212,4	-2674,6
Баланс	19274,1	18145,6	Баланс	19272,1	18146,6	-	-

Аналізуючи ліквідність балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” за даними табл. 2.4., можна охарактеризувати її як недостатню, зокрема за звітний період спостерігається нестача найбільш ліквідних та важколіквідних активів для погашення найтерміновіших зобов’язань та постійних пасивів підприємства. Оцінюючи можливості погашення короткострокових і довгострокових пасивів можна відзначити, що вони виражаються в значній величині запасів та частині реальної до отримання дебіторської заборгованості.

Розрахунок коефіцієнтів ліквідності представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Коефіцієнти ліквідності ТОВ “Волинь-ЕКСПО” за 2020 рік

Показник	На початок року	На кінець року
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	0,03
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,0	0,95
Коефіцієнт покриття	6,6	4,4
Коефіцієнт загальної ліквідності	12,3	13,7

Як свідчать дані таблиці 2.5., за 2020 рік коефіцієнт покриття в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” значно перевищує норму, хоча і спостерігається тенденція до його зменшення на 2,3 пункти. Аналогічна тенденція спостерігається з показником швидкої ліквідності, зокрема на кінець звітного періоду його величина зменшилась на 0,2 пункти, проте знаходиться в межах норм. Коефіцієнт абсолютної ліквідності за звітний період збільшився на 0,02 пункти. Щодо загального коефіцієнта ліквідності, то за звітний період даний показник на підприємстві зріс на 1,6 пункти, що є позитивною тенденцією.

Необхідно підкреслити, що форма фінансових звітів значно впливає на можливості прогнозування. Зокрема, звіт про рух грошових коштів, складений прямим методом, надає можливість оперативно оцінити платоспроможність підприємства, а також прогнозувати надходження і витрачання грошових коштів. При довгостроковому прогнозуванні ця форма надає можливість оцінити рівень ліквідності та спланувати суми необхідного короткострокового фінансування.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Встановлено, що методика проведення фінансового аналізу залежить від конкретно поставлених цілей і задач, тоді як його ефективність залежить від застосування різних типів моделей, що визначають та ідентифікують взаємозв'язок між показниками. Дані передумови визначають необхідність вивчення та удосконалення системи аналізу і прогнозування показників бухгалтерської фінансової звітності.

2. Дослідження методики аналізу показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності дозволяє стверджувати про значну кількість напрямків вивчення господарських процесів на її основі. Обгрунтовано, що основними напрямками удосконалення методики аналізу бухгалтерської фінансово-управлінської звітності в ТОВ "Волинь-ЕКСПО" зокрема, є: подальша розробка теоретичних основ методики; підвищення ефективності використання даних аналізу через приведення їх до співставності.

3. Значна питома вага інформації бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, що використовується при обґрунтуванні рішень зумовлює критичне ставлення до методології бухгалтерського обліку ТОВ "Волинь-ЕКСПО", дані якого стають складовими бухгалтерської фінансово-управлінської звітності. Враховуючи, що бухгалтерські прийоми, дозволені при формуванні фінансової звітності допускають вибір альтернатив, нами був проведена оцінка методологічних основ бухгалтерського обліку і податкового законодавства України. Його результати дозволили визначити реальність практичного застосування окремих положень при формуванні облікової політики ТОВ "Волинь-ЕКСПО", невідповідність на даний момент інших.

4. Ефективність управлінських рішень в значній мірі залежить від аналізу бухгалтерської фінансово-управлінської звітності ТОВ "Волинь-ЕКСПО", що мають проводитися з будь-якою глибиною, що визначаються метою та задачами користувачів. Нами було доведено, що бухгалтерська фінансово-управлінська звітність містить цілий ряд недоліків, які спричиняють викривлення показників фінансового стану ТОВ "Волинь-ЕКСПО", та впливають на результати аналізу.

РОЗДІЛ 3.
УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВО-УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Формування облікової політики як раціональне забезпечення фінансової та управлінської звітності підприємств

Ринкові умови господарювання передбачають підвищену увагу до якості сучасної інформації бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, що надходить як функціональний результат використання інформаційних процедур бухгалтерського обліку та враховує запити, її користувачів.

Бухгалтерський облік та фінансово-управлінська звітність забезпечують безперечне пізнання фактів господарської діяльності через спостереження, реєстрацію та відображення подій та операцій, що відбулися. На противагу цьому, працюючи з даними бухгалтерської фінансово-управлінської звітності підприємства, у її користувачів більший інтерес викликає оперативна інформація щодо майбутніх можливостей господарюючого суб'єкту. Тобто інформація звітності, накопичена підприємством в минулому, буде мати значимість в процесі прийняття рішень тільки в тому випадку, якщо вона в певній мірі пов'язана з майбутніми подіями. Отже, в якості основних критеріїв до інформації бухгалтерської фінансово-управлінської звітності приймаються ознаки корисності та достовірності.

Високий ступінь встановленої залежності управлінських рішень від якості бухгалтерської інформації та, зокрема, бухгалтерської фінансово-управлінської звітності підносить її на новий рівень в суспільному масштабі. Наслідком такого підходу є надання підприємствам прав та можливостей самостійного вибору облікової політики при формуванні звітних показників. Впровадження в практику фінансово-бухгалтерського обліку України можливості вибору принципів, методик та особливих прийомів ведення бухгалтерського обліку при формуванні показників бухгалтерської фінансово-

управлінської звітності дозволяє забезпечити відповідність звітних даних умовам, завданням та функціональній конструкції кожного суб'єкта господарювання, що сприяє раціональному повному використанню показників бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні рішень.

З іншого боку достовірність даних про фінансовий та майновий стан підприємства неможливі без дотримання певної сукупності загальних принципів і правил, які регулюють формування інформації в бухгалтерському обліку. Васільєва Л. М., Бондарчук Н. В., Павлова Г. Є. зазначають: "Наявність таких принципів і правил пояснюється самим призначенням бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки. Тому облікова політика може розглядатись з позиції двох рівнів – загальнонаціональна облікова політика та облікова політика підприємства" [7, с. 322].

Аналіз сукупності методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в залежності від факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, дозволяє зробити наступні висновки:

"1. При визначенні методів нарахування амортизації застосування методів прискореної амортизації вважається доцільним лише до тих конкретних об'єктів, більш швидке відтворення яких забезпечить реальне впровадження в господарську практику науково-технічних досягнень та сприятиме підвищенню соціально-економічної ефективності виробництва. Крім того, реалізація такої можливості доцільна лише для тих підприємств, рівень рентабельності виробництва яких досягає 10-15% і вище, а також за умови необхідності реалізації великої інвестиційної програми. Основними методами нарахування амортизації, як найбільш обґрунтованими вважаються лінійний та виробничий методи. Причому застосування виробничого методу можливо, коли виробничу віддачу того чи іншого об'єкта основних засобів можна вірогідно визначити. Застосування в бухгалтерському обліку податкових методів нарахування амортизації не створює умови для реального відтворення майна" [12, с. 4].

“2. При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи доцільно використовувати лінійний метод амортизації, що забезпечує рівномірний розподіл вартості нематеріальних активів” [17, с. 115].

3. При встановленні вартісних меж предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), найчастіше на практиці встановлюється межа 1000 грн. Така межа є досить прийнятною при списанні вартості МНМА на виробництво, незалежно від того, що Міністерство фінансів України відмовилося від критерію встановлення мінімальної вартості об’єкта основних засобів для віднесення їх до групи необоротних матеріальних активів.

“4. При погашенні вартості МНМА вибір того чи іншого метода в значній мірі залежить від їх питомої ваги в структурі матеріальних витрат. При значних обсягах МНМА та їх інтенсивному русі на підприємстві погашення вартості частинами сприяє більш обґрунтованому визначенню собівартості готової продукції за звітними періодами та, відповідно, впливає на показники фінансових результатів діяльності. У випадку 100% погашення їх вартості з віднесенням на собівартість готової продукції, це призведе до її завищення та відповідно впливатиме на фінансові результати. Тому використання такого варіанту доцільно лише при незначних обсягах МНМА на підприємстві” [24, с. 16].

“5. При оцінці запасів, що вибули, широкого розповсюдження у бухгалтерській вітчизняній практиці отримав метод середньої вартості матеріалів. Найбільш доцільно застосовувати цей метод при відпуску сировини та матеріалів для виробничих потреб. Оцінюючи відпуск запасів для виконання спеціальних замовлень і проектів, доцільно використовувати метод ідентифікованої вартості. Крім того, даний метод може застосовуватись до запасів, які не замінюють один одного” [28, с. 25].

Метод ФІФО доцільно застосовувати підприємствам, які частково або повністю звільнені від сплати податку на прибуток, а також мають своєю метою фінансувати свій розвиток на даному етапі. Метод ЛІФО дозволяє

підприємству адаптуватись в умовах інфляції та мати при інших рівних умовах в якості собівартості адекватне реальним ринковим умовам джерело простого відтворення.

“6. При створенні резерву сумнівних боргів дебіторської заборгованості застосування методу платоспроможності окремих дебіторів доцільно використовувати підприємствам, що мають невелику кількість дебіторів. Підприємствам, перелік дебіторів яких є значним, ефективнішим буде використання методу на основі класифікації дебіторської заборгованості” [33, с. 108].

8. Доходи і витрати майбутніх періодів доцільно включати до результатів господарської діяльності при настанні звітного періоду, до якого вони відносяться.

Діяльність кожного господарюючого суб’єкту є суто індивідуальною, відмінною за багатьма ознаками, тому при формуванні облікової політики вказані вище рекомендації можуть скласти лише основу реального наказу підприємства.

Враховуючи результати досліджень та з метою підвищення якісних характеристик бухгалтерської фінансової звітності ТОВ “Сонат”, нами запропонований проект наказу про облікову політику (додаток Й).

Кулик В. А. переконаний: “Оскільки вибір принципів, прийомів і методів складання бухгалтерської фінансової звітності має значний вплив на її показники, це обумовлює необхідність представлення всієї суттєвої інформації про облікову політику в примітках та поясненнях” [43, с. 39]. Розкриттю підлягає, головним чином, розпорядча і методична сторона облікової політики. Корисною може бути специфічна інформація про застосовані ТОВ “Волинь-ЕКСПО” правила обліку та звітності, якщо вони відрізняються від загальноприйнятих; положення, сформовані в результаті вибору ТОВ “Волинь-ЕКСПО” зробленого із декількох дозволених варіантів; галузеві способи ведення обліку; нетрадиційне застосування загальновизнаних принципів,

методів та прийомів ведення обліку; нові стандарти, використані ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

Необхідно відмітити, що для ТОВ “Волинь-ЕКСПО” рівень розкриття інформації про облікову політику залежить від конкретної господарської ситуації.

У загальному, в першому розділі приміток та пояснень до бухгалтерської фінансово-управлінської звітності підприємств можуть бути рекомендовані наступні напрямки розкриття облікової політики в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”: амортизація основних засобів та нематеріальних активів, вартісно-забезпечувальні ознаки малоцінних необоротних матеріальних активів та спосіб їх передачі і погашення, оцінка фінансових інвестицій, оцінка виробничих запасів, готової продукції, товарів, незавершеного виробництва, групування, класифікація та списання затрат на виробництво, відображення результату реалізації продукції (робіт, послуг), метод створення резерву по сумнівним боргам, розподіл витрат і доходів майбутніх періодів.

3.2. Конструювання аналітичних можливостей бухгалтерської фінансово-управлінської звітності

Трансформації, які зосереджені на сучасному етапі в бухгалтерському обліку і фінансово-управлінській звітності векторно направлені, перш за все, на приведення її у “…відповідність з положеннями класичних і новітніх міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що в значній мірі ускладнює підходи до проведення фінансово-управлінського аналізу” [63, с. 9]. При цьому, незважаючи на зміни в обліку, методика фінансового аналізу не змінюється. Відповідно система бухгалтерського обліку і звітності трансформується таким чином, щоб реально відповідати потребам її аналізу багаточисельними суб’єктами ринку.

Питання, якою бути бухгалтерській фінансово-управлінській звітності, щоб оптимально задовольнити поточні вимоги стейкхолдерів є досить прагматичною і проблемною.

До основних причин, що заважають чіткому розумінню та ефективному використанню бухгалтерської фінансової звітності, можна віднести: 1) неузгодженість та тяжке сприйняття термінів, які регулюють складання звітності, основні поняття господарської діяльності іноді по-різному трактуються в теорії і на практиці; 2) деяка невідповідність розташування статей звітності.

В ринковому середовищі, де бухгалтерська фінансова звітність є об'єктом практичного спостереження, теоретичного аналізу і державного регулювання як для науковців, так і для практиків, рівень її аналітичності досить високий.

Шигун М.М. зазначає: "Вітчизняними науковцями в сфері бухгалтерського обліку було докладено немало зусиль, щоб підвищити аналітичні можливості бухгалтерської фінансової звітності. Впровадження на практиці національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, мало своєю метою, перш за все, ліквідацію інформаційного вакууму для користувачів бухгалтерської фінансової звітності. Складність цього процесу зумовлюється недостатньою розробкою окремих частин положень, їх неузгодженим характером. Ліквідація наслідків такого підходу повинна полягати, перш за все, в уточненні термінології і понять, які використовуються в обліковій практиці, та розкривають лише ті ознаки, що спостерігаються на поверхні економічних явищ і не висвітлюють їхньої сутності. При цьому реалізувати це можна шляхом проведення тлумачної експертизи термінів, що забезпечить недопущення необґрунтованого їх застосування в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку" [63, с. 222-224].

Зокрема, недоліком П(С)БО 2 "Баланс" є визначення класифікаційних ознак "оборотні" та "необоротні" активи. Нами пропонується уточнити ознаку поділу активів відповідно швидкості обертання на довгострокові та короткострокові оборотні. Крім того, більш доречно визначати статтю

“Довгострокова дебіторська заборгованість” як “Дебіторська заборгованість від неопераційної діяльності”.

Іншим важливим напрямком конструювання рівня аналітичності бухгалтерської фінансової звітності має стати правильна побудова її форм таким чином, щоб максимально полегшити вивчення відображених в них господарських взаємозв’язків у ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

Бухгалтерський баланс є основним джерелом інформації про фінансовий і майновий стан ТОВ “Волинь-ЕКСПО” на звітну дату. В основу будови балансу покладається науково-обґрунтоване групування розділів і елементів статей активу і пасиву. При цьому кожна стаття має охоплювати певні категорії, пов’язані економічними і юридичними ознаками. Чим детальнішими є загальні ознаки, які вважаються достатніми, щоб зв’язати між собою декілька окремих частин майна, тим кількість статей балансу буде більшою.

Правильно побудований баланс всесторонньо охоплює господарську діяльність ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, забезпечує належне групування господарських явищ, що, відповідно, дає змогу об’єктивно оцінити фінансовий стан підприємства.

У цілому бухгалтерський баланс, який складається на основі П(С)БО 2 “Баланс”, максимально наближений за своїм змістом до умов ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та має досить вдалу структуру подання інформації. Проте існує цілий ряд неточностей, які вимагають доопрацювання.

З метою об’єктивного представлення інформації в бухгалтерському балансі нами пропонується внести наступні зміни в документування ТОВ “Волинь-ЕКСПО”: виключити з підсумку сучасного балансу статті “Відстрочені податкові активи” та “Відстрочені податкові зобов’язання” та розглядати їх як регулюючі. Включення до підсумку балансу цих статей необґрунтовано його збільшує, а отже і вартість господарських засобів, якими розпоряджається підприємство та відповідну суму зобов’язань.

Будова балансу обумовлена економічною класифікацією господарських засобів та зобов'язань за одержані засоби. Раціональне групування статей активу і пасиву має на меті встановлення залежності між ними та спрощення аналізу використання засобів, наданих ТОВ "Волинь-ЕКСПО". Такий підхід передбачає збалансованість активів і пасивів та певну послідовність розміщення розділів і статей балансу в залежності від швидкості обертання.

Відповідно в першому розділі активу балансу ТОВ "Волинь-ЕКСПО" розміщено довгострокові оборотні активи, які знаходяться в обороті найбільш тривалий час, в другому – короткострокові оборотні активи. Деяка неузгодженість виникає при виділенні окремим розділом "Витрати майбутніх періодів", які можуть містити як довгострокові так і короткострокові оборотні активи. Тому, нами пропонується розкривати суми витрат майбутніх періодів в звітності ТОВ "Волинь-ЕКСПО", погашення яких передбачається строком більше операційного циклу в статті "Інші довгострокові оборотні активи".

В діючій формі балансу ТОВ "Волинь-ЕКСПО" збережено порядок ліквідності статей, що традиційно склався в нашій країні. Проте деякі позиції, на нашу думку, вимагають уточнення. Зокрема, дебіторська заборгованість, яка є частиною операційного циклу, відображається в розділі "Короткострокові оборотні активи". Оскільки операційний цикл може перевищувати один рік, ми вважаємо за необхідне здійснити її поділ в залежності від строку обороту в складі короткострокових оборотних активів на дебіторську заборгованість в частині, яка буде погашена як протягом 12 місяців з дати балансу, так і тієї, яка очікується до погашення після 12 місяців із дати балансу. Такий поділ має важливе значення при визначенні терміну реалізації дебіторської заборгованості, тобто її ліквідності.

Групування статей балансу в ТОВ "Волинь-ЕКСПО" будується таким чином, щоб розміщення господарських засобів по активу відповідало їх формуванню по пасиву. Таке групування має на меті полегшити контроль і аналіз фінансово-виробничої діяльності підприємств. П(С)БО 2 "Баланс" регламентує розмежування пасиву балансу на власний капітал та зобов'язання.

Проте при визначенні статей, які включаються до складу власного капіталу та зобов’язань, виникають питання, які потребують, на нашу думку, більш глибокого вивчення.

На сьогоднішній час, окремим розділом виділено та віднесено до складу зобов’язань забезпечення наступних витрат і платежів. Необхідно відмітити, що протягом багатьох десятиліть ці статті включалися до складу джерел власних і прирівняних до них коштів, та служили для виявлення величини власних оборотних засобів підприємства. Тому, нами пропонується перегрупувати розділи пасиву балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” відповідно їх економічної суті, зокрема включити статтю “Цільове фінансування” до розділу І пасиву ”Власний капітал”.

Деяка неузгодженість прослідковується і при поділі зобов’язань на довгострокові та короткострокові. Зокрема, виділенні в пасиві балансу окремим розділом V “Доходи майбутніх періодів”, можуть містити в собі як короткострокові, так і довгострокові зобов’язання. Тому, більш логічним буде розміщення даного розділу після підсумку довгострокових зобов’язань.

Внесення в діючий баланс ТОВ “Волинь-ЕКСПО” запропонованих нами доповнень і змін, дозволять без попереднього перегрупування і перерахунку окремих його позицій, використовувати дані при аналізі бухгалтерської фінансової звітності.

Використання стейкхолдерами форми № 2 Звіт про фінансові результати в значній мірі визначає подальші напрямки аналізу фінансових результатів ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

Вітчизняний та зарубіжний досвід, набутий на протязі багатьох років, показує, що порядок формування звітних даних про прибутки і збитки може бути достатньо різноманітним за формою і змістом (рис. 3.1).

<table>
<tr><td colspan="2">Актив</td></tr>
<tr><td>Поділ активів відповідно функціональній ролі в процесах відтворення</td><td>Поділ активів відповідно швидкості обертання ділового циклу</td></tr>
<tr><td>Нематеріальні активи</td><td rowspan="7">Довгострокові оборотні активи спеціального призначення</td></tr>
<tr><td>Незавершене будівництво</td></tr>
<tr><td>Основні засоби</td></tr>
<tr><td>Дебіторська заборгованість від неосновної діяльності</td></tr>
<tr><td>Довгострокові фінансові вкладення</td></tr>
<tr><td>Інші довгострокові оборотні активи</td></tr>
<tr><td>Запаси</td><td rowspan="7">Короткострокові оборотні активи спеціального призначення</td></tr>
<tr><td>Дебіторська заборгованість, погашення якої передбачається більш ніж через 12 місяців із звітної дати</td></tr>
<tr><td>Дебіторська заборгованість, погашення якої передбачається на протязі 12 місяців із звітної дати</td></tr>
<tr><td>Короткострокові фінансові вкладення</td></tr>
<tr><td>Грошові кошти та їх еквіваленти</td></tr>
<tr><td>Інші короткострокові оборотні активи</td></tr>
<tr><td>Витрати майбутніх періодів</td></tr>
<tr><td colspan="2">Пасив</td></tr>
<tr><td>Поділ пасивів відповідно способів фінансування діяльності</td><td>Поділ пасивів за ознакою належності капіталу та функціональних можливостей</td></tr>
<tr><td>Власний капітал</td><td rowspan="4">Власні</td></tr>
<tr><td>Нерозподілений прибуток</td></tr>
<tr><td>Резервний капітал</td></tr>
<tr><td>Цільове фінансування</td></tr>
<tr><td>Забезпечення наступних витрат і платежів</td><td rowspan="5">Залучені</td></tr>
<tr><td>Довгострокові позичені кошти</td></tr>
<tr><td>Доходи майбутніх періодів</td></tr>
<tr><td>Короткострокові позичені кошти</td></tr>
<tr><td>Кредиторська заборгованість</td></tr>
</table>

Рис. 3.1. Структура балансу зі змінами в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”

Запропонована схема звіту ТОВ “Волинь-ЕКСПО” про фінансові результати із змінами, представлена на рисунку 3.2.

<table>
<tr><td rowspan="5">Показники, які відображають результати основної діяльності</td><td>Доход (виручка) від реалізації про-дукції (товарів, робіт, послуг)</td><td>Податок на додану вартість
Акцизний збір Інші вирахування із доходу</td></tr>
<tr><td>Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</td><td>Собівартість реалізованої продукції</td></tr>
<tr><td colspan="2">Валовий: прибуток (збиток)</td></tr>
<tr><td>Інші операційні доходи</td><td>Адміністративні витрати
Витрати на збут Інші операційні витрати</td></tr>
<tr><td colspan="2">Фінансові результати від операційної діяльності</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Показники, які відображають результати від інвестиційної діяльності</td><td>Доход від участі в капіталі
Інші доходи від інвестиційної діяльності</td><td>Втрати від участі в капіталі
Інші витрати інвестиційної діяльності</td></tr>
<tr><td colspan="2">Фінансові результати від інвестиційної діяльності</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Показники, які відображають результати від фінансової діяльності</td><td>Фінансові доходи
Інші фінансові доходи</td><td>Фінансові витрати
Інші фінансові витрати</td></tr>
<tr><td colspan="2">Фінансові результати від фінансування</td></tr>
<tr><td>Показники, які відображають результати звичайної діяльності</td><td colspan="2">Фінансові результати від звичайної діяльності</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Показники, які відображають результати надзвичайної діяльності</td><td>Доходи</td><td>Витрати
Податок на прибу-ток від надзвичай-ної діяльності</td></tr>
<tr><td colspan="2">Фінансові результати від надзвичайної діяльності</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Показники, які відображають кінцеві результати діяльності підприємства</td><td>Чистий прибуток</td><td>Використання прибутку</td></tr>
<tr><td colspan="2">Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</td></tr>
</table>

Рис. 3.2. Структура звіту про фінансові результати зі змінами

Оскільки обґрунтованість висновків фінансового аналітика в значній мірі залежить від інформації про рух коштів в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, важливою формою звітності є звіт про рух грошових коштів.

Якщо баланс та звіт про фінансові результати ТОВ “Волинь-ЕКСПО” складались і раніше, хоча за дещо іншою методикою, то звіт про рух грошових коштів застосовується в Україні вперше та має досить складну методику складання.

Особливістю господарської діяльності багатьох сільськогосподарських підприємств України є значний обсяг бартерних операцій та взаємозаліків. Тому не врахування інформації про них може значно вплинути на показники бухгалтерської фінансової звітності. Зокрема, отримані чи відвантажені по бартеру товарні запаси через певний час перетворяться в грошові кошти, що відповідно значно вплине на стан останніх в майбутньому. Крім того, у випадку, коли бартер виникає в розрахункових операціях між операційною та іншими видами діяльності, значного впливу зазнає саме операційна діяльність.

В міжнародній практиці передбачено коригування грошових коштів по операціях непрямого обміну, проте механізм його ще недостатньо розкрито.

На нашу думку, відображення впливу бартерних операцій на рух грошових коштів можливо двома способами.

В першому випадку таким способом може бути введення до І розділу “Рух коштів в результаті операційної діяльності” статей “Збільшення (зменшення) активів в наслідок операцій прямого обміну” та “Збільшення (зменшення) пасивів в наслідок операцій прямого обміну”.

Другим способом вирішення проблеми відображення в обліку операцій прямого обміну може бути розкриття інформації про рух грошових коштів від операційної діяльності, використовуючи прямий метод, на основі даних аналітичного і синтетичного обліку в примітках і поясненнях до бухгалтерської фінансової звітності. Крім того, використання цього способу надасть користувачам інформацію про синхронність надходження і витрачання

грошових коштів від всіх видів діяльності та дозволить здійснювати оперативний контроль за станом розрахунків.

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської фінансової звітності передбачають посилити акцент на примітках і поясненнях, метою яких є розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації основних звітних форм. Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати, перш за все, в їх глибшій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність.

Запропоновані нами доповнення і зміни показників бухгалтерської фінансової звітності спрямовані на підвищення її якості і достовірності, а також поліпшення її аналітичних можливостей.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Проведене дослідження дозволяє виділити основні причини, що заважають чіткому розумінню та ефективному використання бухгалтерської фінансово-управлінської звітності в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”: 1) неузгодженість окремих позицій чинного бухгалтерського та іншого законодавства при трактуванні та відображенні фактів господарських процесівювання; 2) невідповідність розміщення окремих статей та елементів бухгалтерської фінансово-управлінської звітності ТОВ “Волинь-ЕКСПО” потребам аналізу. Саме ці напрямки вимагають поглибленого вивчення з метою подальшого удосконалення.

2. З метою удосконалення методології складання фінансово-управлінської звітності в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” нами рекомендовано поетапне формування облікової політики, зокрема фінансово-управлінської звітності. Причому в такій послідовності кожний етап є виключно необхідним, оскільки забезпечує здійснення конструювання. Крім того, нами узагальнено і запропоновано вибір принципів, прийомів та методів ведення бухгалтерського обліку в залежності від факторів зовнішнього і внутрішнього впливу ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

3. Встановлено, що підвищенню рівня аналітичності бухгалтерської фінансово-управлінської звітності сприятиме правильна побудова її форм, таким чином, щоб максимальною мірою полегшити вивчення відображених в них господарських взаємозв’язків. З метою об’єктивного представлення інформації в балансі ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, нами пропонується внести наступні корективи:

а) виключити з підсумку балансу статті “Відстрочені податкові активи” та “Відстрочені податкові зобов’язання” та розглядати їх як регулюючі в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”;

б) перегрупувати окремі розділи активу і пасиву балансу ТОВ “Волинь-ЕКСПО” відповідно до їх економічної суті (зокрема, включити статтю “Цільове фінансування” до розділу “Власний капітал”).

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дало можливість сформулювати науково обґрунтовані висновки і пропозиції щодо удосконалення форм та підготувати рекомендації, які передбачають поліпшення методики складання, аналізу та прогнозування звітних показників в ТОВ “Волинь-ЕКСПО”.

1. Роль фінансово-економічної інформації як системи фінансових показників, виникнення і формування наочності і моніторингу визначається впливом на обґрунтування і прийняття рішень кінцевими ы проміжними користувачами. Саме бухгалтерська фінансово-управлінської звітність, відображаючи всі ыстотны зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності ТОВ “Волинь-ЕКСПО”, надає обгрунтований обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам. Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб’єктів, які приймають управлінські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволили визначити фінансово-управлінську звітність як ланку зв’язку між ТОВ “Волинь-ЕКСПО” і зовнішнім середовищем, покликану адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. При цьому акцент ставиться на якості звітної інформації, що забезпечується дотримання методологічних основ її формування і визначає напрямки удосконалення.

2. Ефективність використання фінансово-управлінської звітності забезпечується суворим дотриманням вимог до звітної інформації, що визначають її якісно-кількісні характеристики та принципи формування, причому їх перелік і збалансованість дозволяють відмітити певні неточності. Зокрема, принципи безперервності та періодичності, а також обачності і повноти суперечать один одному. Крім того, принцип єдиного грошового вимірника за своїм змістом і значенням не може визнаватись принципом. Тому рекомендується склад якісних характеристик доповнити ознаками своєчасності та раціональності і принципами періодичності та повноти. Принцип єдиного

грошового вимірника визнати як обмеження якісних характеристик звітної інформації.

3. Важливими двома напрямками удосконалення методики аналізу бухгалтерської фінансово-управлінської звітності є подальша розробка теоретичних основ аналізу та адаптація її відповідно до реальних умов господарювання ТОВ “Волинь-ЕКСПО”. Для реалізації першого напрямку в дослідженні було систематизовано інформаційно-аналітичні засади аналізу показників бухгалтерської фінансово-управлінської звітності. Для другого – визначено необхідну кількість етапів аналізу, розкрито їх значення, зміст, конкретні методичні прийоми, необхідні для застосування на кожному з етапів. Запропонована в дослідженні методика вибору фінансових показників дозволяє уникнути надмірної завантаженості ними, дублювання та забезпечує ефективність їх використання.

4. Високий степінь залежності результативності управлінських рішень від закладених ТОВ “Волинь-ЕКСПО” господарювання в облікову політику позицій щодо дотримання методологічних засад бухгалтерського обліку обумовлює необхідність її детального дослідження. З метою удосконалення методики складання бухгалтерської фінансово-управлінської звітності на підприємствах в дослідженні рекомендовано поетапне здійснення вибору облікової політики, що передбачає послідовність, в якій кожний етап є необхідним, оскільки забезпечує здійснення наступного. Також обґрунтовано сукупність принципів, методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку в залежності від впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища.

5. Проведене дослідження якісного складу інформації бухгалтерської фінансово-управлінської звітності, змісту, методологічних основ формування звітних показників у напрямку класифікації елементів та методики обчислення її основних статей в ТОВ “Волинь-ЕКСПО” дозволяє визначити основні напрямки удосконалення при складанні балансу, які передбачають виключення деяких статей, доповнення і перегрупування окремих розділів.

6. При формуванні звіту про фінансово-господарські результати доцільно окремими статтями розкривати інформацію щодо результатів звичайної діяльності в розрізі фінансової та інвестиційної діяльності і окремою статтею виділяти результати надзвичайної діяльності. Запропоновано детально представляти інформацію про розподіл прибутку.

Внесено ряд пропозицій щодо удосконалення звіту про рух грошових коштів. Зокрема доведено доцільність використання прямого методу та рекомендовано доповнити діючу форму звіту статтями, що розкривають інформацію про операції прямого обміну.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й., Атамас О. П. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження. Академічний огляд. 2015. № 1. С. 78–85.

2. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. Облік і фінанси. 2014. №3. С. 8–14.

3. Безверхий К. В. Соціальна звітність суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку. Фінанси, облік і аудит. 2015. Вип. 1(25). С. 170– 185.

4. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. Галицький економічний вісник. 2012. №6(39). С.76–92.

5. Будько О. В. Розвиток та необхідність складання інтегрованої звітності. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Випуск 6. Частина 5. С. 114–117.

6. Бутинець Ф. Ф., Драбаніч А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12–24.

7. Васільєва Л. М., Бондарчук Н. В., Павлова Г. Є. Принципи формування облікової політики. Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2013. № 2. С. 322–324.

8. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. 2018. Випуск 23. С. 604-608.

9. Гоголь Т. А. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності малих і великих підприємств. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. Вип. 1(128). С. 90–95.

10. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 1. С. 3–17.

11. Головко В., Орлова О. Еволюція бухгалтерської звітності в Україні. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2009. № 110. С. 12—14.

12. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. Бухгалтерський облік і аудит. №11. 2013. С. 3–8.

13. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. Молодий вчений. 2014. № 2(05). С. 31–34.

14. Грицишен Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2015. 540 с.

15. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: монографія. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.

16. Даньків Й., Яцко М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: процесний підхід. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 12. С. 10– 17.

17. Дземішкевич І. О. Відповідність фінансової звітності підприємств потребам користувачів звітності. Фінансовий простір. 2015. № 1. С. 113–121.

18. Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності. Економічний вісник. 2013. №1. С. 65–72.

19. Євдокимов В. В., Дика О. С., Ніколаєва С. П., Прокопенко Ж. В. Облікове забезпечення управління небанківськими фінансовими установами в умовах ризику: ломбарди, лізингові та страхові компанії : монографія. Житомир : Євенок О. О., 2017. 572 с.

20. Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф., Грицишен Д. О. , Баришнікова О. М. Інтегрована звітність підприємств: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2014. 180 с.

21. Єршова Н. Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 451–459.

22. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8-9. С. 14–23.

23. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

24. Жураковська І. В. Відображення складових інтелектуального капіталу у звітності підприємств України. Облік і фінанси. 2014. № 1(63). С. 13–19.

25. Ільченко О. О. Необхідність переоцінки вартості підприємства в умовах наявності інфляційних процесів. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2015. № 2. С. 64–70.

26. Інтегрована звітність: варіанти розвитку KPMG: Сайт Центу «Розвиток КСВ». [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://csrukraine.org/news.

27. Камінська Т. Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ. Ефективна економіка: електрон. наук. фахове вид. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4486.

28. Кебко В. В. Фундаментальні основи розвитку складових сучасної фінансової звітності. Облік і фінанси. 2016. № 2(72). С. 23–28.

29. Кебко В. В. Шляхи підвищення інформаційної прозорості та доступності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси. 2015. № 4(70). С. 19–23.

30. Кебко В. В. Якість фінансової звітності сільськогосподарських підприємств із позиції її користувачів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 3(09) 2017. С. 147–151.

31. Ковальова Г. В. Роль внутрішнього контролю в системі управління господарською діяльністю підприємства. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(1). С. 240–247.

32. Колумбет О. П. Роль і місце сучасної концепції інтегрованої системи бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2015. Вип. (6). С. 39–49.

33. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

34. Криштопа І. І. Стратегічний облік об’єднаного бізнесу: методологія, моделювання, організація : монографія. Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Кривий Ріг : Чернявський Д. О. [вид.], 2016. 463 с.

35. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Перспективи розвитку облікової системи підприємств України. Бізнес-інформ. 2018. №4. С. 261–266.

36. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Фінансове обґрунтування інноваційних проектів в обліку та звітності. Вісник ХНАУ: Збірник наукових праць Харківського національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. Харків: ХНАУ, 2017. №3. С. 38–47.

37. Крутова А. С., Нестеренко О. О., Левіна М. В. Обліково-звітне забезпечення управління трансакційними витратами : монографія. Харків : Видавець Іванченко І.С., 2016. 224 с.

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

39. Легенчук С. Ф., Брохун Н. С. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку: історичні аспекти, сутність та шляхи розвитку. Вісник

Львівської комерційної академії. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 38. С. 197–205.

40. Лемішовська О. С. Теорії балансу в історичному розвитку. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2014. № 4(24). С. 102–109.

41. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліковоаналітичної системи. Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. Вип. 4 (47). С. 50–56.

42. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua.

43. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика : монографія. Х. : Видавець Іванченко І. С., 2018. 410 с.

44. Озеран А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 236–241.

45. Податковий кодекс України [від 02 грудня 2010 року №2755-VI із змінами і доповненнями] [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.dinai.com/Docs/ nsbu/standart-6.doc.

47. Попітіч Т. Облікова політика: понятійний апарат і класифікація. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. Випуск 2. 2016. С. 63–74.

48. Приходько І. П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування. Економіка та держава. 2013. № 5. С. 73–76.

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс]: Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р., № 996]. Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

50. Проданчук М. А. Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(2). С. 202–214.

51. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 225–229.

52. Сидоренко Р. В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». 2013. Вип. 23. С. 128–131.

53. Сікорська Т. С., Осадча О. О. Інтеграція нефінансових показників у звітність суб'єкта господарської діяльності. Молодий вчений. 2014. № 6(2). С. 38–41.

54. Скрипник М. Є. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів. Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2014. № 200 (2014): Частина 4. С. 206–212.

55. Смірнова О. М., Стадник М. В. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні: науково-аналітична доповідь. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 60 с.

56. Смірнова О. М., Стадник М. В. Фінансова звітність: історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Випуск 2. С. 116–119.

57. Сопко В. В., Бенько М. М., Гончаренко О. М. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія ; за заг. ред. В.В. Сопко. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 456 с.

58. Уткіна В. В., Малишко В. М. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання. Актуальні питання публічного та приватного права. 2014. № 3. С. 124–128.

59. Чалая Г. О. Проблема походження звітності. Наука і правоохорона. 2013. № 3(21). С. 223–229.

60. Черній М. Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 2 (23). С 381–388.

61. Чібісова І. В., Левчунь Б. В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками на підприємства. Проблеми системного підходу в економіці. 2016. Вип. 2. С. 113–116.

62. Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2014. Вип. 1(28). С. 302–316.

63. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2009. 632 с.