

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**Мацишин Віталій Віталійович**

**ОБЛІКОВА ЗВІТНІСТЬ: МЕТОДИКА  
СКЛАДАННЯ ТА АНАЛІЗ ЇЇ ПОКАЗНИКІВ**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

Студент групи ОПДм-21  
Мацишин В.

---

підпис

Науковий керівник  
к.е.н., доц. Починок Н.В.

---

підпис

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.  
Зав. кафедри

---

Прізвище, ініціали Підпис

**Тернопіль – 2019**

## ЗМІСТ

	Стор.
<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Формування звітної облікової інформації та її якісні характеристики.....	6
1.2. Структура облікової звітності та взаємозв'язок її показників.....	15
Висновки до розділу 1.....	25
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>27</b>
2.1. Вплив облікової політики підприємства на показники звітності..	27
2.2. Методологічні проблеми складання фінансової звітності.....	33
2.3. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом.....	42
Висновки до розділу 2.....	48
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>51</b>
3.1. Гармонізація міжнародної та вітчизняної практики підготовки та подання інтегрованої звітності .....	51
3.2. Методика аналізу і оцінки фінансово-економічного стану підприємства на основі звітності .....	61
3.3. Методичні особливості аудиту звітності .....	68
Висновки до розділу 3.....	72
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>75</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>81</b>

## ВСТУП

Процеси глобалізації, що приводять до економічної та політичної взаємозалежності країн та регіонів світу, безпосередньо впливають і на процес ведення обліку й складання звітності в нашій країні. Саме правильна система ведення обліку і звітності дасть можливість отримати достовірну інформацію, яка в майбутньому буде приймати участь у модернізації національної економіки. Тому актуальними є дослідження, спрямовані на удосконалення теоретичних та організаційно-методичних засад складання облікової звітності для підвищення її інформативності та релевантності у процесі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

В економічній літературі питання бухгалтерської звітності розглядалися багатьма вітчизняними вченими, зокрема Бутинцем Ф.Ф., Веригною Ю.А., Головим С.Ф., Задорожним З. В., Огійчуком М.Ф., Починок Н. В. тощо. Питання економічного аналізу розглядалися у працях Прокопенко І.Ф., Мниха Є.В., Савицької Г.В., Цал-Цалка Ю.С., Шеремета А.Д. та багатьох інших. Але на даний час питання все ще залишається актуальним.

**Метою** дослідження є обґрунтування теоретичних та організаційно-методичних положень і розробка на цій основі практичних рекомендацій з удосконалення засад складання звітності та її аналізу в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Для досягнення мети в роботі поставлено такі **завдання**:

- уточнити зміст та місце облікової звітності в сучасній системі інформаційного забезпечення прийняття рішень, передумови та принципи формування;
- проаналізувати існуючі підходи до визначення теоретичних та організаційних складових процесу формування системи звітності;
- дослідити структуру облікової звітності та визначити взаємозв'язок її показників;
- визначити вплив облікової політики підприємства на звітні показники;

- оцінити відповідність діючих форм та методів розкриття інформації в звітності інформаційним потребам її користувачів;
- удосконалити організаційні засади аналізу звітності з метою забезпечення сприятливих умов для ефективної реалізації методичного інструментарію у процесі аналітичного обґрунтування прийняття рішень.

**Об’єктом дослідження** є господарські процеси діяльності підприємства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних засад формування системи звітності підприємства.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектична теорія пізнання, системний підхід до вивчення та удосконалення положень з організації і методики формування звітності, а також аудиту та аналізу її показників для задоволення інформаційних потреб користувачів. В процесі дослідження використовувались такі загальнонаукові і спеціальні методи пізнання: порівняння та узагальнення – для визначення та розкриття сутності понять; групування, абстрагування; спостереження, конкретизації. Опрацювання даних для дослідження, здійснювалось на основі аналітичного та графічного методів.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації та методики формування звітності, її аудиту, а також аналізу показників у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, періодичні та монографічні фахові видання, довідково-інформаційні видання, законодавчі та нормативні документи України, опубліковані статистичні дані, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ «Елеюс».

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов’язаних із формуванням звітності вітчизняними підприємствами.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у впровадженні основних положень дослідження у практику діяльності ТОВ «Елеюс», що дає

змогу суттєво покращити інформаційні можливості обліку, інтегрувати його з іншими функціями управління – плануванням, аналізом, контролем.

**Інформація про апробацію результатів роботи та публікації.** Результати дослідження опубліковано в Збірниках тез студентів кафедри обліку і оподаткування (травень, жовтень 2019 р.).

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, списку використаних джерел.

У вступі роботи розкрито актуальність теми дослідження, мета, об'єкт дослідження та дається короткий зміст дипломної роботи.

В **першому розділі** досліджено сутність та структуру облікової звітності, визначено основні принципи та передумови формування системи звітності.

У **другому розділі** висвітлені питання впливу облікової політики підприємства на формування системи звітності, розкрито основні засади формування системи внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства.

**Третій розділ** дипломної роботи узагальнює методику аналізу та аудиту фінансової звітності підприємства на прикладі ТОВ «Елеюс».

У висновках в стислому вигляді даються пропозиції щодо вдосконалення методики формування системи фінансової звітності підприємства.

Повний обсяг роботи становить 89 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 5 таблиць, 9 рисунків, список літератури з 89 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ЗВІТНОЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

#### 1.1. Формування звітної облікової інформації та її якісні характеристики

Успішна діяльність підприємств в умовах ринкових відносин передбачає обов'язкове володіння потрібною інформацією і на її основі вчасне прийняття управлінських рішень. Успіх роботи управлінського персоналу підприємства залежить від того, наскільки вдало вони використовують інформацію як засіб організації процесу виробничої діяльності підприємства та розв'язують питання його фінансового становища. Важлива роль при цьому відводиться бухгалтерському обліку. Наявність своєчасної облікової інформації, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів підприємства, дозволяє оперативно стежити за станом зовнішнього середовища та оцінювати внутрішню ситуацію, отримувати інформаційну підтримку при прийнятті рішень, що в результаті підвищує показники діяльності підприємства.

Під інформацією слід розуміти сукупність різних відомостей, що виникають при підготовці виробництва, у процесі виробничо-господарської діяльності, в управлінні цією діяльністю, які можна фіксувати, передавати, перетворювати, зберігати й використовувати для прийняття управлінських рішень та здійснення функцій управління підприємством. Об'єктом відображення інформації є виробничо-господарська діяльність підприємства. Призначення інформації полягає у її використанні для потреб управління, які спрямовані на удосконалення виробництва й самого управління.

Облік є важливою складовою системи управління підприємством. Функцією обліку є оперативність збору та обробки виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення зацікавлених

користувачів об'єктивною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Бухгалтерський облік фіксує і накопичує синтетичну (узагальнюючу) та аналітичну (деталізовану) бухгалтерську облікову інформацію про діяльність господарюючого суб'єкта за певний період. Вона містить відомості про активи організації, про стан майна, джерела його утворення, про зобов'язання, відносини з контрагентами, про формування фінансових результатів, про прибуток та його використання тощо [6].

Облікова інформація формується на таких стадіях: виявлення, реєстрація, накопичення, узагальнення. Процес формування облікової інформації для цілей управління, на нашу думку, можна відобразити у вигляді схеми, поданої на рис. 1.1.

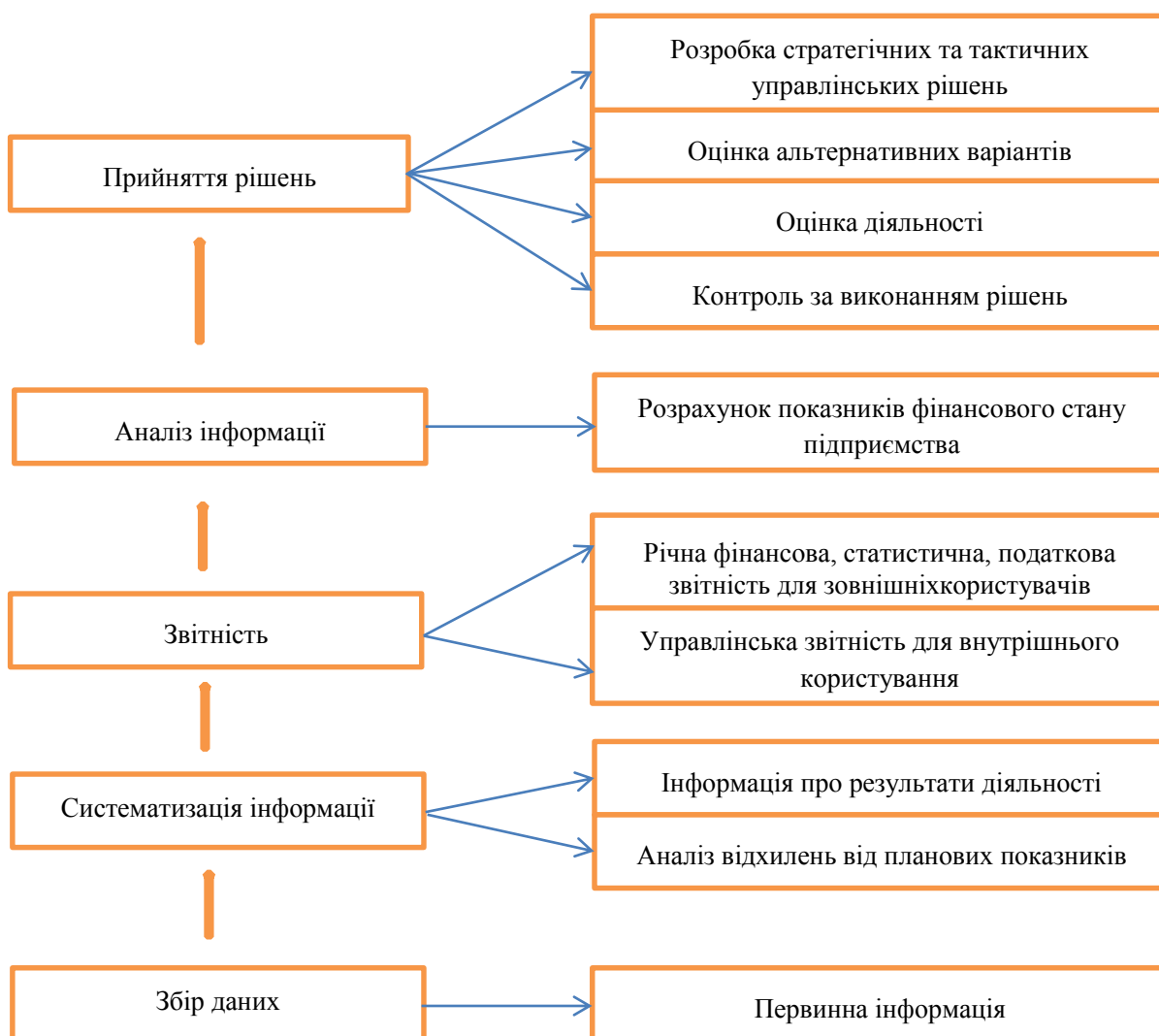


Рис. 1.1. Формування облікової інформації на різних рівнях управління

Облікова інформація є ядром інформаційного забезпечення системи управління, об'єднуючи всі господарські процеси та забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів будь-якого підприємства.

Облікова інформація формується за стандартними формами, котрі регламентовані (бухгалтерська фінансова, податкова та статистична звітність) або розроблені безпосередньо на підприємстві (внутрішня управлінська звітність). До облікової інформації відносяться:

- дані бухгалтерського обліку і звітності;
- дані податкового обліку та звітності;
- дані статистичного обліку та звітності;
- дані управлінського обліку та звітності (графіки і табличні матеріали про виробництво і реалізацію продукції; плани і бюджети, звіти про їх виконання; виробничі норми і нормативи).

До позаоблікових джерел відносяться:

- матеріали різних перевірок – аудиторських та фінансових служб;
- пояснювальні та доповідні записки;
- ділове листування з партнерами, кредиторами;
- матеріали засобів масової інформації, аналітичні огляди;
- матеріали, отримані в результаті особистих контактів;
- фінансову інформацію, що міститься в прайс-листах, преїскурантах, довідниках [59, с. 226].

Облікова інформація має свої особливості, що робить її досить важливою для управління та прийняття виважених управлінських рішень. Вона виникає на різних етапах технології обліку і розв'язує різні облікові завдання:

- кожен господарський процес зафіксований у вигляді операції у первинних документах, що є певним підтвердженням її здійснення. Цей



документ є вихідною точкою для подальшого обліку та реєстрації в інших документах (облікових реєстрах);

□ облікові реєстри, в свою чергу, після заповнення стають носіями облікової інформації і відіграють вже досить вагому роль для аналізу і отримання аналітичної інформації, після проведення деяких математичних і аналітичних процедур розрахунків;

□ на основі складання реєстрів можна скласти звітні форми обліку, що служать певним доказом ведення господарської діяльності підприємством. Звіти є основними джерелами проведення економічного аналізу [61, с. 146].

В Україні створена та функціонує система нормативного регулювання бухгалтерського обліку (табл.1.1).

Таблиця 1.1

### Нормативні документи, які регулюють облік в Україні

Рівень регламентації	Назва нормативного документа
Перший рівень	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
	Податковий кодекс України
	Цивільний кодекс України
	Інші закони України, які регламентують питання обліку та звітності
Другий рівень	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
	П(С)БО 6-34
	П(С)БО в державному секторі
Третій рівень	Постанови КМУ
	Накази міністерств, відомств, державної податкової адміністрації, Національного банку України
	Укази Президента
	Інструкції, методичні рекомендації
Четвертий рівень	Наказ про облікову політику підприємства
	Первинні документи, зведені журнали, відомості
	Регламентована звітність

Сукупність документів, які регламентують облік складається з двох підсистем: зовнішніх нормативно-законодавчих актів (перший, другий, третій рівні) і внутрішніх документів господарюючого суб'єкта (четвертий рівень). Співвідношення цих двох підсистем визначається рівнем демократизації законодавства і ступенем розвитку конкретного суб'єкта підприємницької діяльності. Більшість внутрішніх форм документів розроблено та передбачено законодавством. Деякі форми документів створюються за потребою підприємства, в залежності від сфери та масштабу діяльності, складу учасників, інтеграційної взаємодії, особливостей виробничо-господарської структури організації, територіального розташування структурних підрозділів, досвіду, психологічного клімату, традицій, взаємин колективу і керівництва, акціонерів і менеджерів [52, с. 77]. Від того, наскільки вірно вибрано співвідношення цих двох підсистем залежить якість облікової інформації.

Якість облікової інформації – це сукупність суттєвих властивостей облікової інформації, що характеризують її відповідність своєму призначенню і висунутим до неї вимогам, а також здатність задовольняти потреби і запити користувачів. Крім того, це сукупність суттєвих властивостей, які кількісно оцінюються системою показників, що визначають ступінь задоволення потреб користувачів інформацією в ринкових умовах за оптимальних витрат на формування цієї інформації. Якість облікової інформації формується у процесі її створення і зберігається на всіх стадіях її руху по контуру управління [21, с. 373].

Якість облікової інформації – це:

□ критична оцінка споживачами ступеня відповідності її властивостей і показників якості очікуванням та обов'язковим нормам у відповідності з її призначенням;

□ сукупність властивостей інформації, які визначають її здатність задовольняти певні потреби у відповідності з призначенням [79].

Облікова інформація повинна задовольняти конкретним потребам користувачів в залежності від рівня та характеру прийнятих рішень.

Ступінь корисності інформації визначають за якісними характеристиками. Автори Х. Ван Грюнінг, М. Коен стверджують, що якісні характеристики – це ті ознаки, які роблять інформацію, подану у фінансовій звітності, корисною для користувача [15].

Якісні характеристики бухгалтерського обліку, підкреслюють Зирянова Т.В. та Колесніков С.І.,

– це ті критерії, за допомогою яких уніфікується і полегшується процес тлумачення і правильного використання фінансової і управлінської інформації [24, с. 18].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділяє чотири основні якісні характеристики інформації:

□ дохідливість – інформація, повинна бути розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

□ доречність характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі;

□ достовірність означає, що інформація не повинна містити помилок і перекручень, які можуть вплинути на рішення користувачів;

□ зіставність характеризує можливість користувачів порівнювати інформацію за різні періоди [45].

Крім названих у НП(С)БО 1 характеристик, якість облікової інформації доцільно оцінювати через такі показники:

□ аналітичність – розраховується по напрямках діяльності та з деталізацією, яка необхідна для вирішення поставлених завдань;

□ об'єктивність – відображає відомості про поточний стан підприємства в реальному часі;

□ оперативність – надходить до користувачів у момент появи в облікових регістрах підприємства, оскільки несвоєчасність надходження інформації зумовлює запізнення в прийнятті рішень;

□ суттєвість та повнота – достатність для ефективного використання та прийняття рішень;

□ сумісність інформації, яка надходить з різних джерел;

□ точність – однозначне сприйняття інформації всіма споживачами;

□ репрезентативність – достатня структура і кількість для адекватного відображення особливостей підприємства;

□ стійкість – можливість інформації зберігати свої властивості на певному відрізку часу.

Якість облікової інформації залежить від процесу підготовки облікових даних та контролю за їх використанням (рис. 1.2).

Облікова інформація повинна містити максимум того, що необхідно знати зацікавленим особам, і мати необхідні пояснення, щоб не дезорієнтувати того, хто буде нею користуватися. Зацікавленими користувачами інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, є особи, які потребують інформації про конкретне підприємство і мають достатні знання для того, щоб зрозуміти, оцінити і використовувати таку інформацію. Користувачів цікавить наступна інформація, яка формується в бухгалтерському обліку:

1) інвестори зацікавлені в інформації про прибутковість і ризики запланованих або вкладених ними інвестицій, про можливість і доцільність розпоряджатися інвестиціями, про здатність підприємства, в яке вкладаються кошти, виплачувати дивіденди;

2) працівники зацікавлені в інформації про стабільність і прибутковість підприємства, про гарантії в щомісячній виплаті заробітної плати і збереження робочих місць;

- 3) позикодавці зацікавлені в інформації про платоспроможність підприємства, яка гарантує своєчасність погашення наданої ними позики і виплату відповідних відсотків;
- 4) постачальники і підрядчики зацікавлені в інформації, яка дозволяє визначити, чи будуть сплачені в строк належні їм суми;
- 5) покупці і замовники зацікавлені в інформації про тривалість діяльності підприємства;
- 6) органи влади зацікавлені в інформації про сплату податків до бюджету, про наявність робочих місць, про розробку і реалізацію загальнодержавної політики;
- 7) громадськість в цілому зацікавлена в інформації про роль і вклад підприємства в підвищення добробуту суспільства на місцевому, регіональному і державному рівнях [52, с. 48].

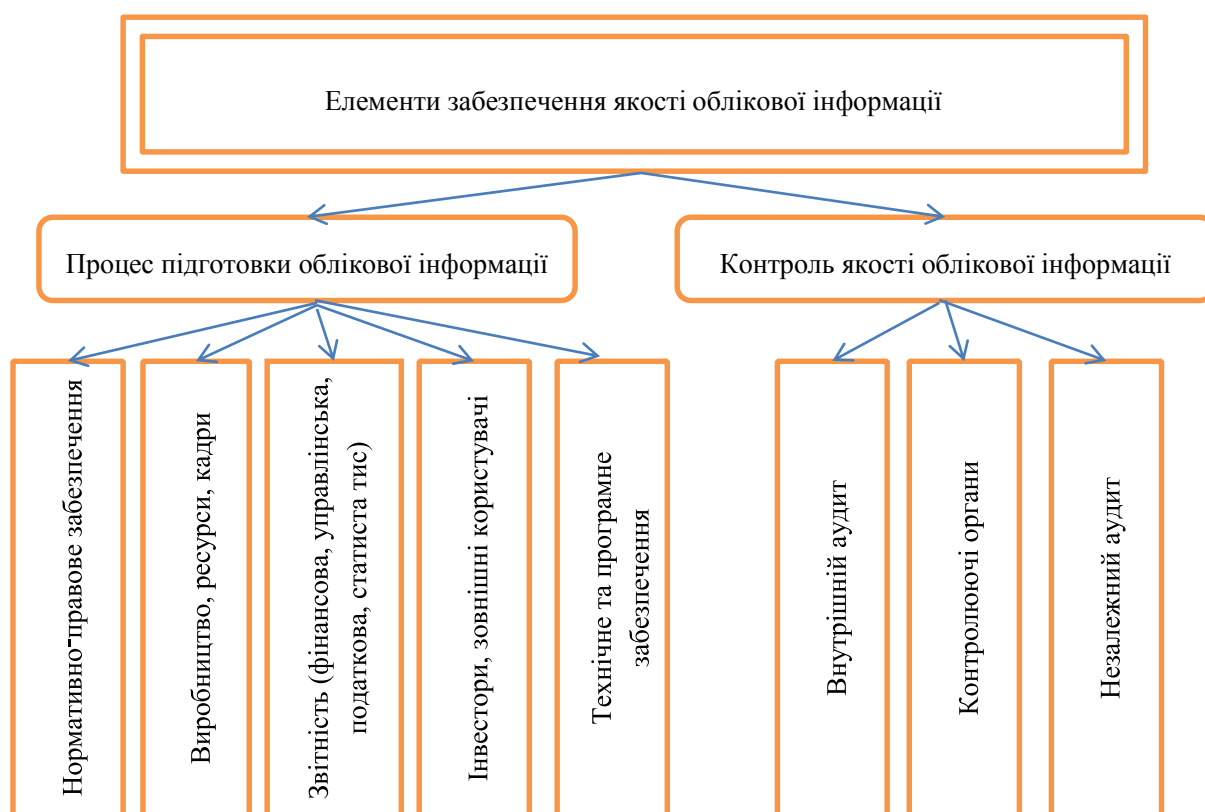


Рис. 1.2. Система забезпечення якості облікової інформації

Неодмінною умовою підвищення ефективності застосування облікової інформації та вдосконалення управління підприємством загалом є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку та застосування інформаційних технологій. Вдосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства як обов'язкової і необхідної умови забезпечення розроблення ефективних управлінських рішень потребує не лише переосмислення методики управління, не лише покращення матеріально-технічної бази та форм накопичення і зберігання інформації, а й якісно нових кваліфікаційних характеристик обліково-аналітичного персоналу, здатного забезпечити формування адекватної потребам сьогодення обліково-аналітичної інформації [12, с. 47].

Інформація бухгалтерського обліку є основою функціонування обліково-аналітичної системи управління підприємством. Під обліково-аналітичною системою розуміють систему, яка ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового і управлінського обліку та використовує для економічного аналізу виробничу, статистичну, нормативну довідкову та інші види інформації.

Обліково-аналітична система підприємства виконує облікову, аналітичну та контрольну функції з метою прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління. Базовим в обліково-аналітичній системі є облікове забезпечення, тому що на основі якого здійснюється аналіз діяльності підприємства і аудит. Облікова підсистема забезпечує постійне формування, накопичення, класифікацію і узагальнення необхідної інформації. Ці процедури здійснюються відповідно до розробленої методології і технології обліку. Аналіз за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує наявність, структуру, динаміку економічних показників, вивчає ефективність їх використання, розглядає вплив різних факторів на фінансовий стан підприємства. Система аудиту дозволяє здійснювати контроль реалізації

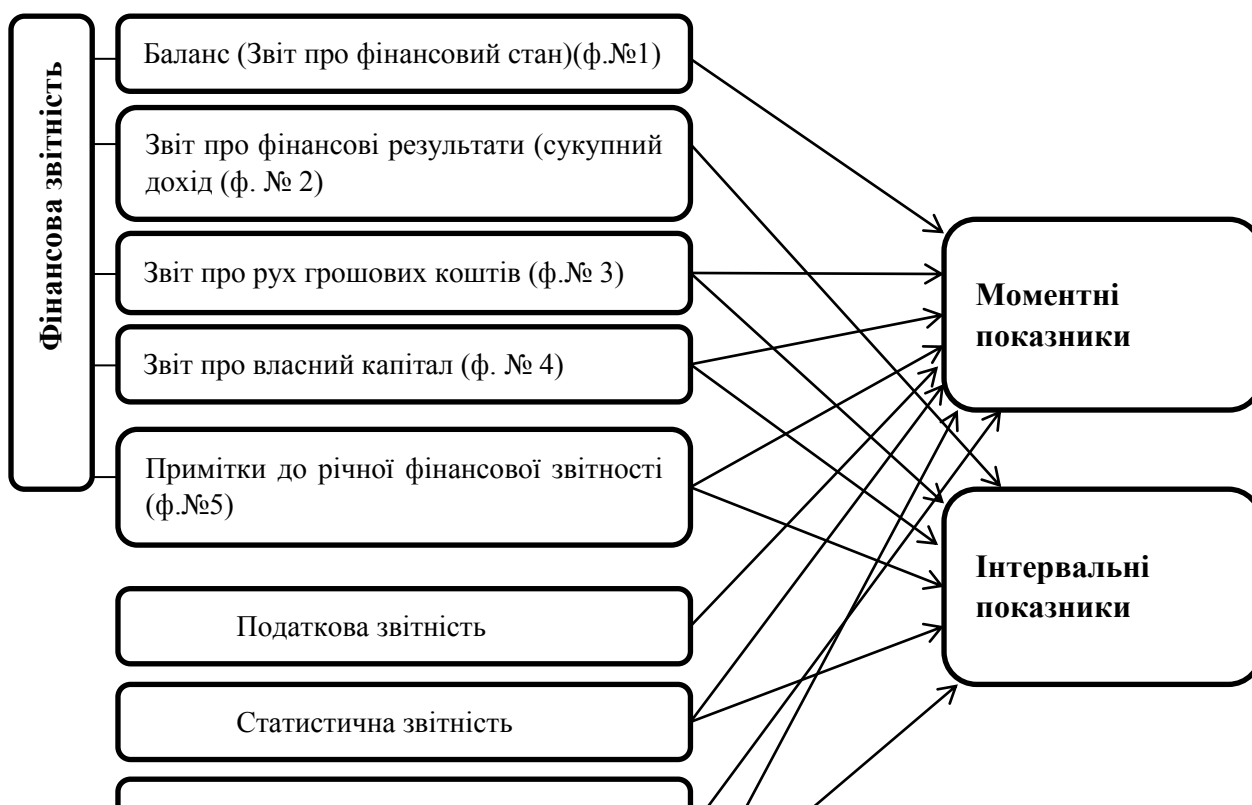
управлінських рішень, забезпечує їх виконання і підвищує ефективність управлінського процесу.

Отже, основним завданням бухгалтерського обліку є забезпечення зацікавлених користувачів обліковою інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Формування облікової інформації залежить від наступних факторів: нормативно-правової бази; якісних характеристик; процесу підготовки та відображення інформації в бухгалтерських документах; взаємозв'язку оперативного, бухгалтерського, управлінського та податкового обліку; контролю за якістю інформації, яка надається для користувачів.

## 1.2. Структура облікової звітності та взаємозв'язок її показників

Аспекти господарських операцій та подій, відповідну інформацію попереднього періоду, розкриття облікової політики та її зміни відображають компоненти звітності. Саме завдяки цьому стає можливим перспективний та ретроспективний аналіз діяльності підприємства. Кожна форма звітності несе самостійне інформаційне навантаження. Всі компоненти фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати в комплексі, адже, відокремлено жодний звіт не може надати всю необхідну користувачам інформацію[17, с.71].



### Рис. 1.3 Розподіл компонентів облікової звітності за часовим фактором

Компоненти облікової звітності розкривають фінансовий стан, майновий стан, фінансові результати, рух грошових коштів, соціальний стан підприємства залежно від часового фактора у двох аспектах – на певний момент часу (моментні показники) та за певний момент часу (інтервальні показники) (рис.1.3).

Розглянемо кожен з компонентів облікової звітності детальніше.

Одним із найбільш важливих компонентів облікової звітності, з точки зору інформаційного забезпечення потреб користувачів є фінансова звітність. На сьогодні єдиної думки щодо визначення терміну «фінансова звітність» серед провідних економістів і практиків немає. (таб.1.2)

Таблиця 1.2

#### Визначення категорії «фінансова звітність»

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення категорії</i>
<b>1</b>	<b><i>Усач Б.Ф.</i></b>	фінансова звітність підприємства - це система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік).
<b>2</b>	<b><i>Голов С.Ф.</i></b>	фінансової звітності як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.
<b>3</b>	<b><i>Завгородний В.П.</i></b>	фінансова звітність являє собою представлення користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

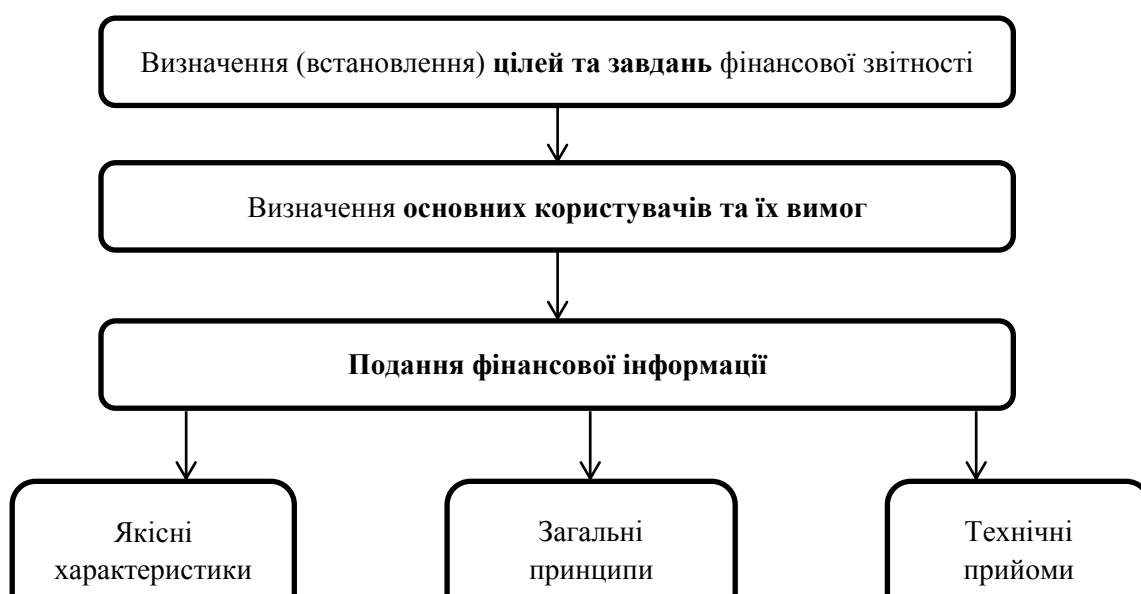


4	<i>Ткаченко Н.М.</i>	фінансова звітність - це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою подання користувачам узагальненої інформації про фінансове становище й діяльність підприємства, а також змін у його фінансовому становищі за звітний період у встановленій формі для прийняття цими користувачами визначених ділових рішень.
---	----------------------	---

Неоднозначність визначення поняття фінансової звітності науковцями дає привід для того, щоб звернутися до законодавчих документів.

Фінансова звітність являє собою структуроване відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою фінансових звітів є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними ефективних управлінських рішень. Фінансові звіти також демонструють результати того, як управлінський персонал розпоряджається довіреними йому ресурсами [74, с.134].

Фінансова звітність максимально повинна задовольняти інтересам її користувачів. Для цього необхідним є чітке формулювання її основної ідеї, концепції. Стосовно фінансової звітності концепція розглядається з погляду взаємозв'язку мети обліку з інформаційними потребами користувачів, які в свою чергу, визначають вимоги до якості інформації, загальні принципи та підходи до формування даних (методологію) і технічні прийоми оброблення та подання звітної інформації (методику обліку). Взаємозв'язок елементів концепції фінансової звітності представлений на рис.1.4.



#### **Рис. 1.4. Взаємозв'язок елементів концепції фінансової звітності**

Інформаційні зв'язки фінансової звітності в динаміці характеризуються спадковістю балансових показників, вступних сальдо деяких форм річної фінансової звітності. Зокрема, залишки за статтями вступного балансу на початок року повинні збігатись з даними однойменних статей заключного балансу на кінець минулого року. Можливі не збігання, пов'язані, наприклад, зі зміною номенклатури статей балансу, зміною методології розрахунку окремих статей, організаційною перебудовою підприємства, переоцінкою основних засобів, зміною облікової політики. Такі зміни повинні детально пояснюватись в примітках до фінансової звітності. У певному арифметичному взаємозв'язку перебувають між собою окремі показники фінансової звітності. Це зумовлено логікою побудови звітних форм. Показникам фінансової звітності притаманний як зовнішній (між різними звітними формами) так і внутрішній (в межах однієї звітної форми) взаємозв'язок. Перевірка взаємозв'язку показників фінансової звітності дає можливість бухгалтеру або користувачу фінансової звітності впевнитись у правильності заповнених форм [75, с.39].

Нормативно-правове регулювання облікової політики підприємства в частині формування фінансової звітності підлягає жорстким вимогам нормативно-правових актів. І хоча податкова, статистична та спеціальна (звітність за відрахуваннями на соціальні заходи та інша) звітність

регулюється підзаконними актами, відповідальність за будь-які порушення (помилки у складанні, прострочення термінів подання) досить суттєва.

У наказі про облікову політику підприємства потрібно зазначити обов'язки працівників бухгалтерії щодо складання звітних форм, подання їх за призначенням із чітким визначенням термінів та конкретних умов (способи надання користувачам, визначення органу, який публікує звітність тощо) складання й подання звітності відповідно до вимог чинного законодавства. На наш погляд, доцільним є формування на підприємствах деталізованих графіків складання та подання звітності, в яких конкретно визначені обов'язки працівників щодо її забезпечення відповідно до встановлених вимог.

Загальні вимоги до складання та подання податкової звітності в Україні регулює Податковий кодекс України (далі - ПКУ). Податкова звітність являє собою документацією (податкові декларації, звіти, розрахунки, тощо), що містить інформацію про розрахунок податкових зобов'язань, на підставі яких відбувається нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу), що підлягає сплаті до бюджету, державних цільових фондів у встановлені чинним законодавством терміни, яка подається платником податку, податковим агентом у податкові органи [43, с.279].

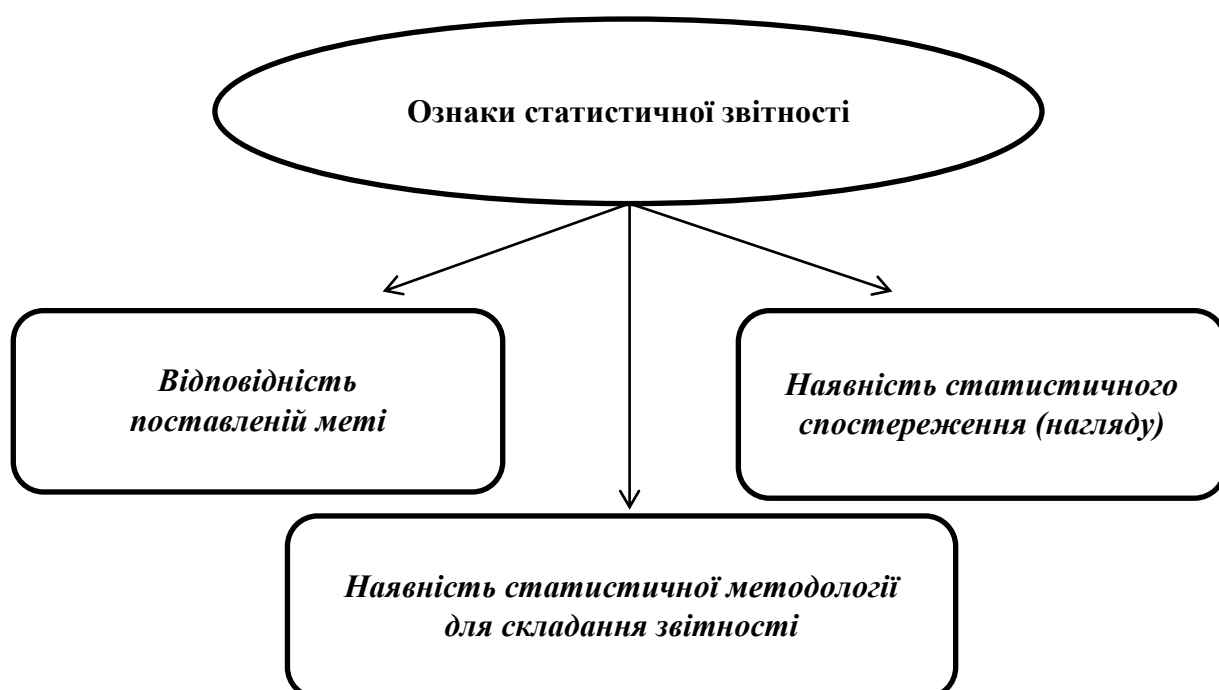
ПКУ передбачає декілька способів подання декларації до органу державної податкової служби: особисто платником податків або уповноваженою на це особою; поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; електронній формі з накладання електронного цифрового підпису.

Головним завданням податкової звітності є те, що вона повинна достовірно та правдиво відображати діяльність платника податків відповідно до даних фінансового та податкового обліку. Відповідність податкової звітності якісним характеристикам дасть змогу податковим органам отримати інформацію щодо своєчасності й повноти виконання зобов'язань перед бюджетом. Податкова звітність як структурний компонент облікової

звітності виконує ряд функцій. З одного боку, вона надає інформацію щодо порядку нарахування податкового зобов'язання, з іншого дає змогу здійснити попередній контроль правильності нарахування податку (збору, обов'язкового платежу). Крім того, податкова звітність є базою для значної аналітичної роботи.

Ще одним компонентом облікової звітності є статистична звітність. Статистична звітність охоплює всі галузі економіки країни. Усі суб'єкти підприємницької діяльності подають звітність про ресурсний потенціал та свою виробничо-фінансову діяльність. Загальні питання щодо порядку подання та використання статистичної звітності регулюються Законом України «Про державну статистику».

Статистична звітність – це основна форма державного статистичного спостереження, за допомогою якого уповноважені органи (органи державної статистики) у певні строки отримують від юридичних та фізичних осіб (підприємств, установ та організацій, приватних підприємців) необхідні дані у вигляді встановлених у законодавчому порядку звітних документів, які скріплюються підписами осіб, відповідальних за представлення зібраних відомостей та їх достовірність[17, с.591]. Статистична звітність має свої характерні ознаки (рис.1.5)



### **Рис. 1.5. Ознаки статистичної звітності**

Методи та форми організації статистичної звітності диференціюються залежно від типу підприємства та форми підприємництва. Звітність як форма статистичного спостереження ґрунтується на первинному обліку та є його узагальненням. Статистична інформація доповнює фінансову, зокрема про ті процеси та явища, які не мають вартісної оцінки. Статистична звітність подає дані не лише за звітний рік, але і за певний період (2-5 років) у вигляді графіків та таблиць, які в свою чергу дають змогу здійснювати порівняльний аналіз ефективності діяльності підприємства. Склад та методологія розрахунку показників, коло суб'єктів, які подають статистичну інформацію, строки та способи її представлення, які вказуються на бланках форм та в інструкціях щодо їх заповнення, є обов'язковими для всіх суб'єктів які звітують [29, с.176]. Однією з особливостей статистичної звітності, у порівнянні із фінансовою, є те, що вона має статус конфіденційної, що закріплено в розділі V «Забезпечення конфіденційності статистичної інформації» Закону України «Про державну статистику». Значна кількість розрахункових даних, необхідних для складання статистичної звітності, зумовлена великою сферою статистичних спостережень. Організація статистичної звітності й управління нею покладено на Державний комітет статистики України. Усі форми статистичної звітності затверджують органи державної статистики, а форми річних бухгалтерських звітів – Міністерство фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України.

Спеціальна звітність спеціальну звітність (звітність підприємства по розрахунках з державними фондам та використання коштів цих фондів (соціального страхування, Пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо). Порядок подання та методика складання спеціальної звітності регламентує «Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум

нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Основними формами спеціальної звітності є: звіт про суми нарахованої заробітної плати застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску; звіт про настання нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання та інші. Для вирішення поточних проблем, які виникають на підприємстві майже щоденно, управлінському персоналу необхідна різноманітна інформація. Саме таку інформацію надає управлінська (внутрішньогосподарська) звітність.

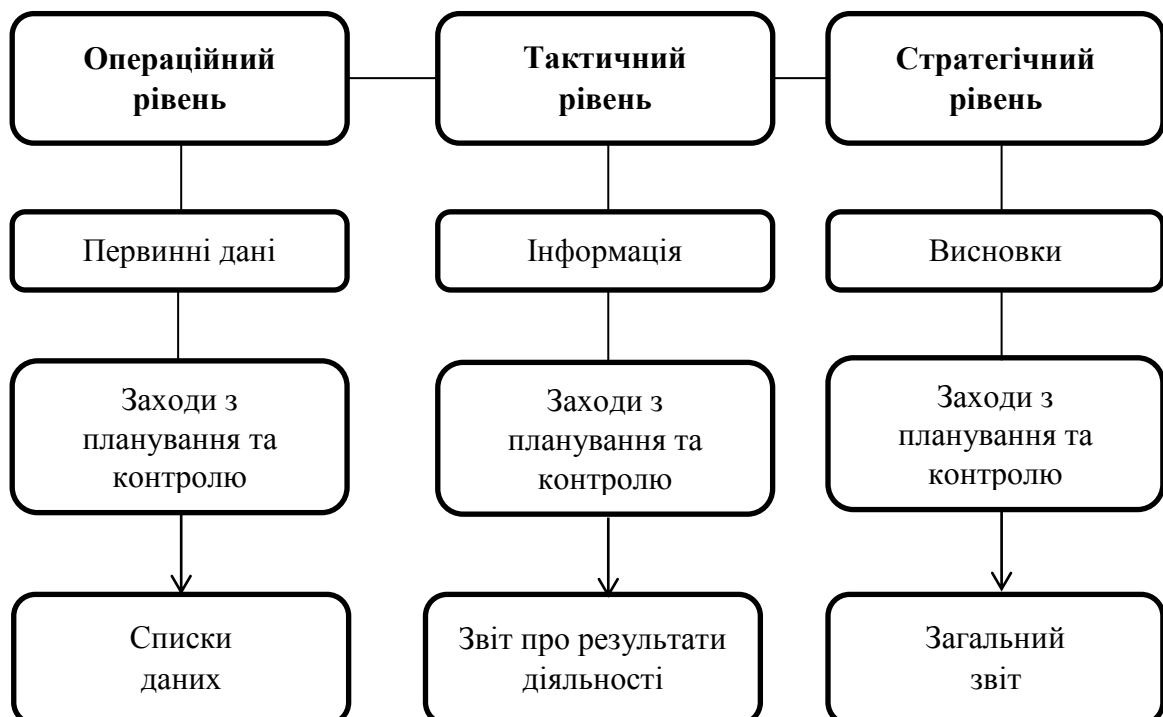
Управлінська звітність – це внутрішня звітність, основна мета якої полягає у наданні оперативної, релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу. Система управлінської звітності повинна бути побудована таким чином, щоб дані, які в ній містяться, дозволяли отримати відповіді на всі питання управлінців. Основними даними для складання управлінської звітності є планова, нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку [69, с.312]. Вона повинна задовольняти потреби управлінського персоналу в інформації, чітко розмежованій за галузями діяльності та сферою компетенції та відповідальності кожного менеджера (рис.1.6).



### Рис. 1.6. Функціональний підхід до управлінської звітності

Структура управлінської звітності повинна відповідати трьом рівням управління (операційному, тактичному, стратегічному). На першому операційному рівні на підставі первинних облікових даних формують інформацію, яка може цікавити менеджера при здійсненні оперативного планування та поточного контролю.

На другому тактичному рівні відбувається узагальнення інформації у звіті за видами та напрямками діяльності. На стратегічному рівні аналізують внутрішню та зовнішню звітність підприємства для розробки стратегії його діяльності (рис.1.7) [69, с.84].



### Рис. 1.7. Структура управлінської звітності

Способи подання управлінської звітності залежать від особливостей, масштабів діяльності, рівня технічного озброєння підприємства, специфіки відтворювального процесу, який включає придбання, створення, реалізацію продукції, а також управління та інвестування. Формування управлінської звітності дає змогу сформувати інформаційні потреби управління, надаючи різноманітні дані, які дозволяють оцінювати, аналізувати та здійснювати контроль за діяльністю окремих підрозділів та підприємства в цілому; підсумовувати інформацію про фінансовий стан підприємства у практичній для прийняття рішень формі; визначати ключові цілі та показники діяльності окремих структурних підрозділів. Управлінська звітність, по-перше, забезпечує формування достовірної та прозорої фінансової інформації для потреб внутрішніх користувачів, по-друге, формулює можливості розвитку, економічного та стратегічного потенціалу підприємства, по-третє, дозволяє вести вчасне регулювання та оперативний контроль діяльності окремих структурних підрозділів підприємства. Формування управлінської звітності потребує визначення головних користувачів звітності, об'єму інформації, потрібної менеджерам для прийняття рішень, методики складання звітів та розрахунку показників ефективності діяльності суб'єкта господарювання та його підрозділів.

Отже, розглянувши структуру облікової звітності та взаємозв'язок її показників, можемо зробити висновок, що усі компоненти облікової звітності відображають різні аспекти господарських операцій, які характеризують фінансовий та майновий стан, ефективність функціонування організації, ділову активність за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду, розкриття облікової політики та її зміни. Саме завдяки такому взаємозв'язку стає можливим проведення ретроспективного та перспективного аналізу діяльності підприємства. Кожна форма звітності має самостійне інформаційне навантаження. Структурні елементи облікової



звітності тісно пов'язані між собою та становлять єдине ціле, тобто систему фінансових та нефінансових показників, які характеризують умови та результати діяльності підприємства за звітний період. Ні один звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, саме тому компоненти облікової звітності необхідно розглядати та інтерпретувати в комплексі. Для підтримки інформаційного простору підприємства в актуальному стані, аналітикам та менеджерам необхідно забезпечити систематизацію інформаційних потоків на підприємстві, гнучко реагуючи на інформаційні запити користувачів створюваної інформації, перевіряючи ступінь їх задоволення, проводячи діагностику застосування методів.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1**

Облікова звітність як один з елементів інформаційного забезпечення у процесі управління підприємством займає важливе місце у процесі планування, організації, контролю за діяльністю суб'єкта господарювання, суттєво підвищується її значення також і як основного джерела інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. На підставі даних облікової звітності можливо здійснити оцінку результатів діяльності та економічного потенціалу суб'єкта господарювання, спрогнозувати майбутні грошові потоки, визначити вектори розвитку підприємства. Узагальнення теоретичних та практичних підходів до розуміння основних понять дозволяє трактувати систему облікової звітності як сукупність взаємопов'язаних даних бухгалтерського, оперативного обліку та статистичного спостереження, відокремлені елементи яких формують фінансову, податкову, статистичну, спеціальну та управлінську (внутрішню) звітність, необхідну для оперативного та ефективного управління підприємством

У процесі формування показників облікової звітності, важливим є задоволення потреб користувачів кожної з форм звітності. Система облікової

звітності повинна задовольни перш за все інформаційні потреби користувачів з прямим фінансовим інтересом, адже саме ця група користувачів має найбільші важелі впливу на суб'єкт господарювання. Важливим етапом для виділення основної групи користувачів є вдосконалення нормативно-правової бази. Адже на сьогодні існуючі проблеми (встановлення правового статусу звітності, суперечності щодо виділення основних користувачів звітності, правила щодо обмеження кола користувачів), не дають можливості обліковій звітності виконувати покладені на неї завдання. Оскільки підприємство не може обійтись без зацікавлених у його діяльності інших суб'єктів (які мають незначний фінансовий інтерес), звітність, за можливістю, повинна забезпечувати і їх достатнім обсягом інформативних відомостей, що можливо лише при складанні та поданні цільової облікової звітності.

Компоненти облікової звітності відображають різні аспекти господарських операцій, які характеризують фінансовий та майновий стан, ефективність функціонування організації, ділову активність за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду, розкриття облікової політики та її зміни. Саме завдяки такому взаємозв'язку стає можливим проведення ретроспективного та перспективного аналізу діяльності підприємства. Кожна форма звітності має самостійне інформаційне навантаження. Структурні елементи облікової звітності тісно пов'язані між собою та становлять єдине ціле, тобто систему фінансових та нефінансових показників, які характеризують умови та результати діяльності підприємства за звітний період. Ні один звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, саме тому компоненти облікової звітності необхідно розглядати та інтерпретувати в комплексі. Для підтримки інформаційного простору підприємства в актуальному стані, аналітикам та менеджерам необхідно забезпечити систематизацію інформаційних потоків на підприємстві, гнучко реагуючи на інформаційні запити користувачів

створюваної інформації, перевіряючи ступінь їх задоволення, проводячи діагностику застосування методів.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

#### 2.1. Вплив облікової політики підприємства на показники звітності

Кризова ситуація в Україні пов'язана з високим дефіцитом фінансових ресурсів у підприємств. Нестійкість фінансового ринку, високі процентні ставки по залученню кредитних ресурсів, різкі коливання валютних курсів ставлять підприємства в такі умови, в яких вони борються за виживання і намагаються будь-якою ціною отримати обігові кошти для продовження свого повноцінного функціонування. Така ситуація призводить до того, що підприємства намагаються презентувати показники звітності у найбільш привабливій формі з одночасним креативним підходом до їх достовірного відображення. У зв'язку з можливими маніпуляціями основними показниками фінансової звітності, актуальними є дослідження, спрямовані на підвищення ролі облікової політики підприємства, яка допоможе користувачам зрозуміти всі ключові елементи фінансової звітності, визначити використані альтернативи та їх вплив на результативні показники. В даній статті розглянута можливість використання облікової альтернативи, як одного з методів підвищення інвестиційної привабливості підприємства та отримання більшого кредитного рейтингу в системі оцінювання звітності кредиторами, при залученні фінансових ресурсів.

Цілий ряд дискусій проводиться з приводу визначення терміну облікової політики такими вченими, як Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф. [47], Безруких П.С. тощо. Дане дослідження спрямоване на вирішення проблем практичного характеру, які пов'язані з фінансовою звітністю, якістю та достовірністю її даних, системним та комплексним впливом альтернатив облікової політики на дані фінансово-економічного аналізу та процесу прийняття рішень. Тому, за базу визначення терміну “облікова політика”

прийняте визначення, наведене в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, тобто, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [23].

Реформування та удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні базується на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (система IAS-IFRS), які характеризуються високим ступенем професійної самостійності підприємств у обранні облікової політики. Чинне облікове законодавство в окремих випадках надає свободу вибору підприємством того чи іншого методологічного інструментарію під час складання фінансових звітів. Існування різних методів обліку та різноманітних оцінок активів, капіталу та зобов'язань, нарахування амортизації, списання собівартості запасів, капіталізації фінансових витрат, підготовки звітності тощо, підприємства можуть самостійно обирати різні підходи (в межах передбачених стандартами фінансової звітності, чи на основі обґрунтування виконання мети фінансової звітності) щодо обліку господарських операцій, які розкриваються в обліковій політиці підприємства [45, 22, с. 25-27].

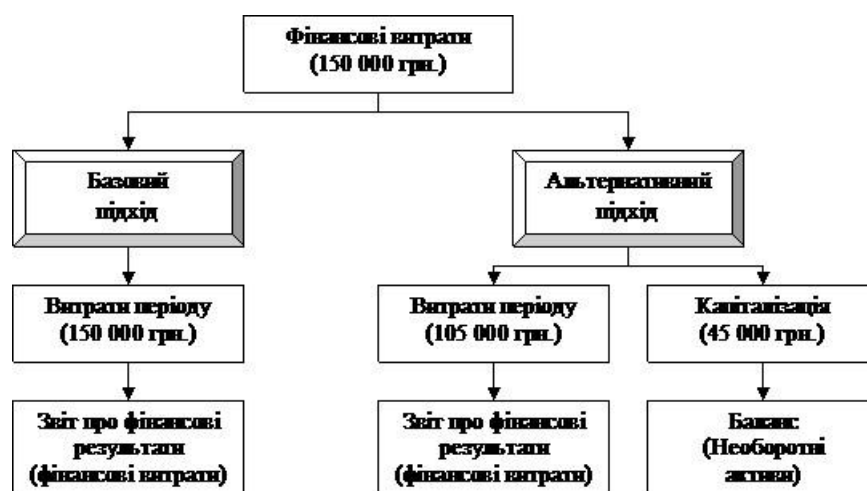
Незалежно від вибору облікової політики, креативного обліку, різних методів та методологій обліку, П(С)БО вимагають, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам та принципам, і, в повному обсязі, виконували основне завдання та мету фінансової звітності [73, с. 25-29]. За таких умов постає питання довіри користувачів фінансової звітності до інформації, яка оприлюднена у фінансових звітах та якості сучасної фінансової звітності в Україні. Розкриття специфіки облікової політики особливо важливе при виборі альтернативних варіантів, які передбачені П(С)БО та залежить від специфіки діяльності компанії, може суттєво змінювати звітні дані, впливаючи на управлінські рішення при умові, що числові звітні показники за поточний і минулий звітні періоди не є суттєвими.

В межах бухгалтерського законодавства та ПСБО встановлюються принципи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а

також альтернативні методи обліку, в залежності від використання яких, можна впливати на результативні показники звітності (чистий прибуток підприємства, суму активів тощо). Дані альтернативи закріплюються в наказі про облікову політику підприємства, та, у відповідності з принципом послідовності повинні використовуватися з року в рік (за винятком окремих випадків, коли її можна змінювати) [73, с. 36-39]. У випадку використання облікових альтернатив постає питання довіри користувачів до якості фінансової звітності, суперечностей між альтернативами та принципами, креативним відображенням фінансового стану та результатів діяльності підприємства за звітний період та дотриманням основної мети фінансової звітності.

Дотримуючись принципу порівнянності за П(С)БО, облікова політика компанії може змінюватися лише за умови підвищення інформативності фінансової звітності (більш повне задоволення потреб користувачів), чи прийнятті нового стандарту або зміни та доповнення вже існуючого. Така стабільність облікової політики забезпечує якісне співставлення фінансової інформації за різні звітні періоди підприємства та є однією з основних умов проведення ефективного фінансово-економічного аналізу і прийняття рішень. Використання облікової альтернативи порушує принцип порівнянності, і, в такій ситуації, підприємству треба лише довести, що обрана альтернатива підвищить інформативність звітності для користувачів. Тому, особливо актуальним розділом облікової політики для користувачів, які ознайомлюються з фінансовою звітністю підприємства, є методичний розділ, де проводиться опис конкретних облікових способів, процедур, методів відображення бухгалтерської інформації у фінансовій звітності, вибір яких є альтернативним згідно з регламентацією трансакцій за П(С)БО. В будь-якому випадку, при виборі тієї чи іншої облікової політики підприємства, компанія повинні забезпечити формування та презентацію такої фінансової звітності, яка містить достовірну та неупереджену інформацію, відповідає всім якісним характеристикам інформації.

Застосування альтернативних підходів при обліку господарських операцій та виборі облікових оцінок, дає можливість підприємствам керувати обліковими даними в рамках закону та на користь підприємства. Особливо актуальним з точки зору застосування альтернатив, в умовах кризи в Україні, є капіталізація фінансових витрат, розглянута в П(С)БО 31 “Фінансові витрати” [48]. Кризова ситуація в Україні характеризується нестачею фінансових ресурсів, залучити які, в умовах кризи, можна лише під високі відсоткові ставки у комерційних банків, або ж у інвесторів, для яких надзвичайно високим є ризик вкладення коштів. Тобто інвестор, маючи фінансові ресурси у своєму розпорядженні, при сучасному занепаді фінансових ринків, не тримає їх в банківській системі. Вкладати інвестиції в підприємства на даному етапі – ризикова справа, але може забезпечити хороший рівень рентабельності. Отже, для вибору об’єкта інвестування (підприємства) інвестор збирає дані про діяльність підприємства, покладаючись виключно на дані публічної фінансової звітності. Повертаючись до системи креативного обліку та альтернативного підходу до трансакцій, зазначимо, що при умові капіталізації відсотків підприємство покращує дані звітності таким чином:



**Рис. 2.1. Вплив вибору облікової альтернативи на дані Балансу та Звіту про фінансові результати підприємства**

1. Включаючи фінансові витрати у вартість кваліфікаційного активу, підприємство покращує показники звіту про фінансові результати зменшуючи фінансові витрати (збільшується чистий прибуток підприємства);

2. Капіталізація фінансових витрат забезпечує зростання вартості необоротних активів (незавершені капітальні інвестиції), що призводить до зростання вартості активів підприємства і є ознакою хорошою балансу;

3. Покращує абсолютні та відносні розрахункові фінансові показники з метою залучення обігових коштів в умовах кризи, ставлячи під загрозу якість фінансових звітів, які представляються користувачам.

Цифрова інтерпретація альтернативи наведена на рис. 2.1.

Як видно з рис. 2.1, використання базового методу обліку фінансових витрат передбачає визнання всіх фінансових витрат у звіті про фінансові результати. Згідно дозволеного, альтернативного підходу, фінансові витрати розподіляються на витрати звітного періоду та капіталізацію. Капіталізація фінансових витрат передбачає включення частини фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу на основі норми капіталізації. Розрахункова річна норма капіталізації фінансових витрат складає 30%. Отже, до собівартості кваліфікаційного активу необхідно включити 45 000 грн. (150000 грн. x 30%). Витратами періоду необхідно визнати 105 000 грн. Проблема полягає в тому, що чистий прибуток підприємства за звітний період збільшився на 45 000 грн., з одночасним збільшенням вартості активів підприємства на цю ж суму. Така ситуація призводить до того, що фінансові коефіцієнти, які характеризують рентабельність, фінансовий стан та інші ділові характеристики, покращуються збільшуючи інвестиційну привабливість та кредитний рейтинг підприємства. Хоч використання даної альтернативи дає такий результат на тимчасовій основі, однак, в умовах кризової ситуації, фінансові показники підприємства покращено на законних підставах (альтернатива взята з П(С)БО), і наведений метод є дієвим на практиці. Використання креативності та альтернативності вступає в



компроміс з принципами підготовки фінансових звітів, ставлячи їх під сумнів, часткове дотримання, та, в окремих випадках, нівелювання.

При ознайомленні з фінансовою звітністю підприємства, досвідчений інвестор приймає свої рішення не на основі абсолютних даних, що наведені у звітності, а, застосовуючи систему фінансово-економічного аналізу, проводить розрахунки фінансових показників, що є важливими для його алгоритму прийняття рішень. Однак, зростання суми чистого прибутку підприємства сприяє зростанню всього ряду показників рентабельності (рентабельність власного капіталу, активів, необоротних активів, робочого капіталу, продаж). Розрахункові фінансові показники демонструють зростаючу позитивну динаміку, що є важливим для інвестора, і, як не парадоксально, ці дані штучно отримані цілеспрямованим використанням альтернатив бухгалтерського обліку без порушення принципів фінансової звітності. Проблемним питанням залишається мета фінансової звітності, так як для користувачів представляється достовірна та правдива інформація, але, без дослідження облікової політики, не придатна для прийняття рішень.

Завданням сучасної системи фінансової звітності в Україні є побудова такого захисного механізму від маніпулювання показниками звітності, який комплексно викриватиме креативність та альтернативність для користувачів. Вирішенню такої проблеми сприяє обов'язкове дослідження та вимога від підприємств наказу про облікову політику, з одночасним використанням комплексних фінансових показників. Системний підбір таких коефіцієнтів та показників відобразатиме перелив взаємозв'язку даних фінансових звітів між собою, обмежуючи цілеспрямоване використання альтернатив, як засіб високої аналітичності та якості економічного аналізу, без впливу на оптимальність рішень, що приймаються на основі звітності. У вербальній інтерпретації, мова йде про те, що для перевірки фінансової звітності на креативність та альтернативність необхідне використання комплексних показників, які об'єднують у своїй структурі оборотність, ліквідність, рентабельність, мультиплікатори активів чи власного капіталу тощо.

Зокрема, для урівноваження зростання рентабельності робочого капіталу, при капіталізації відсотків, рівень рентабельності необоротних активів знизиться. Дані закономірності в бухгалтерському обліку та фінансовому аналізі повинні бути враховані власниками вільного капіталу, обґрунтовані, захищені від маніпулювання та введення в оману інвесторів.

Дозволені альтернативні та креативні підходи щодо відображення показників фінансових звітів є складними та різноманітними. Традиційні фінансові звіти, що є доступними для зовнішніх користувачів, відображають інформацію про всі показники діяльності підприємства (активи, капітал, зобов'язання, фінансові показники та коефіцієнти). Необхідно враховувати ступінь впливу на них облікових альтернатив, що зазначені в обліковій політиці і використані при підготовці фінансових звітів. Моделювання впливу однієї альтернативи – фінансових витрат – показує широкі можливості та суттєве викривлення звітних даних, які є базовою складовою бізнес-процесу прийняття рішень. Використання кількох дозволених альтернатив зможе забезпечити такий результат, коли із збиткового підприємства можна отримати прибуткове і навпаки, в залежності від кінцевої опосередкованої мети підготовки фінансової звітності.

## **2.2. Методологічні проблеми складання фінансової звітності**

Фінансові результати суб'єктів господарювання, які відображають фінансову і нефінансову інформацію економічної поведінки самих суб'єктів на інвестиційному ринку загалом формують прогностичну картину конкретного ринкового середовища, його потенційних можливостей, перспектив розвитку та значення в економічній системі. Зрозуміло, що дослідження фінансової звітності, її повнота, об'єктивність, якість інформації мають найважливіше значення у процесах прийняття інвестиційних рішень, прогнозуванні майбутнього стану підприємства, регіональної та національної економіки. Прийняття обґрунтованих та адекватних рішень є неможливим у

разі отримання недостовірної, неактуальної та викривленої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. У підсумку така ситуація приводить до економічних втрат та вводить в оману не лише власників підприємства, кредиторів та інвесторів, але і державу та все суспільство загалом. Через це сьогодні особливого значення та актуальності набуває проблема пошуку шляхів попередження та виявлення ризиків викривлення фінансової звітності, а також отримання об'єктивної і достовірної інформації щодо майна, оборотних активів, інших власних та залучених ресурсів, які відображаються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Інтеграція України у європейський та світовий економічний простір посилює інтерес до звітності публічних підприємств, яка є основою здійснення відповідної економічної поведінки суб'єктів інвестиційного ринку. Прийняття обґрунтованих та адекватних рішень є неможливим у разі отримання недостовірної, неактуальної та викривленої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. У підсумку така ситуація приводить до економічних втрат та вводить в оману не лише власників підприємства, кредиторів та інвесторів, але й державу та все суспільство загалом. Така ситуація зумовлює актуальність та особливу значущість вирішення методологічних проблем обліку та аналізу фінансової звітності на підприємствах, що дасть змогу оцінити як фінансові, так і нефінансові індикатори та зможе запобігти викривленню чи асиметрії фінансової звітності підприємств.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під бухгалтерською звітністю розуміють звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Фінансова звітність за цим положенням розглядається як частина бухгалтерської, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [45].

Формування національної системи бухгалтерського обліку, яке розтягнулося з 1998 р., коли розпочалась підготовка до її реформування, супроводжувалося декількома подіями, які виводили фінансову звітність підприємств на новий методологічний етап її розвитку. Тут можна виокремити:

– 1999–2000 р., коли був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначив принципи складання бухгалтерського обліку, які насамперед стосувалися фінансової звітності [23]. Частина з них стали новими для українського бухгалтерського обліку. Це принцип нарахування (більш відомий за кордоном як “accrual basis of accounting”), що заклав визнання доходу та витрат за фактом їх отримання/здійснення, а не за рухом грошових коштів, та, як наслідок, дотримання відповідності доходів та понесених витрат. Новим також став принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою, який проходить через усі облікові стандарти та вніс ключове правило до визнання активів та зобов’язань підприємством: виходячи з наявності фактичного контролю та отримання економічних вигод, а не юридичного права власності;

– 2006–2013 р., коли в межах гармонізації українського законодавства до законодавства ЄС було взято курс на подальше зближення національних облікових стандартів та міжнародних. У 2010 р. вперше переклад українською мовою МСФЗ/МСБО з’явився на сайтах МФУ, а потім і ВРУ. Кінцевим стало застосування з 2012 р. цілою низкою українських підприємств, насамперед ПАТ та страховими компаніями, напряму МСФЗ. Також були внесені зміни у 2013 р. до українських форм фінансової звітності, прийнято НП(С)БО 1 та НП(С)БО 2 на заміну старим стандартам, які загалом у всіх загальних засадах є наближеними до вимог МСФЗ щодо подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, враховують нову Концептуальну основу фінансової звітності 2010 р., прийняту Міжнародною радою з фінансової звітності (IASB);

– 2013 р. та донині – подальше освоєння українськими підприємствами МСФЗ, вихід на міжнародні ринки капіталу.

Усі ці реформи та тернистий шлях нових принципів складання фінансової звітності, які відповідають міжнародній практиці, досвіду провідних стандартів МСФЗ (IFRS), ГААП США (USGAAP), не могли не спричинити певних неузгодженостей, непорозумінь, методологічних проблем. Методологічні проблеми обліку та аналізу фінансової звітності розглядалися в багатьох наукових працях. Наукові роботи у цій сфері можна поділити за такими напрямками, як:

– теоретико-методологічні основи складання фінансової звітності загалом (дослідники: Г.В. Бакурова [4], Т. Каменська [27], В.В. Кебко [28], А.В. Озеран [46] та ін.). Розглядаються значення фінансової звітності підприємств для прийняття рішень на її основі, філософія фінансової звітності, аспекти бухгалтерської та фінансової звітності і бухгалтерської звітності та їх відмінності, вимоги директив ЄС, концептуальна основа тощо;

– теоретико-методичні аспекти складання окремих форм фінансової звітності (дослідники: Ю.В. Борисейко [7], А.М. Корінь [30], О. Малишків [41], А. В. Озеран [46], І. Чалий [76] та ін.). Розглядаються зміни у фінансовій звітності 2013 р. за НП(С)БО 1, її відповідність вимогам МСФЗ, можливість трансформації українського балансу до вимог директив ЄС, методика та відмінності у підходах національних та міжнародних стандартів у складанні звіту про прибутки та збитки, звіту про рух грошових коштів, приміток, загальні методологічні проблеми складання фінансової звітності;

– гармонізація вітчизняної фінансової звітності з МСФЗ (дослідники: К. Безверхий [5], С. Голов [14], О.В. Харламова [70]). Розглядаються певні деталі у відмінностях звітності за національними та міжнародними стандартами, проблеми трансформації.

До основних проблем, які піднімають дослідники, належать:

– задоволення потреб користувачів фінансової звітності (стейкхолдерів), визначення наповнення фінансової звітності та її відмежування від іншої

бухгалтерської звітності (Г.В. Бакурова [4], В.В. Кебко [28], А.В. Озеран [46]);

– адаптація української нормативно-правової бази до вимог законодавства ЄС, зокрема Директиви 2013/34/ЄС «Щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних із ними звітів окремих типів підприємств». Проблемою є вироблення розумного та зваженого підходу, щоб не вводити радикальні інновації в структуру та зміст фінансової звітності України. А. Озеран вказує на ще одну проблему в цьому напрямі – розбіжності згаданої Директиви з МСФЗ [46]. Також досліджуються можливості трансформації балансу українського підприємства у формат балансу за вимогами Директиви 2013/34/ЄС [19];

– питання структури та наповнення вітчизняних форм фінансової звітності загалом, задоволення потреб як приватних користувачів, так і державних, зокрема в особі органів статистики, узгодженість цих форм із МСФЗ (С. Голов [14], А.М. Корінь [30], К. Безверхий [5], І. Чалий [76]);

– удосконалення окремих форм фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів (А.В. Озеран [46]). А.В. Озеран також піднімає питання транспарентності приміток до вітчизняної фінансової звітності, тобто доречності та суттєвості інформації в них;

– забезпечення втілення (реалізації) у фінансовій звітності якісних характеристик фінансової інформації, викладених в НП(С)БО 1 та Концептуальній основі МСФЗ (І.М. Вигівська [11]);

– розвиток нових парадигм звітності, таких як, наприклад, інтегрована, соціальна звітність (К.В. Безверхий [5]).

Піднімається питання проблематичності класифікаційного поділу господарської діяльності на операційну, фінансову та інвестиційну. Наприклад, І. Чалий наводить приклад операції продажу необоротних активів, яка за звітом про рух грошових коштів класифікується як інвестиційна діяльність, а за звітом про фінансові результати – як операційна

діяльність. Автор доходить висновку, що, «розглядаючи класифікацію тих чи інших показників як операційних або неопераційних, головбух у деяких ситуаціях може застосовувати судження» [76, с. 19].

Окремою проблемою, на яку вказують дослідники, порівнюючи звітність за НП(С)БО 1 з вимогами МСФЗ, є відображення в українському звіті про фінансові результати сукупного доходу. Так, О. Харламова зазначає, що, «незважаючи на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної звітності запропонували безальтернативний гібрид подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів (один – для відображення фінансових результатів, інший – для формування сукупного доходу)» [70, с. 46].

А. Озеран у процесі аналізу нововведеного НП(С)БО 1 у 2013 р. порівнює його з англomовними першоджерелами та детально пояснює нюанси перекладу англomовного терміну “income” українською мовою, враховуючи американський та британський варіанти англійської мови [46]. Так, у МСФЗ (IFRS) прибуток визначається за формулою:

$$\text{Income (Доходи)} - \text{Expenses (Витрати)} = (1.1) = \text{Profit (Прибуток)}.$$

У загальноприйнятих облікових принципах США (GAAPUS) прибуток рахують за формулою:

$$\text{Revenues (Доходи)} - \text{Expenses (Витрати)} = \text{Income (Прибуток)}. \quad (1.2)$$

Таким чином, прибуток в МСФЗ є “profit”, в GAAPUS – “income”. Водночас п. 8 МСБО 1 на означення терміна прибуток (“profit”) дозволяє використовувати термін “чистий прибуток” (“netincome”). Таким чином, “income” дійсно може перекладатися і як дохід, і як прибуток, що треба враховувати у підготовці англomовних фінансових звітів за МСФЗ та глибшого розуміння термінів НП(С)БО 1.

С. Голов, А. Озеран, а також К. Безверхий глибоко досліджують і інші розбіжності складання звіту про фінансові результати за національними стандартами та міжнародними. Так, С. Голов вказує ще на те, що сам факт уніфікації форми фінансових звітів та інших форм фінансової звітності в

НП(С)БО 1 суперечить МСБО 1 [14, с. 8]. Міжнародні стандарти не ставлять твердих вимог до звіту про прибутки та збитки, конкретну форму підприємство розробляє самостійно. Не регламентовані назви статей звіту та їх розташування. А. Озеран також виокремлює інші невідповідності:

– можливість використання двох методів розкриття витрат: за характером витрат (відповідно до економічної суті) та за методом функціонального призначення (витрати класифікуються відповідно до їх функцій). НП(С)БО 1 містять обидва підходи (розділ I – метод функціонального призначення; розділ III – за характером витрат). Однак перелік економічних елементів у розділі III є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства, що не відповідає МСБО 1, який вимагає обрати такий спосіб відображення, який найточніше відображає складники фінансових результатів підприємства [46, с. 22];

– у Звіті про фінансові результати за НП(С) БО 1 наводяться окремо доходи і витрати за такими операціями. Такий підхід є некоректним та недоречним, здатним викривити думку користувачів під час аналізу інформації [46, с. 22]. Так, відповідно до міжнародних стандартів доходи і збитки від інших операцій наводяться на нетто-основі, якщо їх розміри є несуттєвими.

Підсумовуючи дослідження вищенаведених авторів, можна узагальнити невідповідності форми звіту про фінансові результати за НП(С) БО 1 вимогам МСФЗ у табл. 2.1.

Однак проблемами розбіжності між національними та міжнародними стандартами у процесі дослідження обмежуватися не можна. Серед загальних методологічних проблем фінансової звітності, які піднімаються в дослідженнях учених, можна назвати ідентифікацію сутності достовірності фінансової звітності та узагальнення факторів, що на неї впливають. Цю проблему піднімає у своєму дослідженні І.М. Вигівська [11, с. 150]. Вона та співдослідники виділяють інформаційний, політичний, нормативно-



правовий, людський, фінансовий та організаційний фактори. Проводиться також їх класифікація на зовнішні та внутрішні.

Таблиця 2.1

### Відмінності у підходах до фінансової звітності за НП(С)БО 1 та МСФЗ

№	Критерій	НП(С)БО 1	МСФЗ
1	2	3	4
1	Уніфікованість (регламентованість) форми звіту	так	ні
2	Можливість впливати на деталізацію рядків звіту	практично відсутня, окрім додатково вписуваних рядків	так, в основу покладений принцип суттєвості
3	Розташування ключових розділів балансу	Активи – Власний капітал – Зобов'язання	Активи – Зобов'язання – Власний капітал
4	Ключовий акцент у класифікації активів та зобов'язань на поточні та непоточні	Строк користування – менше року чи більше року	Тривалість операційного циклу
5	Класифікація діяльності підприємства	звичайна, яка поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну	такий поділ наявний тільки для звіту про рух ГК. Для звіту про прибутки та збитки не забороняється, але й не рекомендується
6	Класифікація доходів	чистий дохід, інший операційний дохід, дохід від фінансової діяльності, інші доходи	дохід від реалізації товарів; дохід від надання послуг; відсотки, роялті, дивіденди
7	Відображення доходів і збитків від інших операцій, ніж основні (вибуття необоротних активів, курсові різниці)	розгорнуто: доходи окремо і витрати окремо	нетто-основа: тільки результат «доходи – витрати», якщо їх вплив несуттєвий
8	Метод розкриття витрат	I розділ – за функціональним призначенням; III розділ – за характером витрат	за одним з цих методів, який найточніше відображає складники фінансового результату підприємства
9	Розрахунок сукупного доходу починається з:	дооцінки (уцінки) необоротних активів	з чистого прибутку (збитку)
10	Відображення витрат на створення резерву сумнівних боргів	інші операційні витрати	витрати на збут
11	Ступінь деталізації приміток	примітки у табличній формі (ф. 5), ступінь деталізації приміток до звітів незначний	значний ступінь деталізації приміток за кожним звітом, рекомендується їх робити за кожним рядком ФЗ
12	Підхід до звітності малих підприємств	Тільки баланс та звіт про фінансові результати	Усі чотири форми та примітки

Новим напрямом у розвитку фінансової звітності зокрема та звітності загалом є інтегрована звітність. Вона являє собою поєднання річного фінансового звіту та нефінансових звітів. Створення нового єдиного звіту відбувається за рахунок процесів взаємопроникнення та взаємного

зворотного впливу, що збільшує продуктивні сили даних облікової звітності та врегулювання інтересів ключових груп користувачів. Одним із дослідників цього напрямку є К.В. Безверхий [5]. У процесі розгляду процедур формування інтегрованої звітності він не оминає проблем подання та оцінки фінансової інформації. Так, він стверджує, що «недостатньо перерахувати фінансові показники, необхідно показати їх зв'язаність із показниками по іншому капіталу». Він вказує на необхідність пояснення фінансових наслідків значного впливу на інший капітал (наприклад, очікуване зростання доходів у результаті зусиль щодо підвищення якості людського капіталу).

Окремо можна поставити проблеми:

- складання особливих видів фінансової звітності, наприклад, консолідованої, комбінованої за сегментами або за галузевими особливостями (страхові компанії, банки, сільське господарство тощо);
- організаційні питання складання фінансової звітності. Наприклад, формування облікової політики для підвищення ефективності управління діяльністю корпоративних підприємств.

Методологічні проблеми складання фінансової звітності, які постають у працях численних дослідників, вказують, що фінансова звітність та система бухгалтерського обліку в Україні загалом пройшла складний шлях реформування від пережитків радянської системи до появи національних стандартів, існування подвійного (податкового і бухгалтерського) обліку, затвердження домінуючої ролі МСФЗ та фінансової звітності як основи здійснення податкових розрахунків. Незважаючи на гармонізацію національних стандартів з МСФЗ, залишаються численні розбіжності як у формі, так і у деталях щодо наповнення деяких рядків фінансових звітів. Окрім цього, завжди залишаються проблеми мікрорівня: впровадження даних облікових принципів на конкретному підприємстві, адекватність його облікової політики, яка враховує, що фінансові звіти існують не самі по собі, а є основою для прийняття зважених управлінських рішень конкретними стейкхолдерами.

Підприємствам необхідно враховувати розбіжності між МСФЗ та П(С)БО під час трансформації своїх звітів. Насамперед треба відмовитися від форм фінансової звітності за НП(С)БО 1 та розкривати інформацію з дотриманням МСБО 1, МСБО 7 та Концептуальної основи. В основі такого розкриття має бути принцип суттєвості, який і повинен визначати розміщення рядків у фінансовій звітності, їх компонування, об'єднання та наповнення.

### **2.3. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом**

В умовах необхідності побудови механізму антикризового управління в Україні дуже важливими постають питання ефективності системи менеджменту безпосередньо на виробничих підприємствах.

Управлінцям різних рангів необхідно приймати оперативні, відповідальні та дієві заходи щодо забезпечення безперебійної роботи підприємства в умовах інфляції та жорсткої конкуренції.

В умовах високого ритму господарських процесів рішення необхідно приймати дуже швидко, спираючись на внутрішню поінформованість. При цьому якість управлінської інформації грає майже першу скрипку в процесі поточного антикризового управління бізнесом.

Сучасна система бухгалтерського фінансового обліку не спроможна задовольнити зростаючі потреби її користувачів [44]. Саме тому в сучасному бізнесі зростає роль управлінського обліку та управлінської звітності.

Оскільки для визначення принципів, вимог та складу звітності, яка надає інформацію для цілей управління бізнесом підприємства, в економічній літературі використовуються різні поняття (управлінська звітність, внутрішня звітність, внутрішня бухгалтерська звітність, внутрішньогосподарська звітність, інтегрована управлінська звітність) перш за все систематизуємо існуючі авторські визначення досліджуваної категорії (табл.2.2).

Таблиця 2.2

## Дослідження категорії «управлінська звітність»

Назва	Зміст	Автор	Основні аспекти
Внутрішня звітність [3]	система збору інформації в грошовому і натуральному вимірі про факти господарської діяльності, які впливають не тільки на фінансові, а й на виробничі й технологічні показники підприємства, яка використовується для потреб управління	А.С. Бакаєв	Інформація в грошовому і натуральних вимірниках
Внутрішня бухгалтерська звітність [10]	звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління	Ф. Ф. Бугинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська	Складається бухгалтером-аналітиком
Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність [8]	комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих загалом для підприємства й у розрізі структурних підрозділів	Г. Брик	Дані згруповано за структурними підрозділами і за підприємством в цілому
Система управлінської звітності [67]	сукупність відповідних форм звітності у взаємопов'язаних показниках за об'єктами обліку для прийняття управлінських рішень.	Н.В. Тлучкевич	Взаємопов'язані показники
Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність [51]	інструмент управління господарством та інструмент управління інформаційним забезпеченням, а також елемент методу бухгалтерського обліку, та документів, вміст яких представляє економічну інформацію у певному наборі фактичних (історичних) та оціночних (розрахункових) показників для порівняння їх планово-нормативних та досягнутих значень	Позов А.Х.	Інформація для порівняння з планово-нормативним значенням
Управлінська звітність [53]	систематизована обліково-аналітична інформація у вигляді облікових і розрахункових показників внутрішньо-фірмових формах і призначена для внутрішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських рішень, не тільки поточного, але і стратегічного характеру	Попов А.Н.	Систематизована інформація
Управлінська звітність [77]	самостійна система надання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту	Шигун М. М.	Система інформаційного забезпечення менеджменту

Управлінська звітність [31]	це звітність для внутрішніх користувачів, яка включає інформацію про господарську діяльність підприємства та умови її здійснення, підготовлена з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку, планування, аналізу, контролю й інших дисциплін	Король С. Я.	Передбачає використання спеціальних методичних прийомів
-----------------------------	--	--------------	---

## Продовження табл. 2.2

Інтегрована управлінська звітність [35]	сукупність поглядів, спосіб розуміння, тлумачення процесу узагальнення облікової інформації, що визначає стратегію дій у здійсненні реформ для досягнення інтегрованості управлінської звітності з метою комплексного інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів у процесі управління компаніями	С.А. Кузнецова	Процес узагальнення облікової інформації. Визначає стратегію дій
Внутрішня звітність підрозділів [16]	визначена система взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати підрозділів за певний проміжок часу і має на меті надати результати діяльності підприємства або окремих його структурних підрозділів за минулий період	Т.О. Гуренко, С.І. Дерев'яно, С.О. Олійник	Характеризує результати діяльності підрозділів

Аналізуючи дані вищевказаної таблиці, визначимо наступне:

1. Звітність для цілей управління ґрунтується на даних бухгалтерського обліку (первинного, оперативного, поточного, узагальнюючого, аналітичного та синтетичного) та вміщує аналітичні дані, тому є продуктом обліково-аналітичної системи підприємства.
2. Звітність, що розглядається, надає інформацію для оперативного, поточного та стратегічного управління, тому являється управлінською.
3. Звітність, що розглядається, формується не тільки в бухгалтерії, а і в інших структурних підрозділах підприємства, які фіксують, накопичують та зберігають інформацію про господарські операції і процеси, тому є внутрішньогосподарською.
4. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність є елементом системи інформаційного забезпечення менеджменту.
5. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність використовує спеціальні методичні прийоми формування показників.

Аналізуючи позиційні підходи деяких авторів до звітності і системи управління та враховуючи власний погляд виділяємо такі особливості системи управлінської звітності:

- представляє собою систему гнучкої обліково-аналітичної інформації для контролю, аналізу, укладання бюджетів, прийняття управлінських рішень;
- складається як за центрами відповідальності так і по підприємству в цілому;
- надається управлінському персоналу різного рівня;
- відображає умови, специфіку та особливості діяльності фірми;
- будується відповідно до облікової політики підприємства;
- задовольняє потреби управління.

Внутрішньогосподарська звітність призначена для прийняття оперативних управлінських рішень, контролю за їх виконанням, прогнозування та планування діяльності та для оцінки результатів виконаних рішень [68].

Для вдосконалення діючої системи управління пропонуємо поділити весь потік обліково-аналітичної інформації на три категорії:

Оперативна внутрішньогосподарська (управлінська) звітність.

Поточна внутрішньогосподарська (управлінська) звітність.

Узагальнююча внутрішньогосподарська (управлінська) звітність.

Кожний день управлінці різних рангів стикаються з необхідністю вирішення оперативних задач:

- термінової закупівлі сировини, матеріалів, пального, запасних частин, будівельних матеріалів, відсутність яких загрожує зупинити виробництво;
- погашення заборгованості перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами, термін сплати якої вже настав;
- виконання зобов'язань по відвантаженню готової продукції та товарів;

- забезпечення встановлених санітарно-гігієнічних, технічних та технологічних норм організації виробництва;
- забезпечення безперебійної роботи та повного завантаження основних та допоміжних господарських структур;
- своєчасної ліквідації наслідків непередбачуваних збоїв в роботі підприємства (поламка обладнання; невідповідна якість сировини; відсутність транспортних засобів; хвороба провідних спеціалістів; збої у постачанні електроенергії, води, газу тощо);
- моніторингу господарських операцій, які загрожують падінню ефективності господарської діяльності (несвоєчасність постачання виробничих запасів, поламки обладнання, факти порушень технології тощо);
- формування пропозицій щодо вдосконалення системи поточного управління та планування діяльності.

Вищевказану інформацію в системі управління можна отримати саме за допомогою *оперативної внутрішньогосподарської звітності*.

В результаті поточного управління можна користуватись певним обсягом історичної інформації за більш довгий період, що дозволяє вносити певні коригування поточного планування процесів постачання, виробництва та реалізації та здійснити контроль за виконанням оперативних управлінських рішень. Інформаційним джерелом для таких дій є *поточна внутрішньогосподарська звітність*, яка представляє собою інформацію структурних підрозділів підприємства та бухгалтерії підприємства за тиждень, декаду або місяць.

Поточні внутрішньогосподарські звіти надають аналітичну інформацію про ритмічність поставок та відвантаження, матеріальне та технічне забезпечення виробництва, своєчасність розрахунків, структуру витрат діяльності, наявність небезпечних для діяльності факторів, ефективність прийнятих оперативних управлінських рішень.

*Узагальнюючі внутрішньогосподарські звіти* укладаються різними підрозділами підприємства та відображають повний спектр результатів

господарської діяльності: виконання бюджетів (економічний відділ), звіт про постачання та реалізацію (відділи постачання та збуту), звіт про технічне забезпечення (технічний відділ), звіт про якість продукції (технологічний відділ), звіт про випуск продукції (виробничий відділ), звіти про роботу допоміжних структур (звіт начальників транспортного, будівельного, енергетичного та інших відділів), звіт про розвиток інновацій (інноваційний відділ), звіт про фінансові результати (бухгалтерія), звіт про наявність заборгованості (бухгалтерія), звіт про забезпечення корпоративних інтересів (бухгалтерія) тощо.

Узагальнююча звітна інформація підлягає обробці в межах обліково-аналітичної системи підприємства і повинна подаватись управлінцям разом із аналітичними викладками (пояснювальними записками).

В табл. 2.3 представляємо склад управлінської (внутрішньогосподарської) звітності для промислового підприємства.

Таблиця 2.3

### Склад управлінської звітності виробничого підприємства

Види управлінської звітності	Загальна характеристика	Склад управлінської звітності
1.Оперативна внутрішньогосподарська звітність (щоденна)	Ґрунтується на даних аналітичного та складського обліку. Складається за центрами відповідальності, структурними підрозділами підприємства.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оперативні звіти основних та допоміжних господарських структур про залишки товарно-матеріальних цінностей (виробничих запасів, готової продукції, товарів тощо) – для забезпечення управлінських рішень щодо постачання та збуту;</li> <li>- оперативні звіти про хід виробничого процесу, процесу постачання та збуту готової продукції: наявність простоїв та браку виробництва з визначенням причини та суми отриманого збитку;</li> <li>- оперативні звіти про залишки грошових коштів на поточних та карткових рахунках та в касі підприємства;</li> <li>- оперативні звіти про залишки термінової кредиторської заборгованості;</li> <li>- довідка про дотримання встановлених санітарно-гігієнічних, технічних та технологічних норм організації виробництва.</li> </ul>



2. Поточна звітність (за тиждень, декаду, місяць)	Призначена для поточного планування грошових та товарних потоків, формування поточних бюджетів та контролю виконання управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>- поточні звіти про випуск продукції, виконання робіт, надання послуг (виробничі звіти);</li> <li>- поточні звіти про виконання кошторисів, норми витрат на випуск продукції;</li> <li>- поточні звіти матеріально-відповідальних осіб;</li> <li>- поточні звіти про технічний стан та використання виробничих потужностей підприємства;</li> <li>- поточні звіти про якість продукції, наявність браку та рекламаций;</li> <li>- поточні звіти про ритмічність поставок сировини і матеріалів; - план-графік поточних обов'язкових платежів (розрахунки з постачальниками, з оплати праці, податках, обов'язкових платежах, тощо).</li> </ul>
---	---	---

## Продовження табл. 2.3

3. Узагальнююча звітність (за місяць, квартал, рік)	Використовується для здійснення контролю ефективності бізнесу та стратегічного планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- звіт про використання виробничих потужностей;</li> <li>- звіт про забезпеченість робочою силою;</li> <li>- звіт про ефективність матеріально-технічного забезпечення (постачальники, відповідність якості сировини, ціновий рівень);</li> <li>- звіт про витрати виробництва та собівартість основних видів продукції;</li> <li>- звіт про рівень заробітної плати;</li> <li>- звіт технічний стан обладнання, транспортних засобів, комп'ютерної техніки;</li> <li>- звіт про випуск та реалізацію продукції;</li> <li>- звіт про результати інвентаризації;</li> <li>- звіт про фінансовий стан (баланс) з аналітичними висновками;</li> <li>- звіт про фінансові результати з аналітичними викладками.</li> </ul>
---	---	---

На наш погляд, управлінська (внутрішньогосподарська) звітність є продуктом обліково-аналітичної системи підприємства, включає в себе систему оперативних, поточних та узагальнюючих звітів, укладених за обліковими даними всіх структурних підрозділів підприємства, та аналітичних пояснень до них, що задовольняють потреби управління. Показники різних форм звітності мають бути взаємопов'язаними, доречними та достовірними, визначатись відповідно до обраної методики розрахунку та принципів облікової політики.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Узагальнюючи результати проведеного аналітичного дослідження фінансової звітності підприємств, практичного досвіду застосування

розробленого алгоритму на практиці, та з урахування думок провідних вчених і практиків, можна зробити такі висновки:

1. Розроблена концептуальна модель облікової політики підприємства в Україні, з урахуванням специфічних умов ведення бухгалтерського обліку в сучасних умовах;

2. Досліджено системний підхід та комплексний аналіз щодо використання облікових альтернатив при обліку господарських трансакцій і підготовці фінансової звітності;

3. Розглянуто процес впливу використаних альтернатив на цифрові звітні дані, що є основою для прийняття рішень, та можуть вводити в оману зовнішніх користувачів;

4. Доведено необхідність обов'язкового представлення з боку підприємства наказу про облікову політику, його вивчення і врахування його складових користувачами при прийнятті ділових рішень;

5. Розроблена та запропонована для практичного використання модель цілеспрямованого використання облікової альтернативи (капіталізація фінансових витрат), спрямованої на покращення даних фінансової звітності, результатів аналізу, інвестиційної привабливості та кредитного рейтингу підприємства в умовах кризи, та залучення обігових коштів;

6. Встановлено захисний механізм сучасної фінансової звітності, який передбачає використання на постійній основі комплексних фінансових показників, що характеризують взаємозв'язки фінансових звітів, та фінансових коефіцієнтів (рентабельності, оборотності, мультиплікації активів та капіталу, ліквідності) і захищають зовнішніх користувачів від недостовірних даних та прийняття неадекватних ділових рішень.

Аналіз методологічних проблем складання фінансової звітності показує, що фінансова звітність в Україні пройшла декілька етапів удосконалення та сьогодні відповідає Концептуальній основі МСФЗ 2010. Однак є розбіжності в реалізації принципу суттєвості (частина справедливого

подання), який дає змогу під час складання звітності за МСФЗ розкривати найбільш значущу інформацію першою, об'єднувати незначущі рядки фінансової звітності, взагалі відмовитися від уніфікованої форми її складання. Проте такий підхід вимагає більшого акценту на професійне судження бухгалтера, а отже, більш високого рівня підготовки та професійної етики.

Окрім гармонізації фінансової звітності та облікових стандартів існують методологічні проблеми втілення якісних характеристик фінансової інформації та складання і реалізації належної облікової політики, оскільки вона суттєво впливає на показники фінансових звітів. І, звичайно, звіти не можуть бути самі по собі, а повинні використовуватися у процесі оцінки їх показників під час прийняття управлінських рішень, для чого повинні існувати належні методики оцінки та інтерпретації результатів. Все це має поєднуватися з іншими частинами інформації, яку надає підприємство користувачам, наприклад, в інтегрованій чи іншій звітності.

В нашому дослідженні зроблено спробу систематизувати звітну внутрішню інформацію, яку з метою оперативного, поточного та стратегічного управління, контролю та планування мають використовувати промислові підприємства. Однак необхідно визначити, що в організації внутрішньогосподарської (управлінської) звітності все ще існують певні недоліки пов'язані із: відсутністю зовнішньої регламентації; неузгодженістю показників різних форм внутрішньогосподарської звітності; відсутність чіткої облікової політики щодо регламентації внутрішньої звітності; відсутністю чітких принципів корпоративної політики щодо мети та завдань оперативного та поточного управління; недостатнім рівнем обізнаності управлінців з питань інформативності обліково-аналітичної системи підприємства (системи обліку, аналізу та контролю); відсутність методичного забезпечення формування управлінської звітності.



## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1. Гармонізація міжнародної та вітчизняної практики підготовки та подання інтегрованої звітності

У сучасних умовах господарювання зростає необхідність формування актуальної інформаційної системи, яка була б здатна задовольнити запити зацікавлених користувачів у прийнятті правильних та ефективних управлінських рішень, як наслідок нарощування потужностей підприємств, збереження конкурентоспроможності на існуючих та вихід нові ринки збуту. Таким інструментом перш за все є фінансова звітність. Її метою є надання повної, неупередженої та достовірної інформації про поточний стан і результати діяльності підприємства. Однак, дефіцит ресурсів, зростання політичної активності, необхідність прозорості звітності підприємств, спонукає подальший розвиток системи бухгалтерського обліку та удосконалення звітності суб'єктів господарювання з одного боку, і побудови звітності на інтеграційних засадах, з іншого, яка буде об'єднувати фінансові й нефінансові звіти у єдину модель та структурувати стратегічні завдання підприємства, орієнтуватися на підвищення якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Саме таку інформацію і зможе надати інтегрована звітність, яка на сучасному етапі розвитку економіки ще не отримала широкого розповсюдження, що і обумовлює актуальність обраної теми.

Постійні запити користувачів на задоволення інформаційних потреб для прийняття управлінських рішень спонукають до виникнення нової парадигми фінансової звітності, як складової системи бухгалтерського обліку через неспроможність задовольнити зростаючі потреби у релевантній інформації для прийняття економічних рішень.

Настання фінансової кризи призвело до необхідності виникнення нової економічної моделі яка могла б захистити підприємство, інвесторів,

співробітників і суспільство від подальших ще більш глибоких криз. Важливим елементом такої моделі розглядається інтегрована фінансова звітність, що повинна замінити існуючу. Один з аспектів критики традиційної системи фінансової звітності полягає в тому, що зараз у ній не приділяється достатньо уваги таким факторам, як ризик, стратегія, нагляд і стійкість підприємства. Ідеологи нової моделі інтегрованої звітності припускають, що включення всіх цих не фінансових, але тим не менш критичних для функціонування підприємства компонентів у фінансову звітність дозволить поліпшити її якість і відобразити суттєвий вплив фактору навколишнього середовища, соціального і наглядового факторів (environmental, social and governance, ESG); а саме: використання природних ресурсів, захисту прав людини і впливу підприємства на суспільні явища та зміни клімату. Нова модель, визначальним елементом якої є інтегрована звітність, розглядається як можливий спосіб отримання інформації не фінансового характеру, що має доповнити набір показників, які розкриваються у фінансовій звітності [65].

У своїх наукових дослідженнях автори Р. Дж. Екклз та М. П. Крзус [81] обґрунтували нову тенденцію практики корпоративного звітування – складання єдиного інтегрованого звіту, основною причиною чого стала можливість надання користувачам інформації про фактори створення і руйнування вартості, що в результаті сприяє стійкому розвитку суспільства. На думку авторів, складання інтегрованих звітів є пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерської звітності, оскільки дозволяє одночасно забезпечити задоволення інформаційних потреб власників компаній, інвесторів, регуляторів, аудиторів і суспільства в цілому.

На думку представника Global Reporting Initiative (GRI), керівника програми з ділової етики GlobEthics.net Т. Лессидренска, «інтегрований звіт - це, насамперед, стратегічний аналіз, тобто практично управлінська звітність, платформа для управління компанією» [38, с. 98]. У свою чергу Х. Драгер, менеджер із зовнішніх відносин IIRC, зазначає, що «інтегрований звіт – це такий звіт, який розповідає про стратегічні напрямки розвитку компанії і про

те, як вона працює з ресурсами». Комітет з Міжнародної інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee, IIRC) оголосив своєю метою створення моделі, «що об'єднує і взаємопов'язує два види звітності, фінансову і нефінансову, в одну інтегровану бізнес-звітність. Така модель не означає механічного об'єднання двох звітів, а є результатом більш складного процесу, який виявляє взаємозв'язок між двома «пакетами» інформації; забезпечує необхідний для розуміння, але не зайвий рівень дублювання і крос- посилань і гарантує стратегічний фокус» [82].

Представники компанії «Ernst & Young» надають більш загальне визначення, розглядаючи інтегровану звітність як концепцію, яка була створена щоб краще сформулювати широкий набір вимірників, призначених для вимірювання довгострокової вартості та ролі, які відіграє організація в суспільстві [81, с. 1].

Згідно з АССА (Асоціацією сертифікованих дипломованих бухгалтерів) у теперішній час визнають, що традиційна фінансова звітність більше не задовольняє потреб бізнесу, який намагається виробити й провадити далі стійку та відповідальну діяльність, і не просто в найближчому майбутньому, а в середньостроковому й довгостроковому періодах.

Нормативне закріплення концепції інтегрованої звітності в обліковому середовищі відбулося з виникненням ряду міжнародних організацій, які зайнялися її розвитком та просуванням на ринки капіталу, а також із виходом методичних рекомендацій інших організацій, що займалися розробкою нефінансових звітів, однак переорієнтували свої підходи на інтегровану звітність або адаптували свої моделі шляхом уможливлення складання на їх основі інтегрованих звітів. Так у 2010 р. було створено «Міжнародний комітет з інтегрованої звітності» (IIRC), у 2011 р. – «Раду з розробки облікових стандартів зі стійкого розвитку» (SASB), у 2013 р. представники організації «Глобальної ініціативи звітності» (GRI) опублікували документ «G4 Guidelines», в якому зазначені рекомендації про порядок подання

інформації про стійкий розвиток у звітах різних форматів, зокрема, в інтегрованих звітах.

За даними [86, 89] більшість зарубіжних експертів та представників компаній, що випускають звіти, впевнені, що нефінансова звітність взаємопов'язана з підвищенням якості стратегічного управління компанією з урахуванням завдань соціальної відповідальності або сталого розвитку. При цьому, відповідно до одного з досліджень [82, 88], майже третина великих компаній ринків, що розвиваються при підготовці фінансових звітів використовують систему звітності «Глобальної ініціативи зі звітності (GRI)», тобто вважають за доцільне аналізувати свою діяльність комплексно: з позицій економічної, екологічної та соціальної результативності. Не залишився осторонь і Тихоокеанський регіон. У країнах, що входять в Асоціацію південноазійських країн (АСЕАН), згідно з дослідженням АССА [89, 87, 88], значна кількість компаній включені в процес нефінансової звітності, лідером якого є Малайзія. Серед українських компаній інтегровану звітність складають Астарта, Воля, Галнафтогаз, ДТЕК, Київстар, Метінвест, Оболонь, СКМ та ін. [26].

Варто зазначити, що на сьогоднішній день серед інвесторів сформувався певний тренд, який чітко окреслюється: вони прагнуть бачити дедалі більше нефінансових даних. Скептицизм навколо цього зійшов на нівець: в опитуванні E&Y кількість респондентів, які стверджують, що нефінансові розкриття «рідко коли суттєво впливають на фінанси», вражаюче знизилось з 60 % у 2013 році до 12 % – у 2016 році. Очевидно, що інтерес до інтегрованої звітності дедалі зростає. У глобальному масштабі налічується вже майже 2000 учасників мереж, об'єднаних спільним інтересом до інтегрованої звітності. IR Business Network Міжнародного комітету з інтегрованої звітності нараховує понад 80 членів – компаній, що впроваджують і використовують інтегровану звітність.

У теперішній час інтегровану звітність слід розглядати як нову парадигму корпоративної звітності, основною метою якої є надання



зовнішнім користувачам комплексного уявлення про ключові фактори створення вартості на даний момент і в майбутньому на основі подання набору фінансових і нефінансових показників. Поява парадигми інтегрованої звітності дозволяє сформулювати нові завдання бухгалтерського обліку з урахуванням того факту, що облікова інформація потрібна не лише постачальникам капіталу для його примноження, а й іншим членам суспільства для забезпечення його подальшого сталого розвитку.

Інтегрована звітність – це спосіб створення більш стійкого уявлення про «здоров'я» бізнесу. Вимірюючи низку змінних і акцентуючи на довгостроковій, замість короткострокової, фінансовій стабільності, інтегрована звітність забезпечує готовність підприємства до стійкого майбутнього. Це не лише буде корисним для компанії, а й дасть стейкхолдерам віру в те, що компанія є прибутковою і стійкою. Інтегрована звітність сфокусована на прозорості згідно зі стандартами ділової етики, вона надає можливість господарюючому суб'єкту показати, що компанія справді виконує свої обов'язки щодо захисту навколишнього середовища, соціальних питань і трудових ресурсів.

За часів, коли Brexit та інші фактори змінюють політичний ландшафт і роблять світ ще менш передбачуваним, звітність, повніша лиш порівняно з фінансовою, – це перевага і для великих, і для малих підприємств.

Випускаючи інтегровані звіти, підприємство збільшує довіру та впевненість своїх зацікавлених осіб, а також законність своїх операцій. Це може збільшувати бізнес можливості компанії та покращувати її систему ризик-менеджменту. Випускаючи внутрішні інтегровані звіти, компанія оцінює свою етику, фундаментальну вартість, рівень управління та зовнішні покращання і впевненість, в яких заінтересовані стейкхолдери. Таким чином, інтегровані звіти можуть випускатись як суто для внутрішніх користувачів, або можуть бути оприлюднені для всіх зацікавлених осіб, які потребують подібної інформації для прийняття рішень (внутрішніх та зовнішніх).

З нашого погляду, особливістю інтегрованої звітності є подання інформації у розрізі капіталу за наступною структурою: фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально - репутаційного і природного капіталу, що суттєво відрізняється від інформації наведеної у фінансовій звітності (рис. 3.1).

Відповідно до такого підходу ефективність діяльності підприємства визначається не лише на основі ефективності використання фінансового капіталу, а й інших видів капіталу. Внаслідок цього виникає необхідність проведення рекласу об'єктів в системі бухгалтерського обліку та внесення змін до складу критеріїв визнання активів, оскільки крім види капіталу сьогодні або взагалі не відображаються в чинній системі бухгалтерського обліку або обліковуються у складі витрат періоду.

Вважаємо, врахування інших видів капіталу під час складання фінансової звітності дозволить оцінити і підтримати вартість у довгостроковому періоді.

Підтримуємо думку представників компанії «Pricewaterhouse Coopers», які вважають, що компанія повинна класифікувати капітал і вирішити питання про його значущість в залежності від конкретних обставин. До уваги можуть бути прийняті наступні види капіталу: фінансовий; виробничий; людський; марочний (клієнтський); природний (соціальний); інтелектуальний [84, с. 11]. Внесення вище зазначених змін висуває нові вимоги до удосконалення облікової системи, як основного інформаційного джерела для прийняття інвестиційних рішень.

Підвищує інформативність бухгалтерської звітності за рахунок доповнень і пояснень, які виникають в результаті застосування інформації із систем фінансового та управлінського обліку.

Згідно концепції інтегрованої звітності вартість слід розглядати в розрізі трьох основних рівнів, де кожен наступний рівень включає попередній:

1) рівень вартості для підприємства, що визначається на основі аналізу фінансових показників, а її роль проявляється через виплату дивідендів, зростання цін на акції тощо;

2) рівень загальної вартості, яка приносить користь заінтересованим особам, безпосередньо пов'язаним з підприємством (працівники, покупці, постачальники тощо). Її роль проявляється через зростання умов роботи працівників, покращання взаємовідносин з клієнтами тощо;

3) рівень вартості для суспільства, незалежно від місії та цілей підприємства, що може бути як позитивним, так і негативним, і проявляється шляхом зміни рівня економічного життя суспільства.

Зокрема, в інтегрованому звіті має бути розкрито, які позитивні зрушення з позиції суспільства принесе діяльність компанії, або які негативні явища в житті суспільства будуть змінені або усунені в наступному році.

Важливе значення для ідентифікації інтегрованої звітності як нового елемента облікової системи є її орієнтація на виявлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу. Дана характеристика знайшла особливу прихильність серед компаній в тих країнах, де існують історичні традиції функціонування підприємств, а їх репутація і досвід є однією з визначальних цінностей. У таких країнах є досить поширеним здійснення довгострокових інвестицій, внаслідок чого інвестори, як користувачі бухгалтерської звітності.

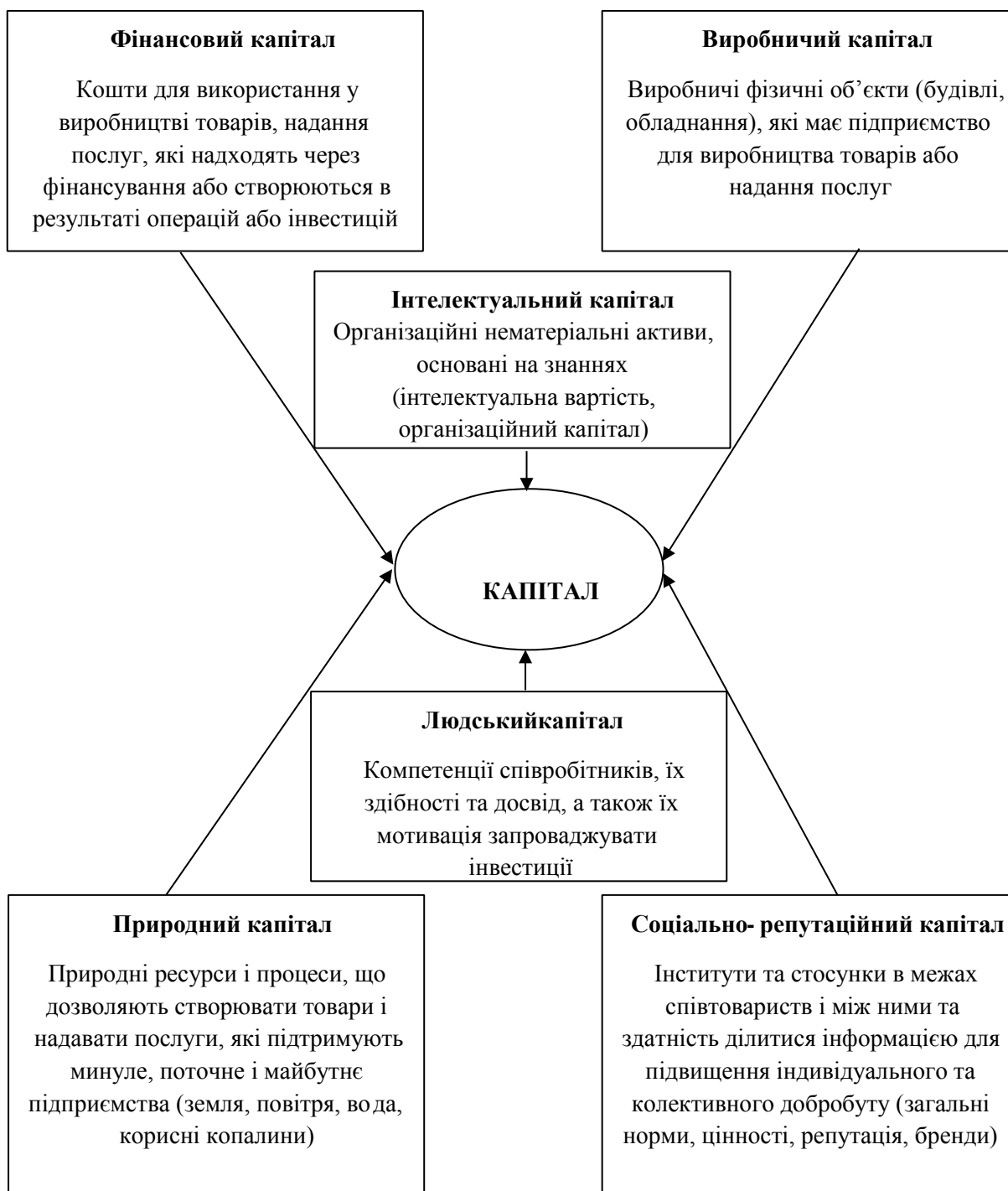


Рис. 3.1. Використання загального капіталу і впливу на нього стратегії підприємства [58]

З нашого погляду, важливу роль в побудові дієвої системи інтегрованої звітності відіграє формування теоретичних передумов формування її прогнозних показників, що пов'язано як з подальшими теоретичними напрацюваннями у даній сфері, так і з відсутністю практичних розробок в

сфері побудови прогнозової облікової політики підприємства (вибору видів прогнозних показників, баз для прогнозування, форм і форматів складання прогнозової звітності тощо). Як відмічають з цього приводу представники компанії KPMG формування прогнозних показників у складі інтегрованої звітності дозволяє подолати існуючий інформаційний розрив між оприлюдненою бухгалтерською звітністю та запитами менеджменту. Особливо це стосується управлінського планування з часовим горизонтом 3-5 років [85].

На сучасному етапі, структура інтегрованого звіту не є уніфікованою, підприємство може самостійно може обирати склад показників даного звіту. На нашу думку, інтегрований звіт повинен включати:

- Стратегічний звіт;
- Фінансова та нефінансова звітність; ✓ Управління підприємством;
- Результати діяльності підприємства.

Разом з цим слід виділити інструментарій для вимірювання інтегрованої звітності. На нашу думку, він складається з наступних етапів:

- Пошук необхідної рівноваги між гнучкістю та вказівками, визнаючи можливість широких варіацій у індивідуальних обставинах різних організацій, але водночас забезпечуючи достатній ступінь порівнянності між компаніями для задоволення актуальних інформаційних потреб;
- Виокремлення лише інформації, яка стосується створення вартості, – а не цільових рівнів продуктивності або стратегічних завдань;
- Надання аналітичних даних про зовнішнє оточення, у якому працює підприємство;
- Використання цих даних для створення вартості в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі, результатом чого є стабільніша у фінансовому плані глобальна економіка.

Варто зазначити, що сфери з найбільшим інтересом для зацікавлених сторін це:

- чітка само ідентифікація;
- гарантія економічної стабільності;
- гарантія найкращої якості;
- досконалість інновацій;
- просування системи цінностей;
- комунікації прозорим і ефективним способом; ✓ участь у територіальному розвитку.

Вважаємо, що для менеджменту компанії спілкування із зацікавленими сторонами дає змогу зрозуміти, що для них важливо, як саме вони бачать вартість, можливості та ризики. Це дуже корисно під час ідентифікації суттєвих питань і оцінювання важливості цих питань із погляду їх впливу на стійке створення вартості. Інтегрована звітність, також означає, що компанія може покластися на зібрану інформацію, щоб використовувати її для перегляду змісту внутрішніх планів і ключових показників. Підприємства повинні будувати свою структуру інтегрованої звітності, яка буде створена навколо виконання стратегії, – структура, яка ілюструє, як фінансовий і інші види капіталів взаємодіють в компанії з її бізнес-моделлю для підтримання неперервного створення вартості з плином часу.

Сучасні ІТ можливості надають змогу ознайомитись із деталізованою інформацією, яка наводиться у інтегрованому звіті компанії у розрізі складових: фінанси, інновації, соціальна сфера, навколишнє середовище.

Таким чином, на практиці механізм підготовки інтегрованої звітності ще далекий від досконалості. Разом з тим у підприємств вперше з'явилася можливість безперешкодно експериментувати і впроваджувати інновації, слідуючи принципам інтегрованої звітності й виявляючи, які вигоди вона може принести. До вигод, очікуваних від інтегрованої звітності, можна віднести: можливість змістовної оцінки життєздатності бізнес-моделі і стратегії корпоративного підприємства в довгостроковій перспективі; задоволення потреб інвесторів та інших зацікавлених сторін в інформації і

кращому розумінні бізнес-моделі і залежності від ключових взаємовідносин і ресурсів, а також зв'язків між динамікою ринку, стратегією, ризиками та ключовими показниками діяльності і ефективний розподіл обмежених ресурсів.

### **3.2. Методика аналізу і оцінки фінансово-економічного стану підприємства на основі фінансової звітності**

Сучасний розвиток економічного співробітництва між суб'єктами господарювання визначається збільшенням вимог користувачів до якості інформаційного забезпечення. Це пов'язано перш за все із тим, що економічна обґрунтованість та ефективність прийняття рішень відзначається якісними характеристиками використаних інформаційних джерел. Однак на сьогодні наслідки реформування системи бухгалтерського обліку в Україні ще є недосить якісними, а показники звітності не відповідають якісним характеристикам звітної інформації та потребам користувачів. Для вирішення окреслених проблем облікову звітність, як базу інформаційного забезпечення прийняття рішень, потрібно удосконалювати у напрямі підвищення її інформативності та релевантності, у ході здійснення механізму інформаційного обміну між підприємством та зацікавленими користувачами.

У сучасній економіці показники аналізу фінансово-економічного стану підприємства є важливою складовою загальної інформаційної системи управління, передусім для забезпечення стійкого функціонування підприємства безпосередньо в управлінській системі та потреб використання такої оцінки діловими партнерами, інвесторами, кредиторами тощо. На практиці оцінка фінансово-економічного стану підприємства, незалежно від використовуваної методики, зводиться переважно до розрахунку числових значень фінансових коефіцієнтів, показників структурних зрушень, темпів їх зміни. На базі узагальненого (інтегрального) показника фінансово-

економічного стану підприємства, обчисленого в той чи інший спосіб інвестори приймають рішення щодо формування портфеля цінних паперів, а кредитори визначають забезпеченість позик, які видають. За узвичаєними правилами ринкових інститутів “аналітична інформація, яка формується ринковими аналітиками, приймається безпосередньо інвесторами та фінансовими посередниками при прийнятті інвестиційних рішень”.

Частково з цієї причини (потреба в інвестиціях) на вітчизняних підприємствах використовується зарубіжний досвід аналізу фінансово-економічного стану, розроблений для великих корпорацій. Для забезпечення базисної основи комплексного аналізу чи оцінки фінансово- економічного стану підприємства на основі доступної інформації розраховуються різноманітні відносні показники (коефіцієнти), які характеризують основні результати діяльності та стан економічних ресурсів і капіталу підприємства. За цього, для максимальної об’єктивності важливим є повнота інформаційних джерел, які мають дотичність до характеристики цього показника, та надійність джерел інформації, зокрема показників фінансової звітності: “ Найважливішою умовою отримання всебічної та неупередженої інформації про вартість бізнесу, яка визначається у процесі його оцінки, є достовірна і якісна інформаційна база, основним джерелом якої є фінансова звітність”.

Фінансова (корпоративна) звітність як публічна інформація водночас є джерелом для зовнішніх користувачів. Баланс, як форма фінансової звітності, містить інформацію, на основі якої формується уявлення про фінансовий стан підприємства через наведені дані про активи, зобов’язання і власний капітал на певну дату. Він є інформаційним носієм економічних і юридичних прав суб’єктів господарювання.

З економічного боку, баланс розшифровує зміст і структуру активів підприємства (теорія господарської одиниці); юридичний зміст (теорія власника) – відображає сукупність прав і зобов’язань підприємства, що репрезентують структуру пасиву балансу і представлені власним капіталом і



різними видами заборгованості. Переважно бухгалтерський баланс та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) як головний носій фінансової інформації для цілей оцінки і аналізу фінансово-економічного стану підприємства характеризується у формі чіткої системи взаємопов'язаних і взаємозалежних показників (табл. 3.1). Питання лише в тому чи всю суттєву інформацію містить балансове узагальнення (наприклад, повний обсяг нематеріального економічного потенціалу реально існуючого на підприємстві), рівень резервування і страхування основного капіталу, відповідність сучасному рівню цін, оцінених статей балансу, реальність витрат і доходів майбутніх періодів тощо.

Таблиця 3.1

**Розрахунок фінансових показників (коефіцієнтів) ТОВ «Елеюс»**

Найменування показника	Норм. знач.	Формула розрахунку	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>ОЦІНКИ МАЙНОВОГО СТАНУ</b>				
Загальна сума господарських засобів, що знаходяться в розпорядженні п/ва	-	БН	28828,30	30480,90
Частка необоротних активів в активах	-	НА/БН	0,02	0,03
Частка основних засобів в активах	-	ОЗ/БН	0,01	0,02
Частка осн. засобів в необоротн. Активах	-	ОЗ/НА	0,56	0,69
Коефіцієнт зносу основних засобів	-		0,09	0,39
Коефіцієнт придатності	-		0,91	0,61
<b>ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ</b>				
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,5-0,8	ВК/БН	0,14	0,34
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,2-0,5	ЗК/БН	0,86	0,66
Коефіцієнт незалежності (2)	1,0-4,0	ВК/ЗК	0,16	0,51
Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	0,25-1	ЗК*/ВК	6,40	1,98
Коефіцієнт фінансової залежності	1,25-2,0	БН/ВК	7,40	2,98
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,05-0,10	ВОК/ВК	0,87	0,91
Коефіцієнт структури залученого капіталу		ДЗ/ЗК	0,00	0,00
Коефіцієнт інвестування	>1,0	ВК/НА	7,71	10,86
Коефіцієнт покриття запасів і затрат власними оборотними коштами	0,6-0,8	(ВК-НА)/ЗЗ	0,32	0,85
Коефіцієнт прогнозу банкрутства	в динам.	(ОА+ВМ-ПЗ-ДМ)/БН	0,12	0,30
Коефіцієнт фінансової стійкості		ВК/(ПЗ+ДМ)	0,16	0,51

Співвідношення Дт- і Кт-заборгованості	< 1,0	ДБ/КЗ	0,60	1,35
--	-------	-------	------	------

Продовження табл. 3.1

<b>РЕНТАБЕЛЬНОСТІ</b>				
Рентабельність майна (активів)	В динам.	ЧистПР/БН(с)*100	13,05	21,31
Рентабельність власного капіталу	В динам.	ЧистПР/ВК(с)*100	54,77	89,43
Рентабельність основних засобів	В динам.	ЧистПР/ОЗ(с)*100	834,33	1362,44
Рентабельність продукції	В динам.	ЧистПР/ВирРП*100	9,95	4,79
Рентабельність основної діяльності	В динам.	ЧистПР/СобРП*100	12,92	6,42
Період окупності власного капіталу, міс.	-	ВК(с)/ЧистПР	1,83	1,12
<b>ЛІКВІДНОСТІ та ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ</b>				
Оборотний капітал	> 0	(ВК+ЗНВ+ДЗ)-НА	3388,80	9295,00
<b>Власний оборотний (функціонуючий) капітал (ВОК)</b>	<b>&gt; 0</b>	<b>ВК+ДЗ-НА</b>	<b>3388,80</b>	<b>9295,00</b>
Коефіцієнт маневреності функціонуючого капіталу		ГК/ВОК	0,24	0,02
Коефіцієнт оборотності оборотного капіталу	-	ЧистД/ВОК	11,48	14,18
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	2,0-2,5	(ОА+ВМ)/(ПЗ+ДМ)	1,14	1,46
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,8-1,5	(ОА-ЗЗ+ВМ)/(ПЗ+ДМ)	0,71	0,92
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,3	ГК/(ПЗ+ДМ)	0,03	0,01
Частка оборотних активів в активах п/ва		ОА/БН	0,98	0,97
Частка власних оборотних коштів в оборотних активах		ВОК/ОА	0,12	0,31
Частка виробничих запасів в оборотних активах		ЗЗ/ОА	0,38	0,37
Частка власних оборотних коштів у покритті запасів і затрат		ВОК/ЗЗ	0,32	0,85
<b>ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ</b>				
Виручка від реалізації		ВирРП	38893,10	131823,30
Чистий прибуток		ЧистПР	3869,60	6319,00
Продуктивність праці, грн./чол.		ЧистД/СЧ	441,97	1497,99
Фондовіддача	-	ЧистД/ОЗ(с)	-	284,22
Оборотність власного капіталу		ЧистД/ВК(с)	-	18,66
Оборотність активів	1,15	ЧистД/БН(с)	-	4,45
Оборотність запасів (оборотів)	-	СобРП/ЗЗ(с)	-	9,11
Період обертання запасів, днів		360/к-т7	-	39
Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості		ДБ(с)/ВирРП	-	0,12
Оборотність дебіторської заборгованості, оборотів		ВирРП/ДБ(с)	-	8,00
Період обертання дебіторської заборгованості, днів		360/к-т10	-	45
Оборотність кредиторської заборгованості, днів		КЗ(с)*360/СобРП	-	70
Тривалість операційного циклу, днів		к-т11+к-т8	-	84

Тривалість фінансового циклу, днів		к-т13-к-т12	-	15
------------------------------------	--	-------------	---	----

З даних таблиці 3.1 видно, що підприємство спроможне погасити за рахунок грошових коштів та коштів у розрахунках з дебіторами всі свої короткотермінових зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності має тенденцію до збільшення, що є позитивним явищем. Аналізоване підприємство можна охарактеризувати як фінансово стійке, оскільки коефіцієнти ліквідності мають досить високі значення.

Аналіз ділової активності показує, що підприємство ефективно використовує наявні ресурси. Терміни погашення дебіторської заборгованості – 45 днів, так і кредиторської – 70 дні. В динаміці такі показники повинні зменшуватись.

З табл. 3.1 видно, що більшість показників фінансової стійкості підприємства мають фактичні значення в межах нормативних. Це характеризує підприємство як фінансово стійке. Коефіцієнт автономії протягом року зріс з 0,14 до 0,34, що свідчить про зменшення залежності підприємства від залучених джерел формування господарських засобів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами протягом року зріс з 0,32 до 0,85 і має значення значно вище оптимального. Позитивним у роботі аналізованого підприємства є підвищення коефіцієнта рентабельності власного капіталу та рентабельності активів. В межах нормативних значень знаходяться і коефіцієнти рентабельності діяльності та рентабельності продукції, оскільки ТОВ «Елеюс» за підсумками діяльності за 2017-2018 р.р. отримало позитивний фінансовий результат. Отже, підприємство є фінансово стійке і має наявні реальні можливості підвищення стабільності і фінансової стійкості.

Одна з найважливіших характеристик фінансово-економічного стану підприємства – продуктивна енергія його потенціалу (економічних ресурсів і капіталу) з позиції довготермінової перспективи. Вітчизняні вчені цілком аргументовано, на нашу думку, відзначають, що фінансовий аналіз звітності,

базуючись на різних співвідношеннях структур активів і пасивів, не може за цими співвідношеннями подати рівень інвестиційної привабливості підприємства чи охарактеризувати очікувану віддачу від інвестицій. Зовнішній аналіз фінансово-економічного стану базується здебільшого на доступній (оприлюдненій, розкритій) інформаційній базі, тобто публічній фінансовій звітності та розкритті окремої інформації, наведеної у примітках до неї. Однак, щоб отримати більш об'єктивну характеристику фінансово-економічного стану сучасного підприємства та базову основу для прогнозування перспектив його розвитку, такої інформаційної бази недостатньо.

Внутрішні аналітики (чи спеціалізовані організації) вимушено залучають додаткові джерела інформації: “Важливі аспекти міжнародного досвіду аналізу фінансових звітів розглядаються і досліджуються компаніями, що спеціалізуються у наданні послуг фінансового та бізнес консалтингу, управлінні активами та прийняттями інвестиційних рішень”.

У економічно розвинутих країнах до переліку обов'язкових складових річного звіту входить заява керівника, звіт аудиторської організації, фінансовий огляд та фінансові показники (резюме основних фінансових показників, коефіцієнтів та тенденцій за останні 3 – 5 років). Важливим джерелом інформації є обґрунтування потенціалу розвитку підприємства, зроблене його керівним органом, конкурентна позиція на галузевому ринку та позиціювання в економіці загалом. За цього важливим є те, що “інформаційна відкритість підприємства сприяє підвищенню об'єктивності прогнозних оцінок щодо діяльності емітента з боку незалежних аналітиків, рейтингових агенцій, фінансових посередників чим більш інформаційно відкритим є підприємство, тим меншим буде відхилення показників звітності від оціночних показників фінансових посередників”.

Загалом, аналіз фінансової звітності розглядається як процес оцінювання поточного і майбутнього фінансово-економічного становища та результатів діяльності підприємства. У вітчизняній економічній літературі

широко описані методи аналізу та порядок розрахунку показників, що характеризують фінансово-майновий стан, а тому додатково наводити їх потреби немає.

Найбільш поширеним методом аналізу фінансової звітності є коефіцієнтний підхід: Аналіз з допомогою фінансових коефіцієнтів є орієнтований на майбутнє, то здійснюючи такий аналіз необхідно враховувати фактори, які впливають на показники аналізу зараз і можуть проявитися в майбутньому. Виходячи з цього, корисність фінансових коефіцієнтів залежить від вміння їх правильно інтерпретувати.

На сьогодні недостатньо вивчена необхідність і можливість застосування інших (окрім коефіцієнтного за даними формалізованих показників фінансової звітності) прийомів і методів оцінки і аналізу фінансово-економічного стану підприємства. Використання інтуїтивно-логічної складової комплексного аналізу фінансово-економічного стану підприємства зумовлює застосування методів експертних оцінок. Теоретично їх точність і достовірність залежить насамперед від професійної компетентності, проте на практиці проблематика є значно глибшою. У сучасних дослідженнях і публікаціях визначається позиція економістів, що фінансово-економічний стан сучасного підприємства найоб'єктивніше визначати на основі системи репрезентативних, конкретизованих, інформаційно насичених абсолютних показників і відносних індикаторів. Безперечно така система показників повинна мати формалізований формат, зведений у певну методіку: Стандартизований розрахунок найважливіших аналітичних показників дав би змогу статистичним органам видавати її в розрізі підприємств, видів економічної діяльності.

У цій системі основні абсолютні фінансові індикатори можна отримати інтерпретуючи показники фінансової звітності підприємства (форми № 1 і № 2). Інтерпретовані показники балансу (Ф № 1) дають змогу достатньо точно встановити основні фінансові індикатори на певну дату, друга – охарактеризувати показники діяльності підприємства за звітний період.

Абсолютні фінансові індикатори надають інформацію стосовно фінансових результатів, собівартості, оборотних і необоротних засобів, зобов'язань, джерел формування та структури капіталу підприємства. Безперечно, до цієї системи необхідно додати показники про вартість нематеріальних активів і неосяжного капіталу підприємства, додатково визначених у певний спосіб.

### **3.3. Методичні особливості аудиту звітності**

Впровадження у діяльність вітчизняних аудиторів сучасних досягнень у сфері методичних підходів і прийомів проведення аудиту буде у майбутньому визначати успішність діяльності аудиторських фірм і забезпечувати переваги в умовах конкурентної боротьби не лише на ринку України, але і на світовому ринку аудиторських послуг.

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. Здебільшого 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, встановлення їх реальності та правильності оформлення.
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, які передбачають детальні перевірки записів по рахунках бухгалтерського обліку, на яких обліковуються доходи та фінансові результати підприємства.

9. Відсікання – 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.

Серед запланованих видів робіт у плані аудиту фінансових результатів варто відзначити такі:

- перевірка правильності відображення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг);
- перевірка формування витрат на виробництво реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат;
- перевірка правильності формування доходів та визначення фінансового результату від операційної діяльності;
- перевірка доходів і формування фінансового результату від надзвичайної діяльності;
- перевірка правильності розподілу і використання прибутку;
- перевірка податкових розрахунків щодо правильності формування валових доходів та витрат, правильність розрахунку та сплати авансових внесків по податку на прибуток;



- складання проміжного аудиторського висновку щодо фінансових результатів.

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 і повного уявлення про фінансове положення організації, фінансові результати її діяльності і зміни в її фінансовому положенні.

При цьому слід мати на увазі, що окремі показники, які недостатньо істотні для того, щоб вимагалось їх окреме представлення в балансі і 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 нерозкриття 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 по розкриттю у фінансовій звітності тієї або іншої інформації про активи, капітал і резерви і зобов'язання організації.

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

Організація може представляти додаткову інформацію, супутню фінансовій звітності, якщо виконавчий орган вважає її корисним для зацікавлених користувачів при ухваленні економічних рішень. У ній розкриваються динаміка найважливіших економічних і фінансових показників діяльності організації за ряд років; планований розвиток організації; передбачувані капітальні і довгострокові фінансові вкладення; політика відносно позикових засобів, управління ризиками; діяльність організації в області науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт; природо-охоронні заходи; інша інформація.

### **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3**

Проведене дослідження показує, що вплив глобалізаційних процесів на національну економіку, сприяє появі інноваційних й цілісних підходів до формування фінансової звітності спонукає до подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку. Метою формування інтегрованої звітності є підвищення якості інформації, доступної постачальникам фінансового капіталу, для забезпечення більш ефективного та продуктивного розподілу капіталу. Разом з тим інтегрований звіт корисний для всіх зацікавлених сторін, яким важлива оцінка здатності підприємства створювати вартість протягом тривало-го часу. Інтегрована звітність дозволяє підприємствам відобразити зв'язок між організаційною стратегією, управлінням, фінансовими результатами та соціальним, екологічним та економічним контекстом діяльності. Інтегрована звітність компанії надає комплексний

огляд стратегії, системи управління, ризиків впливу на генерування вартості та зростання потенціалу стійкого розвитку підприємства.

В останній час виникає необхідність забезпечення облікової звітності більш надійною інформацією про такі невідчутні активи як людський капітал та його вплив на майбутню вартість компанії. За цих умов є доречним перехід до інтегрованої звітності, який перетворить модель її формування. Вона буде являтися похідною від інформації, яка формується для внутрішніх користувачів, але в той же час її зміст дозволить задовольнити потреби і зовнішніх користувачів. При розроблюванні змісту інтегрованої звітності необхідно посилити аналітичний аспект, який забезпечуватиме не лише оцінку поточного стану діяльності компанії, але й можливість майбутнього прогнозування роботи підприємства. З розвитком інформатизації суспільства кількість інформаційних потоків буде невідмінно зростати. Тому необхідно постійно вдосконалювати процес створення налагодженої, скоординованої й оперативної обліково-аналітичної системи, яка буде поєднувати формування звітності та проведення аналізу підприємства на інформаційному рівні.

Дослідження показали, що підприємство спроможне погасити за рахунок грошових коштів та коштів у розрахунках з дебіторами всі свої короткотермінових зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності має тенденцію до збільшення, що є позитивним явищем. Аналізоване підприємство можна охарактеризувати як фінансово стійке, оскільки коефіцієнти ліквідності мають досить високі значення.

Аналіз ділової активності показує, що підприємство ефективно використовує наявні ресурси. Терміни погашення дебіторської заборгованості – 45 днів, так і кредиторської – 70 дні. В динаміці такі показники повинні зменшуватись.

Більшість показників фінансової стійкості підприємства мають фактичні значення в межах нормативних. Це характеризує підприємство як фінансово стійке. Коефіцієнт автономії протягом року зріс з 0,14 до 0,34, що свідчить

про зменшення залежності підприємства від залучених джерел формування господарських засобів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами протягом року зріс з 0,32 до 0,85 і має значення значно вище оптимального. Позитивним у роботі аналізованого підприємства є підвищення коефіцієнта рентабельності власного капіталу та рентабельності активів. В межах нормативних значень знаходяться і коефіцієнти рентабельності діяльності та рентабельності продукції, оскільки ТОВ «Елеюс» за підсумками діяльності за 2017-2018 р.р. отримало позитивний фінансовий результат. Отже, підприємство є фінансово стійке і має наявні реальні можливості підвищення стабільності і фінансової стійкості.

## ВИСНОВКИ

Облікова звітність як один з елементів інформаційного забезпечення у процесі управління підприємством займає важливе місце у процесі планування, організації, контролю за діяльністю суб'єкта господарювання, суттєво підвищується її значення також і як основного джерела інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. На підставі даних облікової звітності можливо здійснити оцінку результатів діяльності та економічного потенціалу суб'єкта господарювання, спрогнозувати майбутні грошові потоки, визначити вектори розвитку підприємства. Узагальнення теоретичних та практичних підходів до розуміння основних понять дозволяє трактувати систему облікової звітності як сукупність взаємопов'язаних даних бухгалтерського, оперативного обліку та статистичного спостереження, відокремлені елементи яких формують фінансову, податкову, статистичну, спеціальну та управлінську (внутрішню) звітність, необхідну для оперативного та ефективного управління підприємством

У процесі формування показників облікової звітності, важливим є задоволення потреб користувачів кожної з форм звітності. Система облікової звітності повинна задовольни перш за все інформаційні потреби користувачів з прямим фінансовим інтересом, адже саме ця група користувачів має найбільші важелі впливу на суб'єкт господарювання. Важливим етапом для виділення основної групи користувачів є вдосконалення нормативно-правової бази. Адже на сьогодні існуючі проблеми (встановлення правового статусу звітності, суперечності щодо виділення основних користувачів звітності, правила щодо обмеження кола користувачів), не дають можливості обліковій звітності виконувати покладені на неї завдання. Оскільки підприємство не може обійтись без зацікавлених у його діяльності інших суб'єктів (які мають незначний фінансовий інтерес), звітність, за можливістю, повинна забезпечувати і їх достатнім обсягом інформативних

відомостей, що можливо лише при складанні та поданні цільової облікової звітності.

Компоненти облікової звітності відображають різні аспекти господарських операцій, які характеризують фінансовий та майновий стан, ефективність функціонування організації, ділову активність за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду, розкриття облікової політики та її зміни. Саме завдяки такому взаємозв'язку стає можливим проведення ретроспективного та перспективного аналізу діяльності підприємства. Кожна форма звітності має самостійне інформаційне навантаження. Структурні елементи облікової звітності тісно пов'язані між собою та становлять єдине ціле, тобто систему фінансових та нефінансових показників, які характеризують умови та результати діяльності підприємства за звітний період. Ні один звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, саме тому компоненти облікової звітності необхідно розглядати та інтерпретувати в комплексі. Для підтримки інформаційного простору підприємства в актуальному стані, аналітикам та менеджерам необхідно забезпечити систематизацію інформаційних потоків на підприємстві, гнучко реагуючи на інформаційні запити користувачів створюваної інформації, перевіряючи ступінь їх задоволення, проводячи діагностику застосування методів.

Узагальнюючи результати проведеного аналітичного дослідження фінансової звітності підприємств, практичного досвіду застосування розробленого алгоритму на практиці, та з урахування думок провідних вчених і практиків, можна зробити такі висновки:

1. Розроблена концептуальна модель облікової політики підприємства в Україні, з урахуванням специфічних умов ведення бухгалтерського обліку в сучасних умовах;

2. Досліджено системний підхід та комплексний аналіз щодо використання облікових альтернатив при обліку господарських трансакцій і підготовці фінансової звітності;

3. Розглянуто процес впливу використаних альтернатив на цифрові звітні дані, що є основою для прийняття рішень, та можуть вводити в оману зовнішніх користувачів;

4. Доведено необхідність обов'язкового представлення з боку підприємства наказу про облікову політику, його вивчення і врахування його складових користувачами при прийнятті ділових рішень;

5. Розроблена та запропонована для практичного використання модель цілеспрямованого використання облікової альтернативи (капіталізація фінансових витрат), спрямованої на покращення даних фінансової звітності, результатів аналізу, інвестиційної привабливості та кредитного рейтингу підприємства в умовах кризи, та залучення обігових коштів;

6. Встановлено захисний механізм сучасної фінансової звітності, який передбачає використання на постійній основі комплексних фінансових показників, що характеризують взаємозв'язки фінансових звітів, та фінансових коефіцієнтів (рентабельності, оборотності, мультиплікації активів та капіталу, ліквідності) і захищають зовнішніх користувачів від недостовірних даних та прийняття неадекватних ділових рішень.

Аналіз методологічних проблем складання фінансової звітності показує, що фінансова звітність в Україні пройшла декілька етапів удосконалення та сьогодні відповідає Концептуальній основі МСФЗ 2010. Однак є розбіжності в реалізації принципу суттєвості (частина справедливого подання), який дає змогу під час складання звітності за МСФЗ розкривати найбільш значущу інформацію першою, об'єднувати незначущі рядки фінансової звітності, взагалі відмовитися від уніфікованої форми її складання. Проте такий підхід вимагає більшого акценту на професійне судження бухгалтера, а отже, більш високого рівня підготовки та професійної етики.

Окрім гармонізації фінансової звітності та облікових стандартів існують методологічні проблеми втілення якісних характеристик фінансової

інформації та складання і реалізації належної облікової політики, оскільки вона суттєво впливає на показники фінансових звітів. І, звичайно, звіти не можуть бути самі по собі, а повинні використовуватися у процесі оцінки їх показників під час прийняття управлінських рішень, для чого повинні існувати належні методики оцінки та інтерпретації результатів. Все це має поєднуватися з іншими частинами інформації, яку надає підприємство користувачам, наприклад, в інтегрованій чи іншій звітності.

В нашому дослідженні зроблено спробу систематизувати звітну внутрішню інформацію, яку з метою оперативного, поточного та стратегічного управління, контролю та планування мають використовувати промислові підприємства. Однак необхідно визначити, що в організації внутрішньогосподарської (управлінської) звітності все ще існують певні недоліки пов'язані із: відсутністю зовнішньої регламентації; неузгодженістю показників різних форм внутрішньогосподарської звітності; відсутність чіткої облікової політики щодо регламентації внутрішньої звітності; відсутністю чітких принципів корпоративної політики щодо мети та завдань оперативного та поточного управління; недостатнім рівнем обізнаності управлінців з питань інформативності обліково-аналітичної системи підприємства (системи обліку, аналізу та контролю); відсутність методичного забезпечення формування управлінської звітності.

В останній час виникає необхідність забезпечення облікової звітності більш надійною інформацією про такі невідчутні активи як людський капітал та його вплив на майбутню вартість компанії. За цих умов є доречним перехід до інтегрованої звітності, який перетворить модель її формування. Вона буде являтися похідною від інформації, яка формується для внутрішніх користувачів, але в той же час її зміст дозволить задовольнити потреби і зовнішніх користувачів. При розроблюванні змісту інтегрованої звітності необхідно посилити аналітичний аспект, який забезпечуватиме не лише



оцінку поточного стану діяльності компанії, але й можливість майбутнього прогнозування роботи підприємства. З розвитком інформатизації суспільства кількість інформаційних потоків буде невпинно зростати. Тому необхідно постійно вдосконалювати процес створення налагодженої, скоординованої й оперативної обліково-аналітичної системи, яка буде поєднувати формування звітності та проведення аналізу підприємства на інформаційному рівні.

Дослідження показали, що підприємство ТОВ «Елеюс» спроможне погасити за рахунок грошових коштів та коштів у розрахунках з дебіторами всі свої короткотермінових зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності має тенденцію до збільшення, що є позитивним явищем. Аналізоване підприємство можна охарактеризувати як фінансово стійке, оскільки коефіцієнти ліквідності мають досить високі значення.

Аналіз ділової активності показує, що підприємство ефективно використовує наявні ресурси. Терміни погашення дебіторської заборгованості – 45 днів, так і кредиторської – 70 дні. В динаміці такі показники повинні зменшуватись.

Більшість показників фінансової стійкості підприємства мають фактичні значення в межах нормативних. Це характеризує підприємство як фінансово стійке. Коефіцієнт автономії протягом року зріс з 0,14 до 0,34, що свідчить про зменшення залежності підприємства від залучених джерел формування господарських засобів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами протягом року зріс з 0,32 до 0,85 і має значення значно вище оптимального. Позитивним у роботі аналізованого підприємства є підвищення коефіцієнта рентабельності власного капіталу та рентабельності активів. В межах нормативних значень знаходяться і коефіцієнти рентабельності діяльності та рентабельності продукції, оскільки ТОВ «Елеюс» за підсумками діяльності за 2017-2018 р.р. отримало позитивний фінансовий результат. Отже, підприємство є фінансово стійке і має наявні реальні можливості підвищення стабільності і фінансової стійкості.

Аудиторський звіт є ключовим результатом аудиту і забезпечення його інформативності з урахуванням вимог користувачів – це основний шлях підвищення якості аудиту. Виходячи з того, що проведення обов'язкового аудиту спрямоване на захист суспільних інтересів, у законодавчих і нормативних документах можуть (і повинні) встановлюватися більш ширші завдання, які виходитимуть за межі вимог чинних Міжнародних стандартів аудиту, але мають бути розглянуті аудитором при проведенні обов'язкового аудиту та висвітлені в аудиторському звіті. Критерії якості аудиторського звіту за результатами обов'язкового аудиту можна подати як рівновагу між перевантаженням аудиторського висновку надмірно докладними даними та неясністю інформації внаслідок її надмірного узагальнення, між необхідністю дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту та необхідністю введення додаткових вимог і розробки додаткових рекомендацій. Аналіз положень міжнародних документів стосовно можливості впровадження додаткових обов'язків аудиторів щодо надання висновків з інших питань, які доповнюватимуть висловлення думки про фінансові звіти, довів наявність можливості та необхідності розширення вимог до обов'язкового аудиту в Україні та форматів аудиторських висновків за його результатами з метою підвищення якості й інформативності аудиторських звітів і забезпечення інформаційних потреб суспільства не лише в результатах аудиту, а й щодо застосованих методів та процедур.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение. И.В. Аверчев. М.: Вершина, 2006. 512 с.
2. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика. Пер. з англ. В. Шульга. К.: Основи, 2000. 190 с.
3. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. А.С.Бакаев. М.: Бухгалтерский учет, 2006. 164 с.
4. Бакурова Г.В. Значення фінансової звітності підприємств для прийняття рішень на її основі. Г.В. Бакурова, О.І. Трохимець. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2013. № 1 (70). С. 92–95.
5. Безверхий К. Вітчизняна фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від Мінфіну. К. Безверхий. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 2. С. 8–11.
6. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. Т.М. Безродна. [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/VSUNU/2008\\_10\\_2/bezrodna.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf).
7. Борисейко Ю.В. Нові форми фінансової звітності: переваги і недоліки. Ю.В. Борисейко. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер.: Економічні науки. 2013. № 1. С. 39–41.
8. Брик Г. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність аграрних формувань [Електронний ресурс]. Режим доступу : [Vinau\\_econ\\_2014\\_21\(1\)\\_18.pdf-Foxit Reader](#).
9. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців: [навч. посіб]. [Л.Є. Берадзе, Т.А. Бондар, М.О. Воронова та ін.] ; за заг. ред. Ю.А. Кузьмінського. К.: КНЕУ, 2007. 648 с.
10. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. [2-е перероб. і доп.]. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.

11. Вигівська І.М. Поняття достовірності фінансової звітності та фактори впливу при її визначені. І.М. Вигівська, М.І. Скрипник, О.О. Григоревська. Вісник ЖДТУ. 2017. № 1(79). С. 145–154.
12. Гарасим П.М., Приймак С.В. Проблеми формування обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту/ П.М. Гарасим, С.В. Приймак. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2012. 722. С.42-47.
13. Голов С. Ф. Фінансовий облік: Підручник. С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко К.: Лібра, 2005. 976 с.
14. Голов С.Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну. С.Ф. Голов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 4. С. 3–8.
15. Грюнинг Х. Ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство. Грюнинг Х. Ван, Коэн М.: На рус. и англ. яз. 2-е изд., испр. и доп. М.:Изд-во «Весь мир», 2004. 336с.
16. Гуренко Т.О. Формування внутрішньогосподарської звітності. Т.О.Гуренко, С.І.Деревянко, С.О.Олійник. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. К.: ВЦ НУБіП України, 2012. Вип. 169: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес, ч. 2. С. 101-107.
17. Давидов Г. М. Звітність підприємств: навч. посіб.. Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. 2-ге вид., стер. К. : Знання, 2011. 623 с.
18. Давидюк Т.В. Социальная отчетность в Украине как инструмент управления человеческим капиталом. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 3(21). 2011. С. 96-101.
19. Директива ЄС 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 р. URL: [event/771-direktiva-2013-34es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi](http://event/771-direktiva-2013-34es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi)
20. Добровський В.М. Звітність підприємств: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. В.М. Добровський. К.: КНЕУ, 2001. 195 с.
21. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №8(158). С. 368-374.

22. Житній П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. - №4. С. 25-27.
23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
24. Зырянова Т.В., Колесников С.И. Качественные характеристики бухгалтерской (финансовой и управленческой) информации в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2008. №11 (203). С.16-26.
25. Іванюта П.В.. Внутрігосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів. П.В.Іванюта, З.М.Левченко. К.: Центр навч.літ-ри, 2006. 368 с.
26. Інтегрована звітність: аналітичний огляд за липень 2013 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: [http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr\\_ukraine\\_white\\_paper\\_2013\\_july\\_integrated\\_reporting.pdf](http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr_ukraine_white_paper_2013_july_integrated_reporting.pdf).
27. Каменська Т.О. Філософія складання фінансової звітності: як було так як буде. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 2. С. 3–7.
28. Кебко В.В. Фундаментальні основи розвитку складових сучасної фінансової звітності. В.В. Кебко. *Облік і фінанси*. 2016. № 2(72). С. 23–28.
29. Кіндрацька Л.М. Звітність у загальній обліковій системі суб'єктів господарювання: розвиток та вдосконалення. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 35. С. 175–178.
30. Корінь А.М. Шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 994–998.
31. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес-Інфом*. 2014. № 7. С. 325-327.
32. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові. *Економіка України*. 2013. № 2(615). С. 18-28.

- 33.Лаговская Е.А. Интегрированная модель отчетности: преимущества и недостатки применения. *Вестник Брестского государственного технического университета*. 2012. № 3. С. 33-36.
- 34.Кузнецова С.А. Интегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1 (7). С. 270-279.
- 35.Кузнецова С.А. Интегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1 (7) С. 270-279.
- 36.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. 2-е вид. К.: Каравела, 2005. 560 с.
- 37.Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік: підручник. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. В. Романів [та ін.]. Т. : ТНЕУ, 2018. 460с.
- 38.Лессидренска Т. Интегрированный отчет-платформа для управления компанией [Электронный ресурс]. Режим доступа до ресурсу: [http://www.inesnet.ru/magazine/mag\\_archive/free/2012\\_05/ES2012-05/Teodorina\\_Lessidrenska.pdf](http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2012_05/ES2012-05/Teodorina_Lessidrenska.pdf)
- 39.Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета. *Вестник бухгалтера московского региона*. 2011. № 1. –С. 15-22.
- 40.Лоханова Н.О. Интегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. Н.О. Лоханова. Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. Випуск 4(47). С. 50-56.
- 41.Малишкін О., А. Кравчук, В, Мальована. Український баланс: можливості трансформації до євроформату. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 6. С. 16–26.
- 42.Маренич Т.Г. Внутрішньогосподарська звітність агофомувань в системі управління виробництвом. *Економіка АПК*. 2005. №3. С. 63-71.
- 43.Марець О.Р. Нормативно-правові та практичні аспекти подання податкової звітності в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 22. С. 277 283. Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.

- 44.Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 1. С. 32–37.
- 45.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Міністерством фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- 46.Озеран А.В. Бухгалтерська та фінансова звітність: трансформація понять. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 1. С. 16–23.
- 47.Організація бухгалтерського обліку// За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП „Рута”, 2002. 592 с.
- 48.П(С)БО 31 “Фінансові витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. № 415;
- 49.Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. М.: Экономист, 2004. 158 с.
- 50.Пантелійчук Л. Формування облікової політики підприємства. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2004. - №12. С. 25-29.
- 51.Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». А. Х. Позов. К., 2013. 22 с.
- 52.Поплаухина Т.Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие. Дис-ция на соискание ученой степени кандидата экономических наук: спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика». Т.Д.Поплаухина Казань, 2009. 182с.
- 53.Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений. *Фундаментальные исследования*. 2012. № 6. С. 753 757.
- 54.Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів. Розвиток бухгалтерського обліку,

- контролю та аналізу у сучасних концепція управління. Матеріали міжнар. Наук- практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. С. 275–278.
- 55.Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом. *Управління розвитком*. 2011. № 5 (102). С. 110-111.
- 56.Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. Н.В. Починок. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150-152.
- 57.Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. Економічний аналіз. 2014. Т. 16 (2). С. 225-235.
- 58.Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://bdo.com.ua/integrirovannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost).
- 59.Пуцентейло П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. Вип. 11. 360 с. С. 224-232.
- 60.Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. за наук. ред. С. Голова. К.: “Три крапки”, 2005. 584 с.
- 61.Реслер М.В. Значення обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством. *Науковий вісник Ужгородського університету* : Серія: Економіка Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2012. Вип. 3 (37). С. 146-148.
- 62.Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. М.: КРМГ, " Контакт", 1993. 496 с.
- 63.Сафанова Ф.Ю. Методика формування інтегрованого звіту : автореф. дис. на соискание уч. степени канд экон. наук : спец. 08.00.12



- «Бухгалтерский учет, статистика». Ф.Ю. Сафанова. Санкт-Петербург, 2014. 21 с.
- 64.Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб]. В.В. Сопко. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.
- 65.Сорокина К. В. Интегрированная отчетность новая модель отчетности для бизнеса. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.1cmsfo.ru/msfo/articles/2980/>
- 66.Сторожук Т. М. Внутрішньогосподарська звітність підприємства: матеріали міжн. наук.-практ. конф. «Научная мысль информационного века 2012» : Экономические науки. 2012 [Электронный ресурс]. Режим доступа : [http://www.rusnauka.com/8\\_NMIW\\_2012/Economics/](http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2012/Economics/).
- 67.Тлучкевич Н.В. Формування системи внутрішньої управлінської звітності в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2008. №9. С. 82-88.
- 68.Управління формуванням конкурентоспроможного потенціалу підприємств (теоретико-методологічний аспект): [монографія] . О.Д. Гудзинський, С.М. Судомир, Т.О. Гуренко ; за заг. ред. О.Д. Гудзинського. К.: ІПК ДСЗУ, 2010. 212с.
- 69.Фаріон І.Д. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. За ред. д.е.н., проф..І.Д.Фаріона. Тернопіль: Економічна думка, 2003. 566с.
- 70.Харламова О.В. Обліково-методичний інструментарій трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат. *Економічний випуск Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Г. Сковороди*. 2015. № 27/1. С. 66–71.
- 71.Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: [монографія]. П.Я.Хомин. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 288с.

- 72.Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення: автореф. дис. ... докт. економ. наук. П.Я. Хомин. К., 2004. 30 с.
- 73.Хотинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. - №4. С. 36-39.
- 74.Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посібник/ Ю. С. Цал-Цалко. К.: ЦУЛ, 2002. 360с.
75. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2007. №7. С. 38-45.
- 76.Чалий І. Звіт про фінансові результати: проблемні аспекти. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 13. С. 15–19.
- 77.Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць ЖДТУ*, 2008. Вип. 3 (12). С. 432-443.
- 78.Шимоханская Т.В. Совершенствование методологии учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций : автореф. дис. ... на соискание уч. степени доктора экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Т.В. Шимоханская. М., 2011. 51 с.
- 79.Щирська А.Ю. Сукупність характеристик якості облікової інформації для управління підприємством. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/world.../Shchyrska+.docx>.
- 80.Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector. Sarah Adams. Riger Simnett. *Australian Accounting Review*. 2011. Vol.21. - Issue 3. P. 292-301.
- 81.Eccles R.G. One report: integrated reporting for a sustainable strategy. R.G. Eccles, Michael P.Krzus. John Wiley & Sons, 2010. 240 p.

82. Global Reporting Initiative. Руководство по отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс]. Режим доступа до ресурсу: <https://www.globalreporting.org/.../Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>.
83. Global Reporting Initiative. Руководство по отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс]. Режим доступа до ресурсу: <https://www.globalreporting.org/.../Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>.
84. Integrated Reporting. The Future of Corporate reporting. Pricewaterhouse Coopers, 2012. 80 p.
85. Integrated Reporting: Addressing the reporting gap. March 2013. [Электронный ресурс]. Режим доступа : [www.kpmg.com/...reporting/](http://www.kpmg.com/...reporting/)
86. International Integrated Reporting Framework. Международный стандарт интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа до ресурсу: <http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONALIR-FRAMEWORK2-1.pdf>
87. Risk: Corporate Environmental and Social Reporting in Emerging Asia. IFC and WRI, 2009.
88. Sustainability Reporting in Emerging Markets: An analysis of the sustainability reporting in selected sectors of seven emerging market countries. SIRAN, KLD, Social Investment Forum, 2008.
89. The Rise of the Report and the Regulator: Sustainability Disclosure Amongst Companies in Selected ASEAN Member Countries and Responses from Stakeholders. ACCA, 2010.