

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ РОБІТ ІЗ СКЛАДАННЯ ПЕРІОДИЧНОЇ
ТА РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»**

Студента 1 курсу, ОПЗм – 12 групи
Напряму підготовки – облік і аудит
Спеціальності 8.03050901 – облік і аудит
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення АПБ
Систук Сергій Володимирович

Національна шкала _____
Кількість балів: ___ **Оцінка ECTS** _____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2017

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. Науково-теоретична концепція звітності, параметри класифікації, нормативно-правове забезпечення	5
2. Критерії формування системи звітних фінансових показників	10
3. Організаційні аспекти формування фінансової звітності підприємств різних форм власності	24
4. Організація формування консолідованої фінансової звітності агрохолдингами	37
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	42
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	44

Розвиток української економіки привів до ускладнення середовища функціонування бізнесу, пов'язаному з посиленням конкуренції, постійними технологічними інноваціями, змінами інформаційного і правового поля. Динаміка взаємозв'язаних світових ринків робить вплив на підприємницькі структури, які конкурують на місцевому, регіональному і міжнародному рівнях. Як наслідок, змінюється стратегічні цілі підприємств, і, якщо підприємницькі структури сподіваються досягти успіху, то їм необхідно мати таку економічну інформацію, яка надасть можливість керівництву швидко і адекватно реагувати на ринкові зміни. В таких умовах значно підвищується роль інформаційного забезпечення в управлінні фінансово-господарською діяльністю, важливе місце в якому відводиться фінансовій звітності.

В розвинутих країнах державний апарат, акціонери, інвестори, кредитори, дебітори, адміністрація підприємства і його працівники переслідують свої економічні інтереси, які можуть бути протилежними за характером. Проте відомо, що будь-яка з цих груп учасників ринку бажала б мати якомога більшу користь. Досягти цього можливо різними шляхами, у тому числі і за допомогою бухгалтерських розрахунків, адже прибуток зрештою обчислює бухгалтер. Причому йдеться не про усвідомлену фальсифікацію даних звітності, а про злагоджений і законний вибір облікових процедур, які дозволяють одержувати різні підсумки показників фінансового стану підприємства та його фінансового результату.

Зіставлення економічних інтересів різних суспільних груп впливає на побудову методології бухгалтерського обліку і, як наслідок, формування фінансової звітності. Виходячи з вимог, що пред'являються до фінансової звітності, облікова методологія не повинна бути упередженою, оскільки якість і корисність інформації залежать від принципів, на яких базується бухгалтерський облік, а також на існуючих обмеженнях щодо включення даних до звітів. Дослідження процесів формування показників фінансової звітності дозволяють стверджувати, що в цілому вони задовольняють інформаційним потребам користувачів України. Проте, враховуючи, вище вказане, можлива різна інтерпретація цієї інформації, що, в свою чергу, може привести до управлінських помилок. Вирішення цих проблем, насамперед, залежить від рівня їх теоретичного, методологічного і структурно-методичного вивчення, а

також узагальнення, який є науковою засадою розробки практичних рекомендацій щодо підвищення якості і корисності інформації фінансової звітності в цілях управління підприємством.

Дослідження питань теоретичного і методологічного процесу формування фінансової звітності знайшли відображення в роботах вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, В.Г.Горелкіна, Ю.І.Осадчого, В.В.Сопка, В.К.Савчука, В.М.Пархоменка, О.І.Малишкіна, а також зарубіжних вчених, зокрема таких як: Л.Бернстайн, Ван Бред, Г.Велш, В.В.Ковальов, Д.Колдуел, В.МакКензі, Д.Міддлтон, Б.Нідлз, Я.В.Соколов, А.Д.Шермет, Ж.Рішар та інших.

Разом з тим, дослідження інформаційного та структурно-методичного процесу формування фінансової звітності і практики її застосування згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, дозволило виявити наявність багатьох недостатньо розроблених і неузгоджених питань, що впливають на використання інформації для обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Тому виникає об'єктивна необхідність подальшого поглибленого дослідження теоретичних, методичних і організаційних питань, спрямованих на удосконалення практики формування фінансової звітності, забезпечення користувачів науково розробленою методикою інтерпретації інформації, що і визначило актуальність обраної теми дослідження.

1. Науково-теоретична концепція звітності, параметри класифікації, нормативно-правове забезпечення

Звітність вважається завершальним елементом процесу бухгалтерського обліку, в межах якого відбувається узагальнення і систематизація інформації про діяльність підприємства. Потреба у звітності обумовлена об'єктивними вимогами застосування обґрунтованих економічних важелів регулювання пропорцій розширеного відтворення на мікро- і макрорівнях.

Звітна інформація необхідна усім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічно обґрунтованих рішень. Базовим методологічним аспектом, який визначає необхідність і значення звітної інформації для здійснення управління економікою підприємства, визнається: по-перше, її адекватність тим процесам, які відбуваються при розширеному відтворенні; по-друге, відповідність запитам працівників сфери управління щодо необхідного обсягу інформації та можливостей її ефективного використання. Досвід економічно розвинутих країн засвідчує, що саме завдяки належному інформаційному забезпеченню запитів управління на відповідних рівнях його ієрархії досягається значне зростання економічної ефективності управлінських рішень. Безперечно, при цьому першочергове значення приділяється не лише обсягу інформації, але і її якості, вимоги до якої постійно посилюються. Домінуючий акцент повинен бути спрямований на забезпечення комплексу реальної, змістовної і об'єктивної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих рішень як в поточному, так і в перспективному періодах діяльності.

Загальну сутність звітності можна визначити як систему узагальнюючих та взаємопов'язаних показників, що подається у вигляді різноманітних таблиць, та вербального текстового матеріалу, за допомогою яких відображається фінансово-господарський стан підприємства, результати його діяльності і т.д. Суб'єкти господарської діяльності складають фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності з використанням грошового вимірника на основі поточних даних бухгалтерського обліку підприємства. Переважно така звітність підлягає публічному оприлюдненню. Крім відкритої для зовнішніх користувачів звітності, підприємства складають і внутрішню звітність, яка задовільняє управлінські інтереси керівника і менеджерів відповідних рівнів та забезпечує оперативне прийняття рішень підрозділами фірми.

Звітність підприємства регламентується Законами України: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про господарські товариства», «Про режим іноземного інвестування», «Про державну статистику», «Про аудиторську діяльність»; Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»; Податковим кодексом України, Господарським кодексом України; Постановою Кабінету Міністрів України «Порядок подання фінансової звітності»; наказами Міністерства фінансів України: «Перелік видів діяльності, щодо яких складається зведена фінансова звітність», «Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва», «Положення про документальне забезпечення запасів у бухгалтерському обліку», «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва»; Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і 2 «Консолідована фінансова звітність», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», «Фінансова звітність за сегментами» тощо.

Чинним законодавством України передбачено зобов'язання здійснювати бухгалтерський облік та складати і подавати фінансову звітність усіма суб'єктами господарської діяльності.

Згідно статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття «бухгалтерський облік» трактується як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Таким чином, можна зробити висновок, що методологічно та організаційно звітність слід вважати невід'ємною складовою системи бухгалтерського обліку, яка виникає на завершальному етапі облікового процесу, що забезпечує методологічну

єдність показників, які в ній відображаються, з даними первинної документації та обліковими реєстрами.

Основні класифікаційні параметри звітності обумовлені двома базовими аспектами: 1) видом обліку; 2) інформаційними потребами користувачів. Типова модель класифікації звітності передбачає наступні елементи:

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі бухгалтерського обліку з метою задоволення інформаційних потреб користувачів:

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період (вона розрахована на користувачів, які не мають змоги вимагати звіти, складені з врахуванням їх конкретних інформаційних потреб);

Податкова звітність – це звітність, яку складають суб'єкти господарювання-платники податків. Вона надає інформацію органам Державної податкової адміністрації і характеризує стан розрахунків з державою за податками.

Статистична звітність – це звітність, яку складають всі суб'єкти господарювання. Вона консолідує інформацію для органів державної статистики з метою оцінки фактичного стану і аналізу тенденцій розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників.

Спеціальна та інша звітність – це внутрішньовідомча звітність, звітність для органів соціального забезпечення та інша, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку.

В цілому звітність підприємства прийнято класифікувати за 8 параметрами з розмежуванням 17 елементів:

- 1) за порядком регулювання і роллю в управлінні: загальнодержавна; внутрішньогосподарська;
- 2) за змістом звітних даних: типова; спеціалізована;
- 3) за місцем використання звітних даних: зовнішня (фінансова); внутрішня (управлінська);
- 4) за обсягом показників: повна; коротка;
- 5) за періодом складання: періодична; річна;
- 6) за ступенем узагальнення даних: первинна; зведена;
- 7) за терміном подання: термінова; звичайна;
- 8) за видом подання: факсом; поштою; власноруч.

Згідно статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пункту 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» користувачами звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття 9 Закону України «Про аудиторську діяльність» зазначає, що користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів, в тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься у бухгалтерській звітності.

Типовий перелік користувачів бухгалтерської звітності підприємства:

1) зовнішні користувачі: засновники й учасники суб'єкта господарювання; органи, до сфери управління яких належить підприємство; органи державного контролю і регулювання; банківські й кредитні установи; постачальники й інші кредитори; ділові партнери по бізнесу, клієнти; громадські організації; аудитори; конкуренти тощо;

2) внутрішні користувачі: керівники суб'єкта господарювання; менеджери різних рівнів; працівники підприємства; професійні спілки; співробітники внутрішніх служб: економісти, бухгалтери, фінансисти тощо.

Інформаційні потреби основних користувачів звітних даних:

- а) власники, інвестори – інформація стосовно операцій з цінними паперами; участі у капіталі підприємства; оцінки якості менеджменту; дивідендної політики суб'єкта господарювання тощо;
- б) керівництво підприємства – інформація стосовно стратегії і тактики бізнесу; головних напрямів розвитку; регулювання діяльності тощо;
- в) працівники підприємства – інформація стосовно забезпечення зобов'язань суб'єкта господарської діяльності перед працівниками; здатності забезпечувати належну оплату праці та перспективну зайнятість персоналу;
- г) банки, постачальники та інші кредитори – інформація стосовно забезпечення зобов'язань підприємства; оцінки здатності суб'єкта господарювання своєчасно виконувати свої зобов'язання;

- д) громадські організації – інформація стосовно оцінки внеску підприємства у місцеву економіку, перспектив забезпечення зайнятості населення тощо;
- е) органи державного контролю і регулювання – інформація стосовно визначення податкової політики суб'єкта господарювання, ефективності ведення бізнесу тощо з метою формування статистичних даних про національний дохід та формування макроекономічних показників.

Звітність є основним джерелом інформації про фінансово-майновий стан підприємства, необхідної для прийняття ефективних економічно обґрунтованих управлінських рішень. Відповідно звітність повинна формуватись з обов'язковим дотриманням певних якісних характеристик, зокрема: 1) державного регламентування; 2) обов'язковості подання; 3) дохідливості; 4) доречності; 5) достовірності; 6) точності; 7) повноти; 8) своєчасності подання; 9) методологічної єдності показників; 10) порівнянності показників; 11) простоти і ясності; 12) доступності і гласності; 13) неперервності; 14) раціональності; 15) економічності; 16) дієвості. Звітна інформація повинна бути розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Основні принципи звітності регламентуються ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». До них належать: 1) принцип обачності; 2) принцип повноти висвітлення; 3) принцип автономності; 4) принцип послідовності; 5) принцип безперервності; 6) принцип нарахування та відповідності доходів і витрат; 7) принцип превалювання сутності над формою; 8) принцип історичної (фактичної) собівартості; 9) принцип єдиного грошового вимірника; 10) принцип періодичності.

Національне положення (стандарт) бухобліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає вимоги до розкриття інформації.

Розкриття – це процес надання інформації, яка є суттєвою для користувачів звітності, тобто відсутність якої може негативно вплинути на рішення користувачів звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними Положеннями (стандартами) бухобліку та керівництвом підприємства.

Для того, щоб звітність була зрозумілою для користувачів, вона повинна містити інформаційні дані про: підприємство; дату звітності за звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових звітів; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

2. Критерії формування системи звітних фінансових показників

Метою фінансової звітності є перш за все надання корисної інформації користувачам. Необхідно зауважити, що коло користувачів (споживачів) звітної інформації досить широке (рис. 1).

До того ж різні споживачі інформації потребують різноманітну інформацію, яка забезпечувала б їх запити відповідно до особливостей їх діяльності чи кола інтересів. Так, наприклад, потенційні акціонери, як правило, цікавляться лише інформацією про загальний фінансовий стан підприємства, його потужність, розміри. Інвестори підприємства повинні мати інформацію про рівень прибутковості виробництва, можливості для визначення розміру дивідендів, насамперед за простими акціями, оскільки за привілейованими він гарантований. Державні ж органи управління потребують значно ширшої інформації про наявність і стан засобів підприємства, хід виробничих процесів тощо. Кредитори та банки потребують інформацію дещо вужчого плану, яка стосується визначення можливостей підприємства щодо сплати боргів, погашення позик, сплати процентів за користування ними. Постачальникам необхідна інформація про платоспроможність підприємства, його фінансову стабільність. Певної інформації потребують як працівники підприємства, так і інші громадяни держави, оскільки від стану розвитку кожного окремого підприємства в кінцевому підсумку залежить рівень їх добробуту.

Таким чином, зумовлюється багатогранність інформації, яка повинна бути відображена у фінансовій звітності. При цьому обов'язково враховуються правові аспекти функціонування підприємств, що передбачають, поряд

із широкою публікацією звітної інформації, конфіденційність і дотримання комерційної таємниці в питаннях, що визначені ними. Задоволення потреб споживачів звітної інформації у повному обсязі зумовлює її розширення, якому протидіють об'єктивні та суб'єктивні фактори з боку підприємств щодо надання такої інформації.



Рис. 1. Групи споживачів фінансової звітності підприємства

Ця протидія урівноважується при умові, що система звітних показників формується з дотриманням ряду критеріїв, які задовольняють взаємно протилежні інтереси як органів управління і інших споживачів звітної інформації з одного боку, так і підприємств, що забезпечують її – з іншого. Ця протилежність інтересів щодо обсягу і змісту фінансової звітності, яка полягає в мінімізації системи показників з точки зору підприємства і максимізації з боку користувачів, вимагає розробки обґрунтованих критеріїв її формування, що відповідають головній вимозі – забезпеченню корисної інформації (рис. 2).



Рис. 2. Критерії формування системи звітних показників

До 1985 р. загальною була тенденція до невиправданого збільшення форм звітності, їх посиленого інформаційного насичення. Це відбувалося без ув'язки, як правило, зі статистичною звітністю і зумовлювало дублювання звітних показників, яке ніяк не можна вважати відповідним критерієм доречності звітної інформації.

Надмірна деталізація звітної інформації, яка ще й дублюється в інших формах звітності, на перший погляд хоч і забезпечує потреби споживачів, призводить до того, що критерії достовірності та правдивості її при цьому послаблюються через значне зростання трудомісткості як складання у зв'язку з цим громіздких форм звітності, так і неможливістю забезпечення якісного контролю за об'єктивністю подання звітних даних за таким широким переліком.

Критерій доречності звітної інформації не завжди витримується навіть при формуванні адресної частини форм звітності. Так, наприклад, у річному звіті, балансах і “Звіті про фінансові результати” форми № 2, передбачено

заповнення кодів кожним підприємством. Їх визначає Головний обчислювальний центр Державного комітету статистики України, про що суб'єктам господарювання видаються відповідні свідоцтва. Зокрема це ідентифікаційний код за ЗКПО, який є восьмизначним, код території за СПАТО, який є десятизначним. Усього необхідно записати шість різних кодів. Записи цих кодів здійснюються на всіх формах звітності, в тому числі і статистичної, вручну. Усе це призводить до непродуктивних витрат робочого часу бухгалтерів на рутинні записи. Вважаємо, що на будь-якій формі звітності достатньо ідентифікаційного коду за ЗКПО, оскільки копії свідоцтв Головного обчислювального центру Державного комітету статистики України кожне підприємство подає податковій адміністрації, іншим відомствам, де значно легше їх ввести в програму обробки звітної інформації на комп'ютерах, ніж щоразу повторювати у формах звітності.

Таблиця 1.

Співставлення якісних характеристик та принципів підготовки фінансової звітності і критеріїв формування звітних показників

Принципи підготовки фінансової звітності	Якісні характеристики фінансової звітності	Критерії формування звітних показників
Обачність	Однозначне тлумачення інформації	Адекватність, нейтральність
Повне висвітлення	Порівняльність фінансових звітів за різні періоди та різних підприємств	Доказовість, точність, детальність
Послідовність		Зіставність
Безперервність		Регулярність
Превалювання сутності над формою	Доречність інформації	Цінність для прогнозування і звіряння результатів, значимість

Ефективність використання звітних показників в управлінській роботі залежить від того, наскільки користувачі будуть забезпечені ними якраз у

потрібний момент. Саме критерій своєчасності звітності зумовлює встановлення оптимальних термінів подання інформації, оскільки навіть вичерпна інформація високої якості, подана із запізненням, втрачає своє прагматичне значення, оскільки управлінські дії уже здійснені і, як правило, їх не можна скоригувати з урахуванням такої інформації. Цей критерій потребує урахування як запитів споживачів інформації, так і можливостей підприємств щодо забезпечення даних на певний потрібний момент.

З позицій цього критерію формування системи звітних показників можна відмітити, що він тісно взаємопов'язаний із попереднім. Від того, наскільки обгрунтовано витримано критерій доречності звітної інформації, тобто від змісту та обсягу форм звітності у великій мірі залежить можливість забезпечення своєчасності звітної інформації, оскільки саме обсяг звітної інформації прямо впливає на її своєчасність.

Критерій значимості звітної інформації передбачає такий її зміст, який є достатньо широким і всестороннім для прийняття управлінських рішень чи задоволення потреб інших споживачів. При цьому повинен дотримуватись тісний взаємозв'язок елементів інформації, тобто окремих показників звітності. Значимість звітної інформації визначається саме дотриманням такого взаємозв'язку і вона знижується при виключенні будь-якого показника з їх обгрунтованої цілісної системи. До того ж цей критерій посилює значимість саме обгрунтованості системи звітних показників, оскільки нагромадження у ній несуттєвих даних не тільки не сприяє ефективності використання їх при прийнятті управлінських рішень, але й утруднює як формування звітної інформації, так і її зрозумілість та об'єктивну оцінку користувачами.

Критерій значимості звітної інформації повинен забезпечувати можливість вирахування на її основі всіх потрібних економічних показників для управлінської діяльності. Оскільки існує розроблена система економічних показників сільського господарства, то дотримання критерію значимості звітної інформації можливе при умові, що звітні форми розробляються з урахуванням саме цієї системи. При цьому необхідно розмежувати саме звітну інформацію і звітні показники від системи економічних показників, оскільки змішування їх, зумовлене недостатнім методологічним обгрунтуванням системи звітності, спричинює одночасно як надмірність такої інформації за обсягом, так і відсутність у ній ряду важливих даних за змістом, що не може

вважатись прийнятливим з точки зору дотримання згаданого критерію. Тому у системі звітної інформації повинна бути закладена лише основа для визначення економічних показників. Будь-які розрахункові та відносні показники зі звітності повинні бути виключені, оскільки включення у неї окремих з системи показників не вирішує проблеми повного інформаційного забезпечення управлінської діяльності, але значно збільшує обсяг форм звітності і до того ж викривлює критерій значимості звітної інформації.

Критерій цінності звітної інформації для прогнозування і звірки результатів дотримується при умові, що звітна інформація у повній мірі відповідає потребам користувачів щодо вирішення поставлених перед ними завдань. Критерій цінності звітної інформації, на нашу думку, органічно поєднується з критерієм її значимості. Як показує аналіз змісту звітної інформації, розміщення у формах звітності розрахункових економічних показників призводить не лише до невиправданого збільшення їх обсягу, але і зумовлює певні викривлення у визначенні цінності звітних даних.

Критерій достовірності звітної інформації вимагає адекватного відображення у системі звітних показників результативності процесів виробничо-фінансової діяльності підприємств. Лише достовірна звітна інформація може служити основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, які б унеможливили необ'єктивні відхилення фактичних результатів діяльності від прогнозованих. Достовірна інформація не може бути помилковою і повинна в повній мірі відповідати суті господарських процесів і фінансових операцій. Вона повинна гарантувати об'єктивність висновків і рішень, що приймаються на основі вивчення і аналізу звітних показників. Адже лише на основі достовірної звітності сільгосп підприємств можна робити науково-обґрунтовані висновки про досягнутий рівень розвитку галузі, приймати вивірені управлінські рішення на мікро- і макрорівнях. Однак існуюча практика формування звітної інформації не в повній мірі узгоджується з вимогами цього критерію.

Діюча система фінансової звітності допускає неточне трактування окремих категорій, що призводить до частих помилок при її складанні. Наприклад, у “Звіті про фінансові результати” форми № 2 немає чіткого розмежування категорій “валовий дохід”, “виручка”.

Необхідно зазначити, що дотримання критерію достовірності звітної інформації, не дивлячись на очевидність обов'язковості цього при формуванні системи облікового забезпечення звітності, є невирішеною методологічною проблемою не тільки у вітчизняній науці, але поки-що в цілому світі. Так, Бернстайн Л. А. зазначає, що значення прибутку залежатиме від прийнятої методології побудови балансу (динамічна чи статична). Перша виходить з того, що всі цінності повинні бути показані за ціною придбання, друга – за поточною ціною. Якщо застосовується динамічна трактовка балансу, то прибуток, показаний у балансі, правильніше відображає результати господарської діяльності. Наприклад, товари придбано за 5 тис., продано за 30 тис. Статичний баланс покаже 25 тис. прибутку. Але ціна придбання може зрости до 27 тис. Отже, за динамічним балансом буде не 25 тис., а 3 тис. прибутку.

Оскільки в Україні, як і в багатьох інших державах світу, особливо постсоціалістичних, дотримуються статичної методології балансу, то зрозуміло, що діюча система формування звітної інформації послаблює дотримання вимог критерію достовірності звітної інформації. Тому дотримання вимог цього критерію лежить у площині не лише суто методології звітності та її облікового забезпечення, але й у дослідженні економічних проблем формування витрат з урахуванням специфічних біологічних особливостей виробництва сільгосппродукції і чіткого обґрунтування економічних категорій, які використовуються як показники звітності.

Критерій правдивості поданих даних тісно поєднаний із попереднім. Він вимагає, щоб система звітних показників відображала саме ті факти, які мали місце у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Вони повинні максимально точно відображати досягнуті результати за відповідний звітний період, оскільки тут часто період виробництва не співпадає з робочим періодом. Недопустимим є перекручення чи неповне відображення окремих результатів як за обсягом, так і за звітні періоди. Цей критерій є основою для такої системи звітних показників, яка в повній мірі відповідає запитам споживачів про дійсний стан підприємств і результати їх виробничо-фінансової діяльності.

Критерій переважання змісту над формою передбачає відображення у системі звітних показників економічного змісту фінансово-господарських операцій як головного, незалежно від їх характеристик і оцінок. Цей критерій

унеможлиблює приховування негативних фактів і явищ, що відбуваються у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Разом з цим недопустимим є порушення юридичних норм при формуванні системи звітних показників і їх обліковому забезпеченні. Система звітних показників і їх облікове забезпечення повинні в повній мірі відповідати діючим нормативно-правовим актам, що регулюють ці питання.

Критерій нейтральності звітної інформації зумовлює такий склад і структуру системи звітних показників, які б не могли безпосередньо наперед визначати управлінські рішення чи дії інших споживачів. Вплив звітної інформації на управлінські дії може здійснюватись лише на основі її всебічного вивчення і аналізу з використанням об'єктивних методів формування таких рішень, які б були зумовлені не тільки звітними даними про минулі факти та явища, але враховували б зміни, що відбуваються чи відбуватимуться у процесі виробничо-фінансової діяльності в результаті здійснення цих рішень. Цей критерій унеможлиблює подання однобічної звітної інформації із заздалегідь визначеною метою, яка полягає у спонуканні споживачів здійснювати їх дії у бажаному напрямі для тих, хто подає таку інформацію.

Критерій обачності звітної інформації передбачає забезпечення урівноваженого підходу до відображення у системі звітних показників досягнутих результатів фінансово-господарської діяльності підприємств без односторонніх перебільшень позитивних даних, особливо тих, які мають наслідки для майбутніх рішень щодо розвитку виробництва. Критерій обачності тісно поєднаний з критерієм нейтральності звітної інформації, оскільки лише нейтральні дані дозволяють з обачністю висвітлювати показники, зміст яких розкривається лише під ракурсом їх впливу на майбутні результати діяльності підприємств. Оскільки наслідки такого впливу передбачити навіть на найближчу перспективу важко, то система звітних показників повинна виключати заздалегідь передбачену оцінку даних, що зумовлює обачність при їх вивченні і аналізі, щоб не допустити нереалістичних рішень при здійсненні управлінських дій. Разом з цим надмірна обачність також небажана, оскільки вона не сприяє повному використанню потенційних можливостей підприємств щодо підвищення ефективності виробництва.

Критерій можливості перевірки звітної інформації вимагає забезпечення такої системи звітних показників, яка б гарантувала в будь-який момент

експертну оцінку їх достовірності як відомчим контролем, так і незалежними аудиторами. Цей критерій є гарантією того, що система звітних показників з достатнім ступенем точності відповідає фактичним даним про процеси і операції, що відбувались у виробничо-фінансовій діяльності підприємств.

Критерій зіставності звітної інформації передбачає формування такої системи звітних показників, які б дозволяли застосування вивчення і аналіз їх як у динаміці, так і в порівнянні з прогнозними даними, а також у взаємозв'язку між собою. Він дозволяє забезпечувати на основі вивчення звітної інформації результатів діяльності інших споріднених підприємств і обґрунтування з урахуванням цього управлінських рішень щодо розвитку власного. Зіставність звітної інформації досягається за умови, що до формування системи звітних показників застосовується єдиний методологічний підхід протягом якомога тривалішого періоду. Він передбачає застосування однакових одиниць виміру, оцінки, застосування єдиних методів вимірювання даних.

Критерій регулярності звітної інформації зумовлює формування такої системи звітних показників, яка б забезпечувала необхідні дані для споживачів за певні проміжки часу, які заздалегідь зумовлені і витримуються протягом тривалого періоду. Ця періодичність не може порушуватись, оскільки звітна інформація, яка подається хаотично, не може бути зіставною. Отже, цей критерій тісно поєднаний з попереднім, оскільки зіставність, поряд з іншими умовами, досягається тоді, коли звітні показники порівнюються за однакові періоди. Асинхронність у формуванні звітних даних їх суттєво викривлює. До того ж це дуже розповсюджене явище, особливо при обліковому забезпеченні звітності про витрати виробництва. Нерідко добрива, корми, насіння, списують не тоді, коли вони витрачені, а пізніше, навіть у кінці року. Нерідко із значною затримкою відображаються обсяги виконаних робіт.

Критерій послідовності звітної інформації забезпечує формування такої системи звітних показників, яка висвітлює результати діяльності підприємств у динаміці за тривалий період із застосуванням єдиної методики облікового забезпечення, дотриманням однакових термінів подання звітності, безпервності у часі. Разом з цим це не виключає можливостей змін як методики визначення звітних показників, так і вдосконалення облікового забезпечення їх формування. Однак такі зміни повинні бути враховані при вивченні й аналізі системи звітних показників і дані необхідно скоригувати на ці зміни для

забезпечення зіставності звітної інформації у динаміці за триваліші періоди, всередині яких відбувались відповідні зміни методики визначення звітних показників і облікового забезпечення їх формування.

Комерційна таємниця щодо звітної інформації вимагає забезпечення такої системи звітних показників, при якій би дотримувалось право підприємств не подавати дані, які можуть нанести шкоду їх інтересам. Таке право в умовах ринкової економіки регулюється чинним законодавством держави та не може бути довільно встановлене підприємством, або порушене користувачами. Цей критерій дещо звужує публічну доступність до інформації, яка дає всесторонню характеристику результатів діяльності підприємств. У той же час це не відмінняє публікації даних про головні звітні показники, які необхідні широкому колу споживачів. До того ж навіть ті дані, які є конфіденційними, окремі споживачі звітної інформації можуть отримати від підприємств на договірних умовах.

Критерій актуальності даних вимагає подання звітної інформації саме в момент потреби в ній. Інформація, яка потрібна для прийняття управлінських рішень, є актуальною тоді, коли вона надходить саме в період, що передуює розробці цих рішень. Із часом певні дані старіють і стають менш важливими для обґрунтованості управлінських рішень. Цей критерій тісно поєднаний із критеріями своєчасності, регулярності та послідовності звітної інформації. Однак у певних випадках для забезпечення актуальності звітної інформації доводиться вводити в систему звітних показників такі, які мають разовий характер подання, чи змінювати періодичність забезпечення такими даними споживачів інформації. Проте в будь-яких випадках це може здійснюватись лише на основі виважених продуманих рішень в установленому юридичними нормами порядку, виходячи із співвідношення витрат на формування і передачу такої інформації з вигодами, які будуть отримані як споживачами, так і безпосередньо підприємствами в перспективі внаслідок забезпечення глибшої обґрунтованості рішень у результаті отримання відповідними органами управління чи іншими споживачами додаткової звітної інформації.

Критерій гнучкості звітної інформації може бути дотриманий за умови, що система звітних показників відображає усю різноманітність динамізму зміни виробничих процесів і операцій у фінансово-господарській діяльності підприємств. Цей критерій тісно поєднаний із попереднім, оскільки забезпе-

чення актуальності звітної інформації може бути досягнуте саме при умові її гнучкості та відображення специфічних змін ситуацій, які складаються у результаті здійснення управлінських рішень щодо регулювання виробничої діяльності підприємств.

Критерій доказовості звітної інформації може бути забезпечений у випадку, коли система звітних показників повністю гарантує споживачам відображення дійсних фактичних результатів фінансово-господарської діяльності за певний звітний період. Це досягається при умові, що звітні показники визначаються на основі об'єктивного облікового забезпечення даних про виробничі процеси та господарські операції, що відбулись на підприємстві. Цей критерій тісно пов'язаний із критеріями достовірності та правдивості поданих даних, оскільки доказовість звітної інформації може бути забезпечена лише при адекватному відображенні в системі звітних показників саме тих фактів, які відбувались на підприємстві в процесі його фінансово-господарської діяльності.

Критерій точності звітної інформації передбачає включення у систему звітних показників саме тих, які можуть бути виміряні з достатнім ступенем достовірності та впевненості в адекватному відображенні всіх їх кількісних і сумарних змін у результаті здійснення виробничих процесів і фінансових операцій. Цей критерій вимагає врахування при розробці системи звітних показників особливостей методології і методики облікового забезпечення, оскільки точність звітних показників може бути досягнута при умові, що технологія їх формування в обліку дозволяє забезпечити такі вимоги. Передусім мова йде про обґрунтованість визначення періодів звітності, а також застосування методів відліку (замірів) обсягів виробництва продукції.

Критерій детальності звітної інформації досягається у результаті застосування такої системи звітних показників, при якій потреби споживачів задовольняються якомога повніше відповідно до необхідності забезпечення їх діяльності такою інформацією, виходячи з мети і завдань, які вони повинні вирішувати. Однак, це не може супроводжуватись надмірним розширенням кола показників, які відіграють другорядну роль, або взагалі є зайвими.

Цей критерій передбачає відсіювання зайвої інформації з підвищенням рівня ієрархії управління. На нижчих рівнях інформація повинна бути якомога детальнішою, на верхніх же – синтезованішою. Частково цього принципу

дотримуються завдяки зведенню звітності в розрізі районів, областей та України в цілому. Однак при цьому синтезуються ті ж показники, що і на мікрорівні. Мова ж повинна йти також про відбір системи показників звітності, які відповідають запитам різних рівнів управління. Тому поряд зі зведенням показників звітності, повинно проходити звуження їх кількості з таким розрахунком, щоби на кожному рівні управління забезпечувала мінімальний оптимум, який є достатньо інформаційно містким і адекватним потребі в інформації саме на цьому рівні управління.

Критерій стабільності звітної інформації передбачає, що система звітних показників, як і будь-яка інша система, має певну інерційність, тобто стійкість до раптових перемін. Звітна інформація повинна бути відносно постійною за колом показників, що її представляють, протягом тривалого періоду. Лише при такій умові досягається поєднання цього критерію з критеріями зіставності та послідовності. Разом з цим мова може йти про відносну стабільність системи показників, оскільки вона повинна відповідати досягнутому рівню розвитку виробничих відносин. На кожному етапі розвитку виробництва виникають певні передумови, які необхідно враховувати при формуванні системи звітних показників. У той же час практика засвідчує, що такі зміни не зумовлюються згаданими міркуваннями, що підтвержує відсутність достатнього методологічного обґрунтування звітності.

Критерій повноти звітної інформації вимагає забезпечення у системі звітних показників достатнього рівня інформативності про виробничі процеси та фінансові операції, що здійснювались на підприємстві. Проте повнота інформації про діяльність підприємств, яка потрібна споживачам, залежить від специфіки їх діяльності. Тому коло показників звітності, що подаються кожному споживачеві зокрема, повинно враховувати ці особливості. Критерій повноти звітної інформації зовсім не означає, що кожному зі споживачів подаються усі без винятку дані, які входять у систему звітних показників. Тут повинен дотримуватись принцип вибіркової з урахуванням запитів споживачів для забезпечення їх саме їм потрібною інформацією. При цьому враховуються вимоги критерію конфіденційності звітної інформації.

Критерій лаконічності звітної інформації передбачає врахування у системі звітних показників вимог стислості та конкретності, уникнення подання розпливчастої інформації, або такої, яка є похідною від наведених даних, чи

розрахованою на основі початкових вихідних показників. Похідною від нього є вимога компактного розміщення даних у формах звітності. Цей критерій повинен узгоджуватись у відповідній рівновазі з критерієм детальності звітної інформації.

Критерій адекватності звітної інформації зумовлює забезпечення відображення у системі звітних показників дійсного стану підприємства і динаміки його розвитку за кожний звітний період. Досягається це при умові дотримання тих же вимог, що стосуються критеріїв точності та правдивості поданих даних, їх достовірності, тобто звітна інформація повинна ґрунтуватися на об'єктивному обліковому забезпеченні.

Критерій зрозумілості звітної інформації передбачає застосування у системі звітних показників усталених категорій і найменувань. Вони повинні бути такими, щоб споживачі могли повністю засвоювати зміст і характер даних, що наводяться. Важливе значення для забезпечення звітної інформації має форма подання звітних показників, яка передбачає не тільки розміщення даних, їх назву, заголовки та підзаголовки, примітки тощо, але і вимоги щодо відображення суті інформації, чітке визначення показників. Зрозумілість звітної інформації досягається, крім цього, при умові, що вона не переважана несуттєвими другорядними показниками, подана ясно, з дотриманням встановлених правил викладу і класифікації даних.

Критерій доступності звітної інформації для огляду вимагає дотримання установлених законодавством вимог щодо необхідності подання її споживачам, а також публікації звітних показників у відомчій і загальній пресі. Цей критерій застосовується з урахуванням специфіки діяльності окремих підприємств і дотриманням вимог критерію конфіденційності звітної інформації. Інформація, що є комерційною таємницею, не публікується, а надання її зацікавленим споживачам можливе лише на договірних умовах. Не можуть публікуватись також дані, які становлять державну таємницю.

Одним із визначальних, тісно поєднаних з попередніми, є критерій економічності звітної інформації. Він може проявитись у повній мірі лише при умові формування звітних показників за науково-обґрунтованою системою. Причому цей критерій слід розуміти не прямолінійно як зменшення абсолютних витрат на формування і функціонування системи звітності, але як ефективне забезпечення необхідного обсягу інформації при мінімально можливих

суспільних витратах на неї. Саме суспільних, бо ефективно функціонуючою система звітності може бути лише при умові комплексного вирішення усіх проблем, пов'язаних з нею, від господарств до державних органів управління включно. Економічність звітності можлива за умови, що вона буде складовою автоматизованої системи інформаційного забезпечення, матеріальна база якої поки що лише створюється, до того ж розрізнено, а не комплексно. Саме остання причина є головною протидією згаданому критерію. Проте не менш цьому протидіє і розрізненість методологічного керівництва системою національного обліку, яка особливо проявляється в Україні зараз у зв'язку з формуванням податкового обліку, коли окремі аспекти облікового забезпечення фінансової звітності розробляються і затверджуються Державною податковою адміністрацією України. При цьому не завжди враховуються особливості бухгалтерського обліку, методологія і методика якого є функцією Міністерства фінансів України, що призводить до дубляжу і, як наслідок, неекономічності обліку, не кажучи вже про недостатній рівень як методології, так і методики облікового забезпечення звітності в результаті відсутності єдиного підходу до цих проблем.

Таким чином, можна стверджувати, що дотримання зазначених критеріїв при формуванні системи звітних показників дає основу для перетворення звітності в надійний засіб інформаційного забезпечення управлінської діяльності в галузі сільського господарства, для створення умов її ефективного розвитку і, як наслідок, підвищення привабливості для потенційних акціонерів, інвесторів, що водночас сприятиме прискоренню її реформування і переходу на ринкові відносини в загальному руслі цих процесів у народному господарстві України.

3. Організаційні аспекти формування фінансової звітності підприємств різних форм власності

Фінансова звітність в Україні передбачає диференціацію в розрізі п'яти основних форм: 1) Баланс (форма № 1); 2) Звіт про фінансові результати (форма № 2); 3) Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); 4) Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до фінансової звітності (форма № 5).

Термін «баланс» походить від латинського «bis» і «lanx», що в перекладі означає «двічі» і «шалька терезів». Відповідно баланс трактується як рівновага. З економічної точки зору бухгалтерський баланс – це система взаємопов'язаних показників, що характеризують активи підприємства (ресурси) і пасиви (зобов'язання і капітал). Суть і вимоги до балансу, як елементу фінансової звітності, регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Баланс – це звіт про фінансовий підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Між елементами балансу існує наступна залежність: $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Капітал}$

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань.

Форму балансу підприємства та зміст його статей регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату для прийняття ефективних економічних рішень.

Баланс є головним консолідованим джерелом інформації для оцінки фінансового стану фірми і прийняття ефективних управлінських рішень.

Баланс підприємства з структурно-аналітичної точки зору є таблицею встановленої НП(С)БО форми, в якій у лівій частині консолідовано інформацію про активи підприємства, у правій – про пасиви, які включають капітал і зобов'язання.

З метою формування узагальненої інформації за видами активів і пасивів, вони об'єднуються в розділи за їх економічним змістом (рис.3).

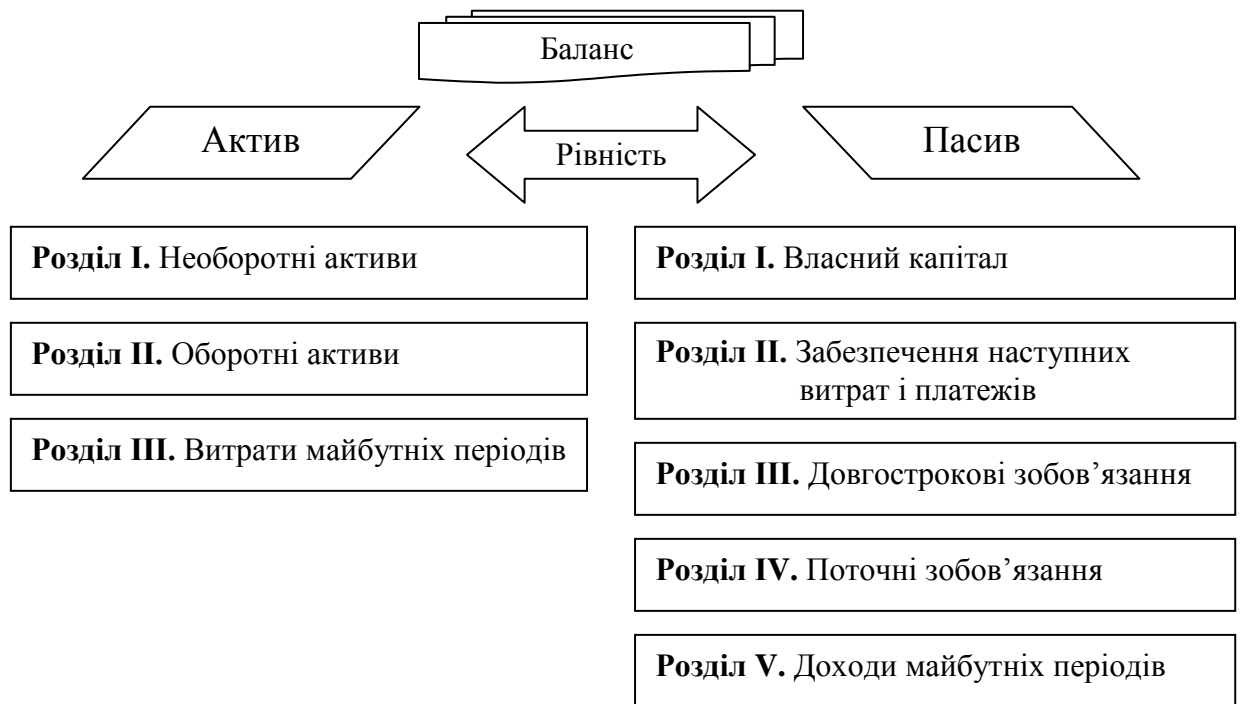


Рис. 3. Структурно-аналітична модель балансу згідно вимог НП(С)БО 1

Вітчизняна практика формування звітних показників передбачає наступну систему класифікації балансів:

- 1) вступний баланс – відображає початок господарської діяльності суб'єкта господарювання на момент його державної реєстрації;
- 2) поточний баланс – складається протягом усього часу існування підприємства;
- 3) реорганізаційний (ліквідаційний, об'єднуючий, розподільчий) баланс – складається при ліквідації підприємства або його реорганізації;
- 4) одиничний баланс – характеризує результати діяльності однієї фірми;
- 5) зведений баланс – формується шляхом консолідації сум, відображених в окремих статтях одиничних балансів;
- 6) консолідований баланс – складається на основі балансів юридично самостійних фірм і дочірніх компаній як єдиної економічної одиниці;

- 7) баланс основної діяльності – баланс юридичної особи в межах статутної діяльності;
- 8) баланс спільної діяльності – різновид балансу, що формується учасником, якому за угодою доручено ведення спільних справ учасників договору про спільну діяльність;
- 9) баланс-брутто – баланс, у валюту якого включено сальдо як основних, так і регулюючих рахунків;
- 10) баланс-нетто – баланс, у валюту якого включено сальдо лише основних (без регулюючих);
- 11) сальдовий баланс – баланс, у якому відображені лише залишки за бухгалтерськими балансовими рахунками;
- 12) оборотний баланс – оборотна відомість за синтетичними рахунками, де містяться дані залишків на початок і кінець звітного періоду та обороти за звітний період;
- 13) шаховий баланс – баланс, у якому обороти за кожним рахунком відображаються не загальним підсумком, а із зазначенням кореспондуючих рахунків;
- 14) баланс підприємства – баланс юридичної особи або відокремленого підрозділу, які працюють на принципах самоокупності і самофінансування, і який характеризує його активи, капітал і зобов'язання;
- 15) баланс бюджетної установи – різновид балансу, який характеризує виконання кошторисів видатків;
- 16) баланс банку – різновид балансу, який відображає фінансовий стан кредитної установи.

Баланс підприємства повинен містити загальні дані про назву суб'єкта господарської діяльності; місцезнаходження; організаційно-правову форму власності; назву органу управління, у відання якого перебуває підприємство, або назву материнської (холдингової) компанії; галузь діяльності; вид економічної діяльності за відповідними державними реєстрами; валюту балансу і одиницю її виміру (тис.грн.); повну адресу підприємства; дату, на яку складається баланс. Форму балансу регламентує додаток до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно

визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням».

Витрати на придбання та створення активу, які, відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення».

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни».

Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» для малих підприємств може передбачатися скорочена форма балансу.

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Звіт про фінансові результати є складовою частиною квартальної та річної фінансової звітності підприємства.

Зміст, структура і формат звіту регламентується:

1) для великих підприємств – Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (ф.2);

2) для суб'єкта малого підприємництва – Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (ф.2-М).

Визначення Звіту про фінансові результати наведено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фі-

нансової звітності». Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати і результати діяльності підприємства.

Метою складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є квартал і календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Звіт складається наростаючим підсумком за оборотами номінальних рахунків. Інформація в Звіті про фінансові результати наводиться на дві дати: за звітний період; за відповідний попередній період.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів (рис. 2.2.):

Розділ I. Фінансові результати (рр. 2000-2355);

Розділ II. Сукупний дохід (рр. 2400-2465);

Розділ III. Елементи операційних витрат (рр. 2500-2550).

Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій (рр. 2600-2650)

Для правильного визначення фінансового результату діяльності підприємства необхідно чітко дотримуватись параметрів визнання доходів і витрат, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників) – п.7.

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) – п.8.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді

амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди – п.9.

Витрати слід негайно відображати у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства – п.10.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках. [Пункт 11 доповнено другим реченням згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 304] – п.11.

Крім зазначених вимог, визначених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необхідно враховувати: 1) вимоги визнання та класифікації доходів за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»; 2) вимоги визнання та класифікації витрат за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звіт про рух грошових коштів – це звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді. Даний звіт входить до складу річної фінансової звітності підприємств. Він складається за звітний період наростаючим підсумком з початку року (в тис.грн.).

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Дані елементи формують три розділи звіту про рух грошових коштів.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

Терміни, що використовуються у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», мають таке значення: грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках і депозити до запитання; група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства; еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості; негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів; інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів; операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю; рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів; фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про: а) склад грошових коштів; б) склад статей "Інші надходження", "Інші платежі" та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків; в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності; г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- 1) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;

- 2) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;
- 3) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- 4) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Зміст, структура і форма звіту про власний капітал та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Норми цього Положення (стандарту) стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звіт про власний капітал – це звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Даний звіт входить до складу річної фінансової звітності.

Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу). Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про: 1) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату; 2) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні із передбаченими величинами; 3) загальну суму коштів, одержаних в ході передплати на акції, у такому розрізі: а) всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій; б) вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій; в) загальну суму іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку; 4) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями: а) кількість випущених акцій, із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу; б) номінальна вартість акції; в)

зміни протягом звітнього періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу; г) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; д) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам; е) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють; є) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5%; ж) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, з указанням їх термінів і сум; 5) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; б) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про: 1) розподіл часток статутного капіталу між власниками; 2) права, привілеї або обмеження щодо цих часток; 3) зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Пунктом 2 статті 11 розділу 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що до складу фінансової звітності входять Примітки. Відповідно до принципу повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, що відображаються безпосередньо у фінансових звітах (ф. № 1-4), та крім цього, у Примітках до неї.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Загальні вимоги до складу Приміток визначені НП(С)БО 1 і включають три групи інформації:

- 1) облікову політику підприємства;
- 2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- 3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Обсяг інформації в Примітках до фінансової звітності залежить від видів діяльності підприємства, інших економічних, фінансових, господарсь-

ких чинників, вимог конкретних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Міністерством фінансів України розроблено уніфіковані таблиці Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5), що включають тринадцять розділів, в яких наводиться більш детальна інформація про окремі види активів, зобов'язань, доходів, витрат підприємства: розділ I «Нематеріальні активи»; розділ II «Основні засоби»; розділ III «Капітальні інвестиції»; розділ IV «Фінансові інвестиції»; розділ V «Доходи і витрати»; розділ VI «Грошові кошти»; розділ VII «Забезпечення і резерви»; розділ VIII «Запаси»; розділ IX «Дебіторська заборгованість»; розділ X «Нестачі і втрати від псування цінностей»; розділ XI «Будівельні контракти»; розділ XII «Податок на прибуток»; розділ XIII «Використання амортизаційних відрахувань».

Чинне законодавство України визначає недопущення у фінансовій звітності ніяких підчисток, помарок, виправлень. Якщо ж помилки чи перекручення все-таки виявились, то для їх виправлення необхідно дотримуватись вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Помилки та перекручення інформації можуть виникати в більшості випадків в результаті зміни облікової оцінки або облікової політики.

При виявленні помилки, допущеної при складанні фінансових звітів у попередніх роках, але виявленої при підготовці фінансових звітів останнього звітного періоду, необхідно обов'язково з'ясувати:

- 1) причину помилки, наприклад: арифметична помилка; неправильне застосування принципів обліку; неправильне розуміння обставин, за яких здійснювалась операція;
- 2) конкретний звітний період, у якому допущено помилку;
- 3) порядок виправлення помилки, наприклад, коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- 4) перерахування відповідної порівняльної інформації за попередній звітний період;
- 5) розкриття інформації про виправлення у Примітках до річної фінансової звітності;
- 6) ким виявлені помилки – адміністративним персоналом підприємства чи аудитором;

7) ким виправляються виявлені помилки – адміністративним персоналом підприємства чи аудитором.

Відповідно до П(С)БО 6 виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (збитку).

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарської діяльності.

В умовах ринкової економіки, яка супроводжується постійною конкурентною боротьбою між суб'єктами господарювання виникає об'єктивна необхідність створення дочірніх підприємств або об'єднання бізнес-структур, придбання тощо. При цьому виникає специфіка економічних відносин між такими підприємствами, що накладає особливості на зміст фінансової звітності.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст.7 п. 2.3) визначає, що зведену фінансову звітність подають:

1) міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо усіх підприємств, що належать до сфери їх управління;

2) зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності;

3) об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо усіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до чинного законодавства України.

Конкретний перелік видів діяльності, щодо яких складається зведена фінансова звітність, регламентується наказом Міністерства фінансів України від 24.02.2000р. № 37. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. № 419 визначено, які Міністерства, відомства та органи управління складають зведену фінансову звітність.

Зведені звіти складають по всіх показниках форм, передбачених для підприємств і організацій як по типових, так і внутрішньовідомчих формах. Зведена звітність організацій, складається шляхом підсумовування звітів всіх підвідомчих підприємств. Як правило, зведені звіти складаються за допомогою ПЕОМ за спеціальною програмою, в якій закладено взаємозв'язок між показниками форм. Дані машинограм переносяться на бланки форм фінансової звітності.

Пунктом 3 статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності. Можливість застосування малими підприємствами простої форми бухгалтерського обліку і звітності передбачена Законом України "Про державну підтримку малого підприємництва", стаття 11 якого передбачає, що спрощена форма бухгалтерського обліку, як і спрощена система оподаткування, може застосовуватися поряд із загальноприйнятою формою обліку за вибором суб'єкта малого підприємництва, тобто є дозволеною, а не обов'язковою.

Баланс за формою № 1-м в активі налічує 13 статей, в пасиві – 15 статей. Це пов'язано з тим, що для суб'єктів малого підприємництва дозволено об'єднувати облік розрахунків, додаткового капіталу та готової продукції на одному балансовому рахунку, а також відображати забезпечення та довгострокові зобов'язання в цілому. Баланс суб'єкта малого підприємництва складається щоквартально і за рік в тисячах гривень з одним десятковим знаком і включає такі розділи та кількість статей, суми по яких включаються у валюту Балансу.

Для підтвердження того, що підприємство є суб'єктом малого підприємства, до обов'язкових реквізитів Балансу відноситься середньооблікова чисельність працюючих. Суб'єкти малого підприємства середньооблікову чисельність працюючих визначають у порядку, встановленому Державним комітетом статистики України. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середньооблікову чисельність не подають.

Таблиця 2.

Структура і обсяг статей Балансу суб'єкта малого підприємництва

Актив	Пасив (капітал + зобов'язання)
Розділ I. Необоротні активи (5 статей)	Розділ I. Власний капітал (5 статей)
Розділ II. Оборотні активи (9 статей)	Розділ II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування (1 стаття)
Розділ III. Витрати майбутніх періодів (1 стаття)	Розділ III. Довгострокові зобов'язання (1 стаття)
БАЛАНС	Розділ IV. Поточні зобов'язання (5 статей)
	Розділ V. Доходи майбутніх періодів (1 стаття)
	БАЛАНС

Правила оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу для суб'єктів малого підприємництва залишаються такими ж як і для усіх інших підприємств і регламентуються відповідними П(С)БО.

Таким чином, суб'єкти малого підприємництва складають Баланс за скороченою формою, але з дотриманням принципів фінансової звітності і методів оцінки статей Балансу визначених відповідними П(С)БО.

Звіт про фінансові результати суб'єктами малого підприємництва складається за формою № 2-М, який на відміну від форми № 2 має один розділ і меншу кількість рядків у зв'язку з тим, що суб'єктам малого підприємництва дозволяється групувати окремі види доходів і витрат.

Суб'єкти малого підприємництва можуть усю суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 „Витрати за елементами” списувати у дебет рахунку 79 „Фінансові результати”.

У зведених фінансових звітах суб'єктів малого підприємництва показники чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

4. Організація формування консолідованої фінансової звітності агрохолдингами

Формування консолідованої фінансової звітності регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність».

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» застосовуються групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» не поширюється на програми виплат після закінчення трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, які регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за № 1025/8346 (із змінами).

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»:

- внутрішньогрупові операції - операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;
- внутрішньогрупове сальдо - сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;
- група - материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства;

- неконтрольована частка - частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства);
- нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій - прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства;
- права захисту інтересів інвесторів - повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:

- 1) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;
- 2) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводять до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;
- 3) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю.

У разі якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство:

- 1) не включає показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності;
- 2) визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- 3) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством, у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для вибуття активів та зобов'язань;
- 4) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності

1. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

2. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

3. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

4. При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

5. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

6. Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, що класифікуються як інструменти власного капіталу, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

7. Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, та вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».

8. Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».

У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації

та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю;

2) причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;

3) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;

4) назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

5) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду;

6) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Роль і значення фінансової звітності в інформаційному забезпеченні підприємства визначається ступенем запитуваності інформації, яка формується системою управління. Встановлено, що звітна інформація – це основа для прийняття важливих управлінських рішень як у середині підприємства, так і поза ним. Особливу важливість при цьому має саме фінансова звітність, оскільки нею можуть користуватися як внутрішні користувачі, так і зовнішні. Але фінансова звітність як підсистема інформаційного забезпечення управління підприємством має ряд недоліків, які обмежують його інформаційну місткість. До таких недоліків слід віднести: 1) грошовий вид всіх активів. Інформація за межами грошового віддзеркалення випадає зі сфери уваги фінансової звітності; 2) несвоєчасність надання інформації користувачам з причини періодичності її складання відповідно до законодавства (квартал, рік). Даний недолік розв'язується за допомогою комп'ютеризації облікового процесу, тобто інформація може бути отримана у будь-який час. Недоліком фінансової звітності також можна вважати: 3) нестабільність грошової одиниці, особливо під час інфляційних процесів. Тому, відпрацьовуючи стратегію розвитку господарства, треба прогнозувати грошове визначення активів з урахуванням індексу інфляції; 4) оцінку необоротних і оборотних активів за цінами їх придбання (хоча до останніх за новими правилами обліку можна застосовувати правило якнайменшої оцінки), яка не завжди відповідає ринковій (поточній) ціні. Цей недолік пов'язаний з попереднім, а також з кон'юнктурними явищами на ринку товарів і послуг. Існує і такий недолік, як нереальне представлення інформації, що є наслідком суб'єктивізму тих, хто її складає. Часто фінансова звітність показує ту інформацію, яка є вигідною для власника. Особливо це торкається тих власників, у яких значна частина економічного потенціалу їх підприємств знаходиться в тіні.

2. Дослідження основних методологічних засад формування інформації бухгалтерської фінансової звітності та відображення в ній фактів господарської діяльності підприємств дозволило виявити ще ряд недоліків:

2.1) відповідно П(С)БО 9 „Запаси” відображення запасів в бухгалтерській фінансовій звітності можливо, згідно з принципом обачності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Ос-

кільки собівартість запасів збільшується на вартість транспортно-заготівельних витрат, методика оцінки запасів вимагає уточнення;

2.2) суттєвим недоліком П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції” є виключення будь-якої альтернативи при відображенні довгострокових фінансових інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність із створенням юридичної особи. Відображення таких інвестицій лише за методом участі в капіталі не в повній мірі розкриває наслідки даної операції, тому пропонуємо для такого виду інвестицій доповнити П(С)БО 12 методом оцінки за ринковою вартістю;

2.3) потребує уточнення П(С)БО 7 „Основні засоби” щодо надання підприємствам можливості нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку за методами передбаченими податковим законодавством. Вважаємо, що нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліках підпорядковано різним цілям, крім того передбачає значні розбіжності в базах оцінки, що визначають вартість амортизованого майна. Дані позиції дозволяють стверджувати про виключення методів та норм амортизації, визнаних податковим законодавством як таких, що не створюють основу для реального відтворення майна.

3. Дослідження структури звіту про фінансові результати дозволяє стверджувати про його зручність та придатність для аналізу фінансових результатів. Зокрема, всі складові цього звіту є факторами, що впливають на величину фінансового результату і їх інформацію можна використовувати у факторному аналізі. Суттєвим недоліком даної форми є відсутність інформації про величину використаного та накопиченого нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що не дозволяє аналізувати ефективність управління прибутком підприємств.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І. М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І. М. Белова // Інноваційна економіка. – 2012. – №1 (27). – С.169-172.
2. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
3. Бруханський Р. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 246 с.
4. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
5. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., пер. і доп. За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
6. Верига Ю.А., Фесенко Д.М., Левченко З.М., Писаренко В.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Полтавська національна аграрна академія. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 654с
7. Вплив міжнародних стандартів фінансової звітності на систему бухгалтерського обліку в Україні / Сесь В. / Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції ХДАУ (26 квітня 2015 року). – Херсон: Видавництво ХДАУ, 2015. – С.130-132.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
9. Закон України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”.
10. Закон України „Про електронний цифровий підпис”.
11. Закон України „Про електронні документи та електронний документообіг”.
12. Закон України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва».
13. Закон України „Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах”.
14. Закон України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва”.

15. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.
16. Коробко О.М. Підвищення аналітичних можливостей бухгалтерської фінансової звітності // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2014. – Вип. 6. – С.213-216.
17. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: підручник. – К.: Знання, 2014. – 492 с.
18. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»: практичний посібник / Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилук В.М., Герасимук І.В., Жук Н.Л. – К. : Юр-Агро-Веста, 2008. – 230с.
19. Наказ Міністерства фінансів України «Перелік видів діяльності, щодо яких складається зведена фінансова звітність»
20. Наказ Міністерства фінансів України «Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва»
21. Наказ Міністерства фінансів України «Положення про документальне забезпечення запасів у бухгалтерському обліку»
22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»
24. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. – Луганськ: ДСД "Лугань", 2013. – С. 243-280.
25. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Примітки до річної фінансової звітності».
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

29. Порядок застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1452.
30. Порядок акредитації центру сертифікації ключів, затвердженого постановою КМУ від 13.07.2004 р. № 903.
31. Сторожук Т.М. Звітність підприємств: навчальний посібник. / Державна податкова адміністрація України; Національна академія державної Податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 278с.
32. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку / Р. Ф. Бруханський // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7 (438). – С. 220-225.
33. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.
34. Смоленюк П.С. Анализ использования материальных ресурсов. – К.: „Техника”, 2009. - 107 с.
35. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов – М.: Аудит; Юнити, 1996. – 638 с.
36. Сопко В. Бухгалтерський облік і звітність: Навч. посібник. – К.: 2013. – 448 с.
37. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: 2011. – 498 с.
38. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.
39. Сопко В.В. Облік операцій постачання. – К.: Урожай, 2009. - 140 с.
40. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
41. Харольд Е. Управление снабжением и запасами. Логистика. – СПб.: “Полегон”, 2009. – 757 с.
42. Чупир Т.Я. Фінансова звітність підприємств: Навчальний посібник. – Х.: Видавничий будинок "Фактор", 2015. – 444 с.
43. Янок Д.А. Результати діяльності у фінансовій звітності підприємств // Економіка АПК – 2012 – № 4.

44. Яшан М.А. Дослідження переваг впровадження та функціонування електронної податкової звітності / Вісник податкової служби України. – № 24. – 2008. – С. 32-35.