

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

ТИМОШЕНКО Інна Василівна

**Фінансова звітність підприємства: вітчизняна та зарубіжна
методика формування та аудит показників/Financial statements of
the enterprise: domestic and foreign methods of formation and audit of
indicators**

спеціальність: 6.030509 - Облік і аудит
освітньо-професійна (наукова) програма - Облік, оподаткування та правове забезпечення
підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи

ОПД-41/1

І. В. Тимошенко (Дзюбенко)

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач, Г. А. Римар

Випускну кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ **Н. В. Починок**

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1 Теоретичні основи фінансової звітності підприємства....	6
1.1. Звітність підприємства та її класифікація.....	6
1.2. Принципи формування фінансової звітності в вітчизняній та міжнародній практиці.....	16
1.3. Організаційні процедури з підготовки фінансової звітності.....	24
Висновки до розділу 1.....	32
Розділ 2 Методика складання фінансової звітності підприємства та аудит показників.....	34
2.1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства, як основна форма фінансової звітності.....	34
2.2. Загальна характеристика Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).....	47
2.3. Звіт про рух грошових коштів та власний капітал підприємства..	58
2.4. Методика аудиту показників фінансової звітності.....	68
Висновки до розділу 2.....	81
Висновки.....	83
Список використаних джерел.....	87
Додатки.....	92

...

ВСТУП

Значною мірою завдяки фінансовій звітності формується інформаційне забезпечення процесів управління на мікро- та макрорівнях. На сьогоднішній день будь-який господарюючий суб'єкт, котрий здійснює господарську діяльність, ставить за мету при мінімальних витратах отримати найбільше прибутку, тому підприємець обов'язково повинен вдало використовувати дані фінансової звітності. На основі фінансової звітності можна детально розглянути та оцінити фінансовий стан підприємства, й відповідно до цього прийняти виважені управлінські рішення.

Слід зазначити, також й те, що надання аналізу фінансової звітності як внутрішнім так і зовнішнім користувачам, вони отримують відомості про фінансово майновий стан й результати минулих господарських операцій підприємства, та які можливі перспективи продовження діяльності підприємства у майбутньому. Існують різні користувачі звітності ними можуть бути: інвестори, банки, власники, замовники, постачальники, органи державного управління й працівники підприємства.

Ретельно вивчений зміст фінансової звітності відповідно дає змогу зробити певні висновки про розміщення та концентрацію капіталу у сфері економічних відносин на договірних умовах, це впливає на подальше прийняття рішень для досягнення стратегічних цілей є на сьогодні актуальним.

Саме у звітності відображається інформація, яка стосується фінансового стану підприємства як за попередні роки, так і за звітний період, якщо ж дана звітність має позитивний характер, то існує велика вірогідність залучення додаткових джерел фінансування. Крім того, фінансова звітність є важливою не тільки для зовнішніх, але й для внутрішніх таких як керівництво і персонал підприємства. Наведені дані у звітності дають змогу зробити детальний аналіз фінансово майнового стану підприємства, його рентабельності й платоспроможності, та оцінка якості господарської діяльності підприємства.

Вітчизняні і зарубіжні вчені значну кількість досліджень присвятили основам теоретичних і методологічних питань аналізу і аудиту показників

звітності. Облікові аспекти формування показників та питання аналізу фінансової звітності у своїх працях розкривають такі видатні вчені, як С.В. Голова, М. Бондар, М.Ф. Ван Бред, Дж. Вейгандт, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, В.В. Сопка та інші науковці. Розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств та її використання досліджено у наукових працях О.Головащенко, Л. Білої, М. Лучка, О. Коробко, Н. Семенишиної та ін.

На сьогодні найбільш актуальними є питання, які пов'язані з достовірністю даних бухгалтерського обліку та повне їх надання внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Одним з головних проблемним аспектом це є формування фінансових результатів в обліку та звітності підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є висвітлення теоретичних положень й розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення процесу формування, аналізу і аудиту фінансової звітності підприємства за Міжнародними та національними стандартами.

Для досягнення поставленої мети, потрібно вирішити такі завдання:

- визначити роль і місце фінансової звітності в господарській діяльності підприємства в ринковій економіці;
- вивчити методика формування основних показників звітності і аналіз нормативно-правового регулювання формування фінансової звітності;
- розкрити та порівняти особливості методики складання, подання та затвердження звітності за Міжнародними й національними стандартами;
- детально розглянути поняття «аудиту» та особливості організації аудиту фінансової звітності;
- розглянути процес виправлення помилок, які могли бути допущені при складанні звітності.

Об'єктом дослідження обрана фінансова звітність БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні й організаційні положення формування, аудиту і аналізу фінансової звітності підприємства.

Нормативна база, якою користувалися для написання роботи: зарубіжні, вітчизняні та міжнародні законодавчі та інші нормативно-правові документи, данні фінансової звітності підприємства, наукові праці вітчизняних й зарубіжних вчених-економістів, відповідні літературні джерела.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковому обґрунтуванні теоретичних підходів та рекомендацій, які наведені в даній роботі, щодо вдосконалення організації та методики аналізу і аудиту фінансової звітності підприємства.

Апробацією дослідження є опублікування тез на тему: «Роль фінансової звітності в діяльності підприємства» у збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» у 2019 році у Тернопільському національному економічному університеті.

Структура й обсяги роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, двох розділів, висновків, списку використаної літератури, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Звітність підприємства та її класифікація

В наш час суттєво зростає роль економічної інформації, цінність якої полягає в придатності комплексно характеризувати діяльність суб'єктів підприємницької діяльності. Саме у звітності (податковій, фінансовій, внутрішньогосподарській, статистичній) формуються показники, що характеризують відповідні господарські процеси й їх зміни на підприємстві. Суть і призначення фінансової звітності може змінюватися під впливом низки факторів таких як поява багатьох транснаціональних компаній, процеси глобалізації й інтеграції, швидкий розвиток міжнародного фондового ринку. Звітність настільки є суспільно значущою, що фактично без неї не може найбільш ефективно функціонувати економіка.

Для будівельного підприємства БМУ «Промбуд» джерелом отримання інформації про стан підприємства є звітність підприємств, які заключним етапом системи бухгалтерського обліку. Загалом фінансова звітність детально систематизує та узагальнює інформацію про діяльність будівельної організації відповідно до цього є необхідною для прийняття ефективних управлінських і економічних рішень. Важливість та значимість звітності підприємства надто складно переоцінити, адже коли приймають більшість інвестиційних, управлінських і кредитних рішень керуються саме нею.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. У цьому ж стандарті подається визначення фінансової звітності, яка являє собою бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [37].

На підставі нормативно-правових документів, законодавчих актів та певного практичного досвіду проводять класифікацію звітності (рисунок 1.1).

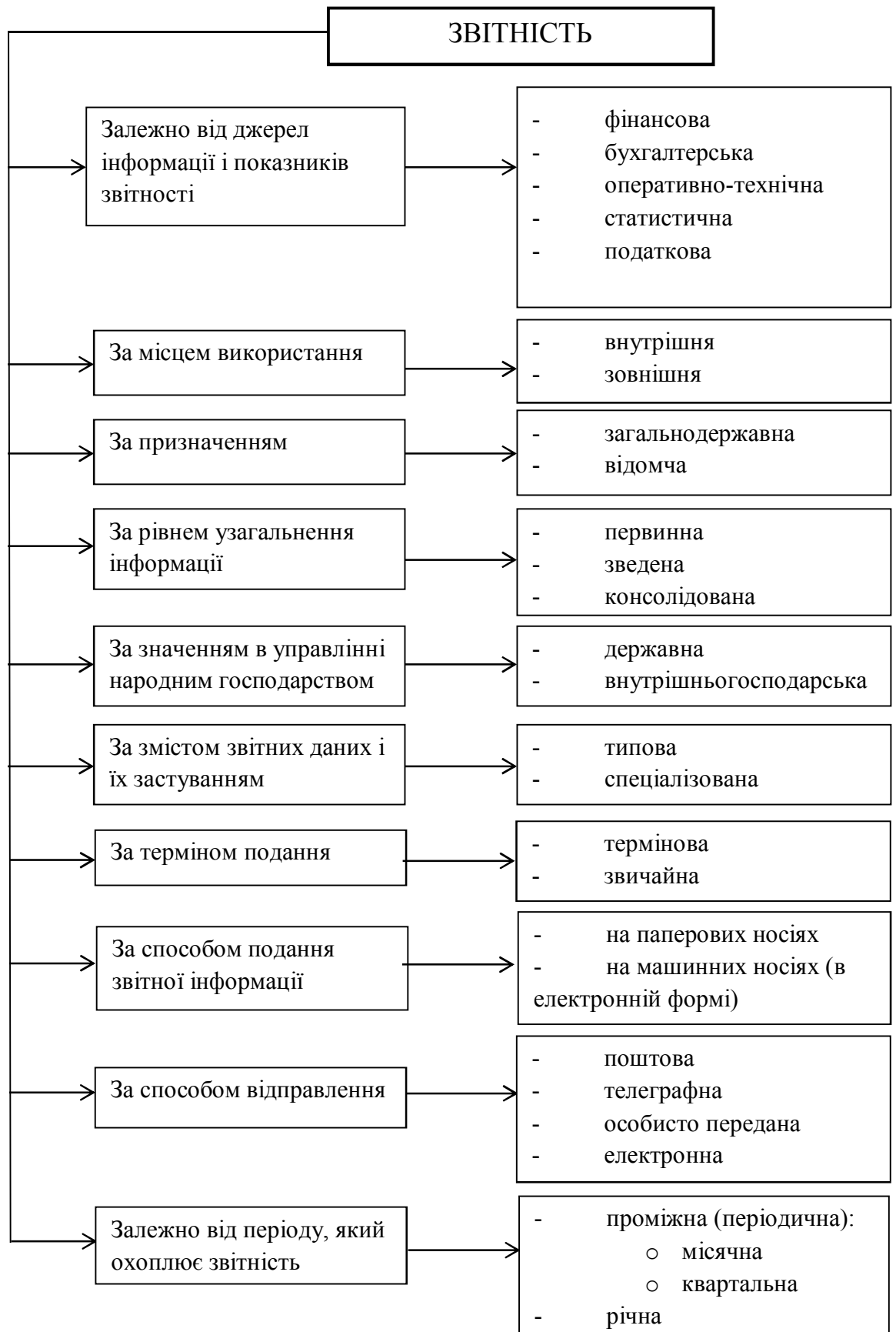


Рис. 1.1. Класифікація звітності за різними ознаками [6]

Бухгалтерська звітність (переважно у вартісних вимірниках) містить показники фінансово-господарської та виробничої діяльності, й також фінансового стану підприємства за конкретний звітний період. Оскільки, дана звітність може складатися на підставі правильно оформлених документів та відображає системно загалом всю діяльність підприємства. Бухгалтерська звітність, як правило, складається на підставі даних бухгалтерського обліку. Окремі показники даної звітності сформовуються за даними синтетичного та оперативно-технічного обліку.

Окремі сторони діяльності різних підприємств та загалом всієї країни, тобто, окремі соціальні та економічні явища систематизує статична звітність. Джерелами такої інформації для складання її є дані бухгалтерського та оперативно-технічного обліку. В загальному статистична інформація є одна із головних складових економічної політики держави, вона може сприяти розробці науково обґрунтованого й об'єктивного курсу економічного розвитку людства в цілому.

Таким чином, статистика повинна бути максимально наближеною до управління економікою країни, а також спрямована на реалізацію інтересів й забезпечувати різні комерційні, соціальні, державні, структури необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень інформацією і прогнозування відокремлених сфер діяльності підприємств. Статистична звітність включає в себе всі складові національної економіки: інновації, фінанси, промисловість, послуги, працю, зовнішньоекономічну діяльність тощо.

На підставі даних оперативно-технічного обліку складається оперативно-технічна звітність. Детально у ній наводяться всі показники про роботу окремих підрозділів, дільниць, служб підприємства, цехів, за певні невеликі проміжки часу такі як доба, п'ятиденка, тиждень, декада.

Слід зауважити, що дану звітність відносять до внутрішньогосподарської та її можна використовувати для контролю за ходом виконання конкретно визначених завдань та регулювання оперативного процесу придбання, виробництва, реалізації, й різноманітних фінансових розрахунків.

В управлінні економікою за значенням звітність поділяється на внутрішньогосподарську та державну.

Державна звітність містить в собі бухгалтерську й статистичну звітність й встановлюється органами державного управління, а також вона включає в себе показники соціального й економічного розвитку підприємств, галузей, регіонів й країни.

Внутрішньогосподарська (управлінська) – звітність це є звітність внутрішньогосподарських підрозділів підприємства й містить у собі короткі відомості про діяльність підрозділів підприємства за встановленими ними показниками. Дана звітність забезпечує вирішення будь-яких внутрішніх управлінських завдань на основі своєчасної, оперативної і достовірної інформації про результати та витрати діяльності по підприємству в цілому та по його підрозділах.

Одна з важливих складових взаємовідносин держави є податкова звітність, яка здійснюється через систему податкових органів, із суб'єктами підприємницької діяльності. У зв'язку з цим дана звітність є засобом контролю виконання фіскальних функцій держави з подальшою метою перерозподілу додаткового суспільного продукту. Така звітність надає сукупність інформації про розраховані суми відповідно до чинного законодавства для прийняття управлінських рішень конкретного виду податку, внеску, збору за конкретний податковий період, суми фактично сплачені або зараховані у зменшення до сплати, а також суми податків, внесків, зборів, які підлягають до сплати перед бюджетом, державними фондами або до повернення підприємству (компенсація) на певну дату.

Адже, на сьогоднішній день існує три види господарського обліку – бухгалтерський, внутрішньогосподарський (управлінський) й статистичний, що взаємодоповнюють один одного, а також розрізняють п'ять видів звітності, що відображені в наведеній класифікації видів звітності підприємств за джерелами інформації на рисунку 1.2. [22, с.83].

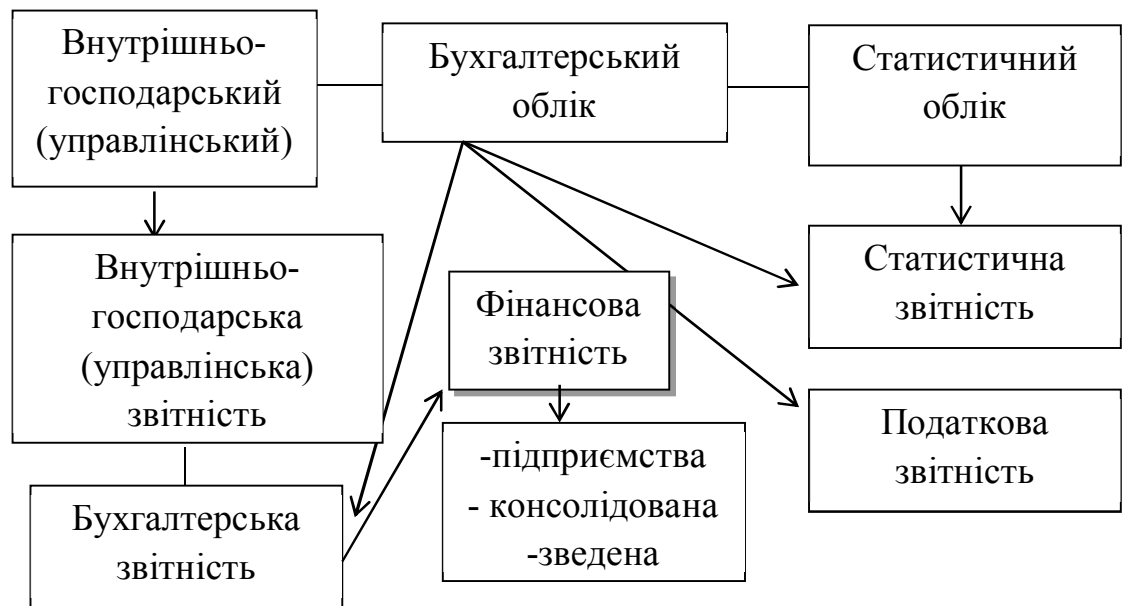


Рис. 1.2. Класифікація видів звітності підприємств за джерелами інформації

Ю.А. Верига стверджує, що для задоволення потреб зовнішніх користувачів, підприємствам буде достатньо скласти такі види звітності як статистичну, бухгалтерську й податкову. [6, с. 230]

Як трактує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звітність – це впорядкована система взаємопов'язаних показників, які відображають діяльність підприємства, організації чи установи за конкретно визначений термін. [37]. На практиці ці дві категорії можуть часто ототожнюватися та використовуватися як єдине поняття.

А.М. Малишкін вважає, що розглядати фінансову звітність потрібно як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкту» [25, с. 160]. Досить комплексно розкриває суть та зміст фінансової звітності В.М. Андрієнко як «систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у формі звітності, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цими користувачами відповідних рішень» [19].

З таким твердженням не погоджується Л.К. Сук. Адже він вважає, що дана бухгалтерська звітність включає фінансову й окремі форми спеціалізованої звітності, які встановлюються конкретними міністерствами і відомствами [46, с. 87].

Фінансова звітність є важливим компонентом системи інформаційного забезпечення процесу управління й прийняття ефективних рішень користувачами гармонійно поєднується з основними класичними функціями менеджменту. Дані фінансової звітності у процесі планування здебільшого використовуються для обґрунтування цілей та напрямів роботи, формування базових і моделювання планових показників фінансово-господарської діяльності підприємства. На стадії організації роботи вона впливає на процес збору достовірних первинних даних про факти господарського життя, методи та процедури їх обробки у системі фінансового обліку. Відбувається деталізація завдань, процесів, окреслення інформаційних вимог на виробничому рівні і щодо функцій працівників облікової служби. Слід звернути увагу на те, що фінансова звітність є засобом стимулювання й обмеження фінансової політики менеджменту. З використанням її здійснюють контроль, моніторинг, аналіз та оцінку досягнутих результатів та адекватні коригувальні дії.

На підставі проведених різними авторами досліджень функцій управління, інформаційних потоків і запитів користувачів на необхідну інформацію роблять висновок, що економічна інформація й відповідно, звітність, відіграє важливу роль загалом в управлінні підприємством (рис. 1.3).

П.Я. Хомин зазначає, що «звітність є самостійною системою подання даних, які необхідні для інформаційного забезпечення менеджменту та в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [53, с. 45].

Як пропонують Н.В. Чебанова та Т.Я. Чупир під фінансовою звітністю розуміють «документи, які містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період» [47, с. 32].

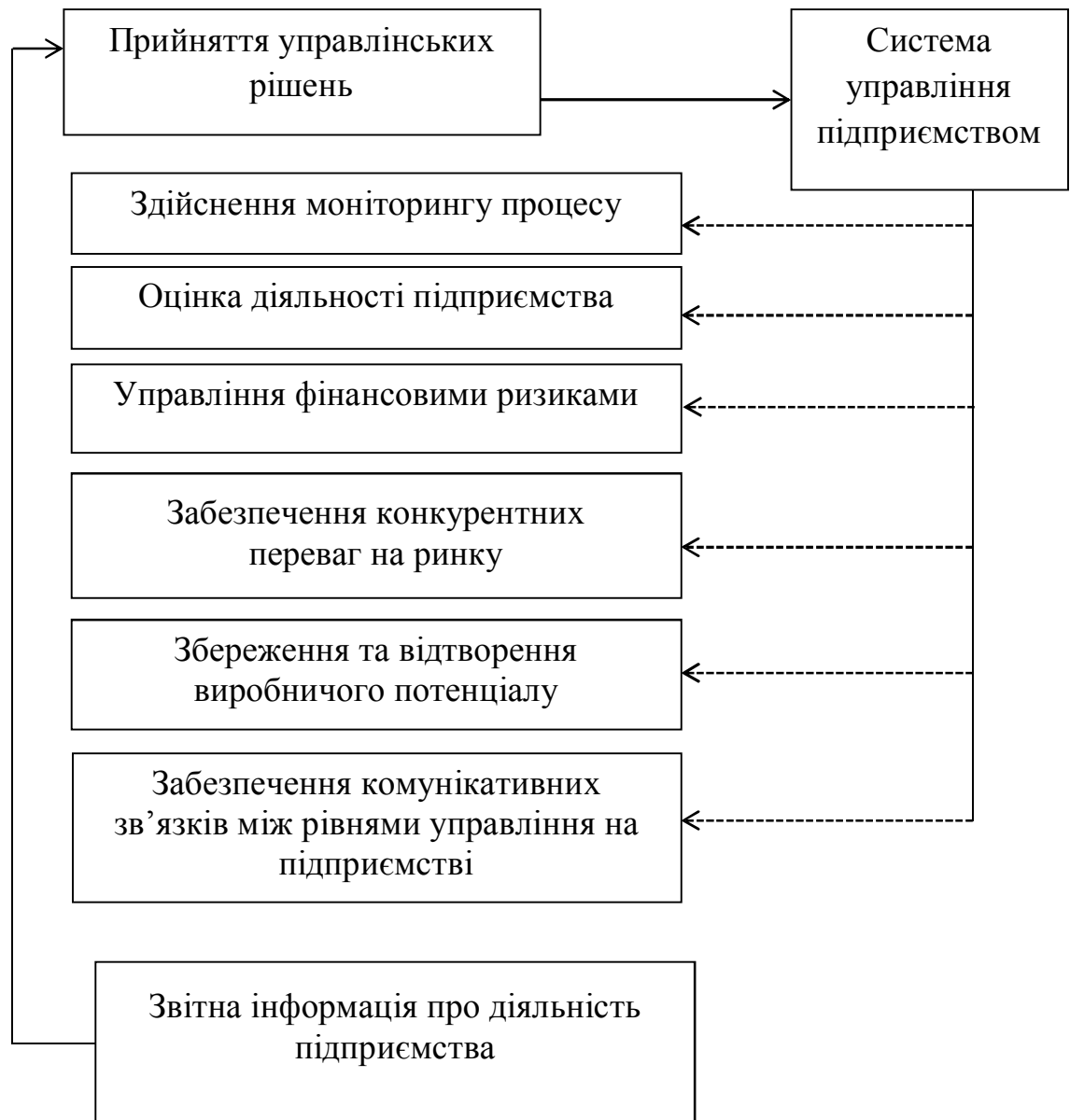


Рис. 1.3. Роль звітності в управлінні підприємством

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємства, котрі мають дочірні, окрім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. [18].

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [38].

Розглянемо наступний вид звітності, який складають підприємства в

Україні регламентує Закон України «Про державну статистику». Відповідно до даного закону усі юридичні особи та особи, які займаються підприємницькою діяльністю, безоплатно подають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень.

Статистичні дані повинні бути абсолютно достовірними і подаватися у повному обсязі, й у встановлені строки та за визначеними адресами.

Звітність, яка надає певну інформацію органам державної статистики та яку зобов'язані складати усі суб'єкти господарювання, для оцінки в загальному стану та розвитку економіки держави і планування макроекономічних показників називають статистичною звітністю.

Н.Б. Ткаченко характеризує фінансову (бухгалтерську) звітність як сукупність форм звітності, складених на основі конкретних даних обліку з подальшою метою одержання користувачем узагальненої інформації про підприємство [50, с. 40].

Слід звернути увагу на те, що вітчизняні науковці при визначенні точного формулювання «фінансова звітність» стоять на позиції формального підходу, закріпленого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО, згідно з якими «фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [37]. Дане трактування дещо звужене та некоректне, оскільки точно не виражає сутності й змісту фінансової звітності, тільки демонструє зовнішній її прояв й походження.

На відміну від інших І.В. Лісова пропонує розглядати фінансову звітність як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкту» [21, с. 6].

На нашу думку оригінальним та інформативним є визначення М.С.Пушкаря, який під фінансовою звітністю розуміє «сукупність реєстрів зведених, згрупованих, узагальнених показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку» [51, с. 110].

Вважаємо, що звітність можна поділити за порядком регулювання та роллю в управлінні на такі складові як:

- державну;
- внутрішньогосподарську.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність характеризує звітність окремих внутрішньогосподарських підрозділів підприємств. Детальніше про неї в даній роботі згадувалось вище.

Державна звітність встановлюється багатьма органами держави, а саме Міністерством фінансів, державного управління України, Державною фіскальною службою України, Держкомстатом. Дана звітність охоплює в собі статистичну, фінансову та податкову звітність, що містить показники соціального й економічного розвитку підприємств, регіонів, галузей, країни.

За обсягом показників звітність поділяється на такі види: коротку та повну. Коротка звітність може подаватися із значно скороченим числом показників за звітний місяць, квартал чи рік.

За змістом звітних даних виділено: спеціалізовану і типову звітність. У типовій звітності відображаються однакового змісту показники, що характерні для усіх підприємств незалежно від виду діяльності та форми власності.

До спеціалізованої звітності відносять звітність, що характеризує діяльність підприємств й організацій певної галузі економіки або її підгалузей.

За способом подання звітність поділяється на: звітність, яка подається власноруч; телеграфну; поштову, за допомогою інтернет-ресурсів.

Місячна звітність, зазвичай, надсилається телеграфом (факсом) чи надсилається поштовим відправленням, ще може за допомогою інтернет-ресурсів.

Повна звітність подається більш розширено за всіма показниками, які затверджені в установленому порядку, включати потрібно ті, за якими спочатку були відправлені короткі звіт. В свою чергу вчені-економісти виділяють цілий ряд класифікаційних ознак, що відображено на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Загальна схема класифікації звітності [5, с. 32]

Квартальна здійснюється поштовим відправленням, власноруч, за допомогою інтернет-ресурсів.

Річна звітність подається власноручно, поштовим відправленням, за допомогою інтернет-ресурсів.

На сьогодні не існує повноцінної єдиної думки стосовно чіткої класифікації бухгалтерської звітності, й тому, можна зустріти й інші класифікації. [15, с. 100]

В умовах ринкових відносин, коли на економічному просторі одночасно працюють різноманітні господарські суб'єкти – юридичні та фізичні особи, звітність стає основним джерелом інформації. Надзвичайно важливе значення з точки зору управління має така ознака звітної інформації, як своєчасність, тобто актуальність інформації за умов зміни ситуації. Своєчасність звітності передбачає підготовку та передачу її відповідним користувачам у певні терміни, заздалегідь визначені та підпорядковані регламентам. [43, с. 142]

Отже, в Україні проводиться пошук раціональних звітних форм, що зумовлює їх зміни, які необхідно враховувати при складанні звітності. Склад та структура звітності може бути розроблена в залежності від потреб підприємства. Така звітність буде індивідуальна і її будуть використовувати тільки працівники конкретного підприємства. На рівні держави розробляють та затверджують документи звітності. Вважаємо, що дана звітність буде узагальненою і універсальною, всі підприємства повинні організувати її складання і представлення до державних органів.

1.2 Принципи формування фінансової звітності в вітчизняній та міжнародній практиці

Основними нормативними документами, які безумовно регулюють методіку формування наприклад фінансових результатів підприємств, є Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку НП(С)БО, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [17], Директива ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з

ними звіти певних типів компаній»[38]. Незважаючи на те, що МСФЗ слугували основою під час створення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, і надалі намагаються їх прирівнювати один до одного, все ж таки в Україні є розбіжності між НП(С)БО та МСФЗ. Тому питання впливу цих нормативних актів на методику формування фінансових результатів на вітчизняних підприємствах є актуальною.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) можуть використовуватися як організаційно-методична і теоретична основа процесів гармонізації й конвергенції в різних країнах світу, які представляють собою сукупність процедур, принципів і методів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності [17]. МСФЗ набули важливого міжнародного значення і визнання через те, що чітко визначають принципи й правила оцінки та розкриття інформації, які є досить актуальними в сучасних умовах розвитку та вдосконалення міжнародної співпраці й кооперації, зовнішньої економічної торгівлі, глобалізації фінансових ринків, діяльності транснаціональних корпорацій і ринків капіталу у фінансовій звітності.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, здебільшого повинно здійснюватися на основі застосування загальних положень міжнародних стандартів, яке повинно орієнтувати фінансову звітність на задоволення потреб зовнішніх користувачів, а також використання репрезентативних методів та відображення облікової інформації у формах звітності, враховуючи дозволені альтернативні варіанти організації і ведення обліку та складання фінансової звітності підприємств. Останнім часом різко знизилася достовірність і порівнянність показників фінансової звітності та придатність її для аналізу та прийняття рішень, причиною цього стало відсутність наукової платформи для реалізації положень міжнародних стандартів у національній обліковій практиці.

Основним питанням адаптації законодавства України до Законодавства ЄС відповідно до IV розділу Угоди у сфері бухгалтерського обліку є

запровадження механізму застосування в Україні МСФЗ. При забезпеченні належної імплементації рішень про застосування МСФЗ в Україні має реалізуватися Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [17]. Також, згідно ще з одним документом таким як з Розпорядженням Кабінету Міністрів України №25-р від 18 січня 2003 р. «Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах» усім акціонерним товариствам слід було перейти на МСФЗ протягом 2004-2005 років.

На вітчизняних підприємствах можливі два варіанти ведення обліку:

1) підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, керуються під час формування фінансових результатів положеннями МСФЗ;

2) решта підприємств після прийняття змін із 1.01.2018 р. до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» повинні застосовувати національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою ЄС № 2013/34/ЄС.

Необхідно враховувати, що системи обліку (МСФЗ, Директива чи П(С)БО) можуть вплинути на показник прибутку підприємства. З 2015 р. оподаткування прибутку вітчизняних підприємств базується на бухгалтерському фінансовому результаті. Підприємства, чий річний дохід не перевищив 20 млн. грн., використовують його як об'єкт оподаткування без коригувань. Інші підприємства зобов'язані коригувати бухгалтерський фінансовий результат за окремими статтями доходів і витрат на різниці. Якщо підприємство веде облік за МСФЗ у добровільному порядку, то воно не зобов'язане здійснювати облік за П(С)БО.

На нашу думку, одночасно з адаптацією національної і міжнародної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, також необхідно спрямовувати їх на захист всіх інформаційних потреб зовнішніх користувачів (зокрема інвесторів), забезпечення стабільних й комфортних умов для ведення бізнесу, обмеження впливу держави на діяльність підприємств.

Слушною є думка О.М. Петрука, щодо аналізу відповідності П(С)БО та

МСФЗ, який зазначає, що питання відповідності та якості того чи іншого стандарту полягає в умінні авторів П(С)БО забезпечити зважену гармонізацію основних положень, принципів МСФЗ, чинного в Україні господарського законодавства та вітчизняних історичних, культурних традицій і особливостей перехідної економіки [30, с.200].

Вважаємо, що актуальність гармонізації та удосконалення системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту зростає у зв'язку з розширенням ЄС, яке відбулося 1 травня 2004 року (десять країн – сусідів України набули членства в ЄС), що відкрило нові перспективи для партнерства, економічної співпраці та інтеграції з ЄС в рамках політики сусідів. План дій Україна – ЄС від 21 лютого 2005 р. [53, с. 7] охоплював часові рамки у три роки, згідно з яким, були поставлені вимоги щодо запровадження положень МСФЗ в Україні. Кроком на зустріч до поставленої цілі, стало затвердження Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі – Стратегія), що визначило нові кроки на шляху участі професійних організацій в процесі регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема, участі Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України у її підтримці та реалізації [53, с. 2].

Основною метою Стратегії є удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС, що, в окремих аспектах, співпадає з метою дослідження. У ній визначені завдання та напрямки її реалізації для досягнення прозорості ринків капіталу та очікуваних результатів:

- адаптація законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до вимог законодавства ЄС;
- запровадження порядку застосування міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності суб'єктами господарювання України;
- підвищення рівня прозорості фінансової звітності українських підприємств;
- поглиблення міжнародного співробітництва у сфері бухгалтерського

обліку щодо ефективного запровадження МСФЗ в Україні. [53, с. 5]

Можна стверджувати, що проблеми якості фінансової звітності гостро визначаються як в Україні, так і у світі. «Після загальновідомих банкрутств корпорацій Enron і WorldCom, – пишуть Л.А. Вороніна та Е.В. Москвичова, – суспільство усвідомило, наскільки важлива роль обліку в сучасному суспільстві: якщо не можна довіряти цифрам і одержувати достовірні дані про формування і використання прибутку, то не можна вкладати гроші в боргові зобов'язання компаній та інвестувати капітал. Бухгалтерські оцінки повинні бути достовірними й об'єктивними» [7, с. 112].

Найбільш інформативною та важливою для зовнішніх користувачів фінансової звітності є річна звітність підприємства, достовірність даних якої підтверджена аудитом. Така фінансова звітність повинна бути підґрунтям для її використання за такими напрямками як оцінка загальних результатів діяльності підприємства, визначення позитивних та негативних сторін діяльності, допомоги у прийнятті інвестиційних рішень користувачами тощо.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що система нормативно-правового регулювання і реформування національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності не підтримує прогресивне удосконалення теоретичних, організаційно-методичних та практичних засад ведення бухгалтерського обліку і складання національної фінансової звітності. Її положення не відповідають вимогам зовнішніх користувачів та потребують удосконалення за такими напрямками:

- розробка національної Концептуальної основи фінансової звітності, яку необхідно прийняти у вигляді регулюючого документу, що орієнтованих на захист зовнішніх користувачів;

- використання міжнародних стандартів та досвіду у сфері регулювання та удосконалення форм та методів розкриття облікової інформації у звітності;

- підвищення контролю та відповідальності за достовірність даних фінансової звітності, наданих користувачам для прийняття рішень;

- визначення мети системи регулювання фінансової звітності, яка захищає

інтереси зовнішніх користувачів фінансової звітності, орієнтована на гармонізацію з міжнародними стандартами та законодавством ЄС.

Як зазначено в Стратегії [7, с.124], Євроінтеграційні процеси в Україні, розвиток міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій в економіку України, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу потребують подальшого реформування бухгалтерського обліку та запровадження методології розкриття інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності показників фінансової звітності підприємств.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку передбачене самостійне обрання такої класифікації, яка найбільш достовірно відображатиме елементи результатів діяльності підприємства. Тобто підприємства мають право обирати один із двох методів класифікації на свій розсуд.

Зазвичай вибір методу залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства. Натомість національні стандарти передбачають відображення витрат від операційної діяльності за методом характеру витрат. Відображення витрат за їх характером є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розділі III форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства.

Фінансові результати відображають в зарубіжній практиці у Звіті про прибутки і збитки, в Україні – у Звіті про фінансові результати.

Четверта Директива ЄС встановлює два формати Звіту про прибутки та збитки:

1. За характером витрат.
2. За функцією витрат.

Підприємства мають право вибрати один із форматів й повинні дотримуватися його впродовж фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року дозволяється тільки тоді, якщо це дасть змогу підприємству достовірніше й об'єктивніше відображати прибутки та збитки.

Варто зазначити, що зміст статей Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати майже тотожний і за своєю суттю відображає ідентичну інформацію.

Отже, можна стверджувати про відповідність форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», яку складають вітчизняні підприємства, вимогам Директиви 34/2013 ЄС.

З огляду на те, що звітність, складена відповідно до НП(С)БО 1, враховуються мінімальні вимоги до розкриття інформації у звітності, визначені Директивою 34/2013 ЄС, можна рекомендувати лише незначні коригування у вигляді додавання мінімальних приміток до річної фінансової звітності в межах імплементації вимог Директиви 34/2013 ЄС.

Слід звернути увагу на те, що метод розрахунку фінансового результату «за характером витрат» в українській практиці застосування не знайшов. Хоча у третьому розділі форми № 2 відображають суми елементів операційних витрат, які стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції.

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати, як «на основі характеру витрат», так і «на основі функції витрат».

В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати також ґрунтується на класифікації витрат за їхніми функціями (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняння Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати

№ з/п	Стаття звіту про прибутки і збитки згідно з Директивою 34/2013 ЄС	Стаття звіту про фінансові результати згідно з НСБО 1
1	2	3
1	Чистий оборот	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2	Собівартість реалізованої продукції (в тому числі коригування вартості)	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3	Валовий прибуток або збиток	Валовий прибуток або збиток
4	Витрати на реалізацію (в тому числі коригування вартості)	Витрати на збут

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
5	Адміністративні витрати (в тому числі коригування вартості).	Адміністративні витрати
6	Інші операційні витрати	Інші операційні витрати
7	Дохід від часток участі	Дохід від часток участі
8	. Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів	Інші доходи
9	Інший відсотковий та подібний дохід	Інші фінансові доходи
10	Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи	Інші фінансові доходи Фінансові витрати
11	Інші відсоткові та подібні витрати	Фінансові витрати
12	Податок на прибуток або збиток	Витрати (дохід) з податку на прибуток
13	Прибуток або збиток після сплати податків	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після Оподаткування
14	Інші податки, не відображені у статтях 1-13	-
15	Прибуток або збиток за фінансовий рік	Чистий фінансовий результат: прибуток або збиток

Отже, необхідність подальшого реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідно до вимог ринкової економіки і МСФЗ, є важливим спільним завданням, яке повинно об'єднати зусилля науковців, державних органів влади і професійних організацій для подальшого розвитку теорії і практики складання фінансової звітності, що надаватиме переваги вітчизняними підприємствам у процесі залучення інвестицій, розвитку реального сектора економіки, забезпечення економічного зростання та інтеграції України у ЄС.

1.3. Організаційні процедури з підготовки фінансової звітності

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється відповідно до статей 6 та 7 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996, де основна мета регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначається створенням та удосконаленням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів. [18].

Як зазначає Ф.Ф. Бутинець регулювання бухгалтерського обліку визначає як соціальну функцію суспільства, що здійснюється через економічне (принцип економічної доцільності), правове (принцип обов'язкового дотримання) та морально-етичне (моральні цінності) регулювання [3, с.220].

На досліджуваному будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» фінансова звітність складає впорядковану систему взаємопов'язаних економічних показників, що відображають умови і результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств, їх фінансовий стан за звітний період та сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку. Вона особлива тим, що охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку, тому відображенню показників у формах звітності передують досить складний підготовчий процес. Фінансові звіти відображають фінансові результати господарських операцій та інших подій які відбулися на БМУ «Промбуд», об'єднуючи їх в групи за економічними характеристиками.

Економічне регулювання здійснюється на основі законів ринкової економіки і як показує практика, орієнтується на міжнародні стандарти та досвід.

Однак, функціонування ринкової економіки не виключає участь держави у сфері регулювання, а лише обмежує її втручання в частині виконання контрольних функцій. Виділяють одинадцять етапів підготовки фінансової звітності, які відображено на рисунку 1.5.

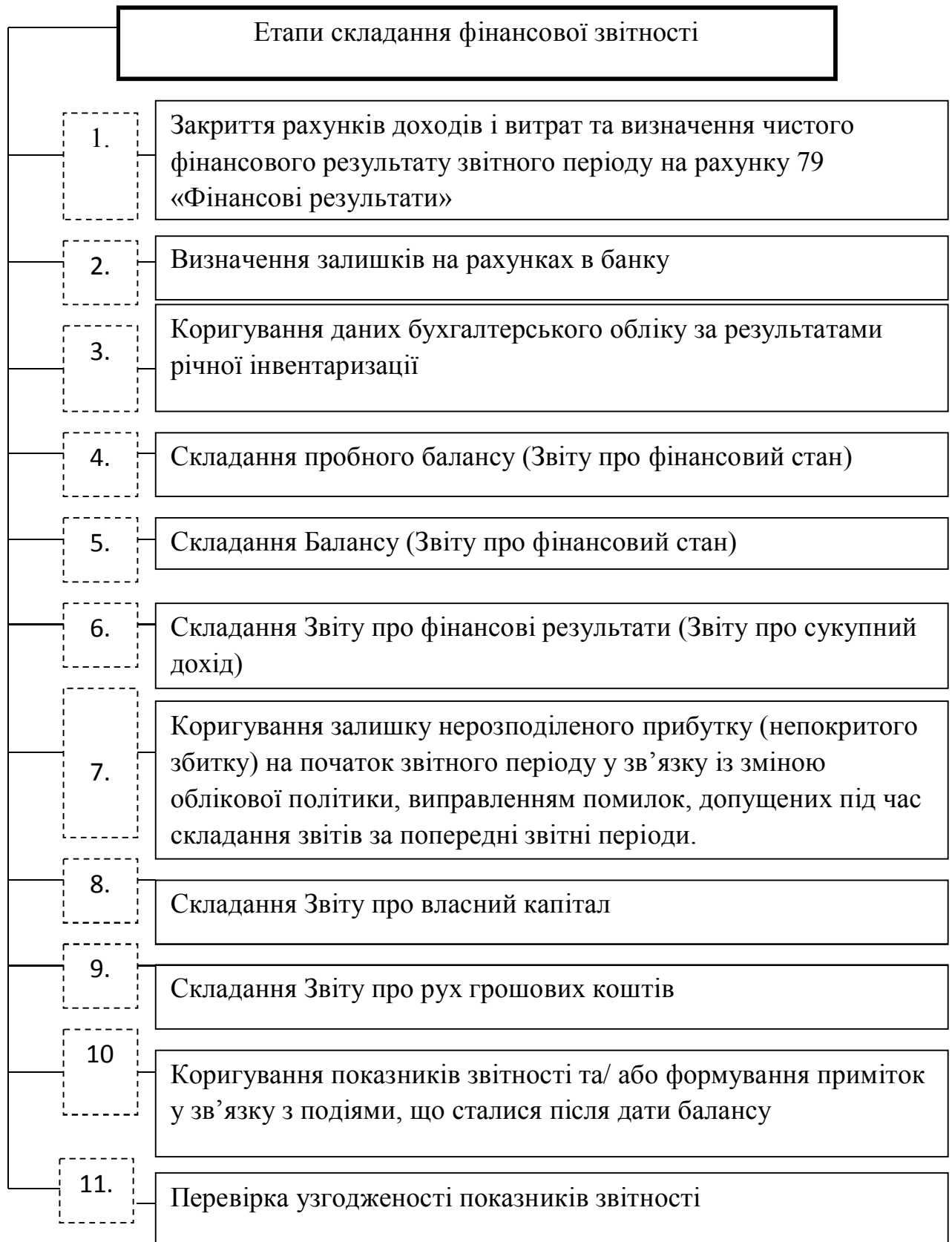


Рис. 1.5. Процес підготовки фінансової звітності

Як стверджує Ю. А. Верига, для задоволення потреб різних категорій користувачів звітна інформація повинна відповідати певним вимогам.

Характеристику яких наведено в таблиці 1.2 [6, с.180].

Таблиця 1.2

Вимоги до бухгалтерської звітності

Назва	Визначення
Достовірності	Бухгалтерська звітність повинна надавати вигідне та повне представлення про фінансовий та майновий стан фірми, а також фінансові результати його діяльності
Суттєвості	Суттєвою інформацією визнаються дані бухгалтерської звітності, без знання яких неможлива вірогідна оцінка користувачами майнового та фінансового стану та фінансових результатів діяльності фірми
Цілісності	У бухгалтерську звітність включаються дані про всі господарські операції, здійснені як організацією в цілому, так і її філіями, представництвами та іншими підрозділами, в тому числі виділеними на окремі баланси
Послідовності	У бухгалтерській звітності повинні міститись порівняння даних по конкретному показнику, наведені в ній, за попередній та звітний роки
Зіставності	Дотримання постійності в прийомах та методах обчислення показників, змісту та формах бухгалтерського балансу. Звіту про фінансові результати і примітки до них від одного звітного року до іншого
Звітного періоду	Звітний рік – це в період з 1 січня до 31 грудня включно, він співпадає з календарним роком. Для складання бухгалтерської звітності звітною датою є останній календарний день звітного періоду
Оформлення	Складання бухгалтерської звітності українською мовою, у валюті України (гривнях), підписане керівником (головним бухгалтером)

Облікова політика підприємства може змінитись при зміні статутних вимог, встановлених стандартів бухгалтерського обліку, чи якщо зміни забезпечують більш достовірне відображення подій або господарських операцій. Даний підхід до облікових операцій забезпечується співставленням інформації в різних періодах [5, с. 36].

Отже, фінансова звітність має бути підготовлена та надана користувачам у певні терміни, які визначаються чинним законодавством. У разі надмірної

затримки під час надання звітної інформації вона може втратити свою доречність.

Дані фінансової звітності є основою не тільки для оцінки результатів звітного періоду, а й для їх прогнозування. Щоб скласти фінансову звітність, керівництво підприємства формує облікову політику, тобто обирає принципи, методи і процедури обліку у такий спосіб, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зі ставність фінансових звітів.

Слід зазначити, що в Україні фінансова звітність складається з шести форм [9, с.113]:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан), Ф № 1 – містить дані про фінансовий стан підприємства, активи, зобов'язання, капітал на певну дату.

2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Ф № 2 – дані про доходи і витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства протягом звітного періоду.

3. Звіт про рух грошових коштів, Ф № 3 – відображає інформацію про зміни, які відбулися у грошових коштах, джерелах їх надходження та напрямках використання.

4. Звіт про власний капітал, Ф № 4 – розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства за звітний період.

5. Примітки до річної фінансової звітності – відображає сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтування стратегій фінансової звітності та іншої інформації розкриття якої передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

6. Додатки до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи, зобов'язання звітних сегментів; прогноз діяльності за звітними сегментами з метою прийняття рішень щодо інвестування.

Не менш важливим, на нашу думку, є вміння правильно формувати звітну інформацію.

Виділимо наступні його етапи, які відображені на рисунку 1.6.



Рис. 1.6. Послідовність формування звітної інформації для користувачів [11]

Грунтовне вивчення, запропонованої всіма вищеназваними авторами, системи регулювання бухгалтерського обліку дало змогу розподілити її на окремі рівні регулювання, які стосуються системи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для користувачів (рис. 1.7).

Вищенаведене дає змогу визначити систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності як сукупність нормативно-правових документів.

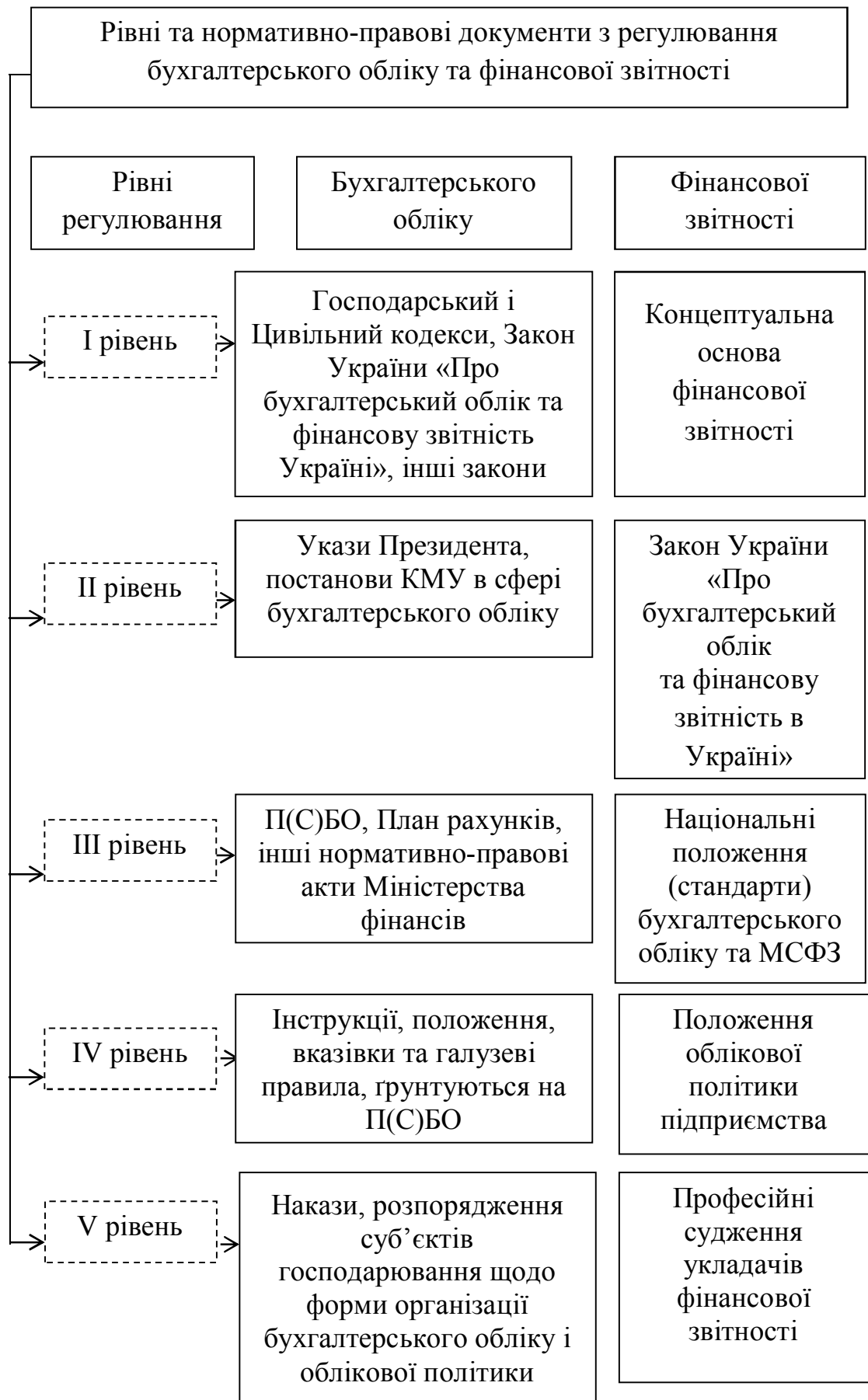


Рис. 1.7. Доповнена система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Існують декілька класифікацій груп користувачів бухгалтерської інформації. Так, в світовій практиці користувачів бухгалтерської інформації розподіляють на чотири основні групи [15, с. 133]:

1. Державні органи і громадські організації;
2. Юридичні особи, які мають стосунки з даним підприємством;
3. Фізичні особи (акціонери);
4. Зарубіжні партнери та інвестори.

Зауважимо, що кожна група користувачів, переслідуючи певні інтереси, має свої вимоги. Користувачами фінансової звітності на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» є фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність даного підприємства для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень. Оскільки інтереси цих користувачів іноді можуть бути протилежними, як це представлено у таблиці 1.3 [5, с. 33].

Таблиця 1.3

Користувачі облікової інформації

№ з/п	Види користувачів облікової інформації	Необхідна інформація	Мета використання інформації
1	2	3	4
ВНУТРІШНІ КОРИСТУВАЧІ			
1	Власники підприємства та вищий управлінський персонал	Загальний фінансовий стан підприємства	Прийняття управлінських рішень щодо тактичного і стратегічного розвитку
2	Менеджери різних напрямків діяльності (фінансові, виробничі, маркетингу)	Інформація щодо функціонування підпорядкованої системи діяльності	Прийняття управлінських рішень по удосконаленні та регулюванню діяльності
3	Керівники підрозділів (центрів відповідальності підприємства)	Інформація про функціонування підрозділів про доходи і витрати	Прийняття оперативних рішень з контролю та управління підрозділами

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
4	Робітники і службовці підприємства	Інформація про загальний стан підприємств	Збереження робочих місць, можливість підвищення оплати праці.
ЗОВНІШНІ КОРИСТУВАЧІ			
5	Дійсні та потенційні інвестори	Фінансовий стан підприємства, рентабельність, державні прибутки	Можливість отримання прибутку, прийняття рішень по операціях з акціями, про доцільність вкладення капіталу
6	Банківські та інші кредитні	Фінансовий та майновий стан, платоспроможність	Можливість надання кредитів, ймовірність повернення кредиту та отримання процентів
7	Постачальники та інші кредитори	Платоспроможність підприємства	Своєчасність оплати рахунків, заборгованості
8	Замовники, покупці, клієнти	Інформація про фінансовий стан фірми	Можливість втримання необхідних товарів
9	Державна фіскальна служба України	Своєчасність і повнота сплати податків	Контроль за надходженням коштів до бюджету, врахування штрафних санкцій за несвоєчасну сплату податків
10	Органи Фонду Державного майна	Фінансовий та майновий стан	Прийняття рішень про корпоратизацію, акціонування, приватизацію фірми
11	Органи державної статистики	Узагальнення та аналіз звітності підприємств	Підготовка необхідної інформації для вищих органів Державного управління

Зовнішні користувачі звітності підприємства, які мають прямий фінансовий інтерес – потенційні або дійсні інвестори, кредитори та клієнти, постачальники, майбутні акціонери, покупці, Фонд Державного майна України. Для них звітність є інформаційною базою для прийняття інвестиційних, кредитних і інших фінансових рішень, аналізу фінансового стану підприємства

й фінансового результату, оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання, генерувати грошові кошти та їх еквіваленти.

Фінансова звітність є ланкою, яка поєднує господарську діяльність підприємства БМУ «Промбуд» та користувачів інформації. Головним її завданням є забезпечити фінансовою інформацією як діюче підприємство, так і його респондентів.

Необхідність бухгалтерської звітності для досліджуваного підприємства БМУ «Промбуд» заключається у тому що керівники підприємства потребують інформації, щоб визначитися із стратегією та тактикою бізнесу, головними напрямками розвитку підприємства нівелювання слабких та посилення сильних сторін в його діяльності та здійснення ефективного контролю.

Отже, фінансова звітність є комплексною моделлю відображення оптимізованої комбінації інтересів суб'єктів ринку, яка динамічно розвивається й модифікується під впливом сучасних змін економічного середовища. Одночасно вона виступає предметом конфлікту між її укладачами та користувачами і засобом його врегулювання.

Висновки до розділу 1.

В умовах сьогодення суттєво зростає роль звітності підприємства, цінність якої визначається придатністю комплексно характеризувати діяльність суб'єктів господарювання. Висвітлення теоретичних засад формування звітності у системі управління дозволяє зробити наступні висновки:

1. Підводячи підсумки, слід зазначити, що для досліджуваного підприємства БМУ «Промбуд», так і для всіх інших підприємств, які функціонують на території України, звітність є головним джерелом інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Оскільки в умовах ринкової економіки, коли виживає найсильніший, вона є необхідною для прийняття ефективних економічних рішень. Важливість звітності підприємства складно переоцінити – адже нею можуть керуватися при прийнятті більшості

управлінських, інвестиційних та кредитних рішень.

2. Для задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів було систематизовано вимоги до якості звітної інформації, що зумовлюють та забезпечують можливість її використання, за такими групами: за змістом – доречність, суттєвість, достовірність, нейтральність, раціональність; за формою – дохідливість, зіставність, систематизованість; за часом – періодизація, своєчасність.

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

4. Отже, правильно організований та чітко й грамотно побудований бухгалтерський облік є передумовою ефективного функціонування підприємства БМУ «Промбуд», адже дані про стан підприємства й про окремі господарські операції містять саме бухгалтерські документи та звіти.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА АУДИТ ПОКАЗНИКІВ

2.1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства, як основна форма фінансової звітності

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

На сьогоднішній час, наша держава здійснює цілеспрямовану, векторну та послідовну політику щодо інтеграції у світове співтовариство. Одним із значимих елементів такої політики є уніфікація обліку згідно з міжнародно визнаними нормами, принципами та стандартами і перехід підприємств і організацій країни на міжнародну систему бухгалтерського обліку.

Поняття баланс існує вже понад п'ять століть. Ще за давніх часів широко вживалося таке визначення: «Баланс - це зіставлення активних рахунків з усіма пасивними» [18], яке вважалося більш точним у порівнянні з теперішнім визначенням, а саме, бухгалтерський баланс – це спосіб узагальненого відображення і помічного групування засобів підприємства в грошовій оцінці за їх видами і джерелами утворення на певну дату (початок місяця, кварталу, року). Саме таке значення дає розуміти, що баланс можна вважати елементом методу бухгалтерського обліку, проте не балансом підприємства як формою фінансової звітності. [13, с. 79].

Сформоване вище поняття балансу, формулювання його суті є близьким до трактування балансу Лукою Пачолі: «Оскільки в балансі все урівнюється... виводиш залишки або складаєш баланс. Під балансом книги розуміється складений в довжину лист, на якому перераховані праворуч усі вірителі, а ліворуч - всі боржники, і якщо сума сторінок «Дати» рівна сумі сторінок

«Мати», то цим підтверджується, що книга справна. Баланс книги повинен бути рівним». Сутність бухгалтерського балансу подано на рисунку 2.1.



Рис. 2.1. Сутність бухгалтерського балансу

Зауважимо, що баланс розглядався як певний спосіб узагальненого відображення у грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та джерел їх утворення. Зауважимо, що такого трактування дотримуються, зокрема: Ф.Ф.

Бутинець, В.В. Сопко, Г.В. Ващинський, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій, Л.В. Чижевська. Однак, саме ці автори у своїх визначеннях не трактують баланс як форму звітності, і тому на нашу думку, саме це, є причиною того, що баланс як метод бухгалтерського обліку часто плутають з формою фінансової звітності, яка також носить назву «Баланс». Слід звернути увагу, що це вже чітко помітно у М.Я. Штейнман, який зазначає: «Баланс, будучи також формою бухгалтерської звітності, показує щомісячно за станом на перше число наявність господарських засобів за станом і джерелами їх утворення...».

Визначення Балансу та вимоги до нього, як елементу фінансової звітності, наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

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

Мета складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) (Ф № 1) полягає в наданні користувачам повної та правдивої інформації про фінансовий стан підприємства для прийняття ефективних економічних рішень на звітну дату. Елементами балансу є: активи, зобов'язання, власний капітал [37].

За даними показників аналізується структура активів та зобов'язань підприємства БМУ «Промбуд», його фінансова сталість й платоспроможність, а також розраховуються показники ділової активності і одночасно визначається їх тенденція.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства містить загальні дані про назву підприємства, його місце знаходження (країну, де зареєстроване підприємство), організаційно-правову форму власності, валюту балансу й одиницю її виміру (тис. грн.), галузь й вид економічної діяльності за відповідними державними реєстрами, повну адресу підприємства та дату, на яку складається баланс [6, с. 432].

Також, баланс підприємства можна класифікувати за різними ознаками, тому одну із таких класифікацій наводить Ю.А. Верига в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства

Назва	Визначення
Вступний Баланс	- відображає початок господарської діяльності підприємства на момент його державної реєстрації
Поточний Баланс	- складається протягом усього часу існування підприємства
Реорганізаційний Баланс	- складається при ліквідації підприємства, або його розподілі чи об'єднанні
Одиничний Баланс	- характеризує результати діяльності тільки одного підприємства
Зведений Баланс	- складається шляхом об'єднання сум, що відображені на окремих статтях одиничних Балансів
Консолідовані Баланси	- складаються на підставі Балансів підприємств, юридично самостійних, та дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці
Баланси основної діяльності	- Баланси юридичних осіб в межах статутної діяльності
Баланси спільної діяльності	- окремий Баланс, який складається тим учасником, якому за угодою доручено ведення спільних справ учасників договору про спільну діяльність
Баланс – брутто	- Баланс, в валюту якого включено сальдо як основних, так і регулюючих рахунків
Баланс – нетто	- Баланс в валюту якого не включено сальдо регулюючих рахунків
Сальдовий Баланс	- бухгалтерський Баланс, в якому відображені тільки залишки за балансовими рахунками
Оборотний Баланс	- оборотна відомість за синтетичними рахунками, де містяться дані сальдо на початок і кінець звітного періоду та обороти за звітний період
Шаховий Баланс	- Баланс, де обороти по кожному рахунку наводяться не загальними підсумками, а з зазначенням кореспондуючих рахунків
Баланс підприємства	- Баланс юридичної особи або відокремленого підрозділу, який характеризує його активи, капітал і зобов'язання
Баланс бюджетної установи	- Баланс про виконання кошторисів видатків
Баланс банку	- Баланс кредитної установи

У БМУ «Промбуд» Баланс (Звіт про фінансовий стан) розглядається з двох позицій, а саме:

- як елемент методу бухгалтерського обліку, що дозволяє в грошовій оцінці показати стан засобів підприємства та джерел їх утворення на певний момент.

- як звітна форма, точніше таблиця, що складається з двох урівноважених частин: лівої – активу, в якій відображаються засоби підприємства за їх складом, і правої частини – пасиву, де відображаються джерела цих засобів.

Оскільки, Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан) складається за даними зведеного бухгалтерського обліку, а саме Головної книги, зведеної оборотної відомості. Виключення складають тільки деякі показники (товари відвантажені, розрахунки з дебіторами та кредиторами за товари, роботи і послуги, строк оплати яких не настав й не сплачені в строк, а також прострочені кредити банку), для яких потрібно мати дані аналітичного обліку по відповідних рахунках.

Зауважимо, що перед складанням заключного балансу необхідно провести звірку оборотів та залишків синтетичних і аналітичних рахунків. До складання річного звіту проводиться інвентаризація основних засобів, незавершеного виробництва, матеріальних цінностей, грошей, розрахунків з метою доведення реальності показників в облікових регістрах.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» використовуються наступні терміни: активи, власний капітал, довгострокові зобов'язання, пов'язані сторони, зобов'язання, еквіваленти грошових коштів, фінансові інвестиції, поточні зобов'язання, необоротні активи, операційний цикл. [37]

Однією з особливостей Балансу (Звіту про фінансовий стан) є рівність підсумкових сум Активу та Пасиву, тобто підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Зміст і форма Балансу (Звіту про фінансовий стан), загальні вимоги до розкриття його статей визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що має певну структуру, яку відображено на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Структура «Балансу» (Звіту про фінансовий стан)

Цей зв'язок між складовими елементами Балансу зображується формулою 2.1:

$$\text{Актив (А)} = \text{Зобов'язання (З)} + \text{Капітал (К)} \quad (2.1)$$

Визначення активи трактується як ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Їх сума на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» станом на 31. 12. 2017 року становить 61410 тис. гривень (Додаток А).

Заборгованість підприємства, яка виникла в наслідок минулих подій й погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди, називається зобов'язання, станом на 31. 12. 2017 року їх сума дорівнює 16852,1 тис. гривень (Додаток А).

Приклад такого зв'язку ми можемо побачити розглянувши Баланс (Звіт про фінансовий стан) досліджуваного будівельного підприємства, де сума

активів підприємства – 61410 тис. гривень дорівнює сумі капіталу підприємства – 44557,9 тис. грн. та всіх зобов'язань – 16852,1 тис. грн. (Додаток А).

Одна й та ж категорія «економічна вигода» подається у визначеннях активів та зобов'язань.. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» економічна вигода – це можливість отримання підприємством грошових котів від використання активів. Вона може бути отримана й непрямим шляхом, у результаті отримання активів чи погашення зобов'язань шляхом здійснення не грошових операцій. Таким чином формула Балансового зв'язку для визначення власного капіталу матиме вигляд:

$$\text{Капітал (К)} = \text{Активи (А)} - \text{Зобов'язання (З)} \quad (2.2)$$

Отже, підсумовуючи, можна зробити висновок, що власний капітал - це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань. Тобто величина власного капіталу буде тим більшою, чим будуть меншими зобов'язання. Визначимо величину власного капіталу БМУ «Промбуд» за формулою 2.2:

$$К = 61410 - 16852,1 = 44557,9 \text{ (тис. грн.)}$$

Таким чином, розмір власного капіталу на БМУ «Промбуд» становить 44557,9 тис. гривень (додаток А).

Структуру балансу (звіту про фінансовий стан) розглядається в двох варіантах: горизонтальному та вертикальному розрізах. В горизонтальному розрізі – це дві таблиці актив й пасив, що відображають залишки по відповідних рахунках бухгалтерського обліку на початок та кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року). З метою отримання узагальненої інформації за видами активів і пасивів, вони в Балансі об'єднуються в розділи за їх економічним змістом. По вертикалі баланс складається з трьох розділів в активі і чотирьох розділів в пасиві, кожен з яких містить декілька статей. Загальну схему наведемо на рисунку 2.3:

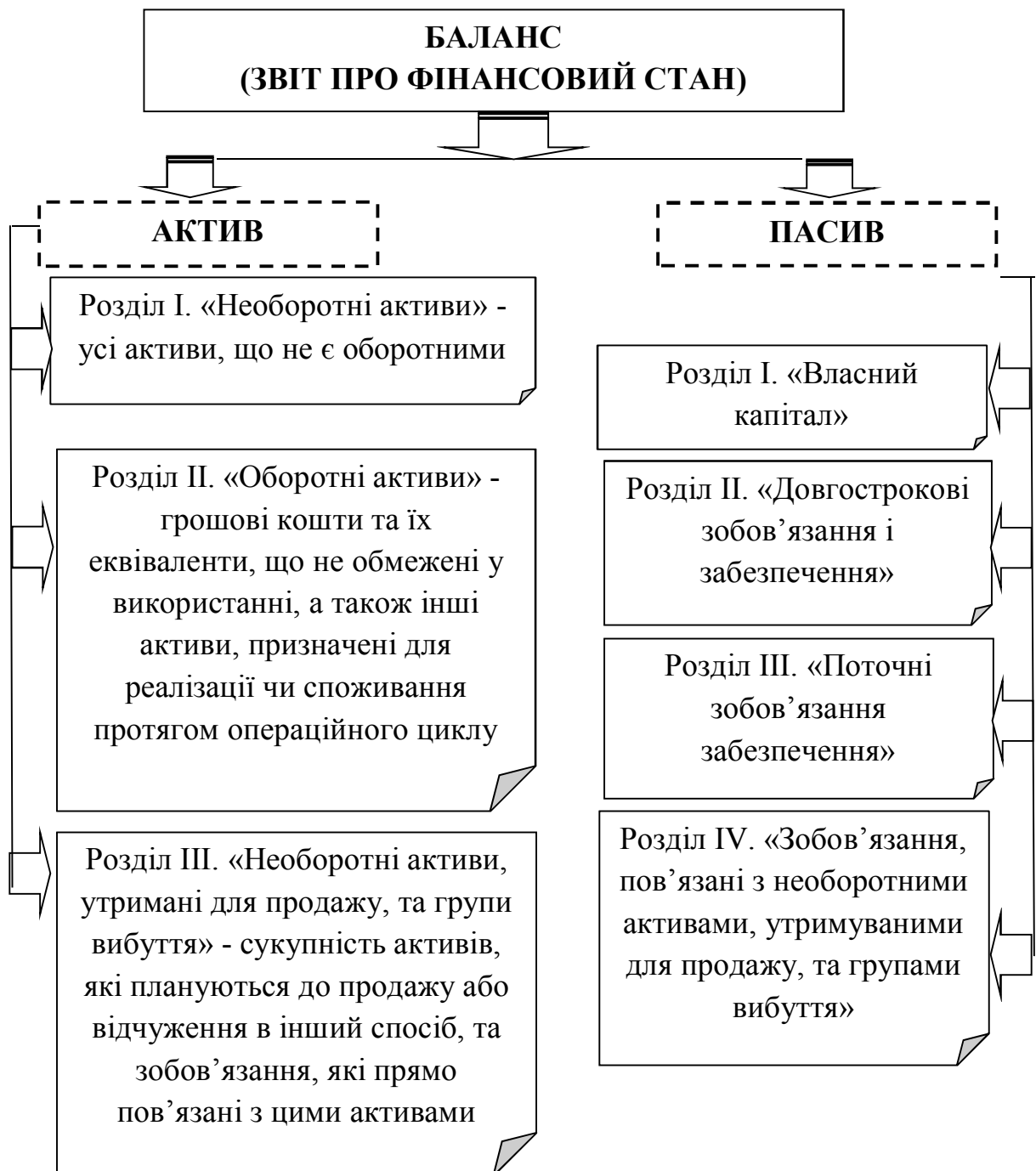


Рис. 2.3. Загальна схема Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Кожний з розділів Балансу (Звіту про фінансовий стан) повинен закінчуватися проміжним підсумком в загальному по розділу, сума яких дає відповідно загальний підсумок активу чи пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Перший розділ Активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) БМУ «Промбуд» відображає вартість необоротних активів, а саме основних засобів,

нематеріальних активів, капітальних інвестицій, та довгострокових фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості .

У другому розділі Активу відображається вартість оборотних активів.

Згідно з визначенням, оборотні активи – це є грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Вони включають в себе запаси, поточна дебіторська заборгованість за товари, векселі одержані, роботи та інші операції, поточні фінансові інвестиції та грошові кошти.

Третій розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображає вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 [39].

Як зазначено в П(С)БО 22 «Вплив інфляції» необоротні активи й групи вибуття визнаються утримуваними для продажу, коли одночасно виконуються всі наступні вимоги:

- економічні вигоди очікується отримати не від їх використання за призначенням, а від їх продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- їх продаж, як очікується, завершиться протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- вони готові до продажу в їх теперішньому стані;
- здійснення продажу має високу ймовірність.

Перший розділ Пасиву розміщує інформацію про власний капітал підприємства: додатковий капітал, статутний фонд, нерозподілений прибуток.

У другому ж розділі Пасиву містяться дані про довгострокові зобов'язання – зобов'язання та забезпечення, які не будуть погашені протягом

операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До даних зобов'язань відносять отримані позикові кошти, довгострокові кредити банків, заборгованість за виданими довгостроковими векселями й випущеними облігаціями.

Третій розділ Пасиву наводить інформацію про зобов'язання, які можуть будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Поточні зобов'язання включають в себе короткострокові кредити банків і позики, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість з постачальниками й за іншими розрахунками тощо.

Четвертий розділ Пасиву розглядає зобов'язання, які пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Балансова стаття є основним елементом Балансу, дана стаття є неподільним показником в Балансі та характеризує окремий вид активів – це є активна стаття або вид зобов'язань чи капіталу - пасивна стаття.

Стаття бухгалтерського Звіту про фінансовий стан – це показник, що відображає стан на відповідну дату окремих видів господарських засобів, коштів та джерел їх утворення, а також елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, які встановлені та розглянуті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності».

Зазвичай, кожній балансовій статті привласнюється код рядка, в межах чотирьох знаків, і який є незмінним. Інформація по кожній балансовій статті наводиться на початок і на кінець звітного періоду [38].

Об'єднання в розділи балансових статей, дає можливість загального огляду Балансу та дуже зручно при проведенні аналізу інформації. В основі об'єднання балансових статей в розділи покладено принцип їх ліквідності та їх економічна класифікація.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) розташовують статті активу від найменш ліквідних до найбільш ліквідних. Під ліквідністю активів слід розуміти їх спроможність перетворюватися у грошові кошти за якийсь певний

час. Такі балансові статті як «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Довгострокові фінансові інвестиції» та інші, які згруповані в I розділі активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) є найменш ліквідними. До найбільш ліквідних належать такі статті як «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Інша поточна дебіторська заборгованість», «Дебіторська заборгованість», «Виробничі запаси» [18].

Статті пасиву Балансу групуються та розміщуються зверху вниз за ознакою зменшення часу, який необхідний для повернення боргів. Тобто спочатку розташовуються статті, що потребують найбільшого часу для їх погашення, до них відносять наприклад «Статутний капітал», «Додатковий капітал», «Довгострокові кредити банків», а в III розділі пасиву Балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення». Операційний цикл й дату Балансу (Звіту про фінансовий стан) необхідно врахувати для того, щоб оборотні активи і поточні зобов'язання віднести відповідно до II розділу активу та III розділу пасиву.

Оскільки, операційний цикл – це визначений проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням грошових коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів й послуг [44, с. 77]. Тобто, операційний цикл – це середній проміжок часу, необхідний для перетворення грошових коштів в продукт підприємства і навпаки. Він включає:

- середній термін зберігання готової продукції на складах;
- період продажу продукції та отримання грошових коштів від покупців;
- середній термін зберігання запасів на складах.

В активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) відображаються і фінансові інвестиції, що є новим поняттям, яке визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Розглянемо поняття фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції – це активи, які одержує підприємство з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу чи інших вигод для інвестора. Фінансові інвестиції розрізняють: довгострокові й поточні. Довгострокові входять до складу I-го розділу активу, а поточні – до II-го розділу активу Балансу (Звіту про

фінансовий стан) [37].

До власного капіталу відносять частину в активах, яка залишається після вирахування зобов'язань. Складові власного капіталу та розміщення його в Балансі наведені на рисунку 2.4.

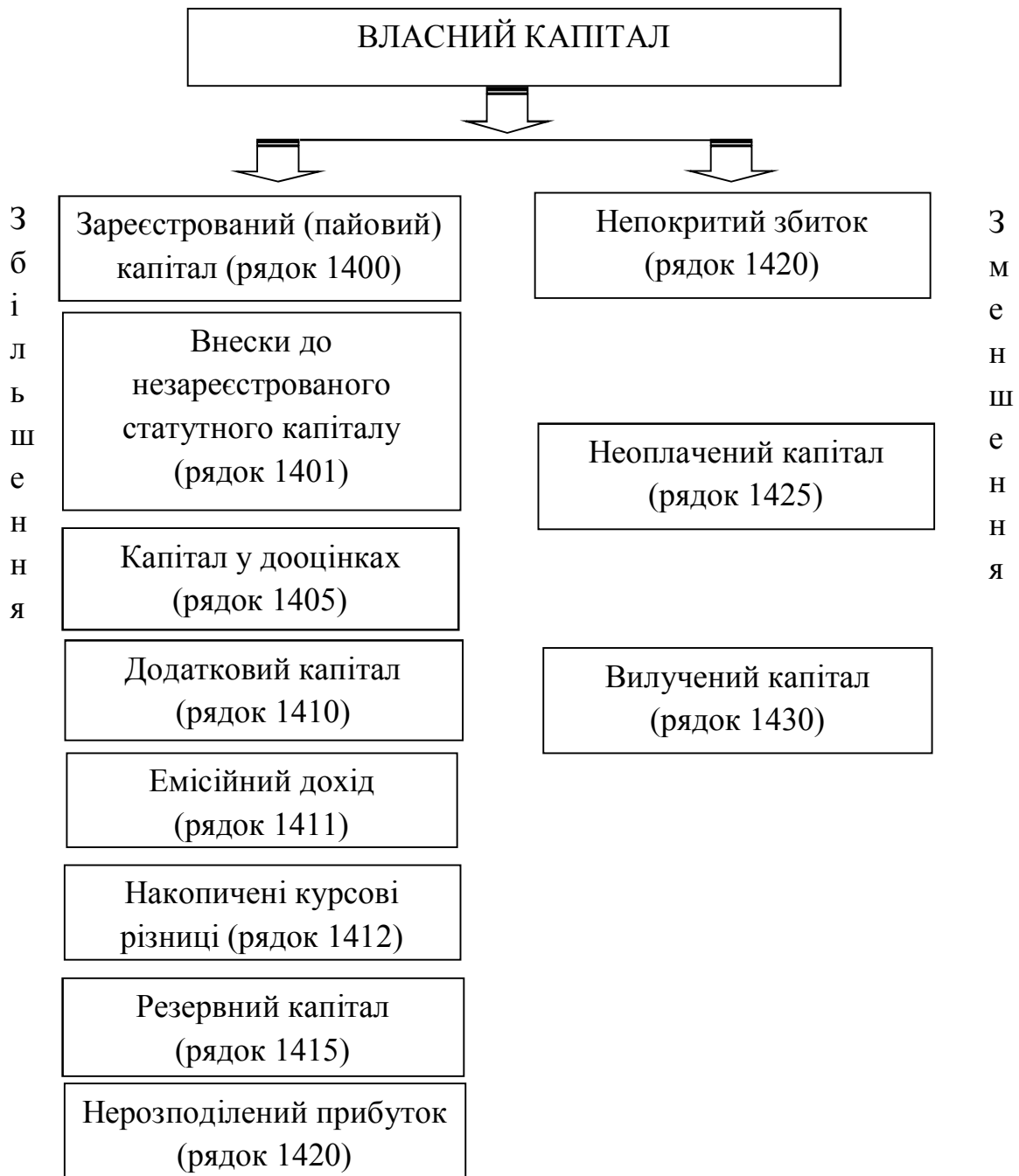


Рис. 2.4. Структура власного капіталу підприємства [18]

Пасиви підприємства поділяються на власний капітал, забезпечення наступних витрат та платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання й доходи майбутніх періодів.

Отже, довгострокові зобов'язання – це усі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями; а поточні зобов'язання - це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати Балансу.

Забезпечення наступних витрат і платежів – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату Балансу, де ще однією категорією Балансу (Звіту про фінансовий стан) є доходи майбутніх періодів. Вони являють собою суми доходів, нарахованих протягом поточного періоду або попередніх звітних періодів, які будуть визнані в наступних звітних періодах.

Для Балансу властива рівність підсумків активу та пасиву, тобто підсумок активів Балансу (Звіту про фінансовий стан) повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, що ґрунтується на подвійному запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку [49, с. 540].

Підсумовуючи, слід зазначити, що саме Баланс є джерелом інформації яка суттєво необхідна для оцінки фінансового стану будівельного підприємства БМУ «Промбуд», його автономності, ліквідності, плато- та кредитоспроможності.

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

2.2. Загальна характеристика Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) БМУ «Промбуд» є квартал і календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Цей звіт складають наростаючим підсумком за оборотами номінальних рахунків. Дані Звіту про сукупний дохід наводять за звітний та попередні періоди, для подальшого їх порівняння та аналізу.

Ф № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), входить до складу фінансової звітності та подається одночасно з Балансом (Звітом про фінансовий стан). Відповідно до положення Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, втрати і фінансові результати підприємства. Даний звіт надається зовнішнім користувачам й використовується в системі поточної фінансової діяльності підприємства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності на підприємстві БМУ «Промбуд» є календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно.

Звітною датою для складання бухгалтерської звітності вважається останній календарний день звітного періоду. Однак, відмінністю є те, що на відміну від Балансу (Звіту про фінансовий стан), який складається на кінець останнього дня звітного періоду Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається наростаючим підсумком з початку року [18].

Звіт про фінансові результати - це звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Вимоги НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стосуються підприємств, організацій, установ та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків, бюджетних установ). Малі підприємства складатимуть такий Звіт за спрощеною формою відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Однак середні підприємства складають Звіт про рух грошових коштів відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [37], Особливості складання

консолідованого звіту про фінансові результати визначаються П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» [38].

Головною метою складання даного Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки підприємства за звітний період. Структура НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» представлена на рисунку 2.5.

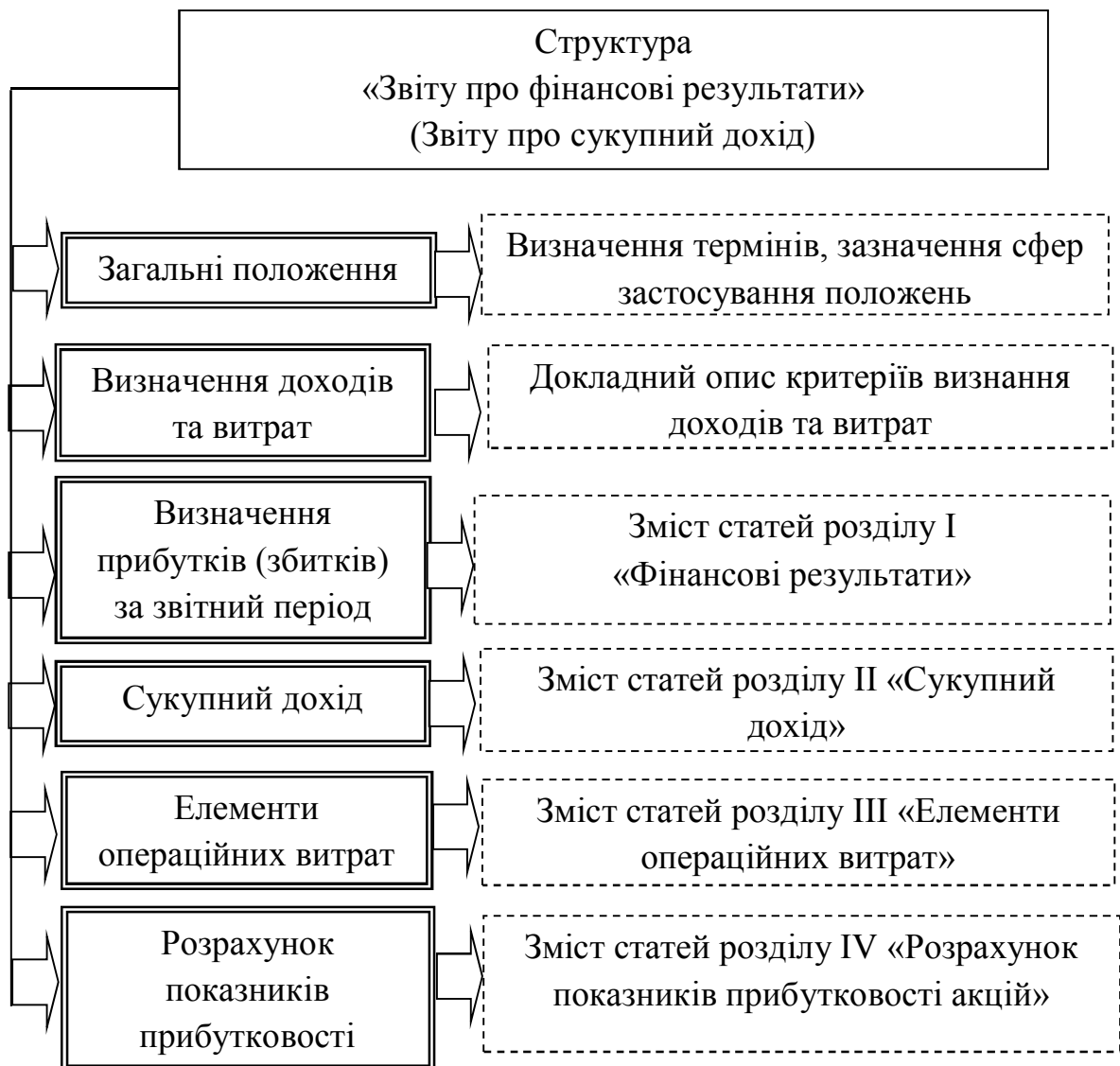


Рис. 2.5. Структура «Звіту про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід)

Звіт про фінансові результати є квартальною формою фінансової звітності (Додаток Б), який складається з чотирьох розділів:

I розділ - «Фінансові результати»;

II розділ - «Сукупний дохід»

III розділ - «Елементи операційних витрат»;

IV розділ - «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Як вже вище зазначалося Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів, з яких кожний розкриває аспект доходів, витрат та фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Розділ I «Фінансові результати» побудований відповідно до класифікації доходів та витрат за видами діяльності й функціями, які безперервно забезпечують послідовне зіставлення доходів та витрат для визначення чистого прибутку чи збитку звітного року. В даному Розділі виділені певні статті, за якими можна визначити фінансовий результат від звичайної діяльності й надзвичайних подій, а також у складі звичайної діяльності - від операційної та іншої діяльності (фінансової або інвестиційної). Далі ми розтлумачимо визначення операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

У розділі II наводиться інформація про інший сукупний дохід й розраховують сукупний дохід підприємства, який був отриманий у звітному періоді, а також про дооцінку (уцінку) фінансових інструментів, необоротних активів, накопичених курсових різниць.

Розділ III містить інформацію про витрати (на виробництво, збут, управління і інші операційні витрати) в розрізі економічних елементів операційних витрат.

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюється

тільки акціонерними товариствами, де прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які знаходяться у процесі випуску таких акцій.

Слід зазначити, що розділ I Звіту про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Зіставлення статей досягається використанням класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями. Кожна стаття базується на даних певного рахунка (субрахунку) доходів (класу 7) витрат (класу 9 або 8) [19]. Відповідно до цього, процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду і заповнення розділу I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) можна представити послідовністю етапів:

1. Розрахунок валового прибутку (збитку).
2. Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) – від операційної діяльності.
3. Розрахунок фінансового результату до оподаткування.
4. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду [40, с. 65].

Відзначимо, що результати окремих етапів розраховуються під час складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), тоді як показники фінансових результатів за етапами формуються на субрахунках рахунка 79 «Фінансові результати».

Розглянемо детально техніку складання I розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд».

Алгоритм заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відображено в Додатку Б.

Етап 1. У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів або послуг (обороті за Дт субрахунками 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704), тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку

на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу.

У статті «Чисті зароблені страхові премії» страховики наводять суму страхових премій за договорами страхування та за договорами перестраховування з перестраховальниками протягом звітного періоду, яка включає частки страхових премій (платежів, внесків) та розраховується за формулою (у разі заповнення всіх цих рядків):

$$p. 2010 = p. 2011 - p. 2012 - p. 2013 + p. 2014 \quad (2.4)$$

У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та /або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи».

В даній статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів.

У рядку 2050 відображаються: обороти за Кт 90 в кореспонденції з Кт 791 (дані в рядку 2050 вказуються в дужках).

У статті «Валовий прибуток» зазначається валовий прибуток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методичних рекомендацій № 433) якщо значення додатне:

$$p. 2090 = (2000 + 2010) - (2050 + 2070) \quad (2.5)$$

$$p. 2090 = 30722,5 - 15694,5 = 15028 \text{ тис. грн.}$$

Отже, загалом на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» «Валовий прибуток» становить 15028 тис грн.

У статті «Валовий збиток» зазначається валовий збиток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт,

послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методичних рекомендацій № 433) Дані в рядку 2095 вказуються в дужках якщо значення від'ємне:

$$p. 2095 = (2000 + 2010) - (2050 + 2070) \quad (2.6)$$

У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

- дохід від операційних курсових різниць;
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10 Методичних рекомендацій № 433):

оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791.

Етап 2. Визначення фінансового результату від операційної діяльності.

Фінансовий результат (ФРоп.д.) – прибуток (збиток) – від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку) (ВП(З)), іншого операційного доходу (Ін.ОД), адміністративних витрат (АВ), витрат на збут (ВЗ) та інших операційних витрат (ІнОВ). Його сума відображається в обліку на субрахунку 791.

У статті «Адміністративні витрати» відображається сума загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства, що відображені в обліку на рахунку 92 і в кінці звітного періоду (або місяця) списані в дебет рахунка 791.

В обліку інформація про фінансовий результат від операційної діяльності акумулюється на субрахунку 791 у кінці звітного періоду (або щомісяця), а потім списується на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або 442

«Непокриті збитки».

Оскільки, валовий прибуток БМУ «Промбуд» за звітний період дорівнює 15028 тис. грн., інші операційні доходи 3287,9 тис. грн., адміністративні витрати становлять 474,8 тис. грн., витрати на збут відсутні, та інші операційні витрати 3121,9 тис. грн..

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається за формулою:

$$\text{ФРоп. д.} = \text{ВП} + \text{Ін. ОД} - \text{АВ} - \text{ВЗ} - \text{ІнОВ} \quad (2.7)$$

Для досліджуваного будівельного підприємства БМУ «Промбуд» фінансовий результат від операційної діяльності становить 14747,1 тис. грн. – прибутку.

Етап 3. Розрахунок фінансового результату (прибутку (збитку)) від звичайної діяльності до оподаткування (рис. 2.6.).

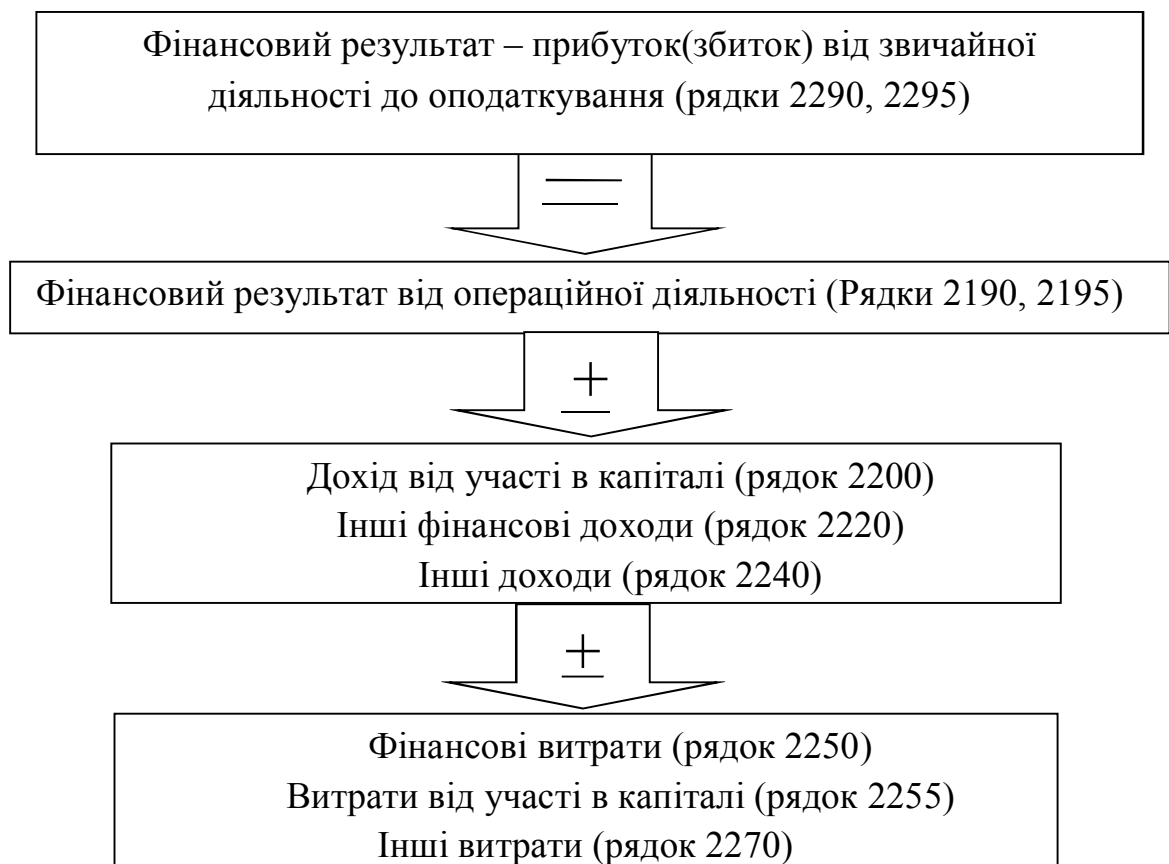


Рис. 2.6. Розрахунок фінансового результату від звичайної діяльності

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування (П(З)з.д. до опод.) визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності (П(З)о.д.), фінансових та інших доходів (прибутків) (ФД), фінансових та інших витрат (ФВ):

$$\text{П(З)з.д. до опод.} = \text{П(З)о.д.} + \text{ФД} - \text{ФВ} \quad (2.8)$$

У статті «Дохід від участі в капіталі» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі на субрахунках рахунка 72. У кінці звітнього періоду (або місяця) він списується з дебету рахунка 72 у кредит субрахунку 792. Усі інші фінансові доходи обліковуються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи», які в кінці звітнього періоду (або щомісяця) переносяться на субрахунок 792.

Стаття «Інші фінансові доходи» включає:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи, отримані від фінансових операцій.

У статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від операційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, що ображаються на рахунку 74.

До статті «Фінансові витрати» включаються витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Вони накопичуються на рахунку 95 і в кінці звітнього періоду (або щомісяця) списуються на субрахунок 792.

Дана стаття «Втрати від участі в капіталі» відображає збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких повадиться методом участі в капіталі на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

У статті «Інші витрати» відображаються інші витрати, які виникають у

процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, облік яких здійснюється на рахунку 97.

Нагадаємо, що фінансові доходи і витрати, доходи і втрати від участі в капіталі переносяться з відповідних рахунків на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій», тоді як «Інші доходи» на субрахунок 793 «Результат іншої з діяльності». Саме зіставлення кредитових та дебетових оборотів за субрахунками 791, 792 та 793 дає можливість розрахувати фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування.

Розрахуємо фінансовий результат (прибуток (збиток)) від звичайної діяльності до оподаткування на досліджуваному будівельному підприємстві за формулою 2.7, при умові що інші фінансові доходи показники відсутні, інші доходи показники відсутні, та інші показники відсутні (додаток Б).

Фінансовий результат до оподаткування на підприємстві по якому проводимо дослідження становить 14747,1 тис. грн. прибутку. [45, с.345]

У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, розрахована на підставі суми прибутку до оподаткування, визначеного за податковою декларацією, за вирахуванням тимчасових різниць та діючої ставки податку на прибуток. В обліку вона відображена по дебету субрахунку 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності».

Отже, за статтею «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (рядок 2300) буде вказана сума яка в обліку в кінці звітної періоду або (щомісяця) буде списана в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

В обліку інформація, необхідна для розрахунку фінансового результату від звичайної діяльності після оподаткування, зібрана на субрахунках 791, 792, 793 (фінансовий результат до оподаткування) та 981 (податок на прибуток від звичайної діяльності).

Визначення чистого прибутку (збитку) звітної періоду.

Чистий прибуток (збиток) розраховується (ЧП(З)) як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності (П(З)з.д.) та надзвичайного доходу

(НД), надзвичайних витрат (НВ) і податків з надзвичайного прибутку (Под з н.пр.):

$$\text{ЧП(З)} = \text{П(З)з.д.} + \text{НД} - \text{НВ Под.з.н.пр.} \quad (2.9)$$

За даними Додатку Б на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» немає, чистий прибуток рівний фінансовому результату від звичайної діяльності і становить 14747,1 тис. грн. прибутку.

Невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха, техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

Прибутки або збитки від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зазвичай збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток»: сума, відображена у звітному періоді за:

Кт 98 Дт 791 (витрати) або Дт 791 Кт 98 (доходи)

В обліку фінансовий результат від надзвичайних подій відображається на субрахунку 794, куди в кінці звітного періоду (або щомісяця) списуються надзвичайні доходи, витрати і податок з надзвичайного прибутку.

Запропонований порядок визначення показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), пов'язаних з надзвичайною діяльністю, буде змінюватися відповідно до фінансового результату, отриманого від звичайної діяльності. Наприклад, у разі наявності збитку від звичайної діяльності, відсутності податку на прибуток від звичайної діяльності розрахунок втрат від надзвичайної діяльності не буде містити пункту 2. Чистий прибуток (збиток) в обліку буде перенесений з рахунка 79 «Фінансові результати» на відповідні субрахунки рахунка 44 «Нерозподілені прибутки

(непокриті збитки)».

У розділі III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Елементи операційних витрат» наводяться елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), понесених на БМУ «Промбуд» у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, тобто операційні витрати фірми за звітний період, які відображені в розділі I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а також та частина витрат, яка на кінець звітного періоду числиться на балансі у складі незавершеного виробництва, у лишках готової продукції і запасів, ці дані наведені у Додатку Б.

Витрати операційної діяльності, згідно з пунктом 21 П(С)БО 16 «Витрати», групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати (код рядка 2500). У цьому рядку відображається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва);
- витрати на оплату праці (код рядка 2505). У цьому рядку відображаються витрати, пов'язані з оплатою праці всього персоналу фірми;
- відрахування на соціальні заходи (код рядка 2510). У цьому рядку відображаються витрати, пов'язані з відрахуванням на соціальні заходи;
- амортизація (код рядка 2515);
- інші операційні витрати (код рядка 2520);
- стаття «Усього» (код рядка 2550) показує загальну суму всіх елементів операційних витрат, тобто сума показників рядків 2500-2520.

Розділ III Звіту про фінансові результати «Розрахунок показників прибутковості акцій» стосується обмеженого кола підприємств, акції яких вільно продаються або купуються на фондових біржах.

2.3. Звіт про рух грошових коштів та власний капітал підприємства

Одним із складових елементів річної фінансової звітності суб'єктів господарювання згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є Звіт про рух грошових коштів. Зміст і форма, а також загальні вимоги до розкриття його статей Звіту про сукупний дохід, регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [37].

У Звіті про рух грошових коштів подається інформація про суму чистого надходження або чистого витрачання грошової маси у підприємства за рік в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» висвітлено зміст і форму Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.

Метою складання даного звіту є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни що відбулися у грошових коштах та їх еквівалентах підприємства за звітний період.

Інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період містить в собі Звіт про рух грошових коштів. Даний показник використовується, з одного боку, як індикатор фінансової стійкості суб'єкта господарювання (показник оцінки потенціалу внутрішніх джерел фінансування), а з іншого – як індикатор прибутковості (показник фактичної та потенційної прибутковості фірми) [38]. Грошові потоки розглядаються тут у розрізі трьох видів діяльності:

- операційної;
- інвестиційної;
- фінансової.

Слід зазначити, що до Звіту про рух грошових коштів не включають негрошові операції. Негрошовими операціями є операції, що не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів. Також у Звіті не відображаються внутрішні зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів.

Процес складання Звіту включає п'ять основних етапів відображених на рисунку 2.7.

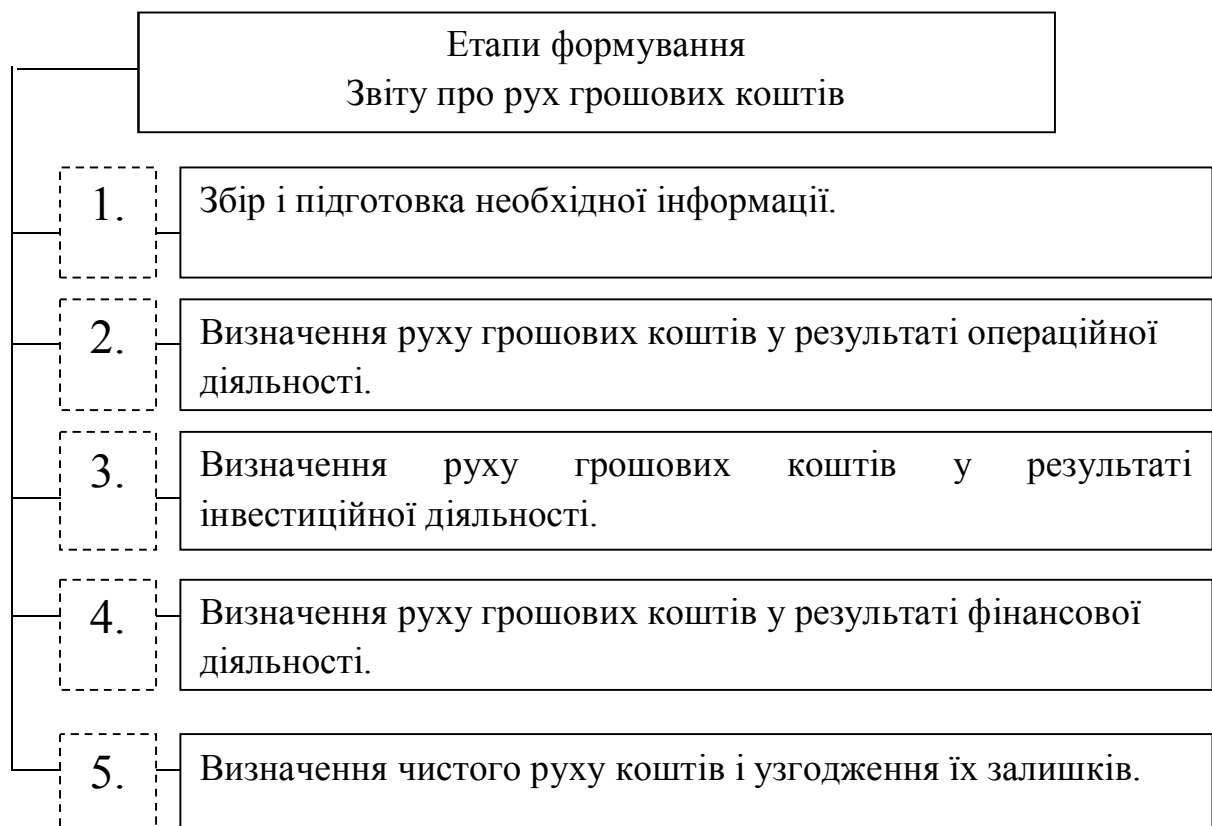


Рис. 2.7. Етапи формування Звіту про рух грошових коштів [40, с. 67]

Як вже зазначалося у Звіті про рух грошових коштів відображається інформація по трьох видах діяльності, а тому він складається з трьох розділів. Які відобразимо на рисунку 2.8.

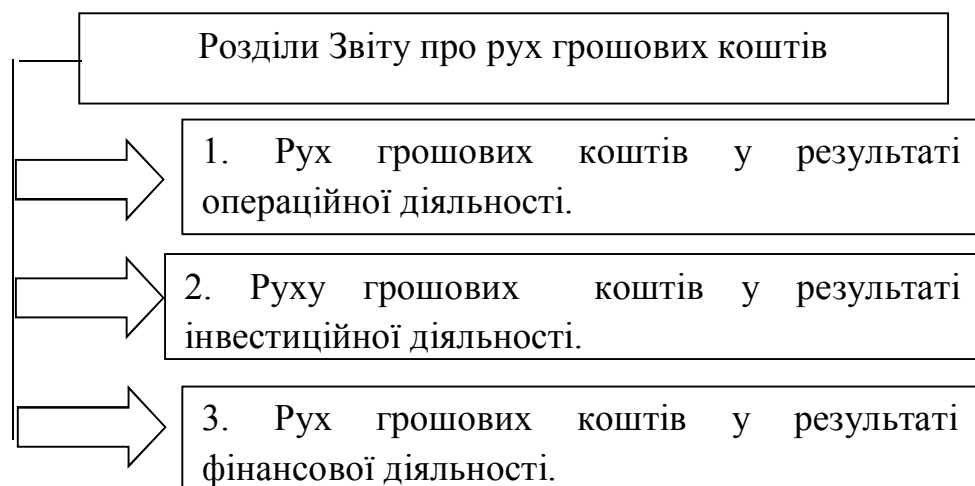


Рис. 2.8. Структура Звіту про рух грошових коштів

В кожному з трьох розділів в окремих рядках вказується чистий рух коштів від надзвичайних подій за видами діяльності.

Будівельне підприємство БМУ «Промбуд» за звітний період, тобто 2017 рік оприлюднило Звіт про рух грошових коштів, який складено за прямим методом, що передбачає збір даних про фактично отримані доходи і понесені витрати.

Розрахуємо рух коштів в результаті операційної діяльності на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» [49, с. 556].

Таким чином, рух коштів в результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів, за даними запису їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

За Додатком Г ми бачимо, що у будівельного підприємства БМУ «Промбуд» за звітний рік були надходження від:

- реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (РП) – 181002,7 тис. грн.,
- повернення податків і зборів (ПЗ) – 401,8 тис. грн.;
- цільове фінансування (ЦФ) – 12180,8 тис. грн.;
- інші надходження (ІН) – 287,4 тис. грн.;

А також відповідно й витрачання, а саме:

- оплата товарів (робіт, послуг) (ОТ) – (167011,0) тис. грн.,
- витрати на оплату: праці (Пр) – (17590,6) тис. грн.,
- витрат на відрахування на соціальні заходи (соц. зах.) – (4537,8) тис. грн.,
- зобов'язань з податків і зборів (З под. і зб.) – (4554,6) тис. грн.,
- інші витрачання (ІВ) (72,1) тис. грн.

Визначення «чистий рух грошових коштів від операційної діяльності» розглянемо на рисунку 2.9.

Розрахуємо чистий рух грошових коштів від операційної діяльності (ЧРГКо.д.) за такою формулою та чистий рух грошових коштів від операційної діяльності будівельного підприємства БМУ «Промбуд» дорівнює:

$$\text{ЧРГКо.д.} = \text{РП} + \text{ПЗ} + \text{ЦФ} + \text{ІН} - \text{ОТ} - \text{Пр.} - \text{Всоц. зах.} - \text{Зпод. зб.} - \text{ІВ} \quad (2.10)$$

$$\text{ЧРГКо.д.} = 181002,7 + 401,8 + 12108,8 + 287,4 - 167011,0 - 17590,6 - 4537,8 - 4554,6 - 72,1 = 34,6 \text{ (тис. грн.)}$$

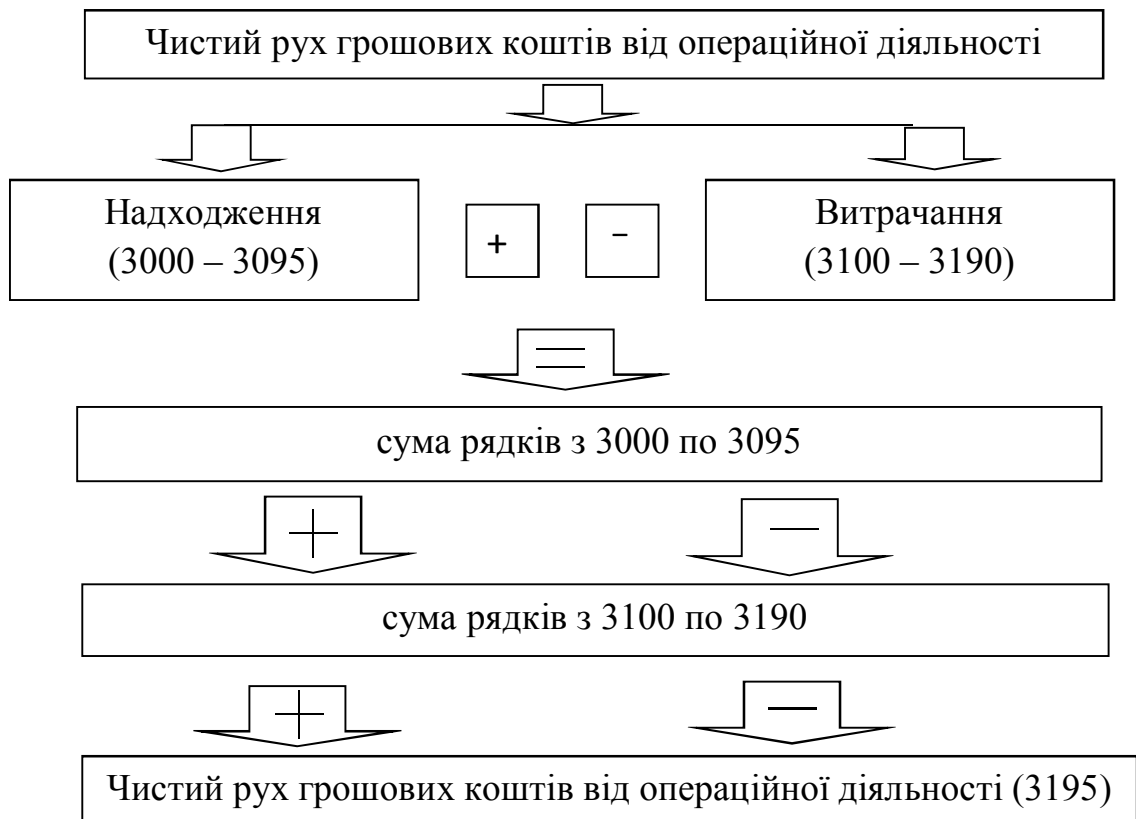


Рис. 2.9. Методика визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності

Наступним кроком є визначення чистого руху грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності, який відображений на рисунку 2.10.

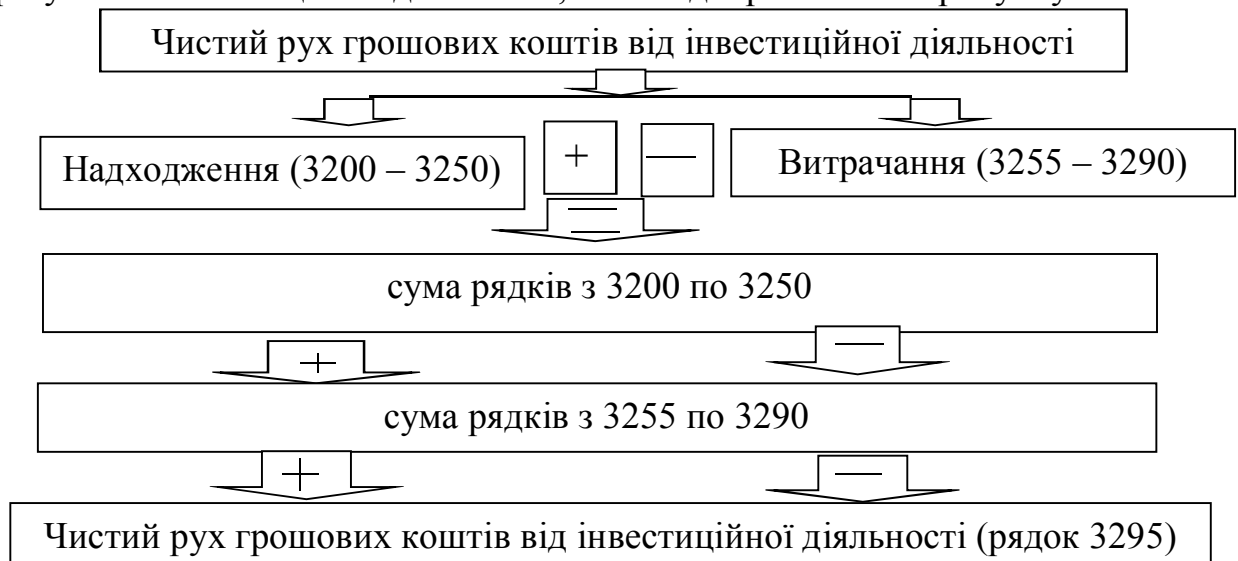


Рис. 2.10. Методика визначення ЧРГК від інвестиційної діяльності

Розрахунок руху грошових коштів від інвестиційної діяльності на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» здійснюється на основі даних додатку Г. Порядок визначення руху грошових коштів від фінансової діяльності передбачає використання даних з пасиву балансу [2, с. 188].

Методика розрахунку, на основі Додатку Г, показана на рисунку 2.11.

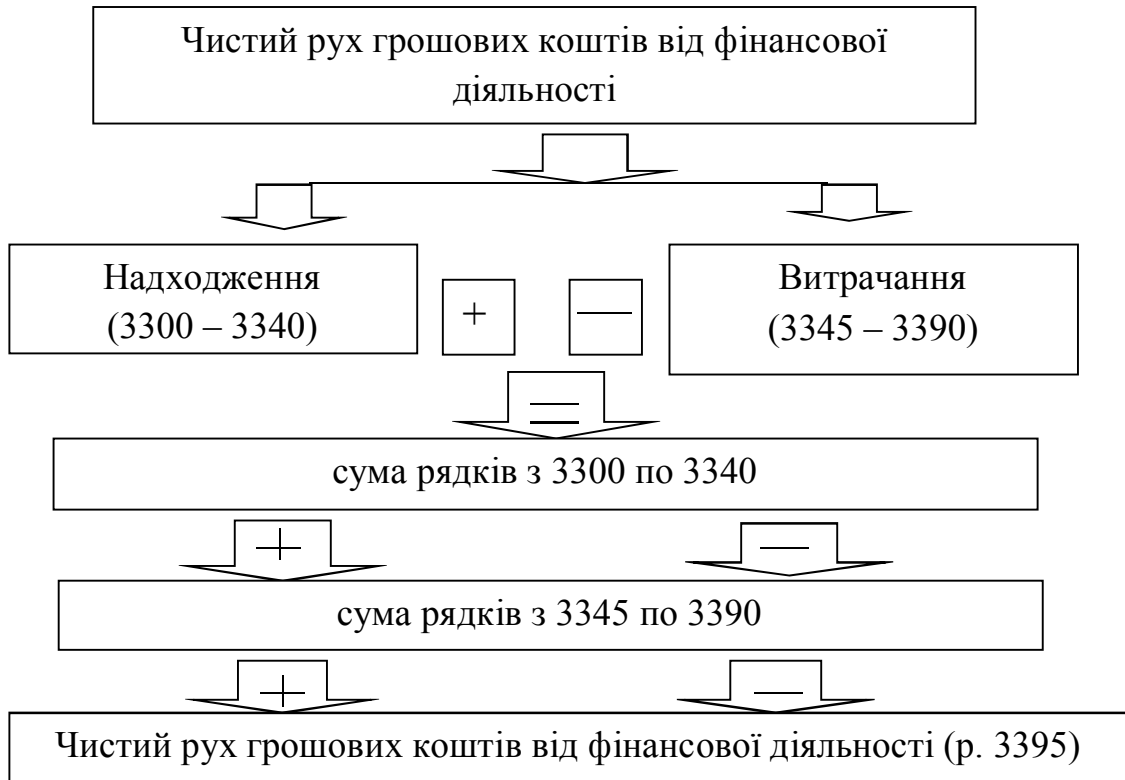


Рис. 2.11. Методика визначення чистого руху грошових коштів від фінансової діяльності

Рух грошових коштів від фінансової діяльності на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» за звітний період відображено в Додатку Г.

Після визначення чистого руху грошових коштів від трьох видів діяльності визначаємо чистий рух коштів за звітний період (рядок 3400), як різниця між сумою грошових надходжень та видатків за статтями

(рядок 3195 + (-) рядок 3295 + (-) рядок 3395).

На досліджувальному будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» він рівний 558,4 тис.грн. (34,6+523,8).

Останнім етапом є визначення залишку грошових коштів на кінець року.

$$\text{ЗГД на кін. Р.} = \text{ЗГК на поч.р.} + \text{ЧРГК на поч. пер.} + \text{ВЗВК} \quad (2.11)$$

де

- ЗГК на кін. р. – Залишок грошових коштів на кінець року;
- ЗГК на поч.р . – залишок коштів на початок року;
- ЧРГК на поч. пер. – чистий рух грошових коштів за звітний період;
- ВЗВК – вплив зміни валютних курсів.

За умовою Додатку Г, коли залишок грошових коштів на початок року 523,8 тис. грн., вплив зміни курсів не було, відповідно до Додатку Г. Залишок грошових коштів на кінець року по будівельному підприємству БМУ «Промбуд» становить 558,4тис. грн.

Заповнюючи звіт про рух грошових коштів слід пам'ятати, що застосування прямого методу базується на безпосередньому використанні даних з реєстрів обліку щодо дебетових та кредитових оборотів грошових коштів (рахунків 30 та 31) за звітний період в кореспонденції з рахунками фінансового обліку операцій активів або зобов'язань (рахунків 14, 15, 18, 34 – 37, 39, 41,45 – 48, 50 – 53, 55, 69,70, 71,73 – 76) [38]

Ще однією формою фінансової звітності на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» є Звіт про власний капітал - Ф № 4. Даний Звіт містить інформацію про види власного капіталу і види змін капіталу. Зміни капіталу в ньому можуть відображатися внаслідок однієї причини за одним видом капіталу як зменшення, за іншим – як збільшення [42, с. 305].

Один із найважливіших і найістотніших показників для будівельного підприємства БМУ «Промбуд» є власний капітал, оскільки він втілює в собі такі характеристики:

- забезпеченість коштами для функціонування підприємства;
- платоспроможність підприємства;
- кредитоспроможність підприємства.

При створенні підприємства його початковий (стартовий) капітал (К) дорівнює активам (А), які інвестори (засновники) передали в його розпорядження як внески у вигляді майна (активи). В момент реєстрації підприємства взаємозв'язок між активами і капіталом буде мати вигляд:

$$A = K \quad (2.12)$$

Але в процесі функціонування у підприємства виникають зобов'язання (З) і формула зв'язку буде такою:

$$A = K + Z \quad (2.13)$$

У НП(с)БО 1 дано таке визначення власного капіталу. Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Таким чином, формула розрахунку капіталу матиме такий вигляд:

$$K = A - Z \quad (2.14)$$

Враховуючи визначення доходів (Д) і витрат (В) та їх вплив на власний капітал основне бухгалтерське рівняння буде такими:

$$A = K + Z + Д - В \quad (2.15)$$

Крім доходів і витрат, існують ще дві операції, що впливають на величину власного капіталу, це: інвестиції (І) та вилучення капіталів (Вл) власниками. Вони також можуть бути введені до основної бухгалтерської рівності:

$$A = K + Z + Д - В + І - Вл \quad (2.16)$$

У такій формі балансова рівність використовується досить рідко, але вона найбільш наочно демонструє не тільки процес збільшення капіталу в результаті власної діяльності підприємства, а й можливості його змін, які привносяться із зовні, тобто інвесторами.

Зміст, структура, форма й методика складання Звіту про власний капітал визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Даний звіт є складовим елементом річної фінансової звітності підприємств. Він складається за звітний період (календарний рік) за даними з початку року до кінця звітного періоду.

Метою складання Звіту про власний капітал на будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Власний капітал утворюється за рахунок двох джерел [37]:

- внесення власниками (засновниками) грошей чи інших активів;

- накопичення суми прибутку, що залишається на підприємстві;

Слід зауважити, що власний капітал – це власні джерела фінансування діяльності підприємства, які без визначення строку повернення внесені його власниками (засновниками), або залишені ними на підприємстві із чистого прибутку.

Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Згідно діючого законодавства внесення реєстрованого вкладу до статутного капіталу є обов'язковим для засновників.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на [37]:

- статутний (реєстрований) капітал, розмір якого визначається установчими документами і обов'язково підлягає реєстрації;

- додатковий капітал, який ще називають не реєстрований, – це додаткові внески засновників (учасників), резервний капітал та нерозподілений прибуток.

Додатковий капітал – це частка засновника (учасника) в інших формах власного капіталу підприємства. На будівельному підприємстві БМУ «Промбуд» величина додаткового капіталу рівна 11867,5 грн.

Додаткові внески здійснюються до резервного (страхового) капіталу, і він лише виконує функцію інвестування. Додаткові внески є на добровільній основі, рішення про їх сплату приймаються простою більшістю голосів засновників. В разі банкрутства підприємства учасники товариства відповідають в межах своїх часток.

За формами власний капітал поділяється на:

- інвестований капітал – це сума простих чи привілейованих акцій за їх номінальною вартістю, а також додатково вкладений капітал, який може бути поділений за джерелами утворення;

- нерозподілений прибуток – це частина прибутку, яка не була розподілена між акціонерами та реінвестована у підприємство.

Роль власного капіталу підприємства розкривається через його функції, які зображені на рисунку 2.12.

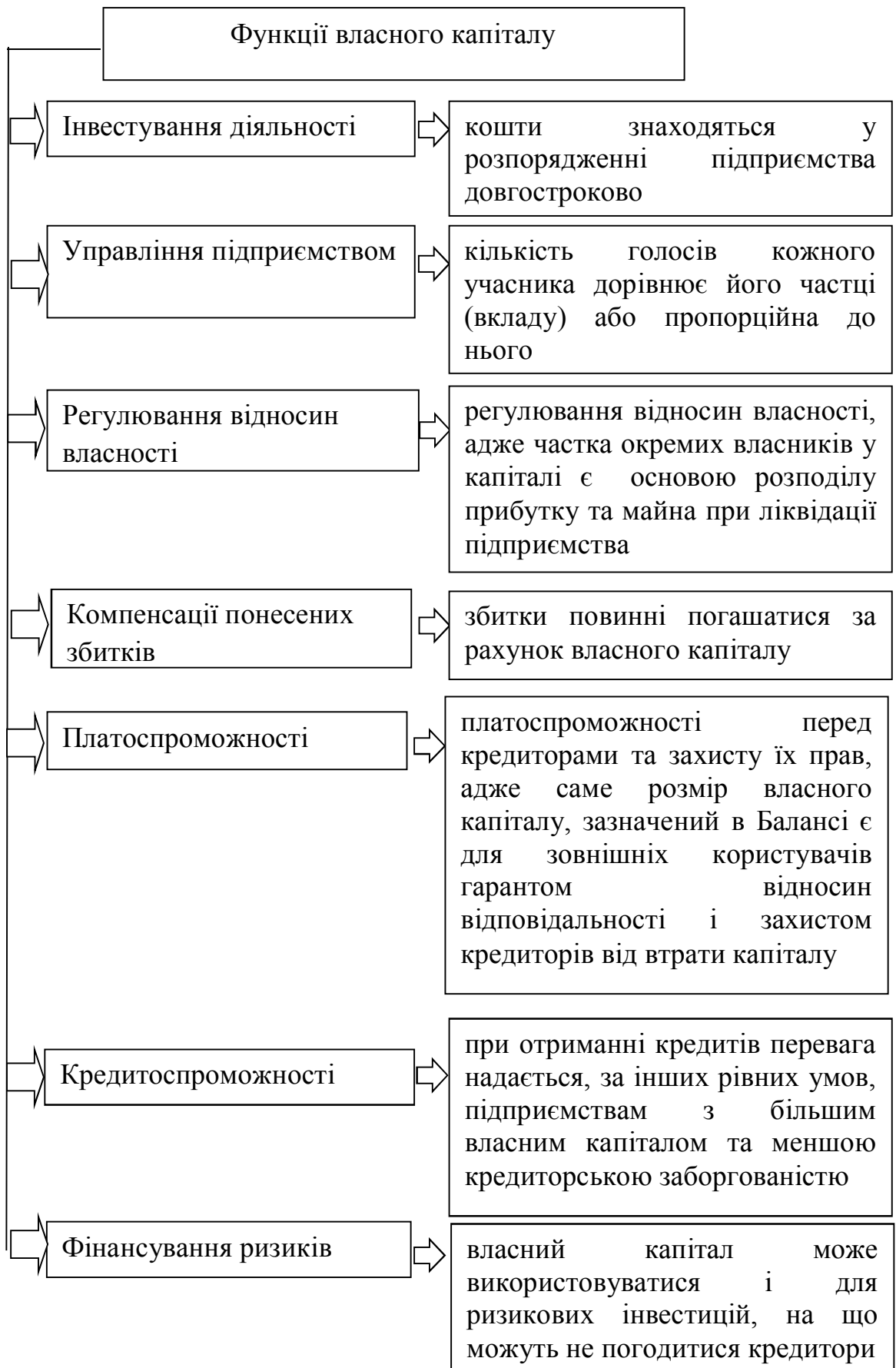


Рис. 2.12. Схема функцій власного капіталу (сформовано автором)

Отже, підприємство створюється з метою отримання прибутку за умови збереження свого власного капіталу. Зміст складових власного капіталу подається в таблиці 2.2 [41, с.44].

Таблиця 2.2

Зміст складових власного капіталу

Стаття власного капіталу	№ гр. у Звіті	Зміст	Дані по БМУ «Промбуд» тис. грн.
Статутний капітал (рахунок 401)	1	Зареєстрована вартість простих та привілейованих акцій для акціонерних товариств і сума оголошеного статутного капіталу для інших фірм, зафіксовані в установчих документах	-
Капітал у дооцінках (рахунок 41)	2	Сума дооцінки необоротних активів та фінансових інвестицій за виключенням уцінки раніше до оцінених об'єктів, яка списується на зменшення капіталу в дооцінках	-
Додатковий вкладений капітал (рахунок 421)	3	Сума перевищення вартості продажу акцій над номінальною вартістю (емісійний дохід)	11867,53
Інший додатковий капітал (рахунки 422-425)	4	Сума дооцінки необоротних активів, безоплатно отриманих фірмою від фізичних або юридичних осіб, інші види додаткового капіталу	-
Резервний капітал (рахунок 43)	5	Сума резервів, створених акціонерним товариством відповідно до чинного законодавства або статутних документів	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (рахунок 44)	6	Прибуток, реінвестований у підприємство, або непокритий збиток	32690,6
Неоплачений капітал (рахунок 46)	7	Заборгованість власників (учасників) по внесках до статутного капіталу	-
Вилучений капітал	8	Фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів	-

Показники за статтями «Залишок на початок звітного року» та «Залишок на кінець звітного року» Звіту про власний капітал у графах з другої по десятю відповідають показникам статей розділу I пасиву – балансу (звіту про фінансовий стан) «Власний капітал» на початок і кінець звітного року, а підсумки за цими статтями загальному підсумку вищезгаданого розділу Балансу (звіту про фінансовий стан) на початок і кінець цього ж звітного періоду.

2.4. Методика аудиту показників фінансової звітності

З розвитком ринкових відносин аудиторська діяльність довела свою ефективність, як в зарубіжних країнах, так і в Україні, але сьогодні в аудиті України виникла напружена ситуація, яку науковці й практики характеризують по різному: від звичайної, робочої до кризової. В основі цих думок лежать більш суб'єктивні фактори, ніж об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації, що і визначило цільову спрямованість даного дослідження – провести об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації й визначити шляхи подальшого розвитку аудиту в Україні.

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [29, с. 33].

Варто зауважити, що аудит починається з планування, плануючи свою роботу, аудитор стикається з проблемою вибору стратегії аудиту. В західній практиці аудиту при виборі стратегії використовують два підходи до проведення перевірки фінансової звітності:

– аудит по циклам (цикл отримання доходу, закупівельний цикл, виробничий цикл, цикл реалізації тощо. Цикли можуть бути самостійно розроблені аудиторською фірмою);

– перевірка по статтям фінансової звітності.

Другий підхід, на наш погляд, є переважним з наступних причин: по-перше, перевірка по статтям звітності найбільш прив'язана до самої звітності і може бути легко проконтрольована (за суттєвими статтями звітності і робочими документами аудитора); по-друге, цей підхід є більш звичним для аудиторів України (з минулого досвіду ревізії).

Вважаємо, що обираючи стратегію перевірки по статтям звітності, планування аудиту і вибір аудиторських процедур, які будуть використовуватися при перевірці, необхідно пов'язати з формами звітності.

Слід зазначити, що основними завданнями аудиту в будівельному підприємстві є збирання та обробка достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків. Зміст цілей аудиту полягає у тому, щоб зібрати потрібну кількість актуальних свідчень, а потім вирішити, які фактичні дані необхідно збирати в конкретних обставинах, при яких проводиться аудит.

Так у науковій літературі, що присвячується проведенню аудиту фінансової звітності, головна увага приділяється висвітленню мети та завдань аудиту, та не всі автори пропонують програми для проведення аудиту, і ще менше авторів пропонують програми, які можуть бути зорієнтовані на великі будівельні підприємства.

Аудитор визначає, чи дійсно потрібно було включати до фінансової звітності суми, що там зафіксовані. Порухенням у цьому випадку буде внесення якої-небудь суми реалізації в журнал реалізації та у головну книгу, якщо цієї реалізації насправді не було. Дана мета аудиту буде досягнута при перевірці аудитором тверджень адміністрації про наявність й виникнення.

Велика частка активів Балансу (Звіту про фінансовий стан) повинна не тільки існувати, але й належати суб'єкту господарювання, щоб їх можна було

включити у фінансову звітність. З цією метою аудитор перевіряє твердження керівництва про права й зобов'язання. Також необхідна арифметична перевірка окремих підсумків, включених в Баланс (Звіт про фінансовий стан), у тому числі арифметичної правильності звітів й визначення обсягу чистої реалізації.

Оскільки аудитор перевіряє, чи на тих рахунках враховуються суми і чи правильно представлені дані рахунки у фінансовій звітності. Так як план рахунків клієнта - це найважливіший інструмент використовуваний аудитором для визначення того, чи правильно клієнт робить рознесення по рахунках, то потрібно перевірити, чи по періодам враховані господарські операції.

Також аудитор повинен перевірити чи відповідають окремі статті Баланс (Звіт про фінансовий стан) підсумкам в облікових регістрах та в головній книзі. Баланс (Звіт про фінансовий стан) складається зі статей, що визначені за підсумками в журналах обліку господарських операцій, підготовлених і вивірених клієнтами. При арифметичній перевірці потрібно упевнитись в тому, що всі статті Баланс (Звіт про фінансовий стан) відбиті точно, що підсумки вірні і вони відповідають даним головної книги. Наприклад, загальна сума дебіторської заборгованості повинна в підсумку дорівнювати її аналогічній сумі за рахунками дебіторів і залишкам за відповідними рахунками в головній книзі [18].

Також аудитору потрібно переконатися в тому, що всі статті Баланс (Звіт про фінансовий стан) і зв'язана з ними інформація достовірно відображена у фінансовій звітності і правильно розкрита.

Розглядаючи кожну форму звітності, можна сформулювати окремо до кожної ряд завдань поставлених перед аудитором. До завдань аудиту показників форми Баланс (Звіту про фінансовий стан) відносять: належність та величину активів і пасивів; ліквідність підприємства; платоспроможність та інші [16].

В умовах сьогодення значно зросла роль й значення правильної організації бухгалтерського обліку та аудиту на підприємствах різних галузей економіки в тому числі й будівництві.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом із аудиторським висновком на власній веб-сторінці, тому питання аудиту будівельного підприємства з 01.01.2018 року стало все більш актуальним [18].

Перевірка статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) та конкретних цілей, які пов'язані з заключними підсумками в Балансі (Звіті про фінансовий стан) і у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), можуть бути досягнуті при зборі аудиторських свідчень різних типів.

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

Дослідивши різні методика аудиту фінансових результатів будівельних підприємств, нами запропоновано проведення аудиту у послідовності, яка відображена на рисунку 2.13.

Аудит здебільшого спирається на визначений набір методів його організації, що допомагають зібрати достатню кількість свідчень. Слід зазначити, що в аудиті існують способи, за допомогою яких аудитор може зібрати свідчення, щоб досягти цілей, що стоять перед ними. Вибір аудитором свого підходу визначається двома найважливішими міркуваннями: необхідно зібрати достатню кількість свідчень, щоб аудитор міг взяти на себе професійну відповідальність, а крім того, вартість накопичених свідчень повинна бути мінімальною [16].

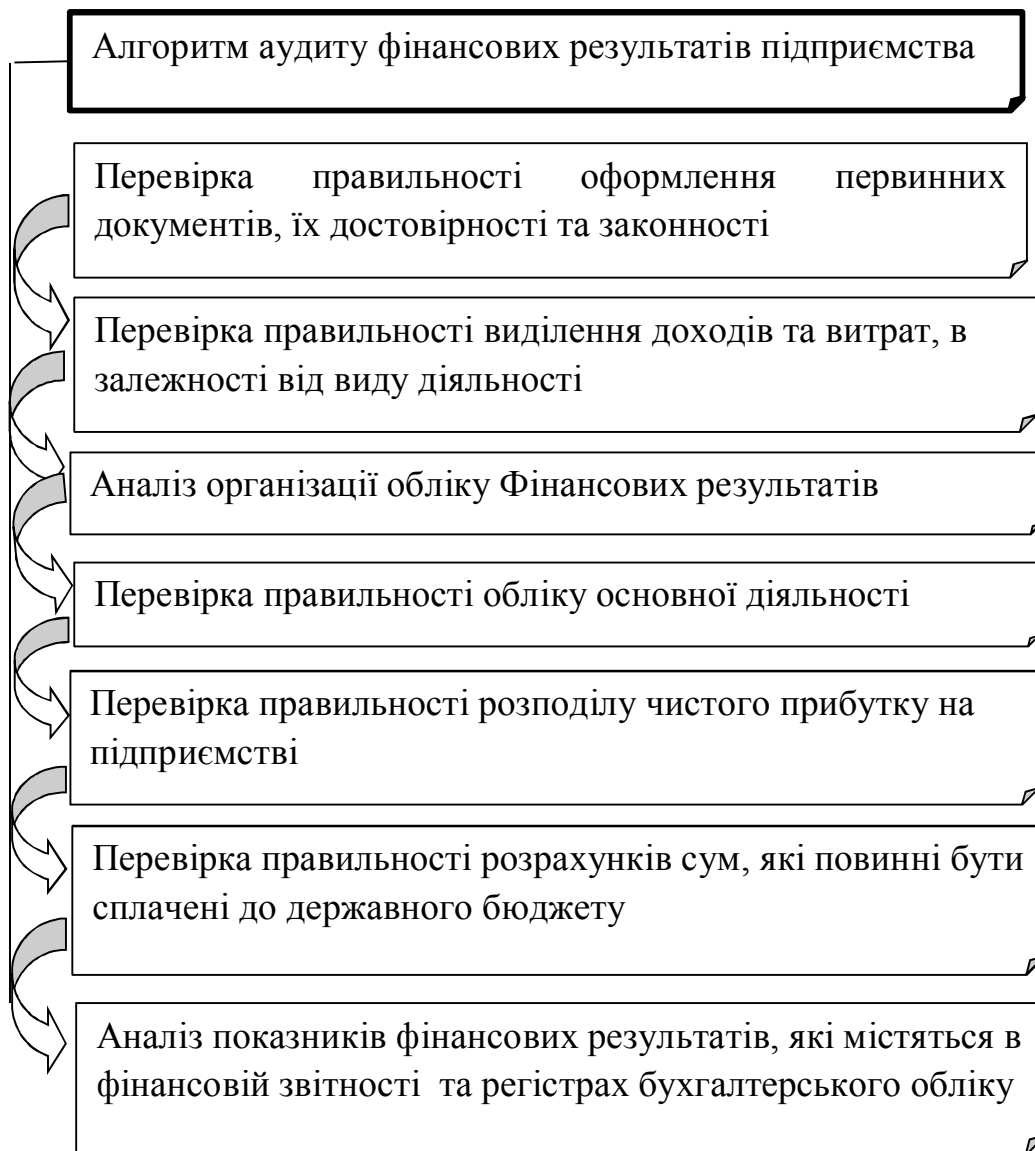


Рис. 2.13 Алгоритм аудиту фінансових результатів підприємства

Тестування контрольних моментів й перевірки господарських операцій. Коли на думку аудитора ризик контролю значний він може зменшити недовіру до точності інформації фінансової звітності, що безпосередньо відноситься саме до цих контрольних моментів; в іншому випадку перевіряти її доведеться шляхом збору аудиторських свідчень. Але щоб обґрунтувати свою думку про те, що ризик контролю незначний, аудитор повинен ступінь ефективності контрольних моментів. Процедури, що використовують при даній аудиторській перевірці, називають тестами контрольних моментів.

Ряд цих та інших проблем господарюючих суб'єктів призвели до потреби

в послугах експертів, які б були незалежними і мали відповідну підготовку, кваліфікацію, досвід й дозвіл на право надання такого роду послуг.

Розвиток ринкової економіки дає поштовх щодо необхідності даного виду діяльності, адже саме аудит, як один з елементів контролю є саме тим чинником, що дозволяє вчасно виправляти помилки й запобігати шахрайству в будь-якій організації.

Вважаємо, що основною причиною впровадження аудиту в Україні є те, що в ринкових умовах фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання, й тому зростає потреба у достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність. Зокрема, дана інформація потрібна:

- банкам для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- власникам господарюючих суб'єктів для визначення стратегії їх розвитку;
- постачальникам для одержання гарантій повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги;
- інвесторам (місцевим та іноземним) при вкладанні своїх капіталів у інші господарюючі суб'єкти;
- акціонерам для контролю за роботою адміністрації товариства;
- державним органам для планування потреб макроекономіки та оцінки податкових надходжень до бюджету.

Крім того, ефективним є використання діалектичного методу пізнання для визначення логіки розвитку аудиту фінансової звітності й дослідження еволюції підходів до методики і організації його проведення. Інформаційною базою, в даному випадку, є Міжнародні стандарти аудиту, законодавчі акти і нормативно-правові документи України, внутрішньо-фірмові стандарти, інструкції та положення аудиторських фірм [16].

Безпосередньо при проведенні аудиту фінансової звітності аудитор повинен зібрати достатню кількість доказів, які б дали йому змогу висловити об'єктивну думку щодо результатів перевірки фінансових результатів. Тому під

аудиторськими доказами слід розуміти інформацію, яка дає можливість оцінити правильність відображення в обліку та звітності фінансових результатів, а також скласти проміжний висновок щодо цього аспекту перевірки.

Серед усього переліку аудиторських доказів аудитор повинен обирати в першу чергу лише ті, які забезпечать найбільш високу якість аудиту щодо досліджуваного об'єкта, та є більш доказовими, доречними та достовірними.

Для кожної аудиторської перевірки необхідно уточнювати перелік джерел інформації, які будуть використані із урахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства-клієнта. Сформований таким чином перелік необхідних даних їх носіїв (тобто назв конкретних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших фінансових бухгалтерських та не бухгалтерських документів (як зовнішніх так і внутрішніх)) буде являти собою аудиторські номенклатури для перевірки фінансових результатів. Як правило такі переліки мають табличну форму подання. Серед основних методів та прийомів збирання аудиторських доказів для перевірки фінансових результатів у науковій літературі виділяють наступні:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення доходів та фінансових результатів.
2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю доходів та фінансових результатів на основі спеціально розроблених тестів.
3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку доходів та фінансових результатів, що дозволяє встановити дійсний стан їх обліку.
4. Запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів з питань, які стосуються визнання доходів та фінансових результатів.
5. Документальна перевірка для підтвердження облікових записів первинними документами, встановлює чи є вони реальними і чи правильно оформленні.

6. Сканування передбачає виокремлення із усієї сукупності записів, документів які підтверджують облік доходів та фінансових результатів тих, які мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо.

7. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо обліку доходів та фінансових результатів. Здебільшого отримана таким чином інформація потребує додаткового підтвердження із інших документальних джерел.

8. Перевірки по суті. Передбачають детальні перевірки записів по рахунках бухгалтерського обліку, на яких обліковуються доходи та фінансові результати підприємства.

9. Відсікання – це ретельна перевірка облікових записів, пов'язаних з визнанням та оцінкою доходів та фінансових результатів, зроблених наприкінці звітного періоду та на початку наступного.

10. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку доходів та фінансових результатів, вивчення найважливіших фінансових та економічних показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є досить ефективними, оскільки дозволяють значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику. Приладами таких процедур можуть бути: співставлення залишків по рахунках обліку доходів та фінансових результатів за різні періоди; виявлення не обґрунтованого включення до собівартості окремих видів витрат, оцінка співвідношень між різними статтями звітності і співставність їх із даними попередніх періодів.

Слід зазначити, що для спрощення цих цілей аудитори можуть користуватися Програмою перевірки фінансової звітності (таблиці 2.3).

Таблиця 2.3

Програма перевірки фінансової звітності [50, с.51]

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Примітки
1. Баланс (Звіт про фінансовий стан)			
1	Перевірка наданого Балансу (Звіту про фінансовий стан) на арифметичну точність		
2	З'ясування відповідності залишків у головній книзі даним Балансу (Звіту про фінансовий стан)		
3	Перевірка відповідності залишків на початок звітного року залишкам на кінець минулого року		
4	У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їх вплив на звітність, контроль адекватності внесених змін		
5	Складання пробного балансу на кінець звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку		
6	Визначення тимчасових та постійних різниць		
7	Розрахунок відстрочених податкових різниць або зобов'язань		
8	Порівняння розрахункових відстрочених податкових активів або зобов'язань з даними підприємства		
9	Складання переліку куригуючих бухгалтерських записів		
10	Складання переліку виправлень залишків за балансовими рахунками		
11	Оцінка різниць виявлених аудитором		
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
12	Перевірка Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) на арифметичну точність		
13	Складання пробного Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)		
14	Порівняння пробного Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) з наданим на перевірку та аналіз відхилень		
15	Перевірка відповідності даних Звіту про фінансові результати даним за відповідний період минулого року		
16	У разі зміни показників внаслідок виявлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їх вплив на звітність, контроль адекватності внесених змін		
17	Узгодження показників Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) з даними балансу		

Слід зауважити, що існує тісний зв'язок між загальною оцінкою положення, у якому знаходиться клієнт, розумінням системи внутрішньогосподарського контролю клієнта й оцінкою ризику контролю, а

також перевіркою окремих статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), що містяться у фінансовій звітності. Якщо аудитор упевнений, що фінансова звітність представлена об'єктивно, і якщо його упевнення ґрунтується на його розумінні системи внутрішньогосподарського контролю, оцінці ризику контролю, тестах контрольних моментів, то можна істотно скоротити перевірку окремих статей Балансу. Проте, на нашу думку, деякі перевірки визначених статей фінансової звітності варто проводити у всіх випадках.

При проведенні аудиту необхідно також перевірити чи виконуються загальні вимоги бухгалтерських стандартів при заповненні фінансової звітності, оскільки фінансова звітність як єдина система даних про фінансове положення організації, фінансові результати її діяльності і зміни в її фінансовому положенні складається на основі даних бухгалтерського обліку. У фінансову звітність повинні включатися показники, необхідні для формування достовірного, повного уявлення про фінансове положення організації, фінансові результати її діяльності [45, с.221].

При цьому слід мати на увазі, що окремі показники, які недостатньо істотні для того, щоб вимагалось їх окреме представлення в балансі та звіті про фінансові результати, можуть бути досить істотними, щоб представлятися відособлено в поясненнях до балансу і звіту про фінансові результати. Показник вважається істотним, якщо його не розкриття може вплинути на економічні рішення зацікавлених користувачів, що приймаються на основі звітної інформації. Рішення організацією питання чи є цей показник істотним, залежить від оцінки показника, його характеру, конкретних обставин виникнення.

Організація може прийняти рішення, коли істотною визнається сума, відношення якої до загального підсумку відповідних даних за звітний рік складає не менше п'яти відсотків.

При формуванні фінансової звітності мають бути виконані вимоги нормативно-правових актів по розкриттю в цій звітності інформації про зміни облікової політики, що мають або здатних мати істотний вплив на фінансове

положення, рух грошових коштів або фінансові результати діяльності організації, про операції в іноземній валюті, про матеріально-виробничі запаси, про основні засоби, про доходи і витрати організації, про наслідки подій після звітної дати, про наслідки умовних фактів господарської діяльності, а також про розкриттю у фінансовій звітності тієї або іншої інформації про активи, капітал і резерви і зобов'язання організації.

Дане розкриття може бути здійснене організацією шляхом включення відповідних показників, таблиць, розшифровок безпосередньо до форм фінансової звітності або у пояснювальну записку.

При здійсненні вибіркового дослідження аудитор завжди стічається з проблемою зменшення ризику вибіркового методу, який обумовлений тим, що висновки, які може зробити аудитор на основі вибірки можуть відрізнитися від висновків, які б він зробив, якби тій самій процедурі підлягали всі елементи генеральної сукупності. При використанні статистичних прийомів дослідження аудитор може розрахувати цей ризик. В інших випадках ми пропонуємо не оцінювати цей ризик, а розглядати різні фактори, які впливають на розмір вибірки (припустиме відхилення, оцінка притаманного ризику й ризику контролю) [49, с. 700].

Після завершення усіх процедур необхідно об'єднати отриману інформацію, щоб прийти до загального висновку про те, чи досить об'єктивно складено фінансову звітність. Це суб'єктивний процес, що ґрунтується на здатності аудитора виносити правильні професійні судження. Кінцеве узагальнення – це остаточний висновок про готовність виконання роботи. Після цього аудитор повинен представити аудиторський висновок, який буде додано до фінансової звітності. Висновок повинен відповідати чітко сформульованим технічним вимогам, на які впливають масштаб аудиту, і сутність того, що саме з'ясував аудитор. Безпосередньо на підприємстві аудитор встановлює, як виконується Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», чи правильно застосовуються положення (стандарти) бухгалтерського обліку, план рахунків, чи дотримуються інструкції про його застосування, як

виконуються інші нормативні положення, вказівки з обліку і звітності.

1. Форми фінансової звітності – перевірка на відповідність формі й зіставлення показників.

2. Елементи звітності – перевірка окремих елементів звітності на відповідність обліковій політиці.

3. Твердження (параметри) звітності – оцінка відповідності фінансової звітності визначенням та перевірка їх достовірності.

Отже, узагальнюючи всі наведені категорії, модель фінансової звітності як об'єкта аудиту можна представити у вигляді трьох блоків (рис. 2.14.):

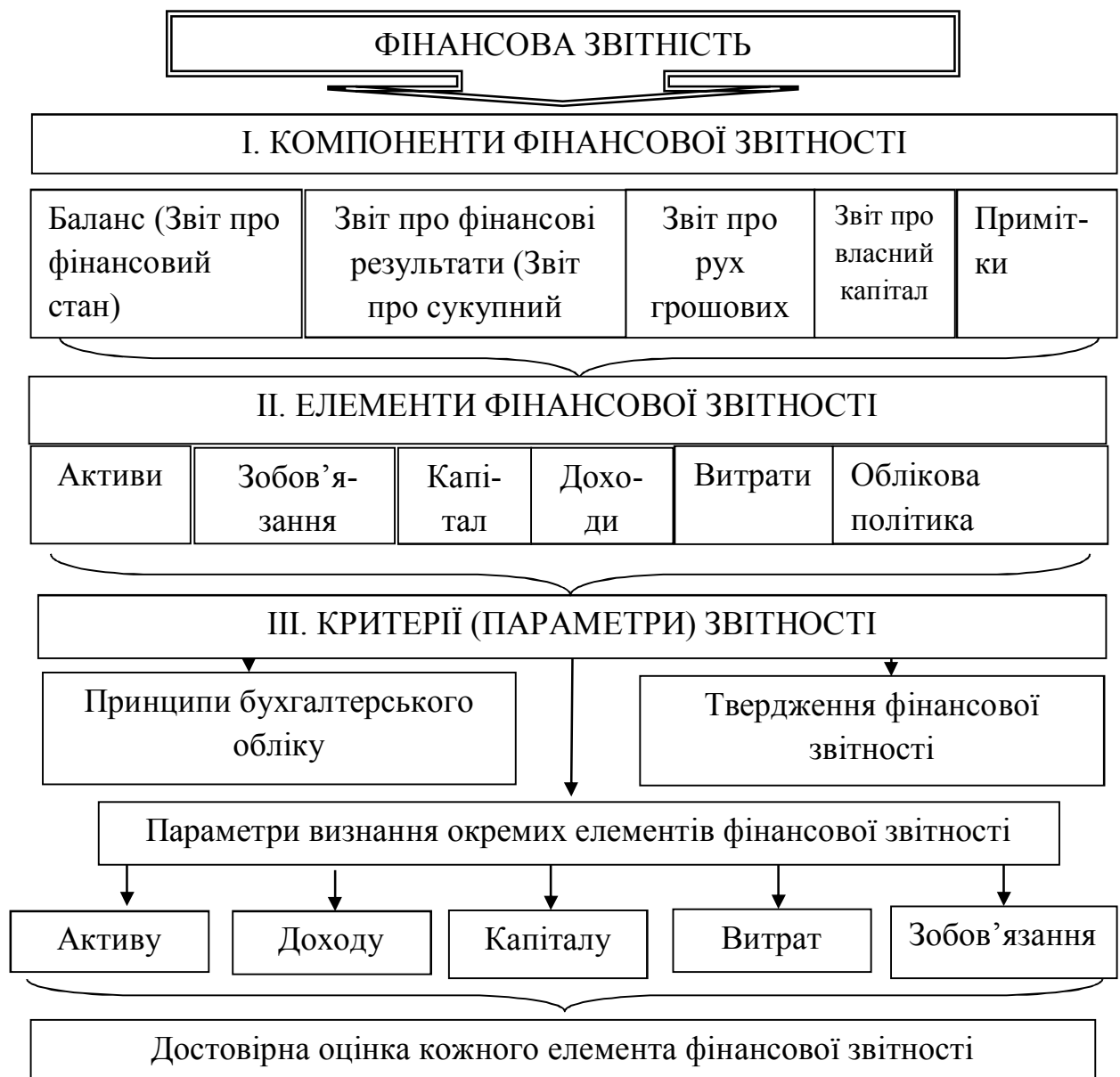


Рис. 2.14. Модель фінансової звітності як об'єкт аудиту [29, с. 36]

Вважаємо, що перевірка даних блоків передбачає певну послідовність проведення, та являє собою процес аудиту фінансової звітності.

Слід зауважити, що проведені результати дослідження у вигляді запропонованих рекомендацій, сформували комплексну, цілісну методику перевірки фінансової звітності, яка базується на оцінці ризику за трифакторною моделлю й на оцінці суттєвості та на основі комбінованого підходу: як граничного рівня помилки, як критерію вибору об'єктів перевірки й типу аудиторських процедур, як критерію вибору виду аудиторського висновку.

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

На базі рішення аудиторської палати України від 28.01.2010 р. № 210/12 затверджена форма звітності №1 – аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані аудиторські послуги» та «Інструкції щодо її складання». Формування аудиторського звіту – це досить складний процес. Його зміст залежить від конкретних подій і результатів перевірки та аналізу господарських операцій, його форма може бути різною, оскільки, він не виступає офіційним документом, а лише створений для замовника і не може бути оприлюднений без його дозволу [16].

За своїм обсягом аудиторський звіт більший ніж аудиторський висновок. Висновок є правовим актом і залежно від мети складання може мати різні призначення. В аудиторському висновку повинно бути ясно зазначено адресат та користувачів наданої аудитором інформації. Важливим є те, що в аудиторському висновку вказують, що відповідальність за дані фінансової звітності лежать на керівництві господарства, що підлягає аудиту, а за дані наведенні в аудиторському висновку відповідальним є аудитор, який здійснює перевірку цієї фінансової звітності підприємства [28, с. 20].

Для узагальнення результатів аудиту аудиторю потрібно і групувати за спільними ознаками. Саме для цього формують акти перевірок (акт ревізії каси), схожі порушення наводять у нагромаджувальних відомостях, схемах,

розрахунках, аналітичних таблицях та інші. Під час перевірки фінансової звітності замовники аудиту неабияк зацікавленні у виявленні помилок у своїй діяльності, задля подальшого їх виправлення та усунення.

Висновки до розділу 2.

Річна фінансова звітність будівельного підприємства БМУ «Промбуд» складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до річної фінансової звітності. В Україні затверджено також подання ще одного розділу фінансової звітності – Звітність за сегментами, але досліджуване підприємство, у зв'язку із невідповідністю до вимог подання такого звіту, не складає цієї форми звітності.

1. Основною формою фінансової звітності є Баланс (Звіту про фінансовий стан) підприємства. Метою складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Для того щоб інформація, яка подана в Балансі (Звіті про фінансовий стан) відповідала всім вимогам повинна виконуватись рівність: $\text{Актив} = \text{Пасив}$.

2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) - це звіт про доходи, витрати і результати діяльності підприємства. Метою складання цього звіту є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Інформація, яка не вказана в даних звітах, але є досить важливою для розкриття фінансового стану підприємства наводиться в Примітках до річної звітності.

3. Звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді це Звіт про рух грошових коштів. Основною метою є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових

коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період, отже чистий рух грошових коштів по будівельному підприємству БМУ «Промбуд» становить 34,6 тис. грн., а залишок грошових коштів на кінець року рівний 558,4 тис. грн.

Що стосується ще однієї форми фінансової звітності Звіту про власний капітал, то ця форма містить інформацію про види власного капіталу і види змін капіталу.

4. У Примітках до фінансової звітності наводиться лише істотна інформація, що здатна вплинути на прийняття рішень. Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

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

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

Висновки

В сучасних умовах суттєво зростає роль звітності підприємства, цінність якої визначається придатністю комплексно характеризувати діяльність суб'єктів господарювання. Висвітлення теоретичних засади формування звітності у системі управління дозволяє зробити наступні висновки:

Фінансова звітність підприємства забезпечує користувачів всією необхідною інформацією щодо купівлі, продажу, та володіння цінними паперами, участі в капіталі підприємства, регулювання господарської діяльності підприємства, аналізу основних показників та інших рішень. Звітність повинна надавати користувачам інформацію за різні періоди для порівняння. У фінансовій звітності коротко описуються основні дані про підприємство: назва, основний вид діяльності, організаційно-правова форма, середня чисельність працівників за звітний період. Проведене дослідження з питань формування фінансової звітності, аналізу і аудиту її показників дозволило зробити наступні висновки:

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

Відповідно до НП(С)БО 1 до фінансової звітності відносяться:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до звітів.

Найважливішою з основних форм звітності на досліджуваному

підприємстві є бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан), який містить інформацію про структуру активів, зобов'язань та власного капіталу. Дані в балансі (звіті про фінансовий стан) наводяться на початок та кінець періоду, що дає можливість виявити зміни за певний період у складі статей та проаналізувати фінансовий стан підприємства. Метою складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) є надання користувачам повної, правдивої інформації про фінансовий БМУ «Промбуд» на певну дату.

2. Особливістю Балансу (Звіту про фінансовий стан) є рівність підсумкових сум Активу та Пасиву, тобто підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. Крім Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємство складає ще й інші форми звітності. Форма і зміст Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Метою складання даного звіту є надання інформації про доходи і витрати, прибутки та збитки отримані в результаті здійснення діяльності підприємства протягом звітного року.

Зміст і форма Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», метою складання даного звіту є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах досліджуваного підприємства.

«Звіт про власний капітал» – розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. На БМУ «Промбуд» складають також Примітки до річної фінансової звітності.

Квартальна фінансова звітність подається підприємством не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

3. Своєчасна та об'єктивна оцінка фінансового стану підприємств набуває особливого значення, оскільки жодний власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку, які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємства.

Неефективність використання фінансових ресурсів призводить до низької платоспроможності підприємства і, як наслідок, до можливих перебоїв у постачанні, виробництві та реалізації продукції; до невиконання плану прибутку, зниження рентабельності підприємств.

4. Провівши горизонтальний аналіз Балансу (Звіту про фінансовий стан) будівельного підприємства БМУ «Промбуд», слід зазначити що у звітному періоді підприємство збільшило свій оборот. Загальна сума активів збільшилась на 24149,5 тис. гривень. В той же час сума грошових коштів зросла 34,6 тис. гривень. Частка дебіторської заборгованості за товари та послуги - в абсолютному вимірюванні збільшилась на 23511,7 тис. гривень, це можна розцінювати, як негативну тенденцію, що погіршує ситуацію на даному підприємстві.

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

6. Аудит – підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності юридичних осіб та приватних підприємців (клієнтів) з метою встановлення її достовірності, відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України, з одного боку, з іншого - це вид адміністративно-правового впливу на делікти (правопорушення у фінансовій сфері).

7. Підбиваючи підсумки аналізу окремих показників діяльності досліджуваного підприємства ми можемо охарактеризувати будівельне підприємство БМУ «Промбуд» як фінансово стійке та незалежне від зовнішніх кредиторів.

8. Основними принципами планування аудиторського процесу визначено: безперервність, комплексність та оптимальність. Проведені

дослідження показали, що загальне планування доцільно поділити на два великих етапи: попереднє планування та розробка стратегії та плану аудиту.

9. На сучасному етапі розвитку аудиту існує необхідність розробки методичних рекомендацій для проведення перевірки фінансової звітності. Це не можливо зробити без дослідження і розуміння методичних основ аудиту. Для цього ми розглянули основні компоненти методологічної моделі: аудиторські процедури і методи перевірки фінансової звітності, дослідили основні принципи проведення аудиту, зокрема проблеми оцінки аудиторського ризику і суттєвості.

Для того, щоб звітність реально відображала фінансово-майновий стан компанії, необхідно удосконалити методологію бухгалтерського обліку як основу її формування, зокрема в частині обліку інтелектуального капіталу, подолання методологічного дуалізму оцінювання активів тощо, а також вивести стандартизацію фінансової звітності з-під впливу транснаціональних корпорацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП): практ. посіб. Київ: ЦУЛ, 2015. 226 с. URL : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2015/літм/>
2. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність. Методика та організація обліку і контролю : монографія. Київ: КНЕУ, 2016. 256 с.
3. Бруханський Р.Ф. Скирпан О.П., Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с
4. Бруханський Р.Ф. Функції і завдання стратегічного управлінського обліку. Збірник наукових праць Подільського державного аграрнотехнічного університету. 2014. Вип. 22, т. 2. С. 49–54. (Серія : Економічні науки).
5. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с. Вареня В. Облікова стратегія та фінансова звітність. 2014. (№6). – С.32-36
6. Верига, Ю. А., Левченко З. М., Ватуля І. Д. Звітність підприємств: навч. посіб. 2-ге вид., доповн. і переробл.. Київ: ЦУЛ, 2018. 776 с. URL: <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літз/Звітність підприємств.pdf>
7. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В., Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Рек. Мін. освіти і науки України. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
8. Гончар, І.І. Аудит як обов'язкова процедура підтвердження річної фінансової звітності підприємств АПК. Економіка та держава. 2010. №12. С.16-17.
9. Гордієнко Н.І., Звітність підприємств: конспект лекцій для студентів спеціальності 7.050106 і 8.010506 «Облік і аудит» всіх форм навчання. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Харків : ХНАМГ, 2010. 263 с. URL: <http://eprints.kname.edu.ua/17823/> (дата звернення 14.04.17)
10. Даньків Й.Я., Шеверя Я.В. Алгоритм прийняття управлінських рішень на основі аналізу спеціалізованої фінансової звітності: науковий вісник Одеського державного економічного університету. Одеса, 2015. С. 81-95.

11. Даньків Й.Я., Шеверя Я.В. Вплив облікової політики підприємства та креативності на показники фінансової звітності: науковий вісник Ужгородського університету. Ужгород, 2016. С. 206-210.

12. Дідоренко Т.В. Організація – предмет методології бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2014. Вип. 3. С. 19-22

13. Дідоренко, Т. В. Логічна структура системи бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. Дніпропетровськ, 2015. № 10.

14. Дідоренко, Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2015. № 1 (1). С. 78-81

15. Задорожний, З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.

16. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

17. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

18. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

19. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

20. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

21. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г.

Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

22. Задорожний З.М-В., Крупка Я.Д., Омецінська І.Я. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту В Україні: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.

23. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», від 01.10.2018 р. № 3126-ХІІ (Редакція від 21.12.2017). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової. № 929_013 (Редакція від 01.01.2012). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013

25. Іваненко В.О., Семчук І.В. Систематизація наукових досліджень з проблем звітності підприємства. Житомир : 2017. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82702/86068> (дата звернення 26.09.17).

26. Івахів Ю. Сутність і роль фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення суб'єктів ринку. Економічний аналіз. 2010. С. 264-267.

27. Кловська Ю., Кравчук О. Засади складання фінансової звітності. Дебет – Кредит. 2016. №51. С. 6-7.

28. Король, С. Я. Особливості фінансової звітності соціально відповідального підприємства Економіка України. 2017. № 4. С. 80-88.

29. Кузнецова С.А.. Концепція синергії бухгалтерської звітності в управлінні економікою України. Випуск 7 (25). Ч. 2. 2016. С 151-159.

30. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.

31. Левицька О. Відображення результатів діяльності у формах фінансової звітності підприємства. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc>

32. Малишкін О. І., Безверхий К. В., Ковова І. С.. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС: монографія. Київ: Видавничий дім "АртЕк", 2018. 418 с. URL:

<http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літг/>

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=29 3536 (дата звернення 20.05.19).

34. Момотюк, Л. Є. Фінансова звітність у забезпеченні статистичного аналізу діяльності підприємств. Інвестиції : практика та досвід. 2015. № 21. С. 35-38.

35. Муренко Т.О. Організація контролю фінансової звітності: автореферат дисертації. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Одеса: ОНЕУ, 2012. 22 с.

36. Невідомий, В. Особливості зовнішнього аудиту фінансової звітності міжнародних організацій Аудитор України. 2015. № 7-8. С. 32-36.

37. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта. 2011. 1042 с. URL: <http://www.alerta.kiev.ua/20qq1/item/44%D0%BE%D0%B3%D1%96%D0%B9%D>

38. Папіріна О. Звіт про рух грошових коштів Бухгалтерія. 2016. С. 56-61.

39. Пархоменко В.М. Удосконалення фінансового звіту про рух грошових коштів. Вісник податкової служби України. 2010. №26. С. 23-26.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 N 412. (в редакції від 09.08.2013). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення 28.05.19).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Мінфіну України від 21.06.99р. № 137 (редакція від 10.01.2012) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (дата звернення 28.05.19)

42. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Алерта, 2013. 608 с

43. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів

капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 30.11.99 р. №291 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

44. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73. Дата оновлення: 03.08.2018. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO19.aspx>.

45. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» від 30.07.1999 р. № 176. Дата оновлення: 23.08.2013. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO20.aspx>.

46. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції" від 28 лютого 2002 р. № 147. Дата оновлення: 14.03.2017. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO22.aspx>.

47. Проданчук М.А. До методики складання Звіту про рух грошових коштів. Економіка АПК. 2016. № 2. С. 64-69.

48. Проскура, К. Аудит фінансової звітності: правила гри при оприлюдненні фінансової інформації підприємств Вісник. Офіційно про податки. 2019. № 1-2 (19 січ.) : Щорічні відпустки. С. 43-45

49. Римар Г.А. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку витрат в будівництві Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. Житомир: ЖДТУ, 2012. С. 304-312.

50. Семенишена Ю.О. Аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами в світовій і національній економіці: сучасний стан та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудня 2015 р. (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль : Крок, 2015. С. 142-145.

51. Семенишена Ю.О. Фінансова звітність та її користувачі : проблеми релевантності. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль : Крок, 2016. 247 с.

52. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 220-225. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_7_40.

53. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Каравела, 2016. 624 с.

54. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.

55. Тетянич Л. Річна фінансова звітність. Бібліотека головбуха. 2014. С. 181-199.

56. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник Київ: Алерто, 2014. 1080 с.

57. Ткаченко Н.М. Оновлена фінансова звітність в Україні: навч.-практич. посіб. Київ.: Алтера, 2015 . 66 с.

58. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 223 с

59. Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва Додаток до журналу Вісник. Право знати все про податки і збори. 2016. № 4 С. 44-55.

60. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: Алерто, 2012. 196 с.

61. Озеран. А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. Науково-практичний журнал. Київ, 2015. С. 1-9