

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

економічний факультет

(назва інституту, факультету)

кафедра обліку і аудиту

(повна назва кафедри)

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

бакалавр обліку і оподаткування

(освітній рівень)

на тему **«Примітки до річної фінансової звітності, методика їх складання
та використання в управлінні»**

Виконав: студент 4 курсу, групи ОО(з)-41
напряму підготовки (спеціальності) облік і
оподаткування _____
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Стан О.В.

(прізвище та ініціали студента)

Керівник д.е.н.

Лещук Г.В.

(прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. _____

Благун І.С.

(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2020 р.

Міністерство освіти і науки України

**ДВНЗ “Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника”**

**Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту**

ВІДГУК

на дипломну роботу
студентки 4 курсу групи ОО(з)-41

Стан Олени Василівни

на тему: *«Примітки до річної фінансової звітності, методика їх
складання та використання в управлінні»*

Актуальність теми. В сучасних умовах для результативної діяльності кожному господарюючому суб'єкту потрібна інформація про економічних партнерів, заінтересованих в налагодженні сталих господарських зв'язків, таку інформацію отримують з фінансової звітності та з приміток до річної фінансової звітності. Ґрунтуючись на даних фінансового обліку як системи суцільного, безперервного та документального оформлення господарських процесів, впорядкованого узагальнення інформації про стан майна і зобов'язань підприємства, звітність та примітки до річної фінансової звітності відображають і надають змогу оцінювати результати діяльності, прогнозувати напрямки підвищення ефективності і сприяти виробленню й прийняттю необхідних управлінських рішень. Фінансова звітність та примітки до річної фінансової звітності відображають всі суттєві зміни у структурі господарських засобів, джерел їх утворення, результатах фінансово-господарської діяльності, дають велику за об'ємом інформацію у скомпонованому вигляді користувачам, які приймають участь в управлінні підприємством. Підвищення ролі як фінансової звітності, так і бухгалтерського обліку в цілому є результатом

розширення кола суб'єктів управління підприємством, тобто суб'єктів, які мають право приймати інвестиційні та інші господарські рішення спираючись на дані фінансової звітності. Відповідно до підвищення ролі фінансової звітності в управління підприємством значно змінюються і вимоги до неї, що й обумовлює актуальність поданої до захисту теми бакалаврського дослідження.

Мета дослідження. Обґрунтування теоретичних та методичних положень організації і методики складання приміток до річної фінансової звітності, методика їх складання та використання в управлінні проведено на прикладі ДП «Рахівське ЛДГ» та розроблено практично значимі пропозиції щодо використання результатів аналізу його показників для прийняття управлінських рішень.

Об'єкт дослідження є процеси складання приміток до річної фінансової звітності, методика їх складання та використання в управлінні ДП «Рахівське ЛДГ».

Недоліки. Незважаючи на наукову і практичну цінність роботи, доцільним було б дослідити особливості складання приміток до річної фінансової звітності в контексті змін законодавства, а також запропонувати напрямки удосконалення складу та структури фінансової звітності як джерела інформації для ефективного управління. Однак дане зауваження має рекомендаційний характер та не знижує рівень виконання роботи.

Загальний висновок. Випускна робота *Стан Олени Василівни* на тему: *«Примітки до річної фінансової звітності, методика їх складання та використання в управлінні»* є завершеним, поглибленим, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом і оформленням відповідає вимогам щодо таких робіт, допускається до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує присудження кваліфікації бакалавра обліку і аудиту.

Науковий керівник:

доктор економічних наук,
професор кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника»
«10» червня 2020 р.



Г.В. Лешчук

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1.Економічна сутність та порядок формування річної фінансової звітності	7
1.2.Суть, значення та використання в управлінні Приміток до річної фінансової звітності.....	13
1.3.Нормативно-правове регулювання та методичне забезпечення Приміток до річної фінансової звітності.....	16
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	
2.1.Призначення і склад Приміток.....	23
2.2.Методика та документальне оформлення Приміток до річної фінансової звітності.....	26
2.3. Порядок складання та перспективи вдосконалення Приміток до річної фінансової звітності.....	31
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Організаційні засади аналізу Приміток до річної фінансової звітності.....	42
3.2. Використання інформації за сегментами у фінансовій звітності	47
3.3. Сучасні технології комп'ютеризації та електронного подання річної фінансової звітності.....	51
ВИСНОВОК.....	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	58
ДОДАТКИ.....	65

Актуальність теми. В сучасних умовах бухгалтерська звітність виступає завершеним етапом облікового циклу підприємства, що відповідно складається на основі фактичних даних бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Узагальнено Примітки до річної фінансової звітності постають вагомим інформаційним джерелом, оскільки можуть розширювати та доповнювати основні форми бухгалтерської звітності, при цьому забезпечувати формування релевантної інформації для апарату управління підприємства.

Мета дослідження полягає в розвитку теоретичних, методичних і організаційних основ приміток до фінансової звітності підприємств лісового господарства в частині посилення їх інформативності, оперативності, достовірності та аналітичності. Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- узагальнити існуючі теоретичні та методичні підходи щодо трактування економічної сутності та порядку формування річної фінансової звітності;
- узагальнити та згрупувати нормативно-правове регулювання та методичне забезпечення Приміток до річної фінансової звітності;
- дослідити методику складання Приміток до річної фінансової звітності;
- визначити особливості документального оформлення Приміток до річної фінансової звітності;
- сформулювати основні аспекти порядку складання та перспективи вдосконалення Приміток до річної фінансової звітності;
- обґрунтувати організаційні засади аналізу Приміток до річної фінансової звітності;
- обґрунтувати особливості використання інформації за сегментами у фінансовій звітності;
- виокремити сучасні технології комп'ютеризації та електронного подання річної фінансової звітності.

Завданням дослідження є усвідомлення і утвердження відповідальності за організацію та здійснення бухгалтерського обліку і достовірне складання Приміток до річної фінансової звітності. Від так, основне завдання приміток до фінансової звітності полягає у розкритті поняття про надання достовірної інформації та формування аналітичних показників, які забезпечують ефективність інформаційної бази для ухвалення рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і закордонних вчених, зокрема: С.Ф. Голов, Н.М. Гудзенко, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Т.Г. Камінська, Т.Г. Китайчук, О.М. Петрук, Т.Ф. Плахтій, О.А. Подолянчук, Н.Л. Правдюк, П.Я. Хомин та ін. У працях даних науковців представлено питання щодо подолання недосконалості сучасного стану представлення звітних даних, розробленню пропозицій щодо згладжування відмінностей між національними вимогами і міжнародною практикою складу показників, які підлягають розкриттю у звітних формах.

Наявне нормативно-законодавче регулювання обліку та відображення інформації у Примітках потребує подальшого вдосконалення в частині гармонізації з міжнародними стандартами обліку та звітності, доповнення їх форм показниками, що передбачені П(С)БО щодо окремих об'єктів обліку, приведення у відповідність структури Приміток із послідовністю статей форм фінансової звітності, забезпечення порівнянності їх показників за періодами та для різних підприємств.

Предметом дослідження визначено систему формування теоретичних знань та практичних навичок щодо звітності підприємства, що складається господарюючими суб'єктами держави, а також визначено процеси і закономірності формування та аналізу інформації приміток до фінансової звітності.

Об'єктом дослідження є економічні основи і бухгалтерська практика та опрацювання приміток до фінансової звітності в ДП «Рахівське ЛДГ».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні та поглибленні методичних аспектів розвитку приміток до фінансової звітності та розробці напрямів її застосування вітчизняними підприємствами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані у діяльності ДП «Рахівське ЛДГ».

Структура та обсяг бакалаврської роботи. Бакалаврська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг бакалаврської роботи становить на 82 сторінки комп'ютерного тексту, в тому числі основна частина роботи складає 65 сторінок. Робота містить 7 таблиць, 9 рисунків, 18 додатків і 63 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та порядок формування річної фінансової звітності

Бухгалтерський облік, як відомо, характеризує весь процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень [54, п. 4].

Узагальнено у науковій літературі дефініція «звітність» становить систему різноманітних показників, що характеризують результати фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період.

Згідно із Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16.07.1999 - XIV) [54] бухгалтерська звітність відображає систему узагальнення показників, які розкриваються в заповнених формах звітності, що характеризують господарсько-фінансову діяльність підприємств за попередній період (місяць, квартал, рік) [54, п. 6].

Основними завданнями контролю бухгалтерського обліку та звітності є:

- всестороннє вивчення і розкриття організації обліку та контролю за всебічним і раціональним використанням грошових коштів, матеріальних ресурсів, і передбачення забезпеченням власності підприємства;
- установлення і забезпечення повноти, своєчасності та достовірності відображення господарських і фінансових операцій в первинних документах і облікових регістрах у відповідності до діючих нормативних документів;
- контроль за забезпеченням впровадження сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;
- контроль за достовірністю відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності кількісних і якісних показників роботи підприємства.

Значення бухгалтерської звітності виступає джерелом інформації про результати господарсько-фінансової діяльності підприємства, а також забезпечує аналіз діяльності підприємства, для подальшого її планування і функціонування (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Концепт основних значень звітності

Визначені і сформовані вимоги до бухгалтерської звітності полягають у гарантуванні достовірності даних, що може бути забезпечено документальним обґрунтуванням усіх записів, здійсненням інвентаризації, дотриманням правил оцінки статей балансу, розподілом прибутків за періодами; забезпечувані своєчасності формування даних для оперативного управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Доцільно також відмітити, що система вимог до звітності повинна ґрунтуватись на правових засадах, тобто обов'язковість подання та якісних параметрах, тобто зрозумілість, доречність, достовірність, порівнянність (рис. 1.2).

Згідно чинного законодавства України відповідальність за достовірність складання та вчасність подання фінансової звітності несуть головний бухгалтер та керівник підприємства, що відповідно засвідчується їх підписами.

Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони є розпорядниками коштів на підприємстві і несуть відповідальність за організацію

та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності [36].

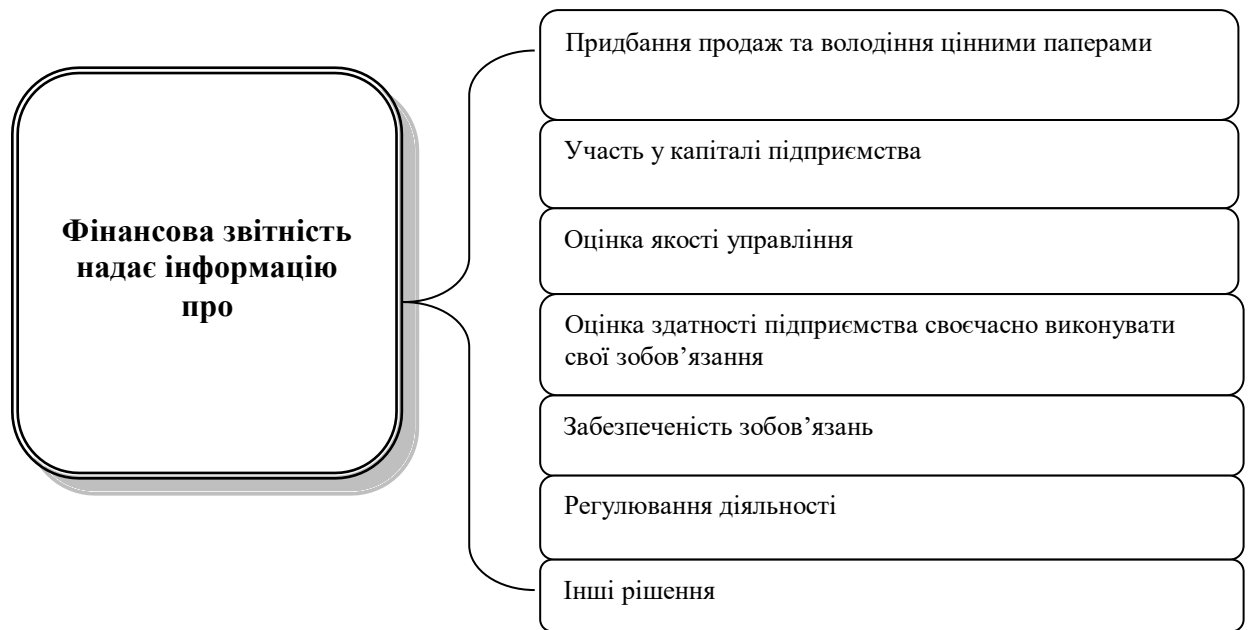


Рис.1.2.Узагальнення інформації, що надає фінансова звітність

Доцільно також відмітити основні вимоги, що можуть бути представлені до фінансової звітності, а саме:

- вчасність надходження даних;
- показники звітності повинні відповідати показникам обліку;
- повинна бути точною та реальною;
- повинна складатись і подаватись у затверджені терміни;
- повинна гарантувати правильність розподілу прибутків і витрат.

Звітність заповнюється по типових формах, до яких щорічно Міністерство Фінансів України видає інструкцію, в яких дає пояснення порядку заповнення тих чи інших форм звітності [30].

Бухгалтерській звітності властиві основні вимоги, що супроводжують правдивість, реальність, єдність і ясність.

Звітність підприємства складається за єдиними формами та інструкціями Міністерства фінансів України, погодженими з Мінстатом України. Узагальнено класифікацію фінансової звітності представлено на рис. 1.3. Слід відмітити, що річна звітність може також трактуватись як періодична чи поточна фінансова звітність.

Подання звітності регламентоване чинним законодавством і повинно бути представлене підприємством не пізніше встановленого строку наступного за звітним періодом місяця ,а річна - не пізніше встановленого строку наступного за звітним року [18, с. 442].

На практиці більшість підприємств щомісячно складає для своїх потреб бухгалтерський баланс та різні форми, що потрібні для оперативного керівництва.

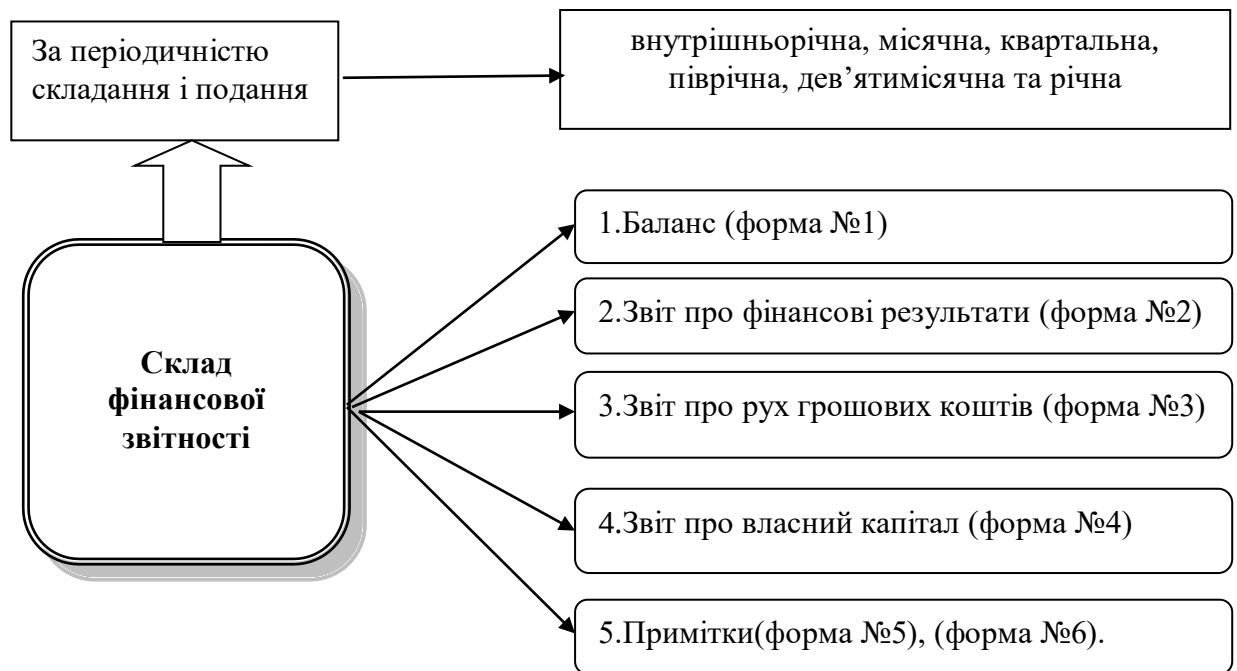


Рис.1.3. Концептуальна основа фінансової звітності

Узгоджені форми фінансового звіту складаються та подаються у відповідному складі та у встановлені строки в органи, які визначено законодавством [54].

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто з 1 січня до 31 грудня.

Інформація щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовується як основа для прогнозування майбутнього фінансового стану, результатів діяльності, якими безпосередньо зацікавлені користувачі [42, с. 24].

Користувачі мають бути спроможні визначати відмінні риси різних облікових політик щодо схожих операцій та інших подій, які використовуються у різний час та різними підприємствами. Узагальнено звітність, що складається

підприємствами можна класифікувати за наступними критеріями:

- 1) видами;
- 2) обсягом даних, що включаються у звіти;
- 3) метою, з якою складаються звіти;
- 4) періодичністю складання.

Бухгалтерська звітність містить показники фінансової діяльності підприємства. Вона складається на підставі обліку, підтверджується первинними документами, а також використовує дані оперативної та статистичної звітності [25].

Статистична звітність призначена для вивчення діяльності підприємств і галузей господарства та представляє собою систему кількісних та якісних показників, що не характерні для бухгалтерського обліку.

Оперативна звітність призначена для поточного контролю та управління на момент здійснення господарських операцій. Розрізняють періодичну та річну звітність. Аналіз звітності дозволяє визначати і швидко виправляти недоліки в роботі, попереджати їх виникнення у подальшому.

Перед складанням звітності підприємства доцільно здійснити перевірку повноти відображення в поточному обліку господарських операцій та стану розрахунків, визначення витрат на обслуговування виробництва та управління, визначення фактичної собівартості виробленої та реалізованої продукції, визначення фінансових результатів від реалізації продукції та позареалізаційних операцій, проведення інвентаризації тощо. Узагальнено етапи процесу підготовки та складання фінансової звітності доцільно представити за наступними етапами, що представлено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Узагальнення основних етапів процесу підготовки до складання фінансової звітності

Таким чином, при прийнятті управлінських рішень фінансова звітність є основоположним підґрунтям для прогнозування різноманітних фінансово-економічних показників, таких як ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, інвестиційної привабливості тощо.

1.2. Суть, значення та використання в управлінні Приміток до річної фінансової звітності

Для зовнішніх користувачів отримання фінансової звітності підприємства може бути ключовим при реалізуванні інвестиційних проектів, залученні кредитування тощо. Так як рішення зовнішніх користувачів за інших рівних умов приймаються на основі обмеженого кола показників [21, с. 24] фінансової звітності, саме ці показники знаходяться в центрі уваги фінансового менеджера і є кінцевим етапом в ході оцінки впливу прийнятих управлінських рішень на фінансовий стан підприємства [5].

Своєчасність складання та подання звітності - невід'ємна умова її корисності.

Як зазначає Н.Л. Правдюк, управління підприємством є інформаційним процесом, важливу роль в функціонуванні якого відіграє система обліку, як постачальник достовірної та доречної інформації для прийняття рішень [52].

Для забезпечення ефективних умов здійснення управління підприємством важливе значення має розробка правил формування облікової інформації, які б забезпечували належний рівень її якості.

Формування якісної інформації складає основу її конкурентоздатності у порівнянні з даними інших інформаційних систем, які також використовуються в якості інформаційних джерел при прийнятті рішень [52].

У інформаційних потоках підприємств фінансова звітність, і зокрема, примітки, займають особливе місце, оскільки слугують основним джерелом для оцінки та прогнозування фінансового стану підприємства. Саме тому фінансова звітність повинна відповідати певним якісним характеристикам (рис. 1.5).

Розкриття інформації у фінансовій звітності традиційно пов'язують з примітками до фінансових звітів. Внаслідок представлення чотирьох первинних форм фінансових звітів в агрегованому вигляді інформація, що міститься в них, лише частково розкриває діяльність підприємства [11].

Тому повне розкриття цих статей у примітках дозволяє користувачам отримати необхідну для управління й прийняття рішень інформацію. Слід відмітити, що загальні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності

викладені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», при цьому вимоги до розкриття окремих активів і зобов'язань - у відповідних П(С)БО.



Рис.1.5. Узагальнення якісних характеристик фінансової звітності

Слід акцентувати увагу на тому, що у вітчизняній нормативній базі відсутні основні принципи розкриття інформації та рекомендації з оцінки суттєвості інформації. Ті ж підприємства, що формують свої фінансові звіти на основі національних П(С)БО, складають примітки лише в табличній формі, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. [57], що, з одного боку, не містять вичерпного переліку інформації, необхідного користувачам для прийняття економічних рішень, з іншого – враховуючи жорстку стандартизованість, включають таблиці, які часто не заповнюються підприємствами.

Примітки до фінансової звітності формуються з урахуванням специфіки його діяльності в певній галузі чи сфері, що зумовлює використання різноманітних методів та методик щодо формування показників приміток до фінансової звітності. У вітчизняній нормативно-правовій практиці процес складання та подання приміток до фінансової звітності регулюється основними нормативно-правовими актами, П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», що згруповано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Регулювання додатку до приміток до річної фінансової звітності
«Інформація за сегментами»*

Регулювання	П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
Сфера застосування	підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення
Джерело інформації	консолідована та індивідуальна фінансова звітність
Інформація, яку необхідно розкривати	доходи, витрати, активи і зобов'язання
Узгодження	сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися з відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства
База для визначення звітного сегмента	господарська або географічна ознака
Суттєвість	сегмент також може бути визнаний звітним, якщо інформація про нього є суттєвою, при цьому загальна сума чистого прибутку від зовнішніх операцій звітних сегментів повинна дорівнювати 75% чи більше від сукупного чистого прибутку
Винятки	Малі підприємства, неприбуткові організації, банки і бюджетні установи та підприємства

**Сформовано на основі даних [48; 64]*

На основі наведеного вище, можна вважати, що основним користувачем такої звітності є державні органи влади, що відповідно свідчить про відсутність концепції корисності інформації.

Особливо важливо дослідити нормативно-правове регулювання обліку та складання фінансової звітності для вираження особливостей регулювання та визначення перспективних напрямів удосконалення цієї звітності.

Застосування стандарту на практиці супроводжується проблемами, зокрема сукупні дані показників за звітними сегментами мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства [51].

Отже, інформація, що розкривається у примітках, поряд із основними формами фінансової звітності, повинна забезпечувати головну функцію фінансової звітності по відношенню до суспільства. Завдання функції сприяти перетворенням його соціально-економічного розвитку, розкривати специфіку нарощування капіталу, і відображати аналітичну систему показників, спрямованих на збереження та примноження ресурсів.

1.3. Нормативно-правове регулювання та методичне забезпечення обліку та аналізу фінансової звітності

В сучасних умовах проведення державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності впроваджується з метою створення системи єдиних правил фінансової звітності, які є обов'язковими для усіх суб'єктів господарювання та можуть гарантувати інтереси як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Загалом Міністерство фінансів України здійснює регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності, а також затверджує відповідні національні положення й нормативно-правові акти. При цьому, Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своїх компетенцій здійснюють розроблення на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх імплементації. При Міністерстві фінансів діє методологічна рада з бухгалтерського обліку, що займається розробленням та вдосконаленням положень обліку, поліпшенням організації, форм і методів обліку. Створення методологічного забезпечення сучасних технологій обробки облікової інформації, а також вирішення питань підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-бухгалтерів устанавлюється дією ради.

На сучасному етапі нормативно-правове регулювання складання та подання приміток до фінансової звітності здійснюється на основі різноманітних актів (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2.

Узагальнення нормативно-правового регулювання складання та подання приміток до фінансової звітності*

№	<i>Положення</i>
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. №73.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Мінфіну від 28.05.99 р. №137.
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. №92.
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. №242.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну від 08.10.99 р. №237.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. №290.
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. №318.
8.	Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».
	<i>Інструкції</i>
9.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291.
10.	Інструкція №69 - Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну від 11.08.94 р. №69.
11.	Інструкція №291- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291.

Сформовано на основі джерел [36; 43; 45; 46; 48]

Слід відмітити, що останні роки було розроблено та імплементовано 35 Положень бухгалтерського обліку, які є основними нормативними актами, що регулюють методологічні основи обліку та регулюють методологічні засади ведення обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності, несе

власник або уповноважений орган, що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [43]. При цьому суб'єктами господарювання самостійно здійснюється:

- вибір форми організації бухгалтерського обліку;
- визначення, розроблення та впровадження облікової політики;
- вибір форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку;
- розроблення системи і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- затвердження правил та системи документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- виведення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших підрозділів.

Порядок, спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54], з урахуванням особливостей і технології обробки облікових даних.

Слід також відмітити, що головний бухгалтер підприємства відповідає за встановлення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у визначені терміни фінансової звітності; контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємств.

Усі накази Міністерства фінансів щодо бухгалтерського обліку та складання звітності підлягають реєстрації у Міністерстві Юстиції України, після чого вони вводяться в дію. Отже, можна виділити наступні етапи прийняття основних нормативно-правових актів, що регулюють складання і подання фінансової звітності та зареєстровані у Міністерстві Юстиції України (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Етапи затвердження нормативно-правових актів щодо складання і подання фінансової звітності

№ п/п	Назва документу	Затверджено	Призначення
1	Перелік видів діяльності, щодо яких складається зведе на фінансова звітність [16]	Наказ Мінфіну України від 24.02.2000 р. № 37	Встановлює перелік видів діяльності щодо яких складається зведена фінансова звітність
2.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку[19]	Наказ Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності
3.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [17]	Наказ Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами і доповненнями	Є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку 19
4.	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7]	Наказ Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами і доповненнями	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації
5.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [18]	Наказ Мінфіну України від 19.04.2001. № 186 із змінами і доповненнями	Є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) СМП у бухгалтерському обліку
6.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [36]	Наказ Мінфіну України від 07.02.2013р. № 73 із змінами і доповненнями	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [14]	Наказ Мінфіну України від 27.06.2013р. № 628 із змінами і доповненнями	Визначається порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності

При цьому, сформована звітність згідно МСФЗ, отримується шляхом ведення відразу облік за МСФЗ (конверсія), або шляхом трансформації готової фінансової звітності в кінці періоду. Метод трансформації охоплює виключно

статті фінансової звітності, при цьому паралельне ведення бухгалтерського обліку може забезпечувати процес формування фінансової звітності за МСФЗ. На основі певних бухгалтерських записів протягом усього звітного періоду можна сформувати додатки до фінансової звітності.

У зв'язку із цим, паралельний облік – самий точний, але самий затратний метод, оскільки вимагає складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим щоденним паралельним веденням обліку [25, с.49]. Таким чином, кожна господарська операція має бути відображена двічі, тобто згідно МСФЗ та згідно П(с)БО.

Проводиться механізований процес перенесення даних в окремий регістр бухгалтерського і управлінського обліку з автоматичним коригуванням та формуванням звітності відповідно до МСФЗ. У відповідності до МСФЗ також проводиться переведення даних обліку в кінці періоду шляхом перекласифікації господарських операцій та внесення коригувань відповідно до вказівок МСФЗ.

На практиці реалізація будь-якої програми бухгалтерського обліку відбувається через систему нормативного регулювання процедур організації та ведення обліку господарської діяльності. Спроваджена концептуальна основа є базовим вихідним нормативним документом, що визначає основоположний підхід до системи обліку та звітності, який запроваджується на рівні країни.

Загальна роль концептуальної основи виявляється у тому, що вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Впроваджуючи загальний початковий підхід до процесу ведення обліку та складання звітності концептуальна основа є інструментом доведення концепції до практичних правил ведення обліку подання звітності.

Застосування концептуальної основи як одного з нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку викликане характером МСФЗ, їх розуміння і впровадження передбачає розкриття основних принципів та базових положень відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання.

Вихідні положення впливають із мети фінансової звітності загального призначення, тобто загальний склад фінансової звітності доцільно представити наступним чином (табл. 1.4).

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [36].

Таблиця 1.4.

Загальний склад фінансової звітності

<i>Форма звітності</i>	<i>Регламентуючий нормативний документ</i>
Баланс (Звіт про фінансовий стан, форма № 1) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід, форма № 2) Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) Звіт про власний капітал (форма № 4)	ч. 2 ст. 11 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», п.п. 1 та 2 р. П НП(С)БО 1
Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) «Інформація за сегментами» (форма №6)	п. 1 П(С)БО 25 Додаток до річної фінансової звітності П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.05р. №412

Окрім цього, Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 встановлено терміни подання фінансової звітності, щодо річної фінансової звітності, то вона повинна подаватись не пізніше 20 лютого наступного за звітним року [35].

Основною метою складання та подання фінансової звітності є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам повної, актуальної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства задля для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, у вітчизняній практиці усі суб'єкти господарювання складають та подають наступну фінансову звітність:

- 1) Баланс (звіту про фінансовий стан);
- 2) Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);
- 3) Звіт про рух грошових коштів;
- 4) Звіт про власний капітал;
- 5) Примітки до фінансової звітності.

Окрім суб'єктів малого підприємництва, неприбуткових підприємств, установ та організацій, а також представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, які відповідно формують скорочену фінансову звітність.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Призначення і склад Приміток

Ваговою частиною при складанні річної фінансової звітності є формування та представлення Приміток, що регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54].

Узагальнено, Примітки до фінансової звітності трактують як сукупність показників та пояснень, що забезпечують обґрунтованість та деталізацію статей фінансових звітів. Примітки до фінансових звітів поділяються на три компоненти (рис. 2.1.)



Рис. 2.1. Класифікація Приміток до фінансових звітів за змістом

У вітчизняній практиці є затверджено типові форми фінансової звітності та порядок їх формування, а також сформовано відповідні вимоги до розкриття додаткової інформації (рис. 2.2). Усі підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, зобов'язані розкривати інформацію, що стосується даного суб'єкта господарювання, і розкриття якої передбачено П(с)БО.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] зобов'язання щодо оприлюднення річної фінансової звітності покладається на відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди,

інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи.



Рис. 2.2. Узагальнення сутності та основних вимог до приміток

У примітках до фінансових звітів необхідно розкривати та представляти:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не представлена у фінансових звітах, проте є обов'язковою за відповідними П(с)БО;
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

У науковій літературі узагальнено суттєва інформація трактується як інформація, відсутність якої може вплинути на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності. При цьому рівень суттєвості інформації визначається П(с)БО або апаратом управління підприємства.

Оскільки, облікова політика становить сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються суб'єктом господарювання при формуванні та поданні фінансової звітності, то підприємства зобов'язані дотримуватись принципів оцінки статей звітності та відповідно методів обліку щодо окремих статей звітності.

Окрім цього, в кінці кожного П(С)БО представлено перелік інформації, яка підлягає розкриттю у Примітках за розділами обліку або до окремих фінансових звітів. При цьому, межа представлення інформації, що повинна наводитися у примітках до фінансових звітів це:

- 1) інформація, що розкривається у примітках, має пов'язуватися з первинною документацією та звітами;
- 2) інформація у примітках повинна ґрунтуватися на минулих операціях, що існували на дату звітності;
- 3) прогнозна інформація, не пов'язана з відображенням елементів у первинних фінансових звітах, у примітках не наводиться;

Не підлягає розкриттю у примітках до фінансових звітів інформація, яку не вимагають стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На думку А.В. Озеран, всю релевантну інформацію, що може наводитися у примітках до фінансових звітів, доцільно згрупувати [40].

Таким чином, примітки до фінансових звітів є одним із найпотужніших інформаційних джерел для прийняття ефективних управлінських рішень щодо суб'єкта господарювання та його майбутньої діяльності. Для формування і представлення приміток необхідно володіти різноманітними показниками, які відповідно можуть забезпечити деталізацію й обґрунтованість статей первинних фінансових звітів. При цьому, підґрунтям розкриття інформації у примітках є концепція доречності та суттєвості. Інформація забезпечує деталізацію і пояснення первинних фінансових звітів з метою досягнення ними своєї мети [39]:

- примітки розкривають інформацію про операції та події, які існували на звітну дату;

- прогнозна інформація, що не стосується минулих операцій і подій, не наводиться у примітках до фінансових звітів;
- усунення шаблонного розкриття, індивідуалізації інформації;
- застосування професійного судження.

Отже, за допомогою підтримки інститутів і розвитку концепцій, є надія, покращити корисність фінансових звітів, підвищити прозорість усієї фінансової інформації, що сприятиме прийняттю адекватних управлінських рішень.

2.2. Методика та документальне оформлення Приміток до річної фінансової звітності

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про пов'язані сторони та її розкриття у фінансовій звітності підприємств, організацій, інших юридичних осіб незалежно від форм власності визначено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” [46]. Однак, слід акцентувати на тому, що визначення пов'язаних сторін та характеру стосунків між ними трактуються також й іншими П(С)БО.

Узагальнено трактування контролю становить як вагомий вплив на фінансово-господарську політику підприємства з метою одержання певних вигод від його діяльності у майбутньому періоді. Окрім цього, спільний контроль – це процес розподілу контролю за фінансово-господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності. Пов'язані сторони можуть бути представлені як юридичні, так і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють фінансово-господарський контроль над підприємством або суттєво можуть впливати на його діяльність, а також підприємства, які перебувають під його контролем або суттєвим впливом (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Види пов'язаних сторін та характер стосунків між ними

Статус пов'язаної сторони	Характер стосунків	П(С)БО, який містить визначення осіб та характеру стосунків між ними	Назви пов'язаних осіб	
			які здійснюють контроль (мають суттєвий вплив)	які контролюються (знаходяться під суттєвим впливом)
Юридична особа	Контроль	П(С)БО 19, П(С)БО 23	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
		П(С)БО 12, П(С)БО 23	Контролюючий учасник	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи
	Суттєвий вплив	П(С)БО 3, П(С)БО 12, П(С)БО 23	Підприємство-інвестор	Асоційоване підприємство
Фізична особа	Контроль	П(С)БО 23	- Інвестор - Провідний управлінський персонал - Близькі члени їхньої родини	-
	Суттєвий вплив	П(С)БО 23	- Інвестор - Провідний управлінський персонал - Близькі члени їхньої родини	-

Отже, стосунки між пов'язаними сторонами можуть бути представлені як через функцію контролю, так і через функцію суттєвого впливу. Фізичні особи, які можуть вважатися пов'язаними є управлінський персонал, котрий відповідальний за планування, організування, мотивування, прогнозування та контролювання діяльності підприємства, а також близькі члени їхніх родин. Відповідно наявність суттєвого впливу можна визначити на основі:

- представництва в раді директорів;
- участі у процесах формування та впровадження політики підприємства;
- участі у вагомих господарських операціях підприємства;
- забезпеченні підприємства управлінською чи технічною інформацією.

Слід також відмітити, що операції пов'язаних сторін доцільно трактувати як процес передання активів або зобов'язань між пов'язаними сторонами. При цьому до операцій, які підлягають розкриттю, відносяться:

- придбання або продаж активів;
- надання або отримання послуг;
- агентські угоди (угоди консигнації тощо);
- орендні угоди;
- ліцензійні угоди;
- фінансові операції;
- гарантії та застави;
- операції з провідним управлінським персоналом, передбачені контрактом, та з близькими членами його родини.

Узагальнено ціноутворення в таких операціях (оцінка активів або зобов'язань) можна здійснювати за допомогою різноманітних методів (табл. 2.2).

Згідно методу порівнюваної неконтрольованої ціни, процес визначення ціни здійснюється шляхом порівняння з ціною на аналогічний товар, що реалізується за звичайних умов діяльності покупцеві, який не пов'язаний з продавцем. Фактично ціна в такій операції не відрізняється від тієї, яка зазвичай застосовується підприємством.

Слід також відмітити, що за усіма іншими методами ціноутворення, ціна в операціях з пов'язаними сторонами може бути нижчою за ціну, що застосовується в операціях між не пов'язаними сторонами:

- за методом ціни перепродажу може визначатися шляхом вирахування відповідної націнки з ціни товару;
- за методом «витрати плюс» може визначатися як сума собівартості товарів, яку визначає постачальник, та певної націнки;
- передача активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю або здійснюється безоплатно.

Таблиця 2.2.

Ціноутворення в операціях між пов'язаними сторонами

Підхід до ціноутворення	Методи ціноутворення	Формула для визначення ціни	Порівняння з ціною (Ц _{нп}), яка застосовується в операціях з непов'язаними сторонами	Переважні умови застосування
1	2	3	4	5
Узгоджена ціна	Порівнюваної неконтрольованої ціни	$C = C_{зв}$	$C \cong C_{нп}$	-
	Ціни перепродажу	$C = C_{п} - Н$	$C < C_{нп}$	При передачі з метою наступного перепродажу непов'язаним сторонам
	За ціною	$C = C + Н$	$C < C_{нп}$	-
	“витрати			
	плюс”			
	За балансовою вартістю	$C = Бв$	$C < C_{нп}$	При передачі з метою наступного використання безпосередньо пов'язаними сторонами
Ціна не встановлюється (безоплатна передача)	—	$C = 0$	$C <$	

Умовні позначення:

Ц – ціна, що застосовується в операції між пов'язаними сторонами;

Ц_{зв} – звичайна ціна;

Ц_п – ціна продукції;

Н – націнка;

С – собівартість продукції;

Бв – балансова вартість активу (зобов'язання).

Загалом мета ціноутворення ґрунтується на отриманні додаткових фінансових вигод на операціях між пов'язаними сторонами.

Узагальнення основних вимог до розкриття інформації у Примітках щодо операцій із пов'язаними сторонами представлено у таблиці 2.3. Відповідно обсяг і зміст Приміток може залежати від:

- 1) характеру фінансово-господарських стосунків між з пов'язаними сторонами;

2) наявності операцій з пов'язаними сторонами протягом звітного періоду.

Таблиця 2.3.

Загальні вимоги до розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами

Характер стосунків між пов'язаними сторонами	Інформація, що розкривається у Примітках до фінансових звітів	
	<i>за відсутності операцій з пов'язаними сторонами протягом звітного періоду</i>	<i>за наявності операцій між пов'язаними сторонами протягом звітного періоду</i>
Контроль	Характер відносин між пов'язаними сторонами	• Характер відносин між пов'язаними сторонами • Види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) з пов'язаними сторонами • Використані методи визначення ціни в операціях пов'язаних сторін • Суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін
Суттєвий вплив	-	• Характер відносин між пов'язаними сторонами • Види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) з пов'язаними сторонами • Використані методи визначення ціни в операціях пов'язаних сторін • Суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін

Таким чином, необхідно особливу увагу акцентувати на певних виключеннях, зокрема наявності певної інформації, яка може не наводитись у Примітках, а саме:

- усіх консолідованих фінансових звітів щодо групових операцій;
- фінансових звітів материнського підприємства та дочірнього підприємства;
- фінансових звітів підприємств державної форми власності.

2.3. Порядок складання та перспективи вдосконалення Приміток до річної фінансової звітності

У Примітках до річної фінансової звітності виокремлюють наступні основні розділи:

- 1.Відповідність фінансових звітів вимогам П(С)БО.
- 2.Облікова політика підприємства за всіма суттєвими статтями звітів.
- 3.Якщо були зміни облікової політики чи облікових оцінок, то розкриття відповідної інформації.

4.Форма №5.

5.Додаткова інформація до форм №1-5 наводиться по всіма суттєвими статтями звітності: інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах та інша додаткова інформація.

Інформація, що подається у Примітках у додаток до форми №5, представляється за формою, яку підприємство може обирати на власний розсуд. При обранні форми подання інформації у Примітках підприємство повинно забезпечити найкращі із доступних можливості для розуміння змісту фінансової звітності [26].

Фінансова звітність повинна супроводжуватися листом підприємства та містити інформацією про склад фінансової звітності, яка подається.

При цьому, структура інформації приміток до річної фінансової звітності, що подається в типових таблицях, повинна бути побудована таким чином, що деталізує інформацію інших форм фінансової звітності (табл. 2.4). Для зручності складання і перевірки показників приміток доцільно якому вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо) буде наведено таку інформацію, підприємство обирає самостійно (п. 4 наказу №302).

Таблиця 2.4

Узагальнення іншої інформації, що підлягає розкриттю у примітках до річної фінансової звітності

№ п/п	Нормативний акт ,яким регламентовано	Яка інформація розкривається
<i>Підприємства, які не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність</i>		
1	П. 6 розд. IV НП(С)БО 1 п. 22, П(С)БО 6	Про облікову політику підприємства та її зміни
2	Пп. 20, 21, 23 П(С)БО 6	Про виправлення помилок, зміну облікових оцінок, події після дати балансу
3	П.п. 36.1 П(С)БО 7	Вартість основних засобів (первісна або переоцінена), за якою вони відображені в Балансі
4	П.п. 36.1 П(С)БО 8	Вартість нематеріальних активів (первісна або переоцінена), за якою вони відображені в Балансі
5	П.п. 13.1 П(С)БО 10	Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості
Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності встановлено законодавством		
6	Всі П(С)БО	Уся інформація, розкриття якої у примітках передбачено П(с)БО

Окрім цього, у довільній формі можна наводити й іншу інформацію, яку керівництво підприємства визначає суттєвою та яка може надавати повнішу та об'єктивнішу картину про фінансово-господарський стан і результати діяльності підприємства.

Слід також відмітити, що у міжнародній практиці Примітки до фінансової звітності є одним із основоположним елементом фінансової звітної інформації будь-якого підприємства, оскільки саме користувачі можуть отримати більш детальні відомості про результати фінансово-господарської діяльності підприємства та визначити інвестиційну привабливість та інвестиційний потенціал підприємства.

При цьому міжнародні стандарти фінансової звітності абсолютно не формалізують приміток, а встановлюють загальні вимоги до інформації, яка повинна бути розкритою. У реаліях вітчизняної системи бухгалтерського обліку ситуація з примітками до фінансової звітності дещо жорсткіша [33].

Слід також відмітити відсутність порядку заповнення типової форми фінансової звітності - Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5).

Таблиця 2.5.

Аналіз Звіту про власний капітал ДП «Рахівське ЛДГ» протягом 2019 р.

Стаття	Зареєстрований (пайовий) капітал	Додатковий капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Залишок на початок року	603	20693	704
Коригування: Зміна облікової політики			
Виправлення помилок			
Інші зміни			
Скоригований залишок на початок року	603	20693	704
Чистий прибуток (збиток) за звітний період			2084
Інший сукупний дохід за звітний період			
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)			
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу			
Відрахування до резервного капіталу			
Сумачистого прибутку належна до бюджету			-1876
Сумачистого прибутку на ств. спец. фондів		208	-208
Внески учасників: Внески до капіталу			
Погашення заборгованості з капіталу			
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)			
Перепродаж викуплених акцій (часток)			
Анулювання викуплених акцій (часток)			
Вилучення частки в капіталі			
Інші зміни в капіталі		-5	
Разом змін у капіталі		203	
Залишок на кінець року	603	20896	704

Пункт 3 р. I НП(С)БО 1 пояснює, що розкриття - це надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності, при цьому кількісні та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності є предметом облікової політики підприємства. Окрім цього кількісні

критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначає самостійно керівництво підприємства.

Отже, Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, про рух нематеріальних та необоротних активів, про інвестиції, про структуру інших операційних, фінансових та інших доходів і витрат, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(с)БО чи МСФЗ [45].

Примітки до фінансової звітності є вагомим елементом звітності, оскільки становлять інформацію про загальний фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та відповідно рух грошових коштів за звітний період. При цьому у розділах та формах приміток можуть відображатися усі показники та пояснення, що обґрунтовують статті фінансової звітності. Таким чином, примітки до звітності є обов'язковим елементом річної фінансової звітності для всіх суб'єктів господарювання та відповідно повинні містити наступну структуру, що представлено на рис. 2.3.

Окрім цього Примітки до фінансових звітів становлять:

1. Сукупність різноманітних показників, які забезпечують роз'яснення статей фінансових звітів та включають додатковий аналіз звітності, необхідної для забезпечення її зрозумілості.

2. Іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними П(с)БО



Рис. 2.3. Структура приміток до річної фінансової звітності

Примітки до фінансових звітів становлять також інформацію про: рух нематеріальних та необоротних активів, інвестиції, структуру інших операційних, фінансових та інших доходів і витрат, обсяг бартерних операцій, рух забезпечень і резервів, використання амортизаційних відрахувань, методи оцінки запасів та балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації або переданих у переробку, на комісію, у заставу, інформація про нестачі і втрати від псування цінностей, суми курсових різниць, інформація про перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості, відомості про результати інвентаризацій тощо.

Таблиця 2.6.

Аналіз Звіту про фінансові результати ДП «Рахівське ЛДГ» за 2019 р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	117471	113550
Чисті зароблені страхові премії	2010		
Премії підписані, валова сума	2011		
Премії, передані у перестраховування	2012		
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	103987	100184
Валовий: прибуток	2090	13484	13366
збиток	2095	()	
Дохід(витрати)від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105		
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112		
Інші операційні доходи	2120	1005	1212
Дохід (витрати) від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121		
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		
Адміністративні витрати	2130	9073	7967
Витрати на збут	2150	1012	926
Інші операційні витрати	2180	1862	1331
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181		
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	2542	4354
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Дохід від благодійної допомоги	2241		
Фінансові витрати	2250	()	
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()

Продовження таблиці 2.6

Прибуток(збиток)від впливу інфляції на монетарні статті	2275		
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	2542	4354
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-458	-784
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2 305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	2084	3570
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	2084	3570

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	53533	52347
Витрати на оплату праці	2505	42754	40267
Відрахування на соціальні заходи	2510	9114	8651
Амортизація	2515	3967	2916
Інші операційні витрати	2520	8304	9064
Разом	2550	117672	113245

**IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ
АКЦІЙ**

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на од □ у просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Також у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання частини в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань).

Отже, узагальнено примітки до фінансової звітності можна поділити за наступними видами інформації:

- 1) про облікову політику підприємства;
- 2) яка не наведено у фінансовій звітності;
- 3) яка додатково може сприяти трактуванню окремих статей звітності.

Примітки до фінансової звітності це не лише типова форма №5, а сукупність різноманітних показників, що можуть дозволити об'єктивний аналіз про фінансово-господарський стан і результати діяльності підприємства.

Таблиця 2.7.

Аналіз основних статей балансу ДП «Рахівське ЛДГ» за 2019 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	461	1243
первісна вартість	1001	618	1419
накопичена амортизація	1002	157	176
Незавершені капітальні інвестиції	1005	2254	1672

Продовження таблиці 2.7.

Основні засоби	1010	21563	22971
первісна вартість	1011	41894	46686
знос	1012	20421	23715
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом □ участі в капіталі інших підприємств	1030	908	1044
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045	1929	1929
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом І	1095	27115	28859
ІІ. Оборотні активи Запаси	1100	2125	2149
Виробничі запаси	1101	1786	2091
Незавершене виробництво	1102	247	37
Готова продукція	1103	92	21
Товари	1104		
Поточні біологічні активи	1110		
Депозити перестрахування	1115		
Векселі одержані	1120		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	479	2482
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135	334	238
у тому числі з податку на прибуток	113 6	333	236
з нарахованих доходів	1140		
із внутрішніх розрахунків	1145		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	76	91
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	4135	362
Готівка	1166	1	2
Рахунки в банках	1167	4134	360
Витрати майбутніх періодів	1170	1594	3648
Інші оборотні активи	1190	129	229
Усього за розділом ІІ	1195	8872	9199
ІІІ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	35987	38058

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
І. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	603	603
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401		

Продовження таблиці 2.7.

Капітал в дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	20693	20896
Емісійний капітал	1411		
Накопичені курсові різниці	1412		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	704	704
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Інші резерви	1435		
Усього за розділом I	1495	22000	22203
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	1500		
Відстрочені податкові зобов'язання			
Пенсійні зобов'язання	1505		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521		
Цільове фінансування	1525		
Страхові резерви	1530		
у тому числі	1531		
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532		
резерв незароблених премій	1533		
інші страхові резерви	1534		
Інвестиційні контракти	1535		
Призовий фонд	1540		
Резерв на виплату джек-поту	1545		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	1600		
Короткострокові кредити банків			
Векселі видані	1605		
Поточна кредиторська заборгованість за:	1610		
довгостроковими зобов'язаннями			
товари, роботи, послуги	1615	4370	2548
розрахунками з бюджетом	1620	4679	8413
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1 625	277	363
розрахунками з оплати праці	1630	1363	1534
за одержаними авансами	1635		
за розрахунками з учасниками	1640		
із внутрішніх розрахунків	1645		
за страховою діяльністю	1650		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665	3240	2942
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670		
Інші поточні зобов'язання	1690	58	55
Усього за розділом III	1695	13987	15855

Продовження таблиці 2.7.

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800		
Баланс	1900	35987	38058

Слід також акцентувати увагу, на тому, що при заповненні приміток використовуються також дані синтетичного і аналітичного обліку за окремими субрахунками. Зокрема, до розділу II «Основні засоби» включається показник «Інвестиційна нерухомість» (рядок 105) та окремо розкривається інформація про інвестиційну нерухомість, оцінену за справедливою вартістю (рядок 269), про вартість основних засобів, переданих у заставу (рядок 262) та призначених для продажу (рядок 265), про залишкову вартість основних засобів, втрачених унаслідок надзвичайних подій (рядок 265) тощо. Отже, для при заповненні приміток до фінансової звітності суб'єкти господарювання використовують:

- дані фінансової звітності;
- декларації з прибутку;
- дані синтетичного і аналітичного обліку;
- облікову політику підприємства;
- дані щодо кількості випущених акцій та їх номінальну вартість тощо.

У сучасних умовах підприємства також можуть формувати окрім Приміток за формою № 5, примітки із графіками та діаграмами, тобто представляти їх у різному вигляді, проте показники повинні відповідати іншим формам фінансової звітності.

Отже, при імплементації абсолютно однакових методичних підходів до формування показників фінансової звітності та приміток до річної фінансової звітності можуть виникати різноманітні проблемні аспекти, проте ефективність визначених стратегічних напрямків розвитку методики обліку та звітності у сучасних умовах ґрунтуються саме на координації дій щодо визначення облікової політики та ефективної організації методики обліку.

РОЗДІЛ III

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційні засади аналізу Приміток до річної фінансової звітності

У сучасних умовах підвищення ефективності системи бухгалтерської фінансової звітності може бути спрямовано на вдосконалення процесу складання приміток до фінансової звітності, що відповідно становить розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації, яка розкривається в основних звітних формах. Вдосконалення приміток повинно ґрунтуватись на особливому взаємозв'язку із основними формами, що відповідно може підвищити їх аналітичну цінність. В процесі прийняття ефективних управлінських рішень однією із вагомих проблем аналізу бухгалтерської фінансової звітності є можливість отримання показників придатних для їх порівняння.

Впровадження в практику бухгалтерського обліку можливості вибору принципів, методів та прийомів його ведення при формуванні показників бухгалтерської фінансової звітності дозволяє забезпечити відповідність звітних даних умовам, задачам та функціональній структурі кожного окремого суб'єкта господарювання [27, с.216].

Отже, в сучасних умовах можна виокремити наступні проблемні аспекти у реалізуванні облікової політики підприємства:

1. Особливості вибору принципів, методів та прийомів бухгалтерського обліку із існуючої нормативної бази та їх впливом на формування показників бухгалтерської фінансової звітності.

2. Відсутність чіткого формулювання нормативно-правових актах вказівок щодо відображення у бухгалтерській фінансовій звітності окремих господарських фактів.

Аналіз фінансового стану має дві основні цілі [62, с. 14-15]:

- дослідити динаміку фінансово-господарської діяльності підприємства;

- підготувати інформацію, яка необхідна для прогнозування.

При цьому цілі можуть бути досягнутими за допомогою визначення фінансового стану підприємства на момент проведення аналізу; аналізу тенденцій та закономірностей розвитку підприємства; аналізу негативних факторів впливу на фінансовий стан підприємства; аналізу потенційних резервів для поліпшення фінансового стану підприємства.

При цьому аналіз фінансового стану підприємства здійснюється на основі взаємозалежних показників, які відповідно сформовані за допомогою даних бухгалтерської й статистичної звітності підприємства. Основний зміст зовнішнього аналізу може становити аналізування: абсолютних та відносних показників прибутку; фінансової стійкості і ліквідності балансу. Показники оцінювання фінансового стану підприємства повинні аргументовано представляти зовнішнім користувачам інформацію про надійність підприємства як у фінансовому, так і у господарському контексті. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства може бути сформовано лише за умовами повного аналізування всіх фінансових звітів підприємства, що відповідно дозволить оцінити платоспроможність, ефективність використання капіталу, своєчасність організації розрахунків тощо.

Від так доцільно виокремити наступні напрямки вдосконалення аналізу фінансової звітності:

- вдосконалення теоретично-методичних засад методики аналізування фінансової звітності;
- підвищення ефективності використання даних аналізу фінансової звітності за допомогою приведення їх до узгодженості;
- вдосконалення побудови форм фінансової звітності задля підвищення ефективності аналізування відображених в них господарських взаємозв'язків.

Оцінювання фінансового стану підприємства набуває особливої актуальності в сучасних умовах господарювання, оскільки умови конкуренції та фінансової нестабільності лише посилюють негативний вплив на функціонування підприємств.

Аналіз особливостей формування та представлення приміток до річної фінансової звітності проведено на основі діяльності ДП «Рахівське ЛДГ».

Структура управління ДП «Рахівське ЛДГ» представлено на рис. 3.1



Рис. 3.1. Структура управління ДП «Рахівське ЛДГ»

ДП «Рахівське ЛДГ» за площею лісового фонду Закарпаття входить до першої п'ятірки серед областей України. Ліси в області становлять 695,8 тис. га площі, при цьому загальний запас деревини становить 207,5 млн. куб. м. За породним складом: бук — 58,2% вкритої лісовою рослинністю площі, смерека — 26,4 %, дуб — 8,5 %, інші деревні породи — 7,9%.

Основною метою діяльності ДП «Рахівське ЛДГ» є організація ведення лісового господарства і використання лісових ресурсів на принципах невиснажливого і безперервного природокористування, яке має забезпечувати збереження лісів, охорону їх від пожеж, посилення водозахисних, санітарно-гігієнічних, оздоровчих та інших корисних властивостей.

Загалом результати аналізу форм звітності та методики її заповнення та подання інформації на ДП «Рахівське ЛДГ» показали, що існують певні розбіжності між П(с)БО та МСФЗ, невідповідності певних положень, що відповідно ускладнює ведення бухгалтерського обліку на ДП «Рахівське ЛДГ» та

викликає певні неоднозначності у трактуванні понять та категорій, що відповідно ускладнює проведення ефективного аналізу та аудиту.

Загалом формування та інформація для подання форм податкової звітності накопичується в ДП «Рахівське ЛДГ» для складання податкової звітності у системі бухгалтерського обліку, при цьому розрахунок показників для оподаткування проводиться також на основі даних бухгалтерського обліку. Електронний звіт ДП «Рахівське ЛДГ» подає у визначеному форматі, що відповідно підтверджується електронним цифровим підписом посадових осіб.

Аналізуючи проблеми економічного аналізу на ДП «Рахівське ЛДГ» доцільно виокремити наступні аспекти:

- необхідність впровадження аналітиків з інформаційних технологій;
- вдосконалення програмного забезпечення, що сприятиме автоматизації економічного аналізу;

Проведений аналіз фінансової звітності ДП «Рахівське ЛДГ» дозволив встановити наступне:

- зростання коефіцієнта оборотності активів на 0,93 протягом 2018-2019 рр., що відповідно свідчить зростання активів підприємства;
- коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості становить 2,75 протягом 2018-2019 рр.;
- зменшення коефіцієнта оборотності основних засобів на 0,56 протягом 2018-2019 рр.;
- підвищення коефіцієнта оборотності власного капіталу на 0,89 протягом 2018-2019 рр., що відповідно свідчить про ефективність використання власного капіталу підприємства;
- зростання коефіцієнтів загальної та швидкої ліквідності на 1,74 та 1,77 протягом 2018-2019 рр., що відповідно свідчить наявність вільних коштів незадіяних операційній діяльності підприємства;
- зростання коефіцієнтів рентабельності активів та власного капіталу на 0,05 та 0,06 відповідно протягом 2018-2019 рр., що свідчить про високу прибутковість даного підприємства.

Окрім цього, при аналізуванні показників фінансової стійкості ДП «Рахівське ЛДГ» було встановлено, що у 2019 році підвищилась його фінансова незалежність від зовнішніх інвесторів і кредиторів.

Враховуючи сучасні умови у фінансові секторі та відсоткові банківські ставки за кредитами, слід відмітити зростання виплат відсотків за кредитами ДП «Рахівське ЛДГ», що відповідно відобразилось на коефіцієнті фінансової стабільності і становить менше 1.

Аналізу показників ліквідності ДП «Рахівське ЛДГ» засвідчив критично мінімальну здатність розраховуватися коштами за своїми поточними зобов'язаннями, при цьому згідно коефіцієнта швидкої ліквідності дане підприємство достатньо швидко спроможне здійснювати погашення своїх поточних зобов'язань. У 2019 році досягнути таких показників ДП «Рахівське ЛДГ» стало можливим за рахунок збільшення величини оборотних активів, що відповідно сприяло погашенню певних поточних зобов'язань.

Аналіз показників рентабельності ДП «Рахівське ЛДГ» протягом 2018-2019 рр. засвідчив значне їх підвищення за рахунок підвищення попиту на продукцію підприємства та вдосконаленню господарської діяльності.

Загалом чистий прибуток ДП «Рахівське ЛДГ» збільшився на 352 тис. грн. у 2019 році, що відповідно було зумовлено підвищенням цін на дерево заготівельну продукцію та збільшенням обсягу реалізації.

Отже, при аналізуванні фінансової звітності ДП «Рахівське ЛДГ» було встановлено відсутність виваженої облікової політики щодо використання вільних обігових коштів, які до прикладу можна інвестувати у нові виробничі технології тощо. Окрім цього на даному підприємстві доцільно було б підвищити ефективність застосування як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту.

3.2. Використання інформації за сегментами у фінансовій звітності

При прийнятті рішень щодо надання інвестицій та позик оцінювання грошових потоків є надзвичайно важливим етапом, при цьому різні сегменти можуть створювати різні потоки грошових коштів із певними особливостями факторів впливу ризиків. Розкриття інформації за сегментами ґрунтується на конфлікті інтересів між зовнішніми користувачами фінансової звітності та суб'єктами господарювання, що представляють таку звітність.

Повне розкриття інформації за сегментами свідчить про рівень транспарентності підприємства та якість організації управлінського обліку [52, с. 20].

В сучасних умовах існує практика неповного надання інформації про підприємство, зокрема зовнішнім користувачам, що може бути зумовлено:

- низьким рівнем кваліфікації управлінського персоналу та відповідно
- незадовільним рівнем управлінського обліку на підприємстві;
- слабким конкурентним становищем підприємства на ринку;
- неефективним керівництвом підприємства;
- наявністю тіньових розрахунків у підприємства тощо.

Загалом звітність за сегментами може забезпечувати даними для аналізу основних компонентів підприємства, сприяти підвищенню ефективності управлінських рішень. Зокрема інвесторам сегментна звітність дозволяє точніше оцінити доходність вкладень, спрогнозувати грошові потоки і деталізувати співвідношення доходності з ризиками за окремими напрямками діяльності підприємства [35, ст. 13]. Для кредиторів аналіз за сегментами дозволяє визначити реальну здатність підприємства виконувати свої вчасно свої зобов'язання.

Окрім цього висвітлення інформації за сегментами діяльності підприємства становить наступні переваги, що представлено на рис. 3.5.

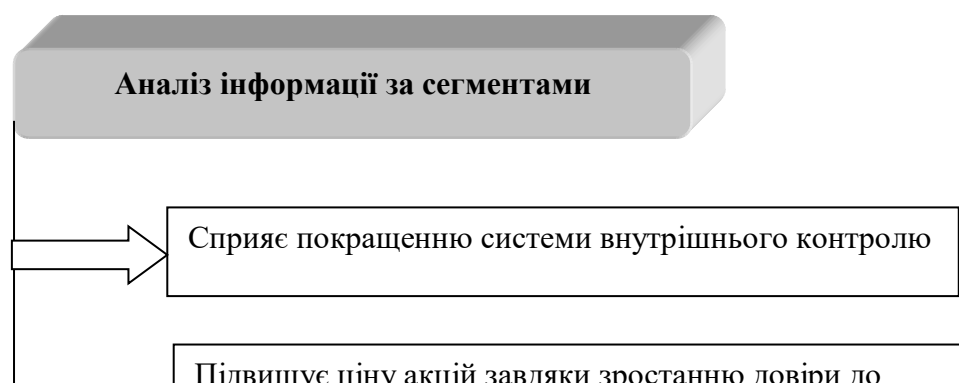


Рис. 3.5. Переваги аналізу інформації за сегментами

Таким чином, аналіз інформації за сегментами може характеризуватися значною економічною релевантністю, що відповідно сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

У науковій літературі трактування дефініції «сегментна звітність» або «звітність за сегментами» формувалось по етапно, оскільки спершу практики використовували такі поняття як «звітність багатогалузевих компаній», «звітність про диверсифіковану діяльність компаній», «звітність транснаціональних корпорацій» тощо.

Вважається, що основою майбутнього стандарту про звітність за сегментами було положення «Про необхідність додатку фінансової інформації за диверсифікованими компаніями», яке не містило поняття сегмента і не були визначені принципи сегментації, а під сегментом зазвичай розумілась галузь [22].

Перший структурований та упорядкований стандарт 14 «Фінансова звітність для сегментів комерційної організації» ґрунтувався на аналізуванні інформації за сегментами: промислове виробництво, міжнародна діяльність, експорт та інші клієнти.

Нові зміни у порядок формування звітності за сегментами внесено завдяки діяльності IASB і FASB у межах програми короткострокової конвергенції МСФЗ та US GAAP [21].

Слід особливу увагу акцентувати на тому, що вітчизняна методика формування звітності за сегментами є не досконалою та вимагає значного вдосконалення й імплементації. Оскільки вітчизняні підприємства відповідно до Закону про бухгалтерський облік повинні складати свою звітність за МСФЗ, то виникає необхідність більш повного використання П(С)БО 29.

Загалом розкриття інформації - це тривалий та детальний процес висвітлення інформації про доходи і витрати, активи і зобов'язання сегмента, проте саме МСФЗ 8 імплементує управлінський підхід, що принципово змінює підходи до процесу формування і розкриття інформації за сегментами.

Емпіричні дослідження підтверджують більшу доречність і корисність інформації за сегментами, що базується на управлінському підході, оскільки за такого способу вона дозволяє оцінити ефективність системи управління підприємства, його організаційну структуру, підзвітність керівництва, а також розподіл фінансових показників за окремими напрямками діяльності [20].

Аналіз наукової літератури дозволив виокремити переваги та недоліки управлінського підходу до формування інформації за сегментами (рис. 3.6).

Дослідження зарубіжних авторів вказують на збільшення кількості сегментів при застосуванні управлінського підходу, що обумовлено меншими можливостями до агрегування сегментів, ніж це передбачено «промисловим» підходом [17].

Залежно від структури підприємства перераховані умови можуть виявитися недостатніми для обґрунтованого виділення сегменту, тоді на додаток до них розглядатимуться інші критерії виокремлення сегменту, наприклад: специфічний характер окремого напрямку діяльності; відповідальність конкретних осіб за результати окремого напрямку діяльності; відособлення інформації, що надається раді директорів підприємства [7, с. 112].

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ
ІНФОРМАЦІЇ ЗА СЕГМЕНТАМИ**

Рис. 3.6. Виокремлення переваг та недоліків управлінського підходу до формування інформації за сегментами

Загалом операційними сегментами можуть бути підрозділи, філіали, центри відповідальності, центри затрат тощо. При цьому виробничі підрозділи, що є центрами витрат, не можуть отримувати доходи.

Окрім цього при виокремленні показників звітних сегментів виникає проблематика розподілу суми доходів, витрат, активів і зобов'язань загальної для кількох звітних сегментів. Відповідно це зумовлює необхідність формування певних критеріїв, які сприятимуть визначенню реального стану сегмента у структурі суб'єкта господарювання, а також частці його участі у забезпеченні грошового потоку.

Отже, вдосконалення формату розкриття інформації за сегментами повинно ґрунтуватись на виокремленні сум основних засобів і нематеріальних активів, встановлені критеріїв суттєвості для розкриття суми доходу від зовнішніх клієнтів тощо. Відтак роль звітності за сегментами ґрунтується на забезпеченні аналізування фінансового стану та результатів діяльності підприємства за підрозділами з метою прогнозування грошових надходжень та прийняття ефективних управлінських рішень.

3.3. Сучасні технології комп'ютеризації та електронного подання річної фінансової звітності

Для ефективного впровадження автоматизації фінансового обліку необхідно максимально зменшити людський фактор в процесі збору, реєстрації, оброблення і передавання облікової інформації, що відповідно сприятиме зменшенню паперових первинних документів. Загалом система автоматизованого обліку сприяє більш повному, оперативному та якісному складанню звітності, що відповідно впливає на ефективність прийняття управлінських рішень.

Автоматизований облік сьогодні стає складовою частиною управлінської системи підприємства за умови комплексного, системного та цілеспрямованого підходу з орієнтацією на потреби відповідної ланки управління [58, с. 147].

Імплементація комп'ютерних інформаційних облікових систем, таких як до прикладу «1С:Підприємство», КІС «Галактика», «Парус-Консолідація», КІС «Монополія», «Гарант-Учет», «SAP» характеризується лише значними перевагами. Відмінністю даних програмних продуктів є лише їх вартість, конфігурація та різноманітність методів вирішення задач.

Загалом інформаційна технологія облікового процесу – визначає собою систему методів і способів збору, нагромадження, реєстрації, передавання, відображення, зберігання, пошуку, модифікації, аналізу, захисту, видачі необхідної інформації всім зацікавленим підрозділам на основі застосування

апаратних та програмних засобів. Особливості діяльності бухгалтерії того чи іншого підприємства дозволяють обрати ту чи іншу спеціалізовану АРМ.

Слід відмітити, що вітчизняні підприємства успішно запроваджують різноманітні бухгалтерські комп'ютерні програми, що відповідно позитивно впливає на процес прийняття ефективних управлінських рішень, аналізуванні та прогнозуванні розвитку внутрішнього і зовнішніх ринків. Проте, необхідно також відмітити наявність певних недоліків у застосування інформаційних технологій (рис. 3.7).

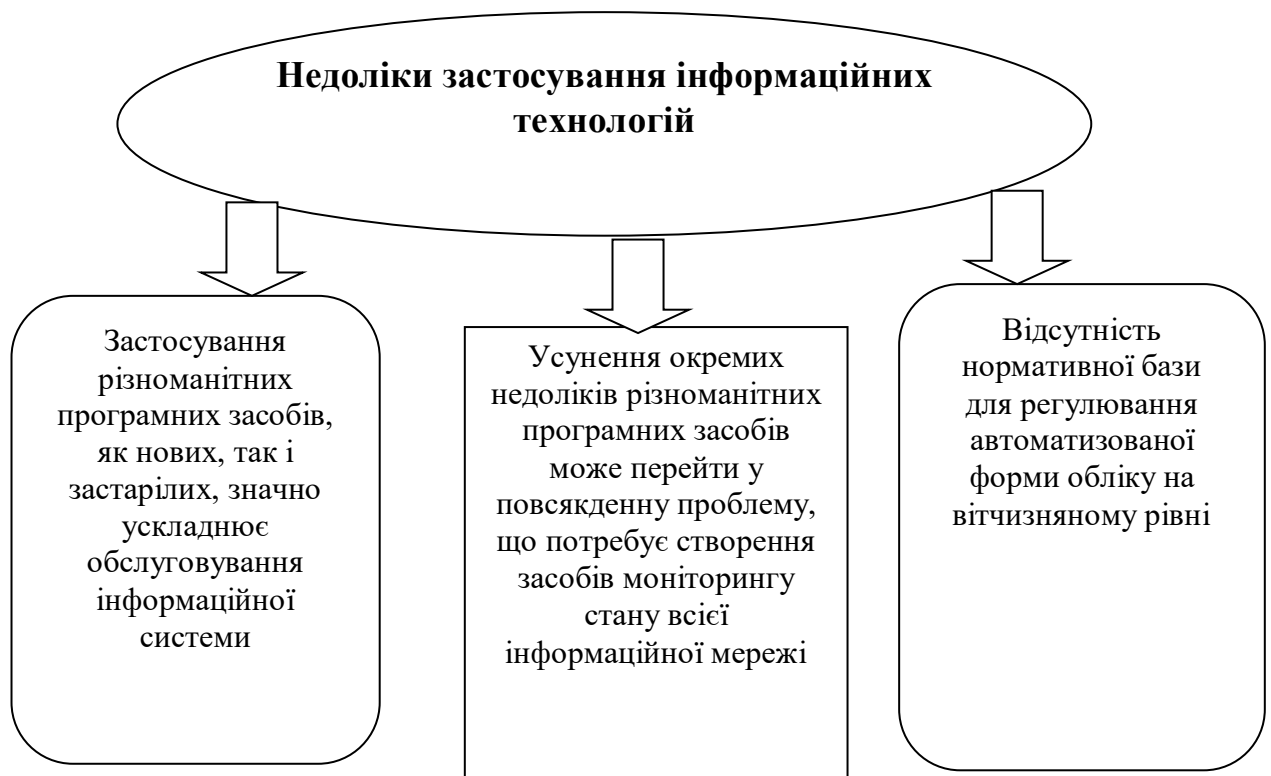


Рис. 3.1. Недоліки застосування інформаційних технологій

На сучасному етапі впровадження сучасних інформаційних систем і технологій відбувається у всіх сферах та галузях економіки. Проведення електронного аудиту та шляхи його впровадження в Україні на даний час є актуальними. Цьому сприяє ціла низка факторів, до яких варто віднести такі: прискорену комп'ютеризацію суспільства, яка спостерігається останні десятиліття; нові підходи до організації праці у всіх сферах діяльності; бурхливий розвиток інформаційних систем і технологій, засобів комунікації тощо.

«Інформаційні та комунікаційні технології мають відповідати потребам управління, а також сприяти створенню інформаційного поля, здатного бути основою для формування управлінських рішень» [58, с. 416].

В умовах комп'ютеризації відбуваються значні зміни в системі бухгалтерського обліку, технології здійснення облікового процесу, складання звітності і проведення контролю та управління. Організація і планування контролю за допомогою комп'ютерів охоплює такі основні процедури: вивчення наявного порядку організації системи збору інформації, технічного і програмного комп'ютерного забезпечення та ефективності його використання, дослідження способів обробки інформації, вивчення методів і носіїв інформації, які використовують для зберігання даних та передавання інформації. Одним із найбільш достовірних та надійних інформаційних джерел здійснення електронного контролю є фінансова звітність суб'єктів господарювання.

Звіт в електронному вигляді (електронний звіт) – електронний документ, що є формою статистичної звітності або фінансової звітності, сформованою за допомогою програмного забезпечення і поданою респондентом згідно з Порядком подання електронної звітності до органів державної статистики [58].

Можливість та необхідність у використанні фінансової звітності як надійного джерела електронного контролю визначається та підтверджується таким:

- 1) фіксованою формою та переліком показників, які затверджені законодавчо на загальнодержавному рівні;
- 2) регламентованим (раз на квартал, після закінчення року тощо) терміном подання звітності;
- 3) порівняно невелика та затверджена нормативно кількість показників, які подані у затвердженому нормативно порядку, та кодами;
- 4) національні форми звітності, які мають однаковий формат та форму, затверджену нормативно;
- 5) технологія надання електронної звітності електронною поштою, що доступно, дешево, просто та зрозуміло.

Достовірність звітності, тобто відсутність помилок, що виникли при передаванні, підробок і перекручень при використанні електронної пошти підтверджує електронний цифровий підпис. Пересвідчитися у тому, що електронний цифровий підпис, яким підписаний документ, належить саме відповідній особі, можна за допомогою центру сертифікації, який видав цей підпис. Підтвердити те, що адресат отримав листа електронної пошти, а також те, що він його прочитав, можна, встановивши спеціальні атрибути «Підтвердження доставки» та «Підтвердження прочитання» у самому листі. До факторів, що гальмують упровадження електронного контролю, можна віднести перешкоди до запровадження електронного звітування в Україні. С. В. Івахненко [20] виділяє нормативні, ринкові та технічні.

Основною технічною перешкодою на шляху впровадження електронного подання звітності підприємствами є недостатня кількість користувачів Інтернету, викликана значною вартістю послуг, їх поганою якістю, а також недостатнім освітнім рівнем населення в галузі інформаційних технологій.

На сьогодні в Україні існує неузгодженість українських форматів електронної звітності зі світовими і порівняно незначне використання Інтернету в бізнесі. Під час здійснення аудиторського комп'ютерного контролю часто виникає необхідність у застосуванні прийомів спеціального програмного забезпечення і комп'ютерної техніки.

Таким чином, доцільно запропонувати наступні шляхи вдосконалення дефініції «приміток до фінансової звітності» (рис. 3.8).

Вагомими причинами цього є відсутність вхідних паперових документів; виконання деяких операцій комп'ютером без формування документальної копії або розшифрування. Недостатня надійність систем комп'ютерного захисту, відсутність стандартних засобів отримання контрольної інформації та неможливість доступу до файлів теж властиві причинам забезпечення.

Для запровадження електронного контролю і звітування повинні бути зацікавлені різні сторони, а також держава, розробники програмного

забезпечення, контролюючі органи, аудитори та суб'єкти господарської діяльності.

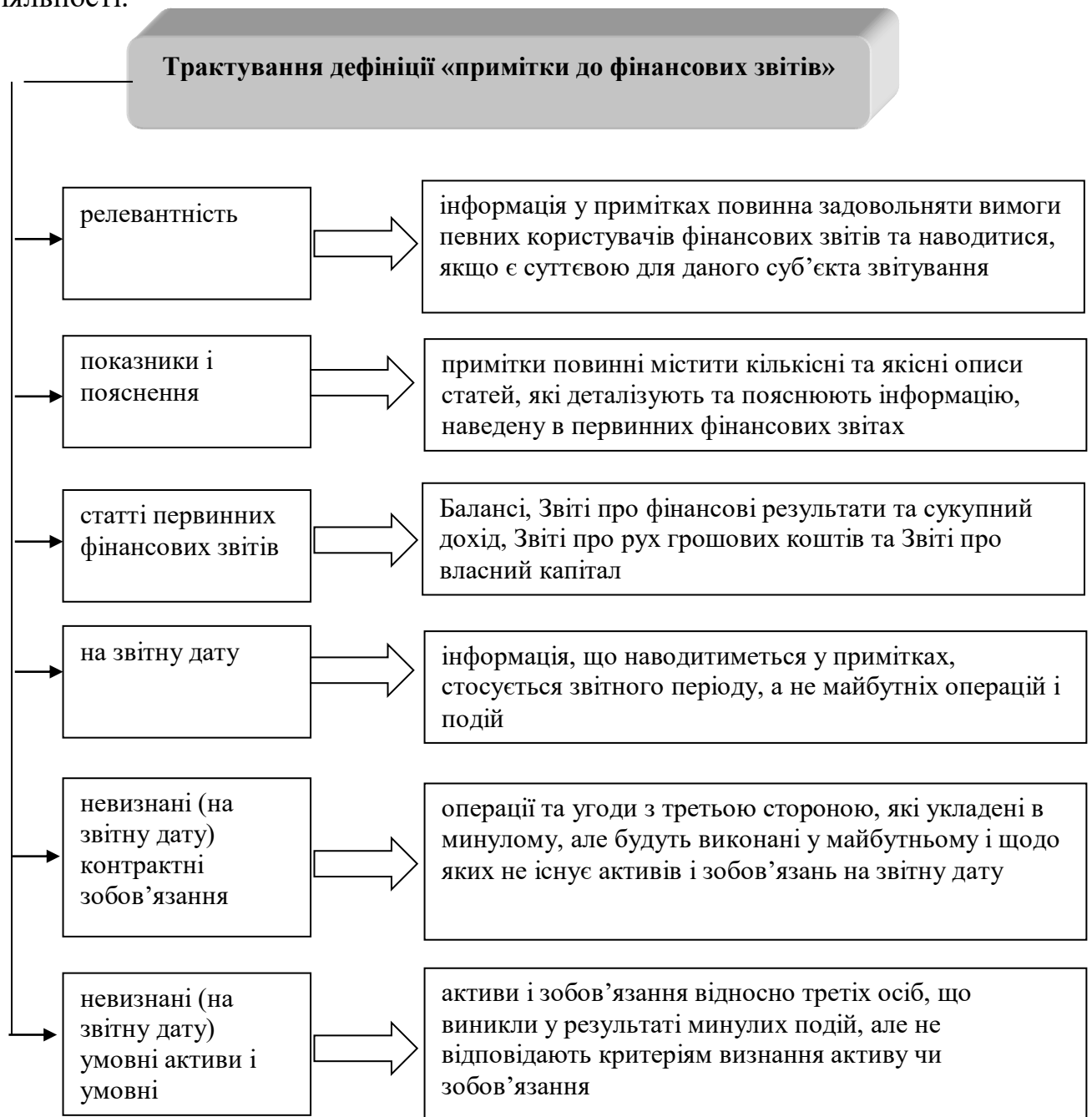


Рис. 3.8. Шляхи вдосконалення дефініції «приміток до фінансової звітності»

ВИСНОВКИ

В даній роботі докладно представлено теоретичне узагальнення і досліджено методичку економічної сутності формування і використання в управлінні показників приміток до річної фінансової звітності.

На основі аналізу наукових поглядів щодо сутності приміток до фінансової звітності та дослідження інформаційних потреб користувачів з'ясовано сутність і роль приміток у системі звітності підприємства.

Примітки до фінансових звітів є одним із найпотужніших інформаційних джерел для прийняття управлінських рішень щодо суб'єкта господарювання. Метою складання приміток є наведення показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей первинних фінансових звітів, а також іншої інформації, що існувала на звітну дату, в тому числі невизнані контрактні зобов'язання, умовні активи і умовні зобов'язання суб'єкта господарювання, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що форма приміток не є вичерпною, оскільки для висвітлення окремих видів інформації, яку вимагають стандарти, немає відповідних розділів та рядків.

Проведене дослідження дозволяє запропонувати такі заходи, що потребують виважених і взаємоузгоджених дій з метою подальшої успішної імплементації вимог ЄС у вітчизняну практику обліку та звітності:

- привести у відповідність національні нормативно-правові акти стосовно класифікації підприємств, закріпивши у Господарському кодексі України єдині вимоги до групування підприємств за розміром з метою збирання, опрацювання та подальшого використання користувачами інформації на державному та міждержавному рівнях;

- включити до складу підприємств, що становлять суспільний інтерес, підприємства значної суспільної значущості в силу характеру їх діяльності, встановивши на урядовому рівні перелік видів такої діяльності;

- дозволити використання різних форматів подання даних у звітах (текстового, табличного, графічного), що підвищуватиме інформативність фінансової звітності;

- для уникнення перевантаження форм фінансової звітності та в зв'язку зі значними особливостями в управлінні різних організаційно - правових форм підприємств та складністю стандартизованої оцінки якості управління, доцільно представлення звіту про управління (передбаченого оновленням законодавством) у вигляді тематичного розділу у примітках до річної фінансової звітності. Це покращить корисність фінансових звітів, підвищить транспарентність усієї фінансової інформації, сприятиме прийняттю адекватних економічних рішень.

Для узгодження обліку підприємства з вимогами стандартів та для забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів об'єктивною інформацією про фінансовий стан підприємства необхідно внести корективи в практику обліку шляхом внесення відповідних норм до наказу про облікову політику та коригування методики обліку біологічних активів, готової продукції, інвестиційної нерухомості та власного капіталу що дозволить об'єктивно відображати інформацію у фінансовій звітності і зокрема в примітках.