

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ
ЕКОНОМІКИ**

ЗАХАРЧУК Василь Юрійович

**ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ:
МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ТА АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
Кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та
оподаткування в галузях
економіки
Іщенко Яна Петрівна**

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра обліку та оподаткування в галузях економіки

Затверджую
Завідувач кафедри _____
« _____ » _____ 201_ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту Захарчуку Василю Юрійовичу
на тему _____

«Примітки до річної фінансової звітності: методика складання та аналіз показників»

затверджена Наказом від «12» березня 2018 р., № 80 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		До 10.09.2018 р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	До 10.09.2018 р.
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНА МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ ЇХ ПОКАЗНИКІВ	До 10.10.2018 р.
РОЗДІЛ 3	УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	До 10.11.2018 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		До 14.11.2018 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		До 14.11.2018 р.
ДОДАТКИ		До 14.11.2018 р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «30» листопада 2018 р.

Завдання видав

керівник «13» березня 2018 р.

Підпис _____

ВСТУП

З використанням достовірної інформації, представленої у звітності підприємства, користувачі можуть визначити вартість майна, джерела його формування, обсяг власних та залучених коштів, джерела отримання прибутку та напрями його розподілу.

Головне завдання приміток до фінансової звітності полягає у наданні інформації та формуванні показників як інформаційної бази ухвалення рішень користувачами.

Примітки до річної фінансової звітності є важливою інформаційною базою, що інтерпретує, розширює та доповнює основні форми фінансової звітності та формує релевантну інформацію для менеджменту підприємства.

Вітчизняна практика підготовки й подання фінансової звітності підприємствами аграрного сектору економіки свідчить, що остання в силу своєї прихильності вимогам колишньої системи та консерватизму не може адекватно вирішити поставлені перед нею завдання. Потреба у перебудові чинного формату представлення звітних даних є очевидною, тоді як питання наряду її реалізації залишається відкритим.

На вирішення практичних і теоретичних проблем формування і представлення фінансової звітності, зокрема і її складової – приміток, були спрямовані дослідження вітчизняних учених, таких як: 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.

Дослідники, намагаючись подолати недосконалість сучасного стану представлення звітних даних, розробляли пропозиції щодо: згладжування відмінностей між національними вимогами і міжнародною практикою; складу показників, які підлягають розкриттю у звітних формах; методології формування фінансової звітності тощо. Таким чином, у наукових працях досить повно розглянуто окремі сторони формування фінансової звітності.

Проте ряд аспектів стосовно розвитку приміток до фінансової звітності, як елементу повноти висвітлення інформації, потребують подальшого дослідження.

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.

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

- на основі дослідження літературних джерел та нормативно-правових актів узагальнити існуючі теоретичні та методичні підходи до формування приміток до фінансової звітності;
- дослідити теоретичні основи аналізу показників фінансової звітності;
- оцінити чинну методику формування та аналізу показників фінансової звітності з позицій задоволення інформаційних потреб менеджменту та інших користувачів;
- обґрунтувати рекомендації щодо удосконалення інформативності приміток до фінансової звітності як джерела інформації для прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є економічні основи і бухгалтерська практика формування, подання та опрацювання приміток до фінансової звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільськогосподарське підприємство «Володар» с. Городище пустоварівське, Володарського

району, Київської області.

Предметом дослідження визначено процеси і закономірності формування та аналізу інформації приміток до фінансової звітності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні та поглибленні теоретико-методичних аспектів розвитку приміток до фінансової звітності та розробці напрямів її еволюціонування в умовах застосування вітчизняними підприємствами міжнародних стандартів фінансової звітності. Основні результати дипломної роботи, які становлять наукову новизну, характеризуються наступними положеннями:

удосконалено:

- методику формування приміток до фінансової звітності та додатку до приміток «Інформація за сегментами» як джерела інформації для прийняття управлінських рішень;
- відображення базовим підприємством інформації про біологічні активи у фінансовій звітності та, зокрема у примітках.

отримало подальший розвиток:

- аналітичні процедури для аналізу показників приміток до річної фінансової звітності;
- пакет форм внутрішньої бухгалтерської звітності в контексті розвитку інформаційного забезпечення формування показників звітності за сегментами.

У ході проведення дослідження для вирішення визначених завдань застосовувалися методи аналізу, синтезу, зведення, групування, прогнозування, класифікації, анкетування, історичного та інституціонального підходу, монографічний, графічний та ін.

Інформаційною базою проведеного дослідження слугували наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених, присвячені питанням теорії, методології та практики формування і представлення фінансової звітності; законодавчі та нормативні акти системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні; Міжнародні стандарти фінансової звітності та

законодавство ЄС у сфері бухгалтерського обліку; матеріали веб-сайтів мережі Інтернет і офіційні статистичні дані; інформація, отримана під час участі на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях; та ін.

Основні результати дипломного дослідження пройшли апробацію в ході обговорення доповідей здобувача на науково-практичних конференціях, зокрема:

- Студентський науковий семінар «Сучасний стан та проблеми обліку, оподаткування та звітності суб'єктів господарювання» (4 квітня 2018 р., ВНАУ, м. Вінниця).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Сутність призначення та регламентування фінансової звітності

Згідно з НП(С)БО 1 фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [44].

Цей стандарт визначає мету складання фінансової звітності, якою є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [44].

Порядок подання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Особливе місце фінансової звітності визначається тією роллю, яку вона відіграє в управлінні підприємством, та її придатністю слугувати, з одного боку, мірилом ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з другого – базою для прийняття перспективних рішень щодо збалансованого функціонування підприємства в цілому та його підрозділів.

Оскільки згідно частини 1 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV мета складання фінансової звітності зводиться до надання користувачам інформації визначеного характеру про «фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [70] для

прийняття рішень, поштовхом для трансформації її компонентної наповненості слугуватиме наявність у користувачів інформаційних запитів, які не вдалося задовільнити, використовуючи існуючий звітний формат. І навпаки – доки спосіб представлення звітних даних влаштовуватиме їхніх споживачів, доти форми і набір показників фінансової звітності залишатимуться сталими.

Проте кількість користувачів фінансової звітності (їхніх груп) постійно знаходиться в динамічному стані і, зазвичай, суттєво варіює залежно від конкретних економічних умов та рівня публічності сільськогосподарського підприємства. Тому прагнення задовільнити різновекторні запити за рахунок використання стандартизованої, чітко визначеної звітної форми залишається не реалізованим, оскільки вона не спроможна вмістити всі відповіді на ймовірні запитання (інформаційні інтереси/запити) користувачів. Цю думку поділяє Е.В. Філатова, стверджуючи, що «чітко регламентована законодавчими актами звітність уже не відповідає сучасним вимогам, які висувають до неї користувачі» [78, с. 135].

Таким чином, сучасні впорядковані дані бухгалтерського обліку, які публічно надаються користувачам у вигляді спеціально підготовленого фінансового звіту, є відібраним набором цифр, орієнтованим на певну цільову аудиторію, в інтересах якої складається і подається фінансова звітність. Враховуючи сказане, необхідним видається проведення дослідження складу основних груп зацікавлених користувачів інформації, яка міститься у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств, їхніх інтересів та визначення ступеня задоволення користувацьких запитів.

Чинна Концептуальна основа фінансової звітності не містить переліку користувачів фінансової звітності і лише в її меті визначено, що вона «містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам» [27].

При цьому, основними користувачами фінансової звітності господарюючого суб'єкта було визнано існуючих і потенційних інвесторів та кредиторів, які використовують звітні дані для прийняття рішень про купівлю, продаж або збереження пайових чи боргових інструментів підприємства, а також про надання або повернення позикових коштів. Таким чином, укладачі Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів і Концептуальної основи фінансової звітності переконані, що фінансова звітність, складена відповідно до інформаційних потреб зовнішніх користувачів (зокрема, інвесторів і кредиторів), буде відповідати більшій частині потреб інших користувачів.

В Україні не виділяється основна група користувачів фінансової звітності, зокрема сільськогосподарських підприємств, а отже, представлені у звітних формах дані мають максимально широко охоплювати спектр інформаційних інтересів. Разом із тим слід відмітити, що звітний сегмент вітчизняної облікової системи точно враховує потреби у зведених даних принаймні одного користувача – держави, оскільки саме вона (в особі Міністерства фінансів України) встановлює форму, структуру та компонентну наповненість фінансової звітності всіх господарюючих суб'єктів. Крім того, все більше починають враховуватися інформаційні запити іноземних інвесторів, про що свідчить практика звітування відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

З описаного вище випливає, що всіх користувачів фінансової звітності можна поділити на дві групи: внутрішні і зовнішні.

До перших зараховують адміністрацію підприємства, керівників структурних підрозділів, менеджерів, інших працівників. Зовнішні користувачі функціонують поза підприємством і не мають безпосереднього доступу до всієї необхідної інформації, яка носить управлінський характер. Їх класифікують на три групи:

- 1) користувачі з прямим фінансовим інтересом;

- 2) користувачі з опосередкованим фінансовим інтересом;
- 3) користувачі без фінансового інтересу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація зовнішніх користувачів фінансової звітності

Класифікаційна група користувачів	Характеристика ознаки групи	Хто входить до групи
1	2	3
Користувачі з прямим фінансовим інтересом	Прямий інтерес проявляється зацікавленістю користувача результатами діяльності підприємства	Учасники (власники) підприємства, реальні і потенційні інвестори, кредитори
Користувачі з опосередкованим фінансовим інтересом	Опосередкований інтерес пов'язаний з зацікавленістю існування підприємства і продовження його діяльності в майбутньому	Податкові органи, обслуговуючі банки, страхові компанії, профсоюзи, покупці, орендодавці, постачальники, підрядники
Користувачі без фінансового інтересу	Інтерес до звітності пов'язаний з: отриманням узагальнених статистичних даних; перевіркою законності здійснення господарських операцій і т.п.	Органи статистики, фондові, товарні біржі, аудиторські компанії, судові органи, фінансові аналітики, рейтингові агентства, громадські організації

Джерело: [26]

Аналіз табл. 1.1 засвідчує, що зацікавлених користувачів звітної інформації дійсно значна кількість. Ними можуть бути реальні і потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники і підрядники, покупці і замовники, органи влади тощо. Оцінювати і враховувати інформаційні потреби кожного є трудозатратним та недоречним, оскільки стандартизований формат представлення звітних даних ніколи не зможе вмістити показники, необхідні всім зацікавленим користувачам.

Проте існує таке поняття як пріоритетні групи користувачів. Саме на ці групи орієнтуються укладачі звітності при формуванні звітної інформації та її оприлюдненні. Враховуючи міжнародну практику і вітчизняний досвід, такими користувачами для фінансової звітності сільськогосподарських підприємств є власники (учасники, акціонери), інвестори та кредитори, тобто особи, які мають прямий фінансовий інтерес у діяльності суб'єкта господарювання.

Ці користувачі є пріоритетними через низку причин, а саме:

- по-перше, орієнтуються в фінансовій термінології і розуміють зміст

представлених у звітах цифр (зведених даних бухгалтерського обліку);

– по-друге, детально вивчають фінансову інформацію і на її основі формують власні рішення, які впливають на діяльність сільськогосподарського підприємства;

– по-третє, мають доступ до фінансової звітності та використовують його.

На основі дослідження пропонуємо уточнення класифікації звітності, в основу якої покладено оцінка придатності задоволення потреб користувачів (рис. 1.1).

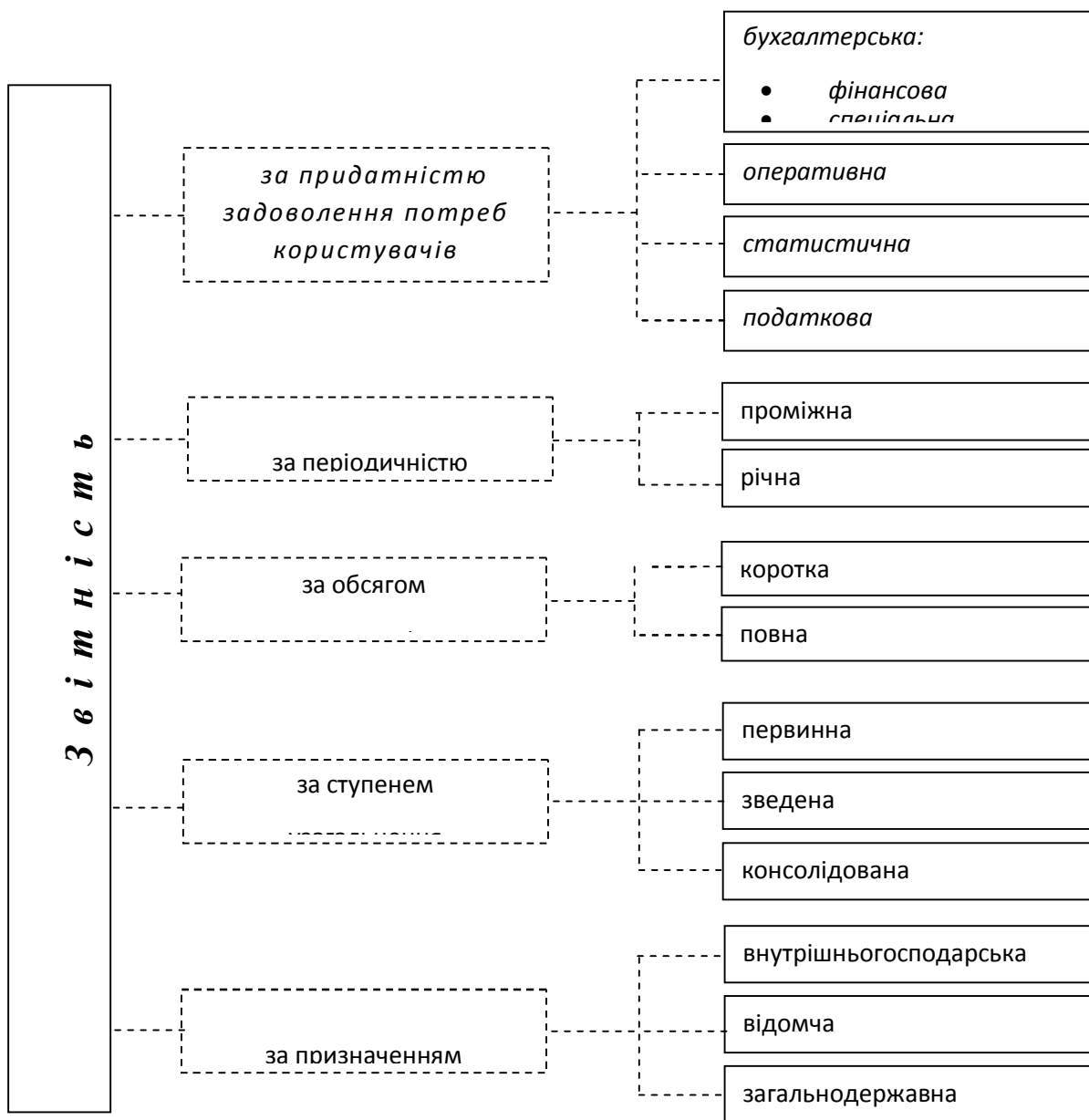


Рис. 1.1. Класифікація звітності

Джерело: [26]

Як правило, вітчизняні і зарубіжні вчені в своїх публікаціях

виокремлюють 2-5 рівнів регламентації обліку та фінансової звітності.

Так, наприклад, І.Ж. Назаркін переконаний, що правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності має два рівні: макро-рівень (державний) і мікро-рівень (господарюючих суб'єктів) [43]. На думку М.М. Шигун регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності являє собою трирівневу система, яка охоплює:

- 1) базове регулювання на рівні держави;
- 2) регулювання методологічного та професійного характеру, що здійснюється Управлінням методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України та Методологічною радою з бухгалтерського обліку;
- 3) регулювання бухгалтерського обліку через функціонування державних виконавчих органів, що здійснюється відповідними міністерствами на основі розробки та затвердження методичних положень, рекомендацій, інструкцій та інших документів [81, С. 425-427].

В.М. Рожелюк, розглядаючи нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації, зазначає, що таких рівні є чотири: міжнародний, регіональний, національний та рівень підприємства [74, С. 228]. Їх виокремлення автор пов'язує з нормативними актами, які визначають правила ведення бухгалтерського обліку в певних масштабах (ряд країн, кілька країн або регіон, окремо взята країна, підприємство).

Описуючи розвиток нормативного регулювання бухгалтерського обліку за кордоном і в Російській Федерації, А.П. Бархатов виділяє «три рівні стандартизації правил фінансового обліку та звітності: національний; регіональний; міжнародний» [2, С. 6]. При цьому професор Російського державного торгово-економічного університету окремо наводить систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Росії, яка включає чотири рівні:

- перший рівень – законодавчий;
- другий рівень – положення з бухгалтерського обліку і звітності;

- третій рівень – відомчі методичні рекомендації;
- четвертий рівень – робочі документи з бухгалтерського обліку на мікрорівні.

У запропонованому російським вченим поділі відсутня одна спільна класифікаційна ознака, а тому виділення останніх чотирьох регламентаційних рівнів швидше за все потрібно вважати підгрупою національного рівня. Разом з тим слід зазначити, що професор А.П. Бархатов лише перелічує виявлені ним рівні регулювання, не пояснюючи, що слугувало підґрунтям для такої ідентифікації.

А.В. Озеран нормативне регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні розглядає в розрізі таких рівнів: законодавчий, нормативний, методичний, організаційний [48, С. 239].

І.Б. Дутчак також констатує наявність в Україні чотирьох рівнів регулювання бухгалтерського обліку:

- I рівень: документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської звітності юридичними особами;

- II рівень: План рахунків бухгалтерського обліку і національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку;

- III рівень: нормативні акти і методичні вказівки (інструкції, листи, рекомендації) з питань бухгалтерського обліку;

- IV рівень: робочі документи підприємства [14, С. 223].

В.М. Пархоменко вважає, що регулювання бухгалтерського обліку має п'ять рівнів залежно від юридичної сили нормативно-правових актів, які встановлюють облікові правила, зокрема:

- 1) Закони України;
- 2) Постанови Кабінету Міністрів України;
- 3) Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України;

4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;

5) рішення (накази, розпорядження), які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку [53, С. 5].

Професор О.М. Петрук також пропонує розглядати нормативно-правового регулювання обліку та звітності як систему, що охоплює п'ять рівнів [54, С. 110]. П'ятирівневу структуру регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності також обґрунтовує Я.В. Шеверя. Він, доповнюючи систему нормативно-правового регулювання фінансової звітності в Україні, на перший рівень, на відміну від В.М. Пархоменка, вносить Концептуальну основу складання та подання фінансової звітності, а Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відводить другий рівень [80, С. 309-310].

Хто б і як би не розглядав регламентація (регулювання) фінансової звітності, в будь-якому випадку вона передбачає встановлення певних норм, вимог і обмежень або так званих «правил гри». Найбільш масштабно та змістовно про останні говорить інституціональна теорія бухгалтерського обліку, основи якої виклав вітчизняний учений, академік НААН В.М. Жук.

Науковець доводить, що класична теорія бухгалтерського обліку не може пояснити низку економічних процесів, які відбуваються впродовж останніх десятиліть. Академік стверджує, що елементи методу обліку до певної міри вичерпали себе (при цьому їхня роль залишається такою ж важливою) і не можуть повністю забезпечити потреби і задовільнити запити зацікавлених користувачів. Причину цього вчений вбачає у звуженому сприйнятті сутності бухгалтерського обліку та обґрунтовує перехід облікової системи «від однієї із функцій управління до більш вагомшого і самостійнішого явища в економіці та суспільстві»

[16, С. 17], а саме – Інституту. «У вузькому сприйнятті бухгалтерський облік – Інститут трансформації з допомогою специфічних методів, правил (формальна складова) і професійних навиків і суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя на мову цифр», – пише професор В.М. Жук.

Далі академік розкриває широке сприйняття обліку: «бухгалтерська діяльність як Інститут формує певну мову (обличчя) бізнес-структур, державних установ, громадських та інших організацій, що ведуть облік і забезпечують важливе інформаційне наповнення в національних і глобальних соціально-економічних просторів» [16, С. 20].

Зміна розуміння (призми сприйняття) бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, «що забезпечує довіру, порозуміння і керованість в соціально-економічному просторі, через професійну обробку, подачу і інтерпретацію для користувачів інформації про факти і процеси життєдіяльності організацій (підприємств)» [16, С. 20] неодмінно має викликати трансформацію у фінансовій звітності. Адже довіра, порозуміння і керованість у соціально-економічному просторі стають можливими виключно через надання користувачам узагальненої облікової інформації, тобто за рахунок оприлюднення фінансової звітності та створення умов для доступу до неї.

Описане підтверджує існування зв'язку між місією обліку, визначеною інституціональною теорією бухгалтерського обліку, та кількістю рівнів регулювання фінансової звітності і може слугувати доказом правомірності виділення державного/міжнародного, галузевого та підприємницького рівнів.

Виявлене й описане ранжування системи регламентування фінансової звітності на три рівні (державний/міжнародний/, галузевий, підприємства) побудоване на теоретичному підґрунті – зміні розуміння сутності обліку, розкритій в інституціональній теорії бухгалтерського обліку. В основу поділу покладено підхід, суть якого зводиться до реалізації

призначення фінансової звітності – забезпечення довіри, порозуміння та керованості в економічному просторі, яке може бути досягнене виключно на певному рівні регламентації (рис. 1.2).

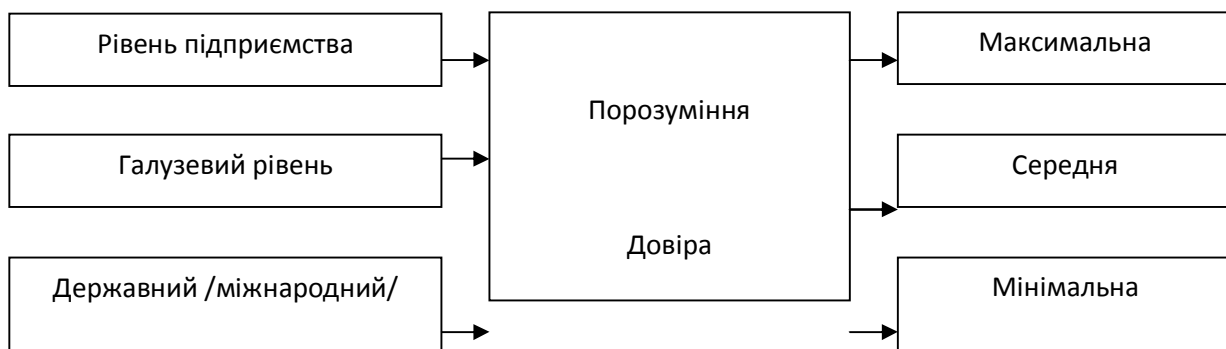


Рис. 1.2. Виокремлені рівні регламентації фінансової звітності
Джерело: сформовано автором на основі [25]

Державний рівень є фундаментальним для інших рівнів. Він покликаний забезпечити керованість у соціально-економічному просторі, адже фінансова звітність на цьому рівні заслуговує довіри (отриманої на галузевому рівні) і щодо неї підприємства вже порозумілися. Тому склад показників такої звітності є мінімально потрібний і максимально укрупнений (для спрощення управління).

Якщо ж у держави виникає необхідність у деталізації певної кількості показників, то таку інформацію може надати галузевий відомчий орган, який опрацьовує і підтверджує фінансову звітність галузевого рівня та має безпосередній вплив на підприємства відповідного спрямування.

Підприємство як автономна господарююча одиниця за допомогою облікової політики та на основі заданого галуззю вектора визначає компонентний склад і наповненість фінансової звітності. Деталізуючи статті звітності, підприємство формує умовний опис бізнес-процесів, представляє його загалом, що підвищує прозорість його діяльності і формує порозуміння в громадськості.

Закріплення на практиці трирівневої структури регулювання

сприятиме спрощенню структури та компонентної наповненості загальнодержавної звітності. Це стане можливим за рахунок корегування складу показників залежно від рівневої приналежності фінансової звітності.

Наприкінці 2017 року було ухвалено концептуальні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [70] та прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [69]. Зазначені нормативно-правові акти є давно очікуваними, оскільки спрямовані на імплементацію вимог законодавства ЄС у сфері обліку, звітності та аудиту.

Наріжним каменем законодавчих новацій став поділ підприємств за типами та введення поняття підприємств, що становлять суспільний інтерес. Погоджуємося з Ю. Мороз і Ю. Цаль-Цалко, які акцентують необхідність вирішення проблеми розбіжності класифікації підприємств за розмірами, що наразі не відповідає вимогам чинного Господарського кодексу [41]. Вважаємо недоречною наявність двох різних класифікацій також через те, що Державна служба статистики при аналізі статистичних даних керується вимогами Господарського кодексу, що далі призведе до порушення зіставності даних і зменшення їх корисності для зацікавлених користувачів.

Характеристика розбіжностей представлена у табл. 1.2. Враховуючи кількість суб'єктів господарювання різних типів, можна зі значною вірогідністю припустити виникнення проблем у тієї частки підприємств, що потраплять одночасно до різних груп цих двох класифікацій.

Таблиця 1.2

Характеристика підприємств за типами

№ з/п	Показник	Типи підприємств			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 2):					
1	Балансова вартість активів, євро*	< 350 тис	< 4 млн	< 20 млн	> 20 млн
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро*	< 700 тис	< 8 млн	< 40 млн	> 40 млн
3	Середня кількість	< 10	< 50	< 250	> 250

	працівників, осіб				
Господарський кодекс України (стаття 55):					
1	Річний дохід від будь-якої діяльності, євро*	≤ 2 млн	≤ 10 млн	≤ 50 млн	> 50 млн
2	Середня кількість працівників, осіб	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

* за середньорічним курсом НБУ

Джерело: узагальнено автором на основі [70]

Аналіз основних суттєвих змін Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині фінансової звітності наведено у табл. 1.3, оновлені вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту – у табл. 1.4.

Таблиця 1.3

Аналіз змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Параметри порівняння		
до 01.01.2018	з 01.01.2018 (в редакції Закону № 2164-VIII від 05.10.2017)	з 01.07.2018 (в редакції Закону № 2210-VIII від 16.11.2017)
1	2	3
Визначення звітності		
Фінансова звітність (ФЗ) – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Різновиди: ФЗ за НП(С)БО, за МСФЗ	Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Різновиди: ФЗ за НП(С)БО, ФЗ за МСФЗ, уточнена ФЗ	
Консолідована фінансова звітність (КФЗ) – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Різновиди: КФЗ за НП(С)БО, КФЗ за МСФЗ	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці. Різновиди: КФЗ за НП(С)БО, КФЗ за МСФЗ, уточнена КФЗ	
Додаткові звіти, що подаються разом з фінансовою звітністю		
Не передбачено	Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.	

	Різновиди: звіт про платежі на користь держави, консолідований звіт про платежі на користь держави, уточнений звіт про платежі на користь держави	
Не передбачено	Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Різновиди: звіт про управління (повний, скорочений), консолідований звіт про управління, уточнений звіт про управління, уточнений консолідований звіт про управління	
Виділення окремих груп суб'єктів з особливими вимогами до звітування		
Не наведено	Підприємства, що становлять суспільний інтерес, підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів (виділено нами), банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать	Підприємства, що становлять суспільний інтерес, підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію (виділено нами), банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до
	до великих	мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих
Склад показників фінансової звітності		
Не наведено	Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	

Джерело: узагальнено автором на основі [70]

Розглянемо оновлені вимоги до підготовки фінансової звітності в наступній таблиці.

Таблиця 1.4

Вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту

№ з/п	Показник	Типи підприємств			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
1	2	3	4	5	6
1	Концептуальна основа фінансового звітування	НП(С)БО / МСФЗ за вибором		НП(С)БО / МСФЗ за вибором для підприємств, що становлять суспільний інтерес (ПСІ) – МСФЗ	МСФЗ
2	Вимоги щодо бухгалтерської служби	відсутні		відсутні для ПСІ – головний бухгалтер (повна	головний бухгалтер (повна вища

				вища економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті	економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті
3	Склад звітності	Баланс, Звіт про фінансові результати		звітність за НП(С)БО / МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників	фінансова звітність за таксономією МСФЗ + Звіт про управління + Звіт про
				для ПСІ – звітність за МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників + Звіт про платежі на користь держави	платежі на користь держави
4	Оприлюднення звітності	не зобов'язані		до 1 червн	до 30 квітня
		фінансові установи – до 1 червня		для ПСІ – до 30 квітня	підприємства, що не є емітентами цінних паперів, – до 1 червня
5	Вимоги щодо аудиту звітност	не є обов'язковим		обов'язковий	обов'язковий
		обов'язковий для фінансових установ			

Джерело: узагальнено автором на основі [70]

Найбільшою новацією стало включення до складу річної звітності Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави. З останнім звітом, на нашу думку, виникне менше проблем, оскільки зрозуміло, що його показники так або інакше корелюватимуть з податковою звітністю, яка складається означеною групою підприємств.

Найбільше дискусій точиться навколо Звіту про управління. Так, А. Озеран вважає, що при підготовці змін до закону було допущено термінологічну неточність щодо перекладу терміну «Management report», і Звіт про управління мав би отримати назву Звіт керівництва [50]. Проте,

набагато важливішим вважаємо погляд регулятора на зміст цього звіту, який до цих пір залишається не розкритим (на момент написання роботи не оприлюднено склад показників, що мають відобразитися у відповідному звіті). Узагальнення існуючих у світовій практиці підходів до формування аналогічного звіту свідчать про те, що в основу мають покладатися потреби зацікавлених користувачів, зокрема в інформації про соціальну відповідальність підприємства.

Форма подання також може бути різною – тематичний розділ у примітках до річної фінансової звітності, інтегрований звіт чи нефінансовий звіт, що описує економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємства [28].

Слід визнати, що підготовка звітів з нефінансовими показниками є предметом тривалого обговорення серед науковців і практиків. Основні суперечності містяться в організаційно-методичній площині та стосуються інформативності та узгодженості з іншими формами звітності.

Складання Звіту про управління, беззаперечно, вимагає додаткових витрат часу, залучення кваліфікованих фахівців, фінансових ресурсів задля забезпечення прозорого висвітлення якісних, кількісних і вартісних показників, у тому числі соціальної та екологічної діяльності підприємства. Водночас неодмінною вимогою має бути дотримання комерційної таємниці щодо створення вартості у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Побоювання щодо розголошення останньої є однією з причин обережності вітчизняних підприємств у розкритті повної та достовірної інформації стосовно умов праці та розвитку людського капіталу, збереження і відтворення довкілля, доброчинності і благодійництва, співпраці з місцевими громадами тощо [75].

Іншою не менш важливою перешкодою є пасивність та інформаційна байдужість українських громадян та їх скерованість (у переважній більшості) на сьогоденні соціально-побутові інтереси – аспекти праці чи доцільність існування конкретних підприємств, що завдають значної шкоди довкіллю.

Отже, для забезпечення балансу суспільних інтересів та свободи

підприємництва вважаємо доцільним гнучке поєднання підходів до розкриття інформації у Звіті про управління. Так, певна частина показників може бути закріплена регулятором як обов'язкова. Водночас необхідно дати можливість підприємствам наводити інформацію на власний розсуд, виходячи з актуальних потреб стейкхолдерів, етапу розвитку моделі соціальної відповідальності тощо. На нашу думку, звіт має розкривати економічну, соціальну та екологічну інформацію за розділами (операційна, фінансова, інвестиційна, інноваційна, соціальна, екологічна діяльність) у розрізі їх стану, перспектив і ризиків [75].

При розробці відповідних Методичних рекомендацій з підготовки звітів потрібно дотримуватись Стратегії сталого розвитку суспільства. За основу повинні братися вимоги Директиви 2013/34/ЄС, згідно з якою Звіт про управління є збалансованим і комплексним аналізом розвитку і діяльності підприємства і включати як фінансові, так і нефінансові дані, у тому числі з питань навколишнього середовища та персоналу [75].

Виходячи з викладеного, вважаємо неправильним, з огляду на мету створення Звіту про управління, введення в законі обмежень щодо його складання у повній формі лише для великих підприємств. Рекомендуємо закріпити вимоги розкриття нефінансової інформації (с тосовно висвітлення соціальних і екологічних аспектів виробничо-господарської діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результативності або стану підприємства) всіма суб'єктами.

Пропонуємо складати Звіт про управління з фінансовими та нефінансовими показниками у повній формі для великих підприємств і у скороченій формі – для середніх, малих і мікропідприємств.

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

- 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;

- Визначити загальні підходи до складання Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави у відповідних Методичних рекомендаціях, передбачивши можливість розкриття обов'язкових показників і показників на розсуд підприємства, забезпечивши дотримання балансу інтересів стейкхолдерів. Дозволити використання різних форматів подання даних у звітах (текстового, табличного, графічного), що підвищуватиме інформативність фінансової звітності;

- Запровадити складання Звіту про управління з фінансовими та нефінансовими показниками для всіх підприємств, зокрема у повній формі для великих підприємств і у скороченій формі – для середніх, малих та мікропідприємств;

- Забезпечити додаткове навчання фахівців, що складатимуть фінансову звітність за таксономією та готуватимуть Звіт про управління.

1.2. Примітки до фінансової звітності як елемент повноти висвітлення інформації

Інформація про результати господарської діяльності підприємства, його фінансовий стан, наявність та рух грошових коштів, структуру власного капіталу узагальнюється у фінансовій звітності, яка складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Якщо у перших чотирьох формах показники наводять досить укрупнено відповідно до затверджених бланків звітності, то у примітках – розкривають детальнішу інформацію.

Загалом, складання фінансової звітності регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [70]

та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [44].

У зазначених законодавчих актах розкрито загальні вимоги до ведення обліку та складання фінансової звітності, зокрема принципи та якісні характеристики інформації. В НП(С)БО 1 наводиться визначення поняття «примітки до фінансової звітності». Зокрема тут зазначено, що примітки до фінансової звітності – це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності [44].

Отже, інформацію, наведену у примітках, можна поділити на два види: деталізація статей фінансової звітності та додаткова інформація, розкриття якої вимагають стандарти бухгалтерського обліку і звітності.

Безпосередньо форму приміток затверджено Наказом Міністерства фінансів України "Про примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р., № 302 [73].

Однак форма приміток не є вичерпною, оскільки для висвітлення окремих видів інформації, яку вимагають стандарти, немає відповідних рядків. Інформацію, яку потрібно розкривати у примітках відповідно до цього законодавчого акту, наведено на рис. 1.3.

Для різних підприємств, вимоги до інформації, яка розкривається у примітках, є також різними. Що ж стосується підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами, то вони всю необхідну інформацію подають у довільній формі.

Одним із принципів ведення обліку і складання фінансової звітності є повне висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Заповнення приміток забезпечує виконання цього принципу, однак низка підприємств цю форму звітності не зобов'язані подавати (такі як суб'єкти малого підприємництва) або подавати лише частково (підприємства, що

не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність). Проаналізуємо ту частину приміток, яку складають юридичні особи, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність.

Перші три таблиці Приміток до річної фінансової звітності – це інформація про нематеріальні активи, основні засоби та капітальні інвестиції. В основному, заповнення граф цих таблиць забезпечить розкриття інформації, яку вимагають П(С)БО 7 "Основні засоби" [58] та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [59].

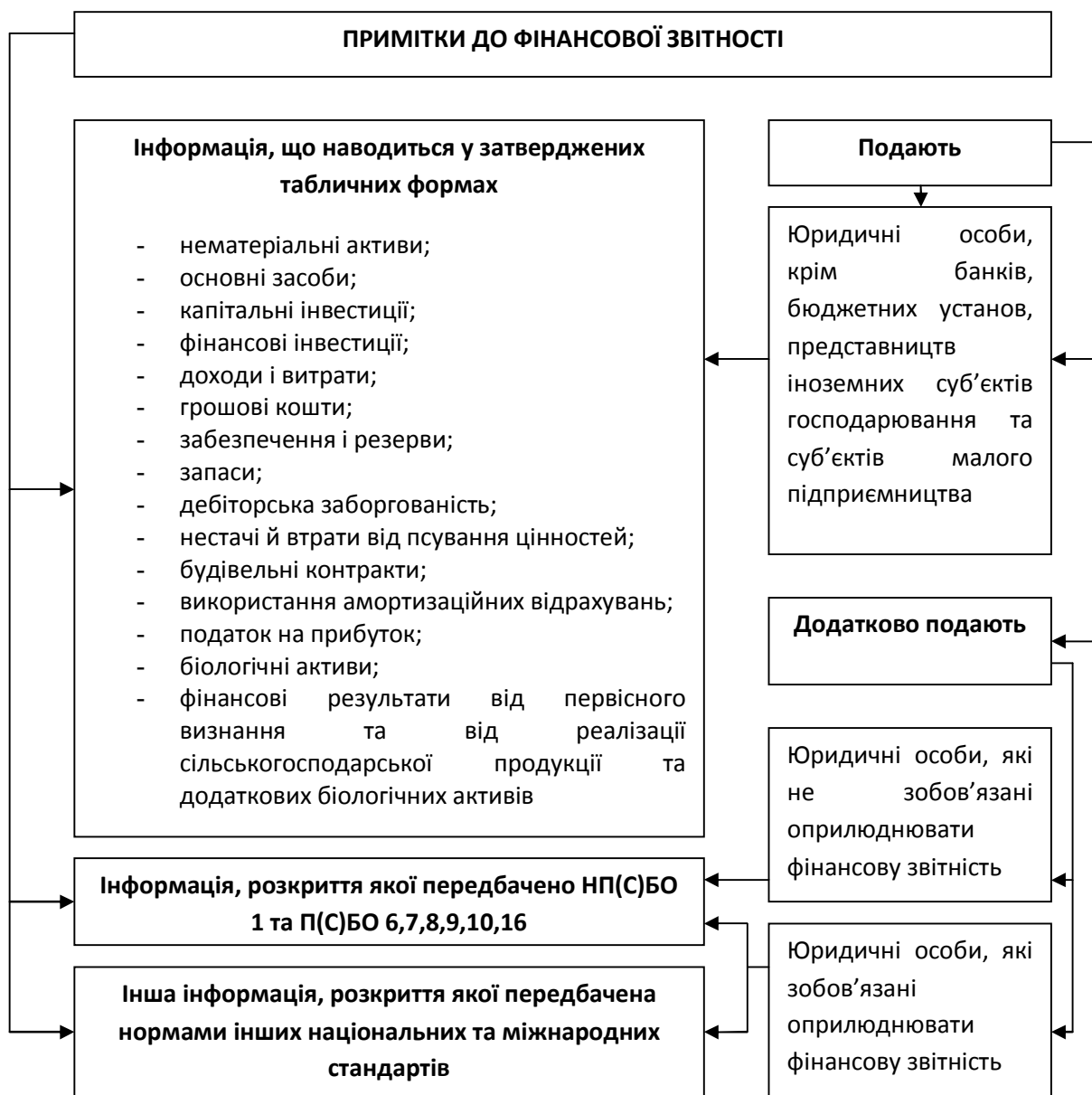


Рис. 1.3. Інформація, яку розкривають у примітках до фінансової

звітності

Джерело: узагальнено автором на основі [73]

Однак є певні невідповідності. Зокрема, стандарти додатково вимагають показати:

- методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів;

- суму укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів та нематеріальних активів; первісну вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих унаслідок об'єднання підприємств; інформацію про зміну розміру капіталу в дооцінках в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками);

- загальну суму витрат на дослідження та розробки, яка включена до складу витрат звітного періоду; причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансову вартість;

- склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

Також необхідно розкривати інформацію про первісну, залишкову вартість та метод оцінки основних засобів (нематеріальних активів), отриманих за рахунок цільового фінансування (цільових асигнувань). У стандартному бланку приміток виділено лише вартість надходження зазначених видів активів. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств. Частково у цих таблицях розкривається інформація, яка передбачена П(С)БО 14 "Оренда" щодо первісної (переоціненої) вартості і зносу орендованих активів за їх

класифікаційними групами на дату балансу [60]. Решту інформації, яка передбачена цим стандартом підприємства, які не оприлюднюють фінансову звітність розкривати не зобов'язані.

Щодо запасів, то у формі звітності відображається майже вся інформація, яка передбачена відповідних стандартом бухгалтерського обліку, за винятком методів їх оцінки. Додатково наводиться інформація про уцінку запасів, що не вимагається стандартом бухгалтерського обліку.

Дуже стисло у примітках розкривається інформація про дебіторську заборгованість (таблиця IX) – це сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та інша поточна дебіторська заборгованість в розрізі її класифікації за строками непогашення. Своєю чергою, у П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" передбачено розкриття такої інформації, як:

- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості;
- склад і суми статті балансу "Інша дебіторська заборгованість";
- метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

Залишок резерву сумнівних боргів, його утворення та використання у звітному році відображається у таблиці "VII. Забезпечення і резерви". Однак інформація тут відображається загальною сумою, а не за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості.

У цілому, у примітках розкривається склад і сума витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

У бланку Приміток до річної фінансової звітності немає таблиць для розкриття інформації, передбаченої НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до

фінансової звітності" (щодо руху власного капіталу, часток та прав засновників, розшифрування руху грошей за статтями, які об'єднують різні за своєю суттю операції) та П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" (про статті фінансової звітності, які необхідно було перерахувати у зв'язку з виправленням помилок, інформацію про зміни в облікових оцінках, політиці та події після дати балансу) [57].

Окрім цього необхідно у примітках розкривати облікову політику підприємства. Для її розкриття пропонуємо за основу взяти Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені наказом Мінфіну 27.06.2013 р., № 635, оскільки у них обов'язкові положення облікової політики і альтернативні методи обліку і оцінки, які може обрати підприємство.

Однією з якісних характеристик фінансової звітності є те, що вона повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Довільне подання інформації не дасть змоги повною мірою порівнювати інформацію як різних підприємств, так і одного підприємства за різні звітні періоди. Електронна звітність не дає змоги дописувати додаткові коментарі та пояснення до окремих статей звітності.

Незрозумілою є послідовність розміщення таблиць у примітках, яка не відповідає ні плану рахунків, ні розміщенням статей у фінансовій звітності. Розкриття інформації у примітках також передбачено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) "Подання фінансової звітності" [37]. Згідно нього у примітках слід: подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, які застосовувані при складанні фінансової звітності та є доречними для розуміння фінансової звітності; розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності; надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння. МСБО 1 вимагає формувати Примітки у відповідному порядку (п. 114),

щоб допомогти користувачам зрозуміти фінансову звітність та порівняти її зі звітністю інших суб'єктів господарювання. Враховуючи, що частина українських підприємств подає звітність згідно МСБО 1, оприлюднюючи її, Примітки потребують формалізації у послідовній табличній формі із метою її порівнюваності та змоги опрацювання користувачами із використанням комп'ютерних програм.

Отже, фактично кожен стандарт бухгалтерського обліку вимагає додаткового розкриття інформації в примітках, за винятком ПСБО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [63] та ПСБО 29 "Фінансова звітність за сегментами" [64].

Оскільки перший з них регулює складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва, які примітки не складають, а другий – складання додатку до приміток інформації за сегментами. Таким чином всі стандарти бухгалтерського обліку регулюють складання фінансової звітності, однак не всі підприємства зобов'язані виконувати вимоги кожного стандарту щодо фінансової звітності. Заповнення лише бланку Приміток до річної фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [73], не забезпечить виконання всіх вимог національних стандартів обліку. Вважаємо за необхідне доповнити зазначений бланк додатковими рядками та таблицями, в яких були б передбачені показники, наведення яких вимагають хоча б ті стандарти, інформацію з яких зобов'язані розкривати більшість підприємств. Також бланк Приміток потрібно увідповіднити до послідовності статей фінансової звітності, які вони додатково пояснюють. Тобто спочатку повинна наводитись додаткова інформація до статей балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати і т. ін. Потребують формалізації у табличній формі Примітки до фінансових звітів, що складають та подають українські підприємства згідно з МСБО 1.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється відповідно до статті 6 Закону України

“Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996, де основна мета регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначається створенням та удосконаленням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів [70].

Проблеми практичного застосування законодавства щодо фінансової звітності пов’язані з існуванням міжнародних та національних стандартів регулювання звітності, в т.ч. і приміток до фінансової звітності та додатку до них у вигляді звітності за сегментами. Порівняння вимог щодо складання фінансової звітності за НП(С)БО 1 та МСФЗ відображено в додатку А.

Тому очевидно, що оточуюче середовище має великий вплив на розвиток системи бухгалтерського обліку. Для цілей дослідження розглянемо середовище у розрізі його складових (політичного, економічного, культурного, екологічного, соціального, географічного) (Додаток Б).

До політичної підсистеми відносяться: організація політичної влади в країні, законодавство, домінуюча політична думка. В окремих країнах діяльність суб’єктів господарювання регулюється так званим звичайним правом. У цьому випадку система бухгалтерського обліку побудована на основі принципів та стандартів, за допомогою яких професійний бухгалтер, використовуючи своє професійне судження, складає та подає фінансову звітність підприємства. Зокрема, звичайне право використовують у Англії, Ірландії, США, Канаді, Австралії.

Протилежна система законодавства побудована на основі Римського права, відповідно до чого тільки кодекси та закони регулюють підготовку та подання фінансової звітності. До таких країн відносять Францію, Італію, Німеччину, Іспанію, Нідерланди, Японію.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється за другим варіантом. Наведені підсистеми взаємопов’язані,

взаємообумовлені, і лише їх комплексна взаємодія формує унікальність окремої системи бухгалтерського обліку певної держави.

Економічна підсистема включає способи фінансування діяльності підприємства, податкову систему, форми та розміри підприємств, форму власності, рівень бізнес-активності, відкритість економіки.

Важливо визначити вплив способів фінансування діяльності підприємства. В даному контексті слід розглянути дві групи країн. Так, у Німеччині, Франції та Італії додаткове фінансування діяльності підприємства здійснюється в основному через банківські кредити, а власниками є члени сім'ї. До цієї групи можна віднести і Україну. Для порівняння, у США та Великобританії велика кількість компаній залежить від фінансування мільйонів приватних акціонерів.

У країнах, в яких фінансування у більшості випадків здійснюється через кредитування, метою фінансової звітності є подання правдивої й достовірної інформації для захисту інтересів кредиторів, податкових органів тощо, що підвищує точність, універсальність та стабільність системи бухгалтерського обліку. Це певною мірою впливає і на розвиток аудиту, оскільки аудитори представляють інтереси малої групи власників, які зазвичай є і головними менеджерами компанії. З іншого боку, в країнах, де фінансування діяльності підприємства залежить від значної кількості акціонерів, які не мають доступу до внутрішньої інформації підприємства, важливість достовірної звітності, яка підтверджується незалежною думкою аудитора, значно вища.

У країнах першої групи закони, що регулюють систему бухгалтерського обліку та оподаткування, невіддільні один від одного, а фінансова звітність складається для обмеженого кола користувачів, зацікавлених у стягненні більшої суми податку. У країнах другої групи фінансова звітність складається з метою відображення фінансового стану підприємства для прийняття інвестиційних рішень. Отже, закони, що регулюють систему бухгалтерського обліку та оподаткування, діють

незалежно один від одного.

Окрім цього, на систему бухгалтерського обліку та, зокрема, на порядок формування звітності за сегментами впливають також фактори екологічного, соціального та географічного середовищ, які провокують виникнення ризиків господарської діяльності окремого сегмента.

Отже, система бухгалтерського обліку окремо взятої країни формується під впливом різних факторів як частини зовнішнього середовища. Наведена вище класифікація не є вичерпною, проте такий поділ необхідний для систематизації інформації з метою виділення окремих груп країн для вивчення не тільки зарубіжного досвіду, але й обрання оптимального напрямку розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Крім того, примітки до фінансової звітності окремо взятого підприємства формуються з урахуванням специфіки його діяльності в певній галузі. Все це погоджує застосування різних підходів до формування показників приміток до фінансової звітності, ускладнюючи тим самим процес порівняння та аналіз показників даної звітності її користувачами.

Тому особливо важливо дослідити нормативно-правове регулювання обліку та складання фінансової звітності з метою виявлення особливостей такого регулювання та визначення перспективних напрямів удосконалення цієї звітності в Україні.

У вітчизняній нормативно-правовій практиці процес складання та подання приміток до фінансової звітності регулюється наступними основними нормативно-правовими актами:

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [44].
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. №137 [57].

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. №92 [58].
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. №242 [59].
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну від 08.10.99 р. №237.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. №290 [61].
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. №318 [62].
- 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 [23].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”, який детальніше розглянутий у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

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

Регулювання	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” (19 травня 2005 р.) [64]
1	2
Сфера застосування	Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм, якщо підприємство зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність або підприємство займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення [64, п. 2]
Джерело інформації	Консолідована фінансова звітність [64, п. 33]. Індивідуальні фінансові звіти.
Інформація, яку необхідно розкривати	Доходи і витрати; активи і зобов'язання. Форма звітності чітко регульована стандартом [64, п. 18-35].
Узгодження	Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися з відповідними загальними показниками фінансової звітності

	підприємства (консолідованої фінансової звітності) [64, п. 19]
База для визначення звітного сегмента	Господарська або географічна ознака [64, п. 6]
Суттєвість	Звітним сегмент визнається, якщо дохід від його діяльності становить 10% або більше від сукупного доходу підприємства; частка активів сегмента 10% або більше від загальної суми активів усіх сегментів; чистий прибуток, або збиток сегмента становить 10% (і більше) від сукупного чистого прибутку. Сегмент також може бути
	визнаний звітним, якщо інформація про нього є суттєвою. Загальна сума чистого прибутку від зовнішніх операцій звітних сегментів повинна дорівнювати 75% чи більше від сукупного чистого прибутку [64, п. 9, 11, 13]
Винятки	Малі підприємства, неприбуткові організації, банки і бюджетні установи та підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ [64, п. 2]

Вітчизняний стандарт досить деталізований, і він перетворює форму звітності за сегментами у досить стандартизовану, а її формування та подання – у чітко визначений процес.

Це пояснюється тим, що діяльність підприємств, які зобов'язані її готувати, є регульованою з боку держави (зокрема, підприємства, які займають монопольне становище на ринку або щодо яких до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін). По суті єдиним користувачем такої звітності є державні органи влади (що виправдовує велику кількість інформації, яка розкривається в звітності про сегменти). Таким чином, стандартом реалізовано концепцію “підзвітності”, а це означає відмову від концепції “корисності інформації”, що є загальною світовою тенденцією.

Також застосування стандарту на практиці супроводжується певними проблемами, зокрема стандартом визначено: “сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства”.

Проте не визначено практичні дії у випадках, коли суми не узгоджуються (така процедура передбачена п. 28 МСФЗ 8). Стандартом

також чітко не описано, який підхід покладено в його основу для визначення звітних сегментів (управлінський, або “підхід ризик – повернення”).

Сфера застосування П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”, як уже зазначалось, є значно ширшою, на відміну від МСФЗ 8, який стосується лише публічних компаній та розкриття ними інформації про сегменти діяльності.

Отже, інформація, що розкривається у примітках до фінансових звітів, поряд із основними формами фінансової звітності, повинна забезпечувати головну функцію фінансової звітності по відношенню до суспільства – сприяти еволюційним перетворенням його соціально-економічного розвитку, розкривати специфіку нарощування капіталу, а також відображати аналітичну систему показників, спрямованих на збереження та примноження галузевих контрольованих ресурсів, що забезпечують основну частину грошових надходжень.

1.3. Роль приміток до фінансової звітності в інформаційному забезпеченні управління підприємством

Зміна типу економічної системи зумовила розширення кола користувачів фінансової звітності господарюючих суб’єктів, зокрема зовнішніх. Поява нових зацікавлених стейкхолдерів (Стейкхолдер (англ. stakeholder) – особа (фізична чи юридична), яка прямо або опосередковано зацікавлена в фінансових або інших результатах діяльності компанії [76]), а отже, і нових інформаційних запитів, викликала необхідність підвищення якості звітних форм, насичення їхніх елементів ринковим змістом, наближення інтерпретації представлених даних до міжнародних вимог та надання фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств доступності, об’єктивності і прозорості. Це ж стало причиною намагань зробити структуру фінансової звітності прийнятною для всіх, починаючи державою і закінчуючи власником.

Для того щоб звітність була дійовим засобом управління та контролю, вона повинна відповідати всім вимогам, що висуваються до обліку. Вона має достовірно відображати ресурси підприємства, їх використання і фінансові результати діяльності. Показники звітності повинні бути об'єктивними, обґрунтовані перевіреними даними поточного обліку і підтверджені відповідними документами. Своєчасність складання та подання звітності – невід'ємна умова її корисності. Найбільш достовірна інформація втрачає своє значення, якщо вона надана користувачам несвоєчасно, тому звітність повинна складатися і подаватися відповідним органам у строки, встановлені нормативними актами, які забезпечують ефективне її використання для управління та контролю. Загальні засади бухгалтерської звітності представлено на рис. 1.3.

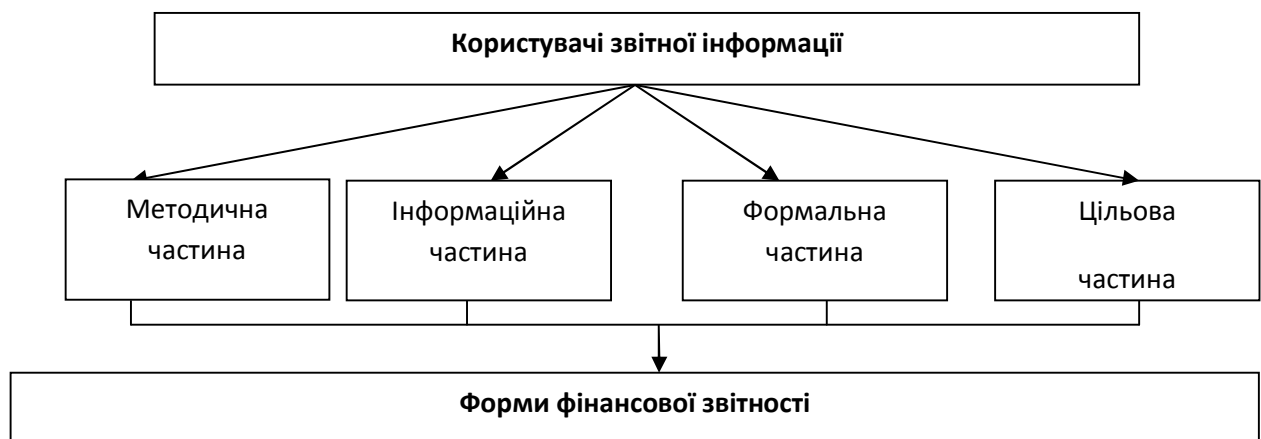


Рис. 1.3. Загальні засади фінансової звітності в інформаційному забезпеченні користувачів

Джерело: сформовано автором

Як зазначає Н.Л. Правдюк, управління підприємством є інформаційним процесом, важливу роль в функціонуванні якого відіграє система бухгалтерського обліку, як основний постачальник достовірної та доречної інформації для прийняття управлінських рішень [68]. Для забезпечення ефективних умов здійснення управління підприємством важливе значення має розробка таких правил формування облікової інформації, які б забезпечували належний рівень її якості,

задовольняючи потреби не лише внутрішніх, а й зовнішніх користувачів. Формування якісної інформації в системі бухгалтерського обліку є основою її конкурентоздатності у порівнянні з даними інших інформаційних систем, які на сьогодні також використовуються в якості інформаційних джерел при прийнятті рішень (система збалансованих показників, контролінгова система, система вимірювання на основі доданої вартості тощо). В умовах формування інформаційного суспільства підвищення якості облікової інформації слід розглядати як один із основних засобів усунення бар'єрів щодо збереження існуючих та появи нових користувачів [68].

У численних інформаційних потоках підприємств фінансова звітність, і зокрема, примітки до неї, займає особливе місце і може розглядатися як основне джерело даних для оцінки фінансового стану підприємства різними зацікавленими групами користувачів.

Примітки до фінансових звітів є одним із найпотужніших інформаційних джерел для прийняття управлінських рішень щодо суб'єкта господарювання.

Враховуючи, що інформація фінансової звітності допомагає не лише встановити рівень фінансової стійкості, рентабельності та ліквідності підприємства, але й спрогнозувати його розвиток, можна стверджувати: якість управлінських рішень значно залежить від рівня транспарентності фінансової звітності підприємства.

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. Тому повне розкриття цих статей у примітках дозволяє користувачам отримати необхідну для управління й прийняття рішень інформацію.

Не всі підприємства України повноцінно складають і оприлюднюють примітки до фінансових звітів. Слід виділити позитивну динаміку в цьому

напрямі, що обумовлено, у першу чергу, впровадженням МСФЗ – системи стандартів, яка забезпечує вищий рівень розкриття. Однак, незважаючи на те, що загальні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності викладені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а вимоги до розкриття окремих активів і зобов'язань – у відповідних П(С)БО, спостерігається роздрібнений і хаотичний характер оприлюднених приміток до фінансових звітів. Це пов'язано з відсутністю у вітчизняній нормативній базі принципів розкриття інформації рекомендацій 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. 302 [73], що, з одного боку, не містять вичерпного переліку інформації, необхідного користувачам для прийняття економічних рішень, зокрема не розкривають інформації про облікову політику підприємства, з іншого – враховуючи жорстку стандартизованість, включають таблиці, які часто не заповнюються підприємствами внаслідок відсутності у них відповідних видів діяльності.

У свою чергу, світова бухгалтерська спільнота стурбована занадто високим рівнем навантаження фінансової звітності примітками. Серед основних причин, що призвели до ускладнення приміток до фінансових звітів, зниження їх доречності та зрозумілості, виділяють:

- збільшення вимог до розкриття розробниками стандартів задля підвищення рівня прозорості фінансової звітності, оскільки вважається, що більша кількість інформації запобігатиме фінансовим кризам;
- ускладнення господарських операцій, що спричинило збільшення вимог до фінансової звітності і наведення ширшого обсягу інформації у ній;
- складність практичного застосування професійного судження щодо суттєвості інформації, що підлягає розкриттю;
- вибір укладачами, аудиторами та регулюючими органами підходу «контрольний перелік» («checklist») вимог тощо [47].

Проілюструємо вказані проблеми на рис. 1.4.

Впорядкування принципів і вимог до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів потребує комплексного вирішення проблеми. Розглядаємо два однаково можливі варіанти її реалізації: 1-й: розробка окремого документа, наприклад, положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів» або 2-й: викладення у новій редакції розділу «Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (рис. 1.5).

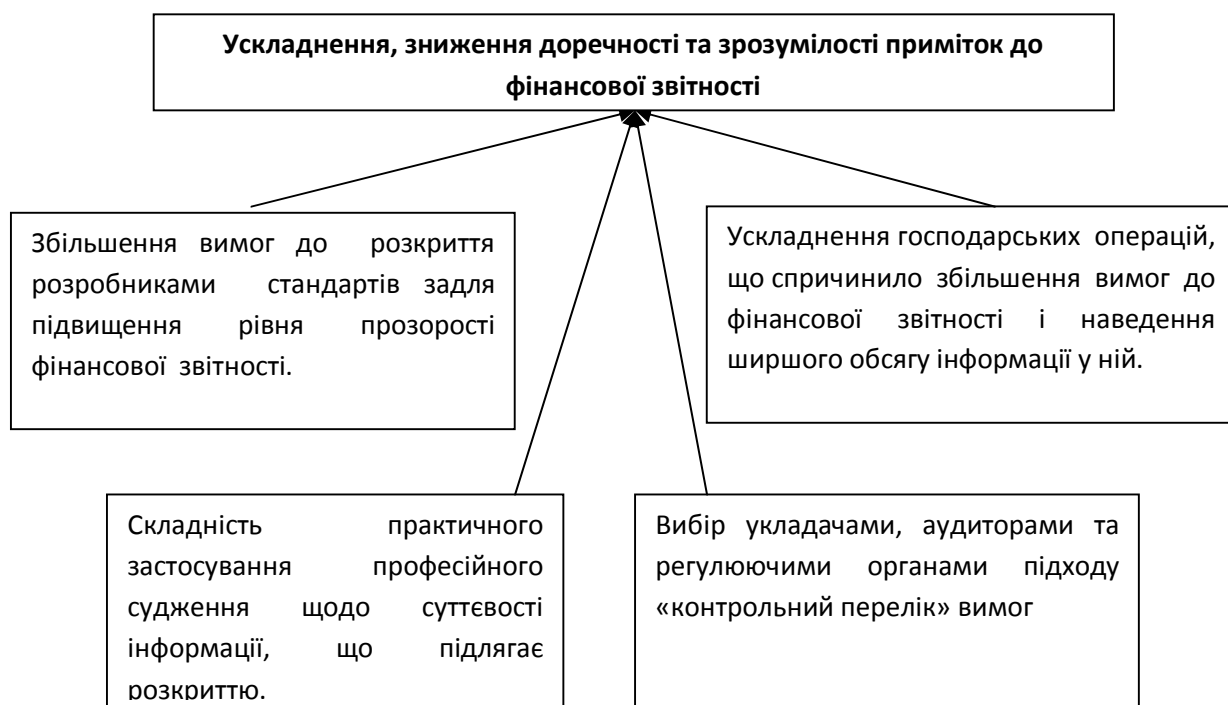


Рис. 1.4. Основні причини проблем розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

Джерело: узагальнено автором на основі [47]

Вказаний документ має забезпечити гнучкість вимог до розкриття, уникнення повторного наведення інформації у фінансовій звітності та активне застосування судження щодо суттєвості, аби зробити примітки до фінансових звітів інформативнішими, скоординованими і стислими.

Під час розробки вказаного документа уточнення вимагає дефініція «примітки до фінансових звітів», наведене у Законі про бухгалтерський облік. У таблиці 1.6. для порівняння запропоновано чинні в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та в національній нормативній базі визначення приміток до фінансових звітів і авторська позиція.

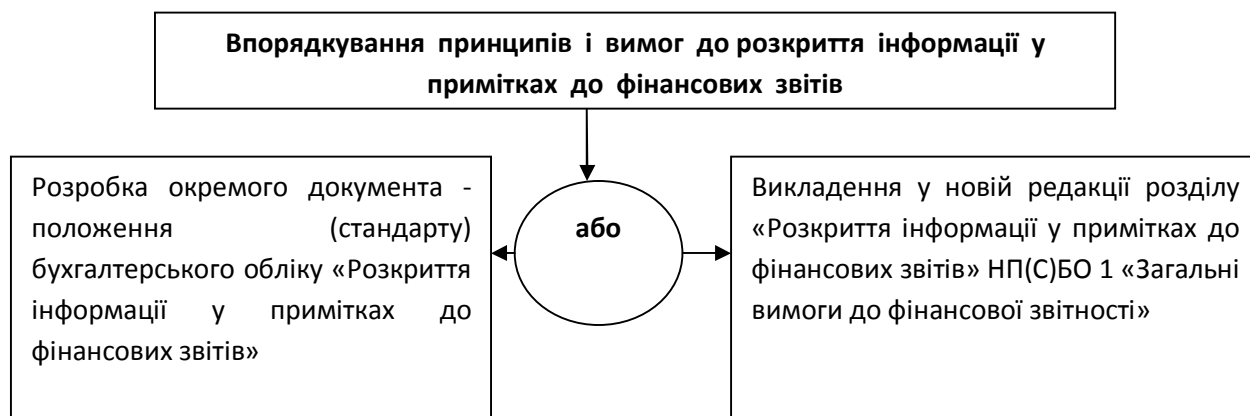


Рис. 1.5. Шляхи впорядкування принципів і вимог до розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

Джерело: узагальнено автором на основі [47]

У запропонованому визначенні дефініція «примітки до фінансових звітів» повинна містити такі елементи:

– «релевантний» припускає, що інформація у примітках має задовольняти вимоги певних користувачів фінансових звітів та наводитися, якщо є суттєвою для даного суб'єкта звітування;

– «показники і пояснення» означає, що примітки мають містити кількісні (наприклад, розукрупнення, аналіз за термінами погашення) та якісні (методи обліку, оціночні судження) описи статей, які деталізують та пояснюють інформацію, наведену в первинних фінансових звітах;

– «статті первинних фінансових звітів» – це статті, наведені в одному зі звітів: балансі (звіті про фінансовий стан), звіті про прибутки і збитки та сукупний дохід, звіті про рух грошових коштів та звіті про власний капітал;

– «на звітну дату» означає, що інформація, що наводиться у

примітках, стосується звітнього періоду, а не майбутніх операцій і подій;

– «невизнані (на звітну дату) контрактні зобов'язання» – це операції та угоди з третьою стороною, які укладені в минулому, але будуть виконані у майбутньому і щодо яких не існує активів і зобов'язань на звітну дату»;

– «невизнані (на звітну дату) умовні активи і зобов'язання» – це активи і зобов'язання відносно третіх осіб, що виникли у результаті минулих подій, але не відповідають критеріям визнання активу чи зобов'язання [47].

Таблиця 1.6

Визначення терміна «примітки до фінансових звітів»

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [37]	Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [70]	Пропозиція автора
<p>Примітки містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів.</p> <p>Примітки надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах</p>	<p>Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності</p>	<p>Примітки до фінансових звітів — сукупність релевантних показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і 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</p>

Джерело: [47]

З наведеного визначення випливає необхідність встановлення меж інформації, що повинна наводитися у примітках до фінансових звітів:

1) інформація, що розкривається у примітках, має пов'язуватися з первинними фінансовими звітами;

2) інформація у примітках повинна зосереджуватися на минулих операціях та інших подіях, що існували на дату звітності; прогнозна інформація, не пов'язана з відображенням елементів у первинних фінансових звітах, у примітках не наводиться;

3) інформація у примітках до фінансових звітів має стосуватися конкретного суб'єкта звітування.

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

Підтримуємо позицію А.В. Озеран, що всю релевантну інформацію, що може наводитися у примітках до фінансових звітів, доцільно згрупувати за типами потреб користувачів:

1. Деталізація статей первинних фінансових звітів з метою їх більшої інформативності.

2. Опис сутності статей первинних фінансових звітів.

3. Пояснення відповідності наведених в основних фінансових звітах статей основній діяльності підприємства та його фінансовій структурі.

4. Інформація про методи обліку та використані облікові оцінки [47].

Необхідність у першій групі інформації викликана відображенням більшості з них в агрегованому вигляді у первинних фінансових звітах. Розгрупування статей уможливить краще розуміння їх змісту та майбутніх грошових потоків, пов'язаних з цими статтями.

Друга група інформації може містити інформацію про суттєві терміни та умови контрактів і угод, а також їх основні характеристики, що дозволить користувачам спрогнозувати ймовірні суми чистих грошових потоків.

Третя група може містити таку інформацію:

- для балансових статей;
- плани підприємства щодо відновлення чи погашення статті;
- характер зв'язку статті з іншими статтями балансу;
- для статей звіту про прибутки і збитки – прогностичну цінність

інформації;

- зв'язки між статтями первинних фінансових звітів, що уможливить розуміння походження грошових потоків впродовж періоду;

- угоди, які впливають на різні статті звітів, наприклад, об'єднання підприємств, що допоможе розуміти склад статей та зміст угод і оцінити майбутні грошові потоки.

У четвертій групі слід розкрити інформацію про: критерії визнання та методи оцінювання статей фінансових звітів; облікові оцінки та оцінку невизначеностей. Така інформація забезпечить уявлення про економічне середовище суб'єкта звітування і його політику: консервативну чи агресивну [47].

Зважаючи на те, що однією з найважливіших, на нашу думку, цілей фінансової звітності є оцінка якості управління підприємством, результати діяльності роботи менеджменту має бути відображені у фінансовій звітності, проте виникає питання, в якій її частині. А.В. Озеран з цього приводу зазначає: «Оскільки відповідно до наведеного раніше визначення приміток інформація про якість управління не деталізує і не пояснює статті первинних фінансових звітів та не є невизнаними на звітну дату контрактними зобов'язаннями, умовними активами і умовними зобов'язаннями, така інформація має відображатися у звіті про корпоративне управління» [47].

Проте С.Я. Король вважає за можливе передбачений у новому законодавстві Звіт про управління представити як тематичний розділ у примітках до річної фінансової звітності [28].

На нашу думку, задля 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, вважаємо за доцільне використання другого варіанту представлення звіту про управління у вигляді розділу у примітках до річної фінансової звітності.

Підбиваючи підсумки, необхідно зазначити, що 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. В основу розкриття інформації у примітках повинна покладатися концепція доречності та її субелемент – суттєвість, що означає:

- інформація, наведена у примітках, забезпечує деталізацію і пояснення первинних фінансових звітів з метою досягнення ними своєї мети;
- 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, індивідуалізацію інформації;
- застосування професійного судження.

Підтримання різними інститутами (регуляторами, укладачами, аудиторами та науковцями) і розвиток викладених концепцій, сподіваємося, покращить корисність фінансових звітів, підвищить транспарентність усієї фінансової інформації, сприятиме прийняттю адекватних економічних рішень.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНА МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ ЇХ ПОКАЗНИКІВ

2.1. Діючий порядок складання приміток до фінансової звітності

Примітки до річної фінансової звітності. Форма № 5 (далі - Примітки) є невід'ємною складовою річної фінансової звітності.

Примітки в обов'язковому порядку подаються всіма підприємствами та організаціями, крім суб'єктів малого підприємництва (річна фінансова звітність яких складається тільки з Балансу (форма № 1-м або форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м або форма № 2-мс), бюджетних установ та представництв іноземних суб'єктів господарювання.

Згідно з НП(С)БО 1 за складом примітки до фінансової звітності діляться на три компоненти: облікова політика; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з П(С)БО; інформація, яка містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності [44].

Примітки складаються з 15 розділів, в яких передбачено мінімальний перелік інформації, яку необхідно розкрити в формі № 5. Крім цієї інформації, підприємство має також навести іншу інформацію, необхідність розкриття якої в примітках до річної фінансової звітності передбачена чинними П(С)БО.

Згідно з Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності № 476 для перевірки правильності складання форми № 5 її показники порівнюються між собою, а також з даними форм № 1, № 2, № 3 та декларації з податку на прибуток підприємства [72].

Структура приміток до річної фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44], Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [34], наказу Міністерства фінансів «Про примітки до річної фінансової звітності» [73]

представлена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Структура Приміток до річної фінансової звітності

Назва розділу	Яка інформація розкривається
1	2
I. Нематеріальні активи	У розділі I Приміток розшифровується інформація про нематеріальні активи підприємства і гудвіл, яка наведена в рядках 1000-1002 і в додатковій статті 1050 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".
II. Основні засоби	У розділі II Приміток розшифровується інформація про основні засоби підприємства, яка наведена в рядках 1010-1017 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".
III. Капітальні інвестиції	У розділі III Приміток розшифровується інформація про суми капітальних інвестицій, тобто витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, здійснених за рік, із зазначенням балансової вартості таких інвестицій на кінець року (графі 4). Рядки розділу III відповідають субрахункам рахунка 15 "Капітальні інвестиції" та використовуються для розшифровки показника рядка 1005 графі 4 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".
IV. Фінансові інвестиції	У розділі IV Приміток розшифровується інформація про наявність і рух фінансових інвестицій у розрізі їх форм і видів, що відображені у рядках 1030, 1035, 1160 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".
V. Доходи і витрати	У розділі V Приміток розшифровуються складові інших операційних доходів і витрат, що відображені у ряд. 2120, 2200, 2220, 2240 і ряд. 2180, 2250, 2255, 2270 форми № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)".
VI. Грошові кошти	У розділі VI Приміток розшифровується інформація про наявність грошових коштів на кінець звітного періоду. У розділі VI розшифровується інформація, відображена у рядку 1165 графі 4 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".
VII. Забезпечення і резерви	У розділі VII Приміток розшифровується інформація про рух коштів, що резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання", а також про резерв сумнівних боргів, створений на виконання вимог П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість".
VIII. Запаси	У розділі VIII Приміток розшифровується інформація про балансову вартість запасів підприємства на кінець звітного періоду, відображаються відомості про переоцінку запасів протягом року, а також відображаються дані про вартість поточних біологічних активів підприємства станом на кінець звітного періоду. У розділі VIII розшифровується інформація, відображена у ряд. 1100 та 1110 графі 4 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".

Продовження табл. 2.1

1	2
IX. Дебіторська заборгованість	У розділі IX Приміток розшифровується інформація щодо трьох груп дебіторської заборгованості залежно від строків її непогашення.
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	У розділі X Приміток розшифровується інформація, що відображається по дебету субрахунка 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".
XI. Будівельні контракти	Розділ XI Приміток заповнюється підрядними будівельними організаціями.
XII. Податок на прибуток	У розділі XII Приміток розшифровується інформація про порядок формування залишку на рахунках обліку відстрочених податкових активів (рах. 17) та відстрочених податкових зобов'язань (рах. 54). У розділі XII розшифровується інформація, відображена у ряд. 1045, 1500 гр. 3, 4 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", у ряд. 2300 графа 3 форми № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)"
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	У розділі XIII Приміток розшифровується інформація про нараховану та використану суму амортизаційних відрахувань у звітному періоді. Для заповнення розділу XIII Приміток використовують дані про обороти позабалансового рахунку 09 "Амортизаційні відрахування".
XIV. Біологічні активи	Розділ XIV Приміток заповнюється сільськогосподарськими підприємствами. У розділі XIV розкривається інформація про первісну (справедливу) вартість і амортизацію біологічних активів на початок звітного періоду, зміну їх вартості протягом звітного періоду, а також розраховується їх вартість на кінець періоду. У розділі XIV розшифровується інформація, відображена у ряд. 1020-1022 і ряд. 1110 форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)"
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	Розділ XV Приміток заповнюється сільськогосподарськими підприємствами та підприємствами інших галузей, які здійснюють сільськогосподарську діяльність та ведуть облік біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Джерело: узагальнено автором за [73]

Склад інформації, яку необхідно розкрити в Примітках, залежить від того, встановлена обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності для підприємства чи ні. Так, згідно з п. 3 Наказу № 302 підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової та консолідованої звітності встановлена законодавством, крім інформації, що міститься в

типовій формі, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [73]. Інші підприємства, крім інформації, що міститься в типовій формі, повинні в Примітках розкрити таку інформацію:

- про облікову політику та її зміни;
- про виправлення помилок і події після дати балансу;
- про вартість основних засобів і нематеріальних активів;
- про дебіторів (їх перелік) і суми дебіторської заборгованості;
- про доходи і втрати за кожною надзвичайною подією.

Інформація, що наводиться в Примітках, повинна бути подана як за затвердженою формою, так і в самостійно обраному вигляді.

На розсуд керівництва підприємства у Примітках може бути наведена інформація, не передбачена відповідними П(С)БО, але визнана суттєвою або необхідною для відображення більш повної та об'єктивної картини про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Розглянемо порядок заповнення Приміток.

У розділі I наводиться інформація про нематеріальні активи підприємства. Цей розділ має форму оборотно-сальдової відомості, тобто в ній наводяться дані про первісну вартість НМА та їх знос на початок звітного року, надходження, вибуття, переоцінку і амортизацію даного виду активів з виведенням залишків на кінець звітного року. Для заповнення розділу I використовується облікова інформація по рахунку 12 "Нематеріальні активи". Зміст рядків цього розділу наведено у табл. 2.2.

Щодо нематеріальних активів у Примітках наводяться вартість нематеріальних активів, стосовно яких існують обмеження права власності, вартість оформлених у заставу нематеріальних активів, вартість створених підприємством нематеріальних активів, вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань, а також накопичена амортизація нематеріальних активів, по яких існують обмеження права власності.

Таблиця 2.2

**Методика складання розділу I «Нематеріальні активи» приміток
до фінансової звітності**

Рядки 010 - 080, графа 14	Форма № 5, рядки 010 - 080, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
Рядок 080 графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1001, графи 3 і 4
Рядок 080, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1002, графи 3 і 4
Рядок 080 графи 3-15	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010 - 070, графи 3-15 відповідно

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

У розділі II наводиться інформація про основні засоби підприємства. Цей розділ має багато спільного з попереднім і теж форму оборотносальдової відомості. У цьому розділі наводиться інформація про наявність, рух і амортизацію основних засобів, а також про основні засоби, отримані на умовах фінансової оренди і передані в оперативну оренду. Для заповнення розділу II використовується облікова інформація по рахунку 10 «Основні засоби» і рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Методика складання розділу II «Основні засоби» приміток до
фінансової звітності**

Рядок 260, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1011, графи 3 і 4
Рядок 260, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1012, графи 3 і 4
Рядок 260, графи 3-19	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100 - 250, графи 3-19 відповідно

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

У Примітках, крім зазначеної інформації, наводиться вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством

обмеження права власності, вартість оформлених у заставу основних засобів, залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо), залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу, первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування, вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду, і знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності. Основні засоби, які отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу), враховуються на балансі орендодавця, а орендар відображає їх на забалансовому рахунку 01 з виділенням відповідних субрахунків за видами активів. Прийняті в оперативну оренду основні засоби зараховуються на забалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що вказується у договорі операційної оренди.

У розділі III наводиться інформація про капітальні інвестиції на будівництво, придбання (виготовлення) основних, нематеріальних та інших необоротних матеріальних активів, а також на формування основного стада та інші капітальні інвестиції. Для обліку капітальних інвестицій призначено однойменний рахунок 15, облікова інформація з якого є підставою для заповнення розділу III Приміток. У графі 3 розділу III указуються дані про суму капітальних інвестицій, здійснених за звітний рік, а у графі 4 - їх балансова вартість на кінець звітного року. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Методика складання розділу III «Капітальні інвестиції» приміток до фінансової звітності

Рядок 340, графа 4	Форма № 1 , рядок 1005, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підрядчикам для фінансування капітального будівництва)
Рядок 340, графи 3 і 4	Форма № 5, сума рядків 280 - 330, графи 3 і 4

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

У розділі IV Приміток розкривається інформація про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства і спільну діяльність, які враховуються за методом участі в капіталі (рядки 350-370), та інші фінансові інвестиції (рядки 380-410). Розкриттю в розділі IV підлягає інформація в розрізі довгострокових і поточних фінансових інвестицій. Аналогічно капітальним інвестиціям у Примітках наводиться інформація про суму фінансових інвестицій, здійснених за звітний рік (графі 3), та їх балансова вартість на кінець звітного року (графи 4 і 5). Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікові дані по рахунку 14 “Довгострокові фінансові Інвестиції” та 35 “Поточні фінансові інвестиції”. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Методика складання розділу IV «Фінансові інвестиції» приміток до фінансової звітності

Сума рядків 350 - 370, графа 4	Форма № 1, рядок 1030, графа 4
Сума рядків 380 - 410, графа 4	Форма № 1, рядок 1035, графа 4
Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 1160, графа 4
Рядок 420, граfi 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350 - 410, граfi 3, 4, 5

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

Крім зазначеної інформації у розділі IV Приміток, деталізуються дані, наведені в Балансі по рядку 1035 граfi 4 “Інші довгострокові фінансові інвестиції” і по рядку 1160 граfi 4 “Поточні фінансові інвестиції”. Приналежність інвестицій до рядків цього розділу визначається з урахуванням вимог П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”. Зокрема, розкриттю підлягає інформація про фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу за собівартістю, за справедливою вартістю і за амортизованою собівартістю.

Інформація про доходи і витрати підприємства за звітний період відображається в розділі V Приміток. Однак у цьому розділі відображається

не вся сума доходів і витрат, а лише розшифровується сума інших операційних доходів (рахунок 71) і витрат (рахунок 94), доходів (рахунок 72) і витрат (рахунок 96) від участі в капіталі, а також інші доходи (рахунок 74) і витрати (рахунок 97).

У рядку 492 цього розділу Приміток наводиться інформація про невиробничі витрати і втрати, до яких відносять втрати від нестач і псування цінностей, у тому числі і наднормативну нестачу. У рядках 440-630 розшифровується інформація з форми № 2 “Звіт про фінансові результати”. Крім того, у Примітках наводиться інформація про товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) і частки доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Методика складання розділу V «Доходи і витрати» приміток до фінансової звітності

Сума рядків 440 - 490, графа 3	Форма № 2, рядок 2120, графа 3
Сума рядків 440 - 490, графа 4	Форма № 2, рядок 2180, графа 3
Рядок 491, графа 4	Форма № 5, рядок 775, графа 4
Сума рядків 500 - 520, графа 3	Форма № 2, рядок 2200, графа 3
Сума рядків 500 - 520, графа 4	Форма № 2, рядок 2255, графа 3
Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 2220, графа 3
Сума рядків 540 - 560, графа 4	Форма № 2, рядок 2250, графа 3
Сума рядків 570 - 610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 2240, графа 3
Сума рядків 570 - 600, 620, 630, графа 4	Форма № 2, рядок 2270, графа 3

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

Перелік інших операційних витрат і доходів, наведений у розділі V Приміток, не є вичерпним. Тому, якщо на підприємстві мають місце інші операційні витрати і доходи, величина яких є суттєвою (тобто перевищує 2% чистого прибутку підприємства), вони повинні бути відображені в пояснювальній записці до річної звітності.

У розділі VI Приміток міститься інформація про грошові кошти в розрізі місць їх перебування і форм. Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікові дані по рахунках 30, 31, 33, 351 У Примітках наводиться величина грошових коштів на кінець звітного періоду. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Методика складання розділу VI «Грошові кошти» приміток до фінансової звітності

Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640 - 680, графа 3
	Форма № 3, рядок 3415, графа 3
	Форма № 1, рядок 1165, графа 4

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

Розкриттю також у розділі VII підлягає інформація про величину грошових коштів, використання яких обмежене. Подібні грошові кошти відображаються в Балансі по рядку 070 “Інші необоротні активи”. Облік грошових коштів, використання яких обмежене, ведеться на рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи” субрахунок 184 “Інші необоротні активи” (за необхідності субрахунок наступного порядку відкривається підприємством самостійно).

Інформація про резерви і забезпечення наводиться у розділі VII Приміток. Цей розділ має форму оборотно-сальдової відомості, у якій наводяться сума забезпечень і резервів на початок звітного року, їх нарахування і використання протягом року, залишок на кінець звітного року з урахуванням сторнованих невикористаних сум у звітному році і сум очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення. Крім того, у розділі VII наводиться інформація про величину резерву сумнівних боргів Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікові дані по рахунках 47 і 38. Зміст рядків цього розділу

наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

**Методика складання розділу VII «Забезпечення і резерви»
приміток до фінансової звітності**

Рядок 780, графи 3-9	Форма № 5, сума рядків 710 – 775, графи 3-9
Рядки 710 - 780, графа 9	Форма № 5, рядки 710 - 780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
Рядок 780 мінус рядок 775, графи 3 і 9	Форма № 1, рядок 1515, графи 3 і 4

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

Балансова вартість запасів і дані про їх переоцінку за звітний рік наводяться у розділі VIII Приміток. Величина балансової вартості запасів наводиться станом на кінець звітного року. Для заповнення цього розділу використовується облікова інформація, відображена на рахунку 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”**, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” і 28 “Товари”. Слід зазначити, що у розділі VIII рядки 800-840 відповідають субрахункам 201-205, а 850-860 - субрахункам 207-208, а 20-рахунок має 9 субрахунків. Окремих рядків для відображення матеріалів, переданих на переробку (субрахунок 206), та інших матеріалів, що враховуються на субрахунку 209, немає. А те, що їх відображати необхідно, впливає з розшифровки до розділу VIII. Для матеріалів, переданих на переробку, такий рядок не потрібний, оскільки вони можуть відображатися по всіх інших рядках. Так, у рядку 922 необхідно вказати, яка вартість запасів, переданих на переробку, у їх загальній вартості, що відображається по рядку 920 графі 3. Для цього групуються обороти за дебетом 206 рахунка. Порожніх рядків у цьому розділі, у які можна було б вписати інші матеріали, немає. У зв'язку з цим їх треба відобразити за можливості по інших рядках (800-860 або 880). Якщо спробувати відобразити їх по інших рядках цього розділу чи взагалі їх

не відображати, то буде порушена рівність Балансу. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Методика складання розділу VIII «Запаси» приміток до фінансової звітності

Сума рядків 800 - 860, 880, графа 3	Форма № 1 рядок 100, графа 4
Рядок 870, графа 3	Форма № 1 рядок 110, графа 4
Рядок 890, графа 3	Форма № 1 рядок 120, графа 4
Рядок 900, графа 3	Форма № 1 рядок 130, графа 4
Рядок 910, графа 3	Форма № 1 рядок 140, графа 4
Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5 графи 3, 4, сума рядків 800 - 910, 5

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

У розділі VIII Приміток міститься додаткова інформація про запаси, яка підлягає розкриттю. Зокрема, у цьому розділі необхідно вказати не лише вартість запасів, переданих на переробку, про що йшлося вище, але й дані про балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації, оформлених у заставу і переданих на комісію. Крім того, у Примітках необхідно навести дані про вартість активів, що перебувають на відповідальному зберіганні, які враховуються на забалансовому рахунку 02.

Розділ IX Приміток містить інформацію про дебіторську заборгованість, а точніше - її величину на кінець звітного року, у розрізі строків її погашення. У цьому розділі не наводяться дані про довгострокову дебіторську заборгованість. Заповнюючи цей розділ, необхідно пам'ятати, що дебіторська заборгованість, яка відображається по рядках 940 і 950, показується без зменшення на суму резерву сумнівних боргів. Зміст рядків цього розділу наступний: Рядок 940, графа 3 відповідає рядку 1125 Форми № 1, графа 4.

Як додаткову інформацію у розділі IX вказують суму безнадійної

дебіторської заборгованості, списаної у звітному році, та суму дебіторської заборгованості пов'язаних осіб. Сума списаної дебіторської заборгованості враховується на забалансовому субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість”, а для розкриття інформації про дебіторську заборгованість пов'язаних осіб необхідно керуватися вимогами П(С)БО 23.

Розділ X Приміток присвячено нестачам та втратам від псування цінностей, стосовно яких розкривається інформація про загальну їх суму, віднесення на винних осіб, а також суми, остаточне рішення за якими стосовно винних осіб на кінець року не прийнято і які числяться на забалансовому рахунку 072. Заповнюючи цей розділ, необхідно враховувати вимоги П(С)БО 9 і рекомендації щодо порядку ведення обліку списаних активів (забалансовий рахунок 07). Зміст рядків цього розділу наступний: рядок 960, графа 3 відповідає сумі рядків Форми № 5, рядок 970, графа 3, і Форми № 5, рядок 980, графа 3 .

Інформаційною базою для заповнення цього розділу, крім забалансового рахунка 072, є облікові дані по субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”.

Розділ XI “Будівельні контракти” Приміток заповнюється будівельними підприємствами та організаціями, які ведуть облік доходів і витрат з урахуванням вимог однойменного П(С)БО 18. У цьому розділі відображається інформація про суму доходу за будівельними контрактами, визнану у складі доходу звітного періоду; суму валової заборгованості замовників і валову заборгованість замовникам на дату балансу; суму отриманих авансів на дату балансу; суму проміжних рахунків, яка не сплачується підрядчику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів), а також вартість виконаних субпідрядниками робіт з незавершених будівельних контрактів. Заповнюючи рядки 1120 і 1130, необхідно пам'ятати, що в них відображаються суми без ПДВ.

Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікова

інформація по субрахунках 238 “Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами”, 239 “Проміжні рахунки”, 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, 681 “Розрахунки за авансами отриманими”, 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

У розділі XII Приміток наводиться інформація про податок на прибуток. Зокрема, у цьому розділі вказуються суми поточного податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов'язань на початок і кінець року, а також їх зменшення або збільшення. Зміст рядків цього розділу наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Методика складання розділу XII «Податок на прибуток» приміток до фінансової звітності

Рядок 1210	Форма № 5, сума рядків 1241 і 1251
Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства
Рядок 1220 мінус рядок 1230	Форма № 1, рядок 1045, графа 3
Рядок 1230 мінус рядок 1220	Форма № 1, рядок 1500, графа 3
Рядок 1225	Форма № 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252
Рядок 1225 мінус рядок 1235	Форма № 1, рядок 1045, графа 4
Рядок 1235 мінус рядок 1225	Форма № 1, рядок 1500, графа 4
Рядок 1235	Форма № 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253
Рядок 1240	Форма № 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243
Рядок 1240	Форма № 2, рядок 2300, графа 3 плюс рядок 210, графа 3
Рядок 1250	Форма № 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253

Джерело: узагальнено автором за [34, 73]

Рядок 1250 заповнюється в тому випадку, коли у підприємства у звітному році виникла різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та оцінкою активу або зобов'язання, визначеною з метою оподаткування, що не відповідає критеріям тимчасової

різниці за П(С)БО 17 Така різниця може утворитися, наприклад, з вартості безоплатно отриманих необоротних активів.

Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікові дані по рахунках 17 “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, 98 “Податок на прибуток”, 423 “Дооцінка активів”, 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”, 64 “Розрахунки за податками і платежами”.

В розділі XIII розкривається інформація про використання амортизаційних відрахувань. Зокрема, у цьому розділі наводиться інформація про суми нарахованої амортизації та їх використання на будівництво об'єктів, придбання (виготовлення) і поліпшення основних засобів, придбання (створення) нематеріальних активів, а також на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Цей розділ деталізує загальну суму нарахованої амортизації, яка зазначена у графі 10 рядків 080 і 260 Приміток, тобто рядок 1300 Форма № 5 відповідає сумі рядків 080 260 графи 10.

Слід зазначити, що при заповненні цього розділу сума використаних амортизаційних відрахувань (рядок 1310) може перевищувати суму нарахованих за рік (рядок 1300) внаслідок перехідного залишку минулих років, тобто у попередньому році могло бути використано капітальних інвестицій менше, ніж нарахованої амортизації.

Інформаційною базою для заповнення цього розділу є облікові дані по забалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”.

Показник використання амортизаційних відрахувань визначається виходячи з вартості капітальних інвестицій, які у бухгалтерському обліку відображені у звітному році на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, з урахуванням залишку на субрахунку 205 “Будівельні матеріали” рахунка.

20 “Виробничі запаси” на кінець звітного року вартості не переданого в монтаж придбаного обладнання та будівельних матеріалів і конструкцій, призначених для будівництва об'єктів основних засобів.

Вартість основних засобів і нематеріальних активів, внесених до статутного фонду підприємства, вартість безоплатно отриманих основних засобів і нематеріальних активів, а також сума переоцінки необоротних активів до складу капітальних інвестицій не включаються і на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” не відображаються. Капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів і внесків до статутного фонду, при визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються.

Розділ XIV «Біологічні активи». Його заповнюють підприємства, які здійснюють сільськогосподарську діяльність і ведуть облік біологічних активів відповідно до П(С)БО 30.

У цьому розділі розкривають інформацію про первісну (справедливу) вартість та амортизацію біологічних активів на початок року, зміну їх вартості протягом року, а також розраховують їх вартість та амортизацію на кінець року. Тобто в цьому розділі розшифровують інформацію, наведену в ряд. 1020 — 1022 і ряд. 1110 форми № 1.

Розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». Зазначений розділ заповнюють сільгосппідприємства і підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність.

Як свідчить дослідження, структура інформації приміток до річної фінансової звітності, що подається в типових таблицях, побудована таким чином, що деталізує інформацію інших форм фінансової звітності. Для зручності складання і перевірки показників приміток доцільно використовувати Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [72]. В даних методичних рекомендаціях наводиться інструктивний матеріал для перевірки кожного показника приміток (Додаток В).

Подання табличної форми приміток не звільняє підприємства від подання іншої інформації (табл. 2.11).

В якому вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо) буде наведено таку інформацію, підприємство обирає самостійно (п. 4 наказу № 302).

Таблиця 2.11

Інша інформація, що підлягає розкриттю у примітках до річної фінансової звітності

№з/п	Нормативний акт, яким регламентовано	Яка інформація розкривається
Підприємства, які не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність		
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

Джерело: сформовано автором на основі [44, 57, 58, 59].

Також у довільній формі можна наводити іншу інформацію, яку керівництво підприємства визнає суттєвою і яка дає повнішу та об'єктивнішу картину про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

В результаті дослідження практики узагальнення інформації в фінансовій звітності ТОВ «СП «Володар» виявлено суттєві невідповідності вимогам національних та міжнародних стандартів обліку і звітності. Так, незважаючи на спеціалізацію підприємства (вирощування домашньої птиці), тут не обліковуються біологічні активи. Про що свідчать відсутність показників за статтями довгострокові біологічні активи (1020-1022) та поточні біологічні активи (1110) форми 1 фінансової звітності «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (Додаток Д) та відсутність показників в Розділі XIV

«Біологічні активи» та в Розділі XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» (Додаток И).

Підприємство відображає витрати на біологічні перетворення у складі витрат виробництва і лише в момент реалізації біологічних активів чи продукції птахівництва, витрати переносять на вартість готової продукції. Таким чином, ТОВ «СП «Володар» порушує вимоги чинного законодавства, зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [65].

Крім того, в результаті дослідження виявлено, що підприємство має на балансі інвестиційну нерухомість (будівлі), що передані в оренду. Проте, вказані будівлі обліковуються за методикою операційної нерухомості. Ще одним недоліком організації обліку та відображення інформації в звітності є те, що на підприємстві не створюється резерв сумнівних боргів. Обрання методики створення такого резерву також відсутня у внутрішніх облікових регламентах підприємства.

Серед недоліків відображення в звітності зобов'язань й капіталу можна зазначити, що щорічні відрахування до резервного капіталу не здійснюються, про що свідчать дані Балансу (звіту про фінансовий стан), що суперечить вимогам статуту підприємства.

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 ТОВ «СП «Володар» шляхом внесення відповідних норм до наказу про облікову політику та коригування методики обліку біологічних активів, готової сільськогосподарської продукції, інвестиційної нерухомості, власного капіталу та дебіторської заборгованості. Це дозволить об'єктивно відображати інформацію у фінансовій звітності і зокрема в примітках.

2.2. Порядок формування додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»

На сучасному етапі розвитку світового господарства більшість підприємств працюють в умовах диверсифікації діяльності, оскільки однією з її переваг є можливість достовірної оцінки управління діяльністю підприємством через створення центрів прибутковості. У довгостроковій перспективі отримання стабільного та бажаного рівня прибутку вимагає чіткого оцінювання результатів ухвалення управлінських рішень. Слід зазначити: фінансові показники щодо витрат і доходів, а також встановлений рівень конкуренції та ризику для інвестора значною мірою відрізняються в різних регіонах та галузях його діяльності. Таким чином, з метою глибокого аналізу необхідно отримувати детальну інформацію у розрізі або географічних регіонів, або галузей – сегментів діяльності. При цьому інформація за кожним сегментом повинна демонструвати характеристики у розрізі ризиків та прибутковості. Хоча мета використання інформації, яка подається у звіті про фінансові результати, відрізняється залежно від потреб користувачів звітності, однією з її цілей є оцінка діяльності підприємства загалом. Підготовка та подання звіту про фінансові результати, складеного на основі інформації про діяльність окремих сегментів, може стати ефективним засобом для прийняття управлінських рішень та прогнозування подальшої діяльності підприємства в цілому.

Процес складання та подання фінансової звітності будується у кожній окремій компанії з врахуванням багатьох факторів: організаційної структури підприємства та системи управління; фінансових та технічних можливостей і обмежень підприємства; вимог законодавства щодо формування та подання звітності. Щодо звітності за сегментами, то рішення про її підготовку та подання зумовлено двома факторами: з одного боку, – вимогами законодавства, з іншого, – бажанням керівництва розкрити додаткову інформацію, яка може бути корисною для зовнішніх користувачів, навіть за відсутності відповідних вимог.

Формування інформації про звітні сегменти є невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства та його управління. Інформація за сегментами характеризується принципом економічної релевантності та дозволяє зовнішнім користувачам оцінювати діяльність компанії, напрями її розвитку, ризики діяльності тощо. У зв'язку з цим важливою є інформація про кожний сегмент та передусім про доходи, витрати і грошові потоки.

Наразі в теорії й практиці облікової науки проблема формування системи обліку та звітності за сегментами на підприємстві набуває актуальності. Так, наприклад, дослідженнями вітчизняних науковців, зокрема А. Б. Алексеевої та Т. В. Ігнатенко, окреслено особливості підготовки звітності за сегментами на підприємствах різних галузей відповідно до міжнародних та національних стандартів [1; 69].

На думку Т.В. Ігнатенко [22, с. 207], система обліку за сегментами та звітності є основою для побудови операційної та фінансової моделі підприємства, яка надає можливість не лише розрахувати вартість компанії, але й рентабельність вкладу, ефективність інвестицій, визначати поведінку моделі у зв'язку із зміною будь-якого фактора, що безпосередньо впливає на прийняття рішень менеджерами, акціонерами, інвесторами тощо, пов'язаних із діяльністю підприємства в теперішньому та стратегічному аспекті.

Однак проблема обрання ефективного методу визначення прибутковості звітних сегментів підприємства розглянута недостатньо, особливо з точки зору формування та розподілу витрат. З урахуванням цього актуальним залишається питання вдосконалення методичних аспектів формування фінансової звітності за сегментами з метою підвищення її якості та інформативності для користувачів у процесі прийняття ними важливих рішень.

МСФЗ 8 містить принципово нову позицію щодо ідентифікації операційних сегментів. Це зумовлено тим, що виокремлення та подальша оцінка звітних сегментів проводиться на основі випадків, коли управлінська інформація відрізняється від звітної фінансової. Тому суб'єктам господарювання необхідно забезпечити виконання нових норм та

відповідних облікових процедур, які дозволять уникнути розбіжностей між управлінськими та фінансовими звітними показниками.

Досвід становлення бухгалтерського обліку в таких економічно розвинутих країнах, як США, Японія, Велика Британія, Франція, підтверджує, що позитивний вплив на рівень розвитку підприємства, зниження собівартості його продукції (робіт, послуг), зростання прибутку і рентабельності має саме застосування управлінського аспекту формування показників звітності підприємства.

В умовах розвитку економічних відносин зосередження бухгалтерського обліку на управлінському аспекті управління бізнесом відіграє важливу роль у задоволенні виробничих потреб менеджменту підприємства і його структурних підрозділів. Тільки за таких умов можливо побудувати ефективну систему управління підприємством, із повним підпорядкуванням оптимізації виробничо-господарських процесів суб'єкта господарювання.

Побудова бухгалтерського обліку задля формування показників звітності за сегментами та з метою управління підприємством у розрізі його сегментів спрямована на формування інформаційного забезпечення процесу аналізу ефективності діяльності структурних підрозділів та ухвалення користувачами звітності рішень щодо оцінки прибутків та ризиків діяльності підприємства.

Для визначення напрямів удосконалення формату звітності за сегментами необхідно дослідити коло основних користувачів (зовнішніх та внутрішніх) та їх інформаційні потреби при вивченні показників звітності за сегментами (рис. 2.1).

Для задоволення своїх потреб як зовнішні, так і внутрішні користувачі можуть користуватися звітністю за сегментами, сформованою відповідно до чинного вітчизняного або міжнародного законодавства. Проте у більшості випадків для внутрішніх користувачів у процесі ухвалення ними рішень потрібна більш детальна інформація щодо діяльності звітних сегментів та її впливу на фінансові результати підприємства загалом.

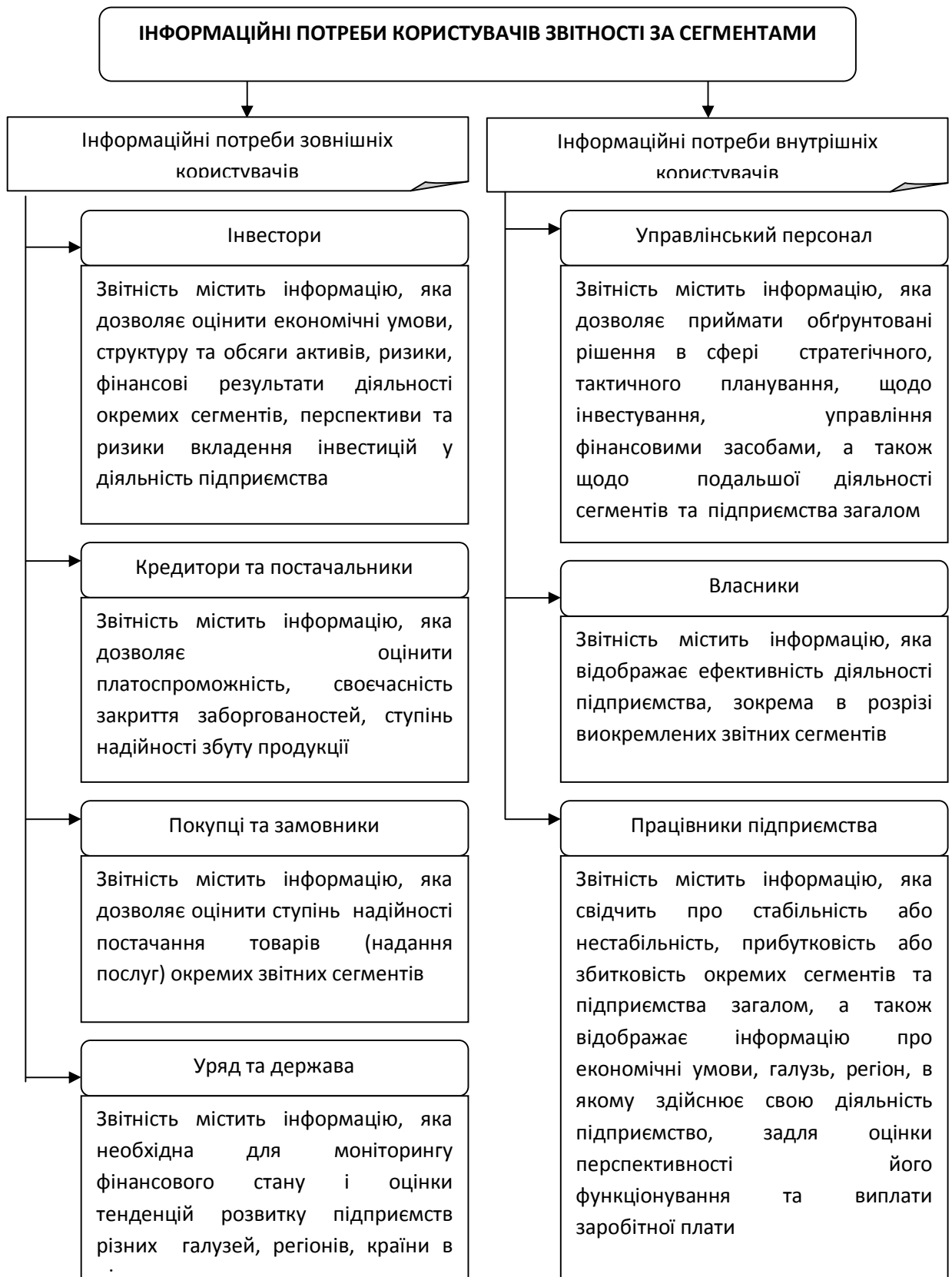


Рис. 2.1. Інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів звітності за сегментами

Джерело: [9].

Разом з тим, при формуванні звітності за сегментами, як зовнішньої,

так і внутрішньої, слід дотримуватися таких правил:

- для зведення даних щодо діяльності сегментів використовуються тільки дані за один і той самий звітний період задля формування порівнюваних показників звітності;

- виходячи з принципу послідовності, тривалість звітних періодів і розрив між звітними датами повинні зберігатися незмінними від періоду до періоду;

- вимагається використання єдиної облікової політики для подібних операцій сегментів підприємства та інших подій за схожих умов.

Загалом для забезпечення правильної ідентифікації звітних показників за сегментами, які відповідають потребам усіх зацікавлених користувачів, а також для формування оптимального інформаційного забезпечення для управління діяльністю підприємства вихідну інформацію про фінансовий стан і результати господарської діяльності слід формувати з дотриманням таких принципів складання звітності за сегментами:

- 1) повноти (достатності) – передбачає виключення додаткових запитів у ході отримання звітності від структурних підрозділів. Це призводить до скорочення терміну складання звітності та трудовитрат. Такий принцип можна забезпечити за рахунок стандартизації процедур при зведенні сегментів, виділених на окремі баланси, з урахуванням проведеного аналізу. За чіткої послідовності дій, що виконуються при формуванні звітності, необхідно виділити показники, які повинні надаватися сегментами в головний підрозділ ще додатково до фінансової звітності;

- 2) несуперечності – його недотримання призводить до спотворення окремих показників у процесі їх розшифровки. Інформація про одну й ту ж господарську операцію повинна бути однаково незалежна від джерела інформації або її класифікації. Особливо важливо дотримуватися цього принципу на підприємствах зі складною вертикально інтегрованою структурою та розгалуженою територіальною мережею сегментів;

3) достовірності – передбачає використання для формування єдиної звітності виключно даних бухгалтерського обліку окремих сегментів.

Досягається такий стан особливою побудовою робочого плану рахунків, який безпосередньо в обліку сегментів дозволяє групувати інформацію, необхідну для формування звітності підприємства. Дотримання зазначених принципів обов'язкове для всіх сегментів, а контроль за виконанням покладається на головний підрозділ і безпосередньо на головного бухгалтера підприємства. Інформація, яка надається сегментами в головний підрозділ для складання звітності підприємства, не повинна бути надлишковою, щоб не ускладнювати процес перевірки, узагальнення та подальшої обробки інформації. Надмірна деталізація показників може ускладнити розуміння результатів діяльності підприємства за звітний період.

Процес підготовки звітності за сегментами потребує добре налагодженої методологічної бази та повинен бути послідовним, тобто складатися з певних етапів (фаз) (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Процес підготовки та подання звітності за сегментами

Етапи	Назва етапу
Організаційна фаза	
Етап 1	Формування моделі ведення сегментного обліку відповідно до обраного критерію
Етап 2	Формування єдиної облікової політики для всіх структурних підрозділів
Етап 3	Розробка єдиного робочого плану рахунків із урахуванням потреб сегментного обліку
Методична фаза	
Етап 4	Побудова системи звітних показників для формування звітності за сегментами
Етап 5	Розробка внутрішніх інструкцій щодо формування показників звітності
Етап 6	Розробка спеціалізованих форм внутрішньої звітності для потреб управління сегментами діяльності
Етап 7	Внутрішній аудит звітності

Джерело: [9].

Отже, процес забезпечення процедури складання звітності за сегментами включає дві фази: організаційну та методичну (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Методика формування звітності за сегментами у розрізі організаційної та методичної фаз

Джерело: [9].

Організаційна фаза передбачає:

– використання єдиних підходів до побудови на підприємстві облікової політики (визначення сегментів діяльності; виокремлення сегментів першочергового значення та другорядного; визначення методики оцінки активів та зобов'язань, а також їх розподілу за умови їх використання двома і більше сегментами);

– розробку єдиного робочого плану рахунків підприємства з метою застосування єдиних підходів до відображення в обліку діяльності сегментів.

Методична фаза передбачає:

– встановлення переліку показників як для першочергового формату звітності за сегментами (більш розширеного), так і для другорядного формату (зі скороченим переліком показників);

– затвердження внутрішніх інструкцій щодо встановлення переліку звітних фінансових показників та особливостей у порядку їх обчислення;

– розробку системи внутрішньої звітності за сегментами з деталізацією інформації щодо основних аспектів діяльності сегмента;

– побудову системи внутрішнього аудиту звітності за сегментами з метою оперативної перевірки діяльності звітних сегментів підприємства.

Зазначені складові формують єдину систему забезпечення складання звітності за сегментами і є взаємозалежними один від одного. Використання єдиної облікової політики підприємства для всіх звітних сегментів дозволяє створити уніфіковані звітні форми для розкриття необхідної додаткової інформації до фінансової звітності підприємства.

Відповідно, єдині вказівки щодо застосування робочого плану рахунків забезпечують однакове відображення господарських операцій, що сприяє досягненню взаємоузгодження звітних даних.

Спеціалізовані форми внутрішньої звітності дозволяють перевірити застосування єдиної облікової політики, дотримання внутрішніх розпоряджень головного підрозділу щодо єдиної методики формування показників для складання фінансової звітності підприємства та

підтверджують її адекватність.

Саме у такий спосіб здійснюється зв'язок, що дозволяє реалізувати єдину облікову політику і методику формування звітних даних окремих сегментів із її інтеграцією у фінансову звітність підприємства.

На першому етапі у процесі ухвалення рішення щодо необхідності надання інформації за сегментами необхідно дотримуватися методологічних засад формування інформації про звітні сегменти та її розкриття у фінансовій звітності, визначених П(С)БО 29 (розробленим НП(С)БО “Звітність за сегментами”).

Узагальнюючи підходи двох стандартів (П(С)БО 29 та МСФЗ 8), звітність за сегментами (незалежно від того, у відповідності до якого стандарту вона складена) є обов'язковою для складання для двох груп суб'єктів господарювання:

- по-перше, для підприємств, що оприлюднюють свою річну фінансову звітність (у тому числі підприємства, що торгують борговими інструментами чи інструментами власного капіталу);

- по-друге, для підприємств, діяльність яких є об'єктом державного регулювання (монополісти чи підприємства, ціни на продукцію яких регулюються державою).

Важливо визначитися, чи має підприємство складати звітність за сегментами, чи ні. Таке рішення приймається перед початком її складання, оскільки керівництво підприємства може прийняти рішення не подавати звітність за сегментами, хоча зобов'язане це робити відповідно до законодавства. Якщо з другою групою підприємств все зрозуміло, адже перелік таких суб'єктів господарювання визначено на державному рівні, то з першою є проблеми. Відповідно до Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні публічні акціонерні товариства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [70].

Втім, усі публічні акціонерні товариства повинні складати та подавати

звітність за сегментами, оскільки їх діяльність може не відповідати критеріям, зазначеним у МСФЗ 8. Іншими словами, якщо підприємство хоч раз здійснювало операції з продажу власних акцій (облігацій) чи купівлі акцій (облігацій) іншого підприємства, воно зобов'язане складати звітність за сегментами. Водночас підприємство, яке не здійснювало подібних операцій, не повинно подавати таку інформацію, незважаючи на те, що його фінансова звітність знаходиться у відкритому доступі. Слід додати, що жодним стандартом не заборонено складати звітність за сегментами за власним бажанням [38].

На другому етапі запропонованої методики (рис. 2.2) визначаються елементи облікової політики для складання звітності за сегментами. Йдеться про формування єдиної облікової політики як основи методологічного забезпечення підготовки такої звітності. Виходячи з положень вітчизняних та міжнародних стандартів фінансової звітності, облікова політика – це сукупність принципів, правил та процедур, які використовуються компанією в процесі підготовки та подання фінансової звітності. Пунктом 17 П(С)БО 29, а також Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України” № 625 визначено, що “обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках” [36, п. 2.14; 128, п. 17]. Хоча в МСФЗ 8 таке поняття, як облікова політика, для операційних сегментів не використовується, це не означає, що у відповідності до цього документа облікової політики для цілей формування звітності за сегментами не існує, оскільки керівництво приймає окремі рішення щодо розкриття інформації, що, в свою чергу, може бути елементом облікової політики підприємства. Формування звітності за сегментами можливе лише за наявності єдиної методологічної бази, тобто конкретних методів та способів збору, реєстрації та групування інформації про всі

господарські операції звітних сегментів.

Облікова політика підприємства щодо звітних сегментів повинна включати такі елементи:

- прийняття рішення щодо підготовки та подачі звітності за сегментами;
- інформаційне забезпечення формування звітності за сегментами; визначення критеріїв виділення звітних сегментів;
- визначення пріоритетного виду сегмента;
- формування засад розрахунків та ціноутворення у процесі дослідження операцій; обрання методу розрахунку цін для проведення дослідження операцій; спосіб розподілу активів та зобов'язань між звітними сегментами; принципи об'єднання звітних сегментів; визначення кола відповідальних за складання звітності за сегментами.

Під час збору та обробки інформації для складання звітності за сегментами суб'єкту господарювання необхідно забезпечити:

- 1) максимальну достовірність інформації, на основі якої складається звітність за сегментами;
- 2) оптимізацію витрат для її збору та обробки.

Це питання можливо вирішити через формування єдиної інформаційної бази, що означає:

- розробку документів, за допомогою яких буде формуватись інформація щодо діяльності звітних сегментів;
- розробку графіку надання інформації відповідальним за складання звітності за сегментами; аналіз наданої інформації та формування звітності за сегментами.

Цей етап досить громіздкий і залежить від людських та технічних можливостей підприємства. Проте саме результат його налагодження означатиме зниження витрат на підготовку звітності за сегментами та надання узгодженої інформації для складання звітності за сегментами.

Розкриття інформації у звітності за сегментами передбачає складання

звітності у відповідності до нормативних документів, які регулюють її подання.

Інформація про звітні сегменти згідно з П(С)БО 29 наводиться у Додатку до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” – форма № 6.

У формі № 6 відображається інформація за пріоритетними та допоміжними звітними сегментами у розрізі чітко визначених показників діяльності (рис. 2.3).

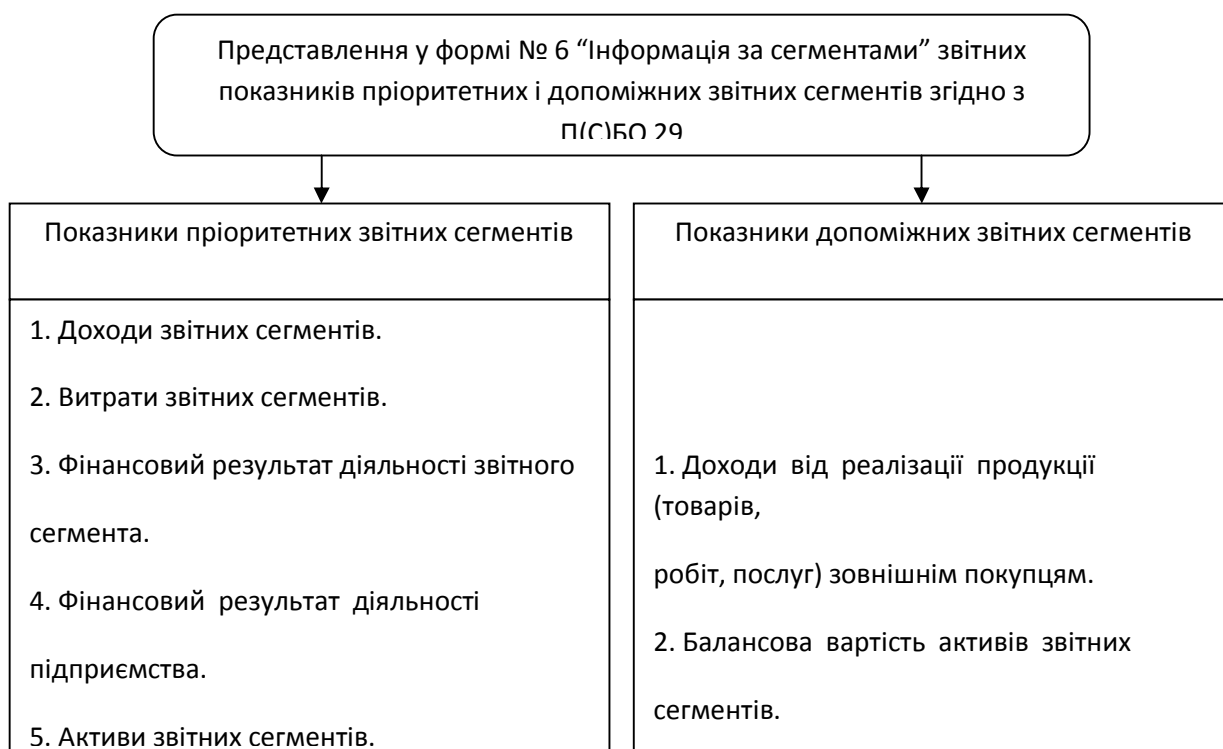


Рис. 2.3. Розкриття інформації про пріоритетні та допоміжні звітні сегменти у формі № 6 “Інформація за сегментами”

Джерело: [64].

Таким чином, формат звітності за сегментами та вимоги до її оформлення відповідно до П(С)БО 29 чітко визначені для всіх видів звітних сегментів.

В основу складання звітності за сегментами за МСФЗ 8 покладено управлінський підхід. Це означає, що інформація стосовно звітних сегментів відображає організаційну структуру підприємства. Головний

принцип розкриття інформації про звітні сегменти відповідно до МСФЗ 8 полягає у “наданні можливості користувачу фінансової звітності суб’єкта господарювання оцінити характер і фінансовий вплив видів економічної діяльності, якими він займається, та економічні умови, за яких він здійснює свою діяльність”. Для реалізації цього принципу підприємству слід розкривати додаткову інформацію (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Розкриття інформації про звітні сегменти у відповідності до МСФЗ 8

Вид інформації	Пояснення
Загальна інформація	1. Чинники, використані для визначення звітних сегментів. 2. Види продуктів та послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи.
Інформація про прибуток або збиток, активи та зобов’язання	1. Доходи від зовнішніх і внутрішніх клієнтів. 2. Суттєві статті доходів і витрат. 3. Амортизація. 4. Витрати (у т.ч. витрати на податок на прибуток). 5. Суттєві негрошові статті.
Узгодження загальних сум доходів, збитку, активів та зобов’язань сегмента з відповідними сумами суб’єкта господарювання	Усі суттєві узгоджувальні статті визначаються та описуються окремо

Джерело: [38].

На перший погляд вимоги двох стандартів до розкриття інформації про звітні сегменти досить схожі. Проте, на відміну від П(С)БО 29, МСФЗ 8 вимагається використання професійного судження щодо суттєвої та несуттєвої інформації та її подальшого розкриття у фінансовій звітності суб’єкта господарювання.

Варто також акцентувати зміст пояснювальної записки (примітки) до звітності за сегментами, яка також повинна включати інформацію, що певним чином може впливати на прийняття рішення користувачами звітності:

1. Інформація щодо обґрунтування результату виокремлення і приєднання окремих сегментів як різниця між приєднаними і відокремленими підрозділами (балансова вартість активів за мінусом

зобов'язань).

2. Вплив приєднаних або відокремлених сегментів на фінансовий стан усього підприємства на дату складання звітності, зіставлення результатів діяльності підприємства за звітний і попередній періоди.

3. Перелік сегментів, інформація щодо яких має істотне значення для звітності підприємства із зазначенням їх місця розташування.

Результати проведеного дослідження показали, що процес складання та подання фінансової звітності за сегментами залежить від нормативно-правового регулювання, особливо на етапі прийняття рішення щодо подання (чи не подання) суб'єктом господарювання фінансової звітності за сегментами. Облікова політика підприємства повинна забезпечувати єдиний методологічний підхід щодо ідентифікації, реєстрації та групування інформації про звітні сегменти з метою її відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Рівень єдиної інформаційної бази забезпечує достовірність розкриття інформації про звітні сегменти та швидкість її формування.

2.3. Аналіз показників приміток до річної фінансової звітності

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської фінансової звітності передбачають посилити значний акцент на примітки і пояснення до бухгалтерської фінансової звітності, основною метою яких є розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації, яка розкривається в основних звітних формах.

Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати перш за все в їх глибшій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність.

Однією із важливих проблем аналізу бухгалтерської фінансової звітності в процесі обґрунтування економічних рішень, є отримання показників придатних для порівняння.

В нестабільних умовах функціонування підприємства, що передбачає вибір методологічних основ фінансового обліку, ця проблема

загострюється. Як наслідок, підвищена увага до процесу вибору облікових принципів, методів та прийомів при формуванні показників бухгалтерської фінансової звітності.

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, що сприяє найбільш повному використанню показників бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні рішень. На сьогодні можна виділити дві групи питань, що виникають безпосередньо при реалізації облікової політики.

Перша група пов'язана з вибором принципів, методів та прийомів бухгалтерського обліку із існуючої нормативної бази та їх впливом на формування показників бухгалтерської фінансової звітності. Друга група питань пов'язана з відсутністю формулювання в нормативній базі вказівок щодо відображення у бухгалтерській фінансовій звітності окремих господарських фактів.

Варто пам'ятати, що для того, щоб оцінити ефективність діяльності підприємства, необхідно виявити й пояснити взаємозв'язок між компонентами фінансових звітів. Аналіз фінансового стану має дві основні цілі [77, с. 14-15]:

- дослідити динаміку фінансово-господарської діяльності підприємства;
- підготувати інформацію, яка необхідна для прогнозування.

При цьому цілі будуть досягнуті в результаті рішення взаємозалежного набору аналітичних задач [30]:

- визначення фінансового стану підприємства на момент проведення аналізу;
- виявлення тенденцій і закономірностей розвитку підприємства;
- визначення моментів, які негативно впливають на фінансовий

стан підприємства;

- виявлення резервів, які підприємство може використовувати для поліпшення фінансового стану.

Для аналізу фінансового стану використовується система взаємозалежних показників, які базуються на даних бухгалтерської й статистичної звітності підприємства. Такий аналіз іноді називають зовнішнім, оскільки він орієнтується тільки на публічну звітність підприємства. Вірогідність вихідних даних визначає цінність показників, за якими ведеться розрахунок.

Основний зміст зовнішнього аналізу складається з:

- аналізу абсолютних показників прибутку;
- аналізу відносних показників прибутку;
- аналізу фінансової стійкості і ліквідності балансу;
- аналізу ефективності використання притягнутого капіталу.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб усі ті, хто пов'язаний із підприємством економічними відносинами, могли одержати відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність встановлення таких відносин з підприємством. У кожного з партнерів підприємства – акціонерів, банків, податкових адміністрацій – свій критерій економічної доцільності на власний вибір, виходячи з своїх інтересів.

Після того, як фінансові звіти проаналізовані, слід зробити комплексну оцінку фінансового стану підприємства. Для комплексного аналізу фінансового стану підприємства необхідно оцінити тенденції найбільш загальних показників, які з різних сторін характеризують фінансовий стан підприємства.

Показниками та факторами належного фінансового стану підприємства є: стійка платоспроможність, ефективне використання капіталу, своєчасна організація розрахунків, наявність стабільних

фінансових ресурсів.

Дослідження методики аналізу бухгалтерської фінансової звітності дозволяє стверджувати про значну кількість її напрямків при вивченні господарських процесів. Досить часто вітчизняними фахівцями з фінансового аналізу використовуються методики з російської практики, причому не завжди присутні рекомендації щодо адаптації даних методик до реальних умов господарювання та існуючого інформаційного забезпечення. Грунтуючись на цій позиції було визначено основні напрямки удосконалення методики аналізу бухгалтерської фінансової звітності, зокрема:

- подальша розробка теоретичних основ методики;
- підвищення ефективності використання даних аналізу через приведення їх до співставності;
- правильна побудова форм бухгалтерської фінансової звітності таким чином, щоб максимально полегшити вивчення відображених в них господарських взаємозв'язків.

Ефективність проведення аналізу залежить від застосування різних типів моделей, що дозволяють структурувати та ідентифікувати взаємозв'язок між показниками.

Оцінка фінансового стану підприємства в умовах ринкових відносин особливо важлива для вирішення конкуренції і фінансової стабільності, надійності підприємства як партнера. У значній мірі втрачає значення контроль виконання планів, які регламентують діяльність підприємств, зростає потреба в оцінці фінансового стану та аналізі ліквідності (платоспроможності) підприємств.

Як свідчать дані розділу I приміток до річної фінансової звітності «Нематеріальні активи» базового підприємства ТОВ «СП «Володар» має на своєму балансі нематеріальні активи на суму (за первісною вартістю) на 132 тис. грн.. При цьому за 2017 р. сума накопиченої амортизації зросла з 32 тис. грн. до 45 тис. грн. В вартості та структурі нематеріальних активів змін

не відбулось.

За розділом II приміток проаналізуємо наявність, технічний стан та ефективність використання основних засобів (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14

**Наявність основних засобів та аналіз їх зміни і стану ТОВ «СП
«Володар»**

Показник	2015	2016	2017	Відхилення, (+,-)	
				від базисного року	від проміжного року
Наявність основних засобів на початок року, тис. грн.:					
- первісна вартість, тис. грн.	32640	42099	45683	13043	3584
- знос, тис. грн.	6721	8522	10541	3820	2019
- залишкова вартість, тис. грн.	25919	33577	35142	9223	1565
Надходження, тис. грн.	10785	3584	2669	-8116	-915
Вибуття, тис. грн.	1326	-	-	-1326	-
Наявність основних засобів на кінець року, тис. грн.					
- первісна вартість, тис. грн.	42099	45683	48352	6253	2669
- знос, тис. грн.	8522	10541	12813	4291	2272
- залишкова вартість, тис. грн.	33577	35142	35539	1962	397
Коефіцієнт оновлення	0,26	0,08	0,06	-0,20	-0,02
Коефіцієнт вибуття	0,04	-	-	-0,04	-
Коефіцієнт зносу					
- на початок року	0,21	0,20	0,23	0,02	0,03
- на кінець року	0,20	0,23	0,26	0,06	0,03
Коефіцієнт придатності					
- на початок року	0,79	0,80	0,77	-0,02	-0,03
- на кінець року	0,80	0,77	0,74	-0,06	-0,03

Джерело: розраховано автором за показниками Форми №1 та Форми №5 річної фінансової звітності базового підприємства

Дані таблиці свідчать про зростання вартості засобів праці базового підприємства за аналізований період. Технічний стан об'єктів є задовільним. Основні засоби придатні на кінець 2017 р. на 74%. Проте, слід відзначити негативну тенденцію зростання зношеності основних засобів. Це викликано тим, що інтенсивність списання зношених об'єктів є недостатньою. Так при нормативному показнику в 10% базове підприємство в 2015 р. списало 4% основних засобів. В 2016р. та 2017р. списання взагалі не здійснювалось.

Як свідчить розділ III приміток оновлення основних засобів відбувалось як за рахунок придбання основних засобів так і за рахунок капітального будівництва (Додаток И).

Показники ефективності використання основних засобів представлено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Аналіз використання основних засобів ТОВ «СП «Володар»

Показники	2015	2016	2017	Відхилення (+,-)
<i>Вихідні дані:</i>				
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	98715	106369	147195	48480
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	37369	38891	47018	9649
Площа с.-г. угідь, га	16	16	16	-
Середньорічна чисельність працівників, чол.	138	138	150	12
<i>Розрахунок показників:</i>				
<i>Ефективність використання основних засобів</i>				
Фондовіддача, грн.	2,64	2,74	3,13	0,49
Фондомісткість, грн.	0,38	0,37	0,32	-0,06
Фондоозброєність праці, грн.	270,80	281,81	313,45	42,65
Фондозабезпеченість, грн.	2336,19	2430,69	2968,62	632,43

Джерело: розраховано автором за показниками річної фінансової звітності базового підприємства

Ефективність використання основних засобів підприємства за останні три роки покращилась. Так показники фондовіддачі зросли (на 0,49 пункти), відповідно фондомісткість скоротилась. Зросли показники фондоозброєності

та фондозабезпеченості.

Розділ IV приміток «Фінансові інвестиції» свідчить про наявність в складі майна підприємства облігацій на суму 720 тис. грн..

На основі показників розділу V приміток «Доходи і витрати» користувачі мають змогу проаналізувати розмір та структуру доходів та витрат, що не пов'язані з основною діяльністю. Як свідчать дані даного розділу (таблиця 2.16), в ТОВ «СП «Володар» за 2017 р. найбільшу суму та частку серед доходів (за винятком доходу від реалізації продукції) мають інші операційні доходи (1154 тис. грн., або 72%). Те ж стосується витрат. Сума інших операційних витрат склала 3433 тис. грн. з них найбільша частка припадає на непродуктивні витрати і втрати (2738 тис. грн., або 79%).

Таблиця 2.16

Склад доходів і витрат, що не пов'язані з основною діяльністю ТОВ «СП «Володар» в 2017р.

Найменування показника	Доходи		Витрати	
	тис. грн..	%	тис. грн..	%
Інші операційні доходи і витрати				
Операційна курсова різниця	27	2	15	1
Штрафи, пені, неустойки	-	-	9	0
Інші операційні доходи і витрати	1154	72	3433	99
у т.ч.:				
- відрахування до резерву сумнівних боргів	x	x	163	5
- непродуктивні витрати і втрати	x	x	2738	79
Доходи і витрати від участі в капіталі				
Інші фінансові доходи і витрати				
Інші фінансові доходи	415	26	-	-
Інші доходи і витрати				
Інші доходи	8	0	-	-
Разом	1604	100	3457	100

Джерело: розраховано автором за показниками розділу V Форми №5

Значна сума непродуктивних витрат і втрат пояснюється спеціалізацією підприємства на вирощуванні домашньої птиці. Вартість непродуктивних втрат (падежу) птиці відображена в даній статті приміток.

Доходи і витрати від участі в капіталі в 2017 р. відсутні. На частку інших фінансових доходів припадає 26% їх загальної суми.

Однією з основних умов стабільного фінансового стану підприємства є

надходження грошових коштів, що забезпечує покриття його поточних зобов'язань. Відповідно, відсутність такого мінімально необхідного запасу грошових коштів свідчить про фінансові труднощі підприємства. В той же час надмірна величина грошових коштів свідчить про те, що реально підприємство несе збитки, пов'язані з інфляцією і знеціненням грошей. В зв'язку з цим виникає необхідність оцінити раціональність управління грошовими коштами на підприємстві. Розділ VI приміток «Грошові кошти» деталізує інформацію Балансу та Звіту про рух грошових коштів. Аналіз наявності грошових коштів та їх рух представлено в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

Склад чистих грошових потоків в розрізі різних видів діяльності підприємства

Показник	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення / +,-
1. Чистий рух коштів від операційної діяльності	13949	-3072	-5541	-19490
2. Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	243	1324	415	172
3. Чистий рух коштів від фінансової діяльності	-8000	-2000	-	8000
Усього чистого руху коштів	6192	-3748	-5126	-11318
4. Залишок коштів на початок року	4885	11077	7390	2505
5. Вплив зміни валютних курсових різниць на залишок коштів	-	61	12	12
6. Залишок коштів на кінець року	11077	7390	2276	-8801

Джерело: розраховано автором за показниками річної фінансової звітності базового підприємства

Протягом аналізованого періоду чистий грошовий потік від операційної діяльності є негативним і в 2017 р. склав -5541 тис. грн.. На загальну величину грошових потоків незначний позитивний вплив мала інвестиційна діяльність (415 тис. грн.). У 2017 році спостерігається значне зменшення грошової маси, яку забезпечує діяльність підприємства (на 8801

тис. грн.). Зменшення обсягу грошових коштів спричинило уповільнення їх оборотності.

Як свідчать дані розділу VII приміток ТОВ «СП «Володар» за 2017 р. створювало забезпечення і резерви (Додаток И). Зокрема було зарезервовано на виплату відпусток працівникам 473 тис. грн. і використано 448 тис. грн. цього резерву. Крім того в 2017 р. було нараховано 163 тис. грн. резерву сумнівних боргів який в звітному році не використовувався і не списувався.

Розділ VIII приміток «Запаси» свідчить про наявність на кінець 2017 р. запасів на загальну суму 24085 тис. грн.. Найбільшу частку в структурі запасів має готова продукція (15486 тис. грн.) та матеріали сільськогосподарського призначення (5771 тис. грн.).

У складі дебіторської заборгованості найбільшу питому вагу має заборгованість покупців та замовників (9130 тис. грн.). На кінець 2017 р. підприємство має довгострокову дебіторську заборгованість: від 12 до 18 місяців – 145 тис. грн., та від 18 до 36 місяців – 669 тис. грн. (Додаток И).

Розділи X та XI приміток свідчать про відсутність в 2017 р. нестач і втрат від псування цінностей та робіт за будівельними контрактами. Так як ТОВ «СП «Володар» є платником єдиного податку IV групи, податок на прибуток не нараховується. Тому в розділі XII приміток інформація відсутня. Дані розділу XIII свідчать, що в 2017 р. було нараховано 2285 тис. грн. амортизації на основні засоби. Використано на придбання, виготовлення та поліпшення об'єктів 680 тис. грн. (Додаток И).

Як зазначалось вище, суттєвим недоліком в методиці обліку та формуванні показників фінансової звітності базового підприємства є невідображення у складі поточних біологічних активів стада птиці. Відтак біологічні активи не визнаються та не оцінюються за справедливою вартістю. Тому в розділах XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» інформація базовим підприємством не відображається.

РОДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Формування приміток відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності

Законом України від 05.10.2017 N 2164-VIII "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень" внесені зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідно до підпункту 2 пункту 10 Закону сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності поширено на великі підприємства (підприємства, які відповідають критеріям, встановленим підпунктом 2 пункту 2 розділу I Закону, та належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес відповідно до підпункту 1 пункту 1 розділу I Закону) та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення [70].

З урахуванням внесених Законом змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

1) обов'язково - підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств), публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а

також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (пункт 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 N 419);

2) добровільно - інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

Базове підприємство не відноситься до суб'єктів підприємництва, що в обов'язковому порядку складають звітність за міжнародними стандартами. Проте в умовах інтеграції економіки та прагнення виходу сільськогосподарських підприємств на міжнародні ринки доцільно здійснити завчасне переведення обліку та звітності на міжнародні правила.

Якщо форми фінансової звітності є більш-менш упорядкованими, то примітки до них формуються укладачами виключно на свій розсуд в межах вимог Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ.

З метою дотримання такої посилюючої якісної характеристики фінансової звітності, як зіставність, що передбачена пп. RX 20-25 Концептуальної основи фінансової звітності [27], вбачається доречним сформулювати основні положення архітекtonіки Приміток. Практичне застосування цих положень сприятиме уніфікації подання Приміток до фінансової звітності. У даному контексті варто зауважити, що у жодному разі мова не йде про регламентованість форми Приміток до фінансової звітності, оскільки сама ідея МСФЗ не передбачає жорсткої уніфікації форматів будь-яких звітів. Доцільною представляється розробка загального підходу до архітекtonіки (методології побудови) Приміток до фінансової звітності.

Проведені дослідження дозволяють висунути тезу про те, що архітекtonіка Приміток до фінансової звітності за міжнародними

стандартами повинна будуватися на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного». Сутність цієї логічної конструкції полягає в тому, що Примітки до фінансової звітності за МСФЗ доречно починати з розкриття найбільш об'єктивної інформації та завершувати їх найбільш суб'єктивною інформацією.

Побудовані на основі наведеної логічної конструкції Примітки до фінансової звітності сприятимуть впорядкованому поданню інформації користувачам, зіставності Приміток різних компаній, підвищенню якісних характеристик та інформаційної корисності фінансової звітності в цілому.

Передумовою розробки ієрархічної моделі формування приміток до фінансової звітності за МСФЗ є класифікація облікових рішень. На думку Харламової О.В. облікові рішення доречно класифікувати на:

- безальтернативні облікові рішення;
- альтернативні облікові рішення;
- самостійні облікові рішення.

Безальтернативні облікові рішення – це рішення, прийняття яких чітко обмежене вимогами МСФЗ і які мають тільки один єдиний сценарій застосування.

Прикладами безальтернативних облікових рішень можуть бути: оцінка запасів за найменшою вартістю між собівартістю і чистою вартістю реалізації; проведення щорічного тестування на знецінення нематеріальних активів з необмеженим терміном використання; початок капіталізації відсотків за кредитами на створення основних засобів за умови одночасного понесення витрат як за кредитом, так і на створення основних засобів тощо. Тобто, у зазначених ситуаціях сценарій облікових рішень єдино можливий. Укладачі фінансової звітності не можуть відхилятися від єдиного сценарію, прямо передбаченого МСФЗ. Будь-який інший сценарій призведе до невідповідності фінансової звітності вимогам

МСФЗ.

Безальтернативні облікові рішення характеризуються високим рівнем об'єктивності.

Альтернативні облікові рішення – це бухгалтерські рішення, які за МСФЗ можуть бути здійснені за двома або більше сценаріями, що безпосередньо передбачені МСФЗ. Саме альтернативні облікові рішення і є підґрунтям облікової політики компанії. Прикладами альтернативних облікових рішень можуть бути: модель обліку основних засобів і нематеріальних активів (за первісною чи переоціненою вартістю); подання звіту про рух грошових коштів (прямий чи непрямий); визначення стадії завершеності операцій з надання послуг (метод актування, натурального обсягу чи співвідношення витрат) тощо. У зазначених ситуаціях МСФЗ пропонують два або більше сценаріїв прийняття професійного судження. Укладачі фінансової звітності можуть зробити вибір між сценаріями, але в межах, запропонованих МСФЗ. Будь-який інший сценарій, не передбачений МСФЗ, призведе до невідповідності фінансової звітності їх вимогам. Альтернативні облікові рішення характеризуються середнім рівнем об'єктивності.

Самостійні облікові рішення – це бухгалтерські рішення, що чітко не вимагаються МСФЗ і можуть бути здійснені за будь-яким сценарієм, якщо такий сценарій не суперечить Концептуальній основі фінансової звітності [27]. Прикладами самостійних облікових рішень можуть бути: виділення класів основних засобів та встановлення термінів їх корисної експлуатації; класифікація витрат за їх функціями; визначення критеріїв суттєвості; вибір методу створення резерву сумнівних боргів тощо. У зазначених ситуаціях МСФЗ не пропонують жодного конкретного сценарію прийняття професійного судження. Укладачі фінансової звітності повинні самостійно, спираючись на вимоги п. 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [38], розробити власну облікову політику та сценарії

прийняття професійного судження. Такі сценарії не повинні суперечити МСФЗ для того, щоб їх застосування забезпечувало відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ. Самостійні облікові рішення характеризуються низьким рівнем об'єктивності.

Будь-яке облікове рішення супроводжується певним ризиком, але ступінь ризику для різних облікових рішень варіюється. Йдеться про інформаційний ризик користувача фінансової звітності, який полягає у прийнятті помилкового рішення на її підставі.

Так, найменший ступінь інформаційного ризику притаманний безальтернативним обліковими рішенням, найбільший – самостійним обліковим рішенням.

Наведене дозволяє аргументувати, що логічна конструкція «від об'єктивного до суб'єктивного» підтверджується як з точки зору альтернативності облікових рішень, так і з точки зору рівня інформаційного ризику цих облікових рішень (рис. 3.1).

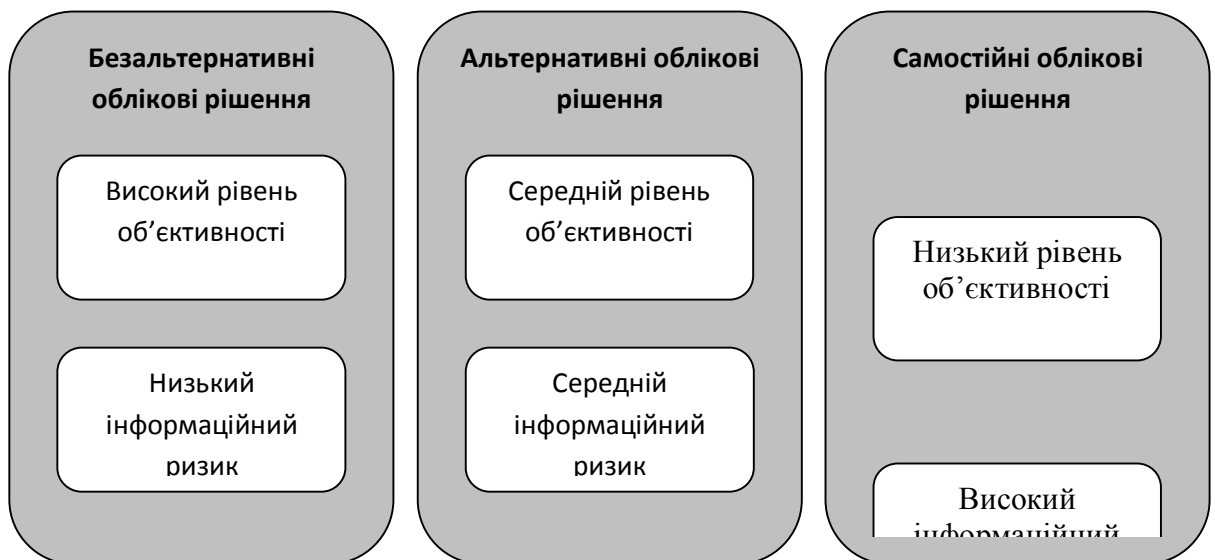


Рис. 3.1. Зв'язок облікових рішень з рівнями об'єктивності та інформаційного ризику

Джерело: [79]

Відтак, використання в моделі архітекtonіки Приміток до фінансової логічної конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного» ґрунтуватиметься на альтернативності облікових рішень та рівні інформаційного ризику інформації.

Подальші дослідження доречно спрямувати саме на ідентифікацію безальтернативних, альтернативних і самостійних облікових рішень, наслідком яких є розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності.

На вимогу п. 112а МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [37] у Примітках слід розкривати інформацію про основу складання фінансової звітності, тобто зазначається Концептуальна основа фінансової звітності. Це є найбільш об'єктивнішою заявою, яка дає користувачам розуміння базису фінансової звітності, загальних підходів до визнання, оцінки, представлення та розкриття її елементів, що покладені в основу фінансової звітності. Об'єктивність заяви про концептуальну основу ґрунтується на тому, що дотримання безальтернативних вимог МСФЗ, безумовно, якщо воно підтверджено аудитором, не залежить від професійного судження або власної думки укладачів фінансової звітності. Це гарантує користувачу, що, дотримуючись безальтернативних вимог МСФЗ, підприємство знаходиться в такому ж положенні, як і інші укладачі фінансової звітності, що знижує інформаційний ризик користувачів. Такий підхід відповідає дотриманню однієї з якісних характеристик фінансової звітності – зіставності. Зробивши заяву про концептуальну основу фінансової звітності, її укладачі гарантують відповідність фінансової звітності МСФЗ.

На другому щаблі за ступенем об'єктивності, після Концептуальної основи, йде облікова політика, яка містить альтернативні облікові рішення, дозволені МСФЗ. Нижчий рівень об'єктивності облікової політики пояснюється застосуванням професійного судження при виборі

альтернативних облікових рішень, що додає певну частку суб'єктивізму до інформації, що розкривається у Примітках до фінансової звітності. Вибір альтернативних облікових рішень призводить до деякого зниження зіставності фінансової звітності різних компаній, незважаючи на те, що для таких компаній концептуальна основа є ідентичною.

Користувач, запевнений у дотриманні безальтернативних вимог МСФЗ через заяву про концептуальну основу, на другому щаблі має змогу визначитися з тими обліковими рішеннями, які вибрали і закріпили в обліковій політиці укладачі фінансової звітності. Розкриття облікової політики дозволяє певною мірою нівелювати зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням різних облікових політик.

Третій щабель з точки зору користувача є менш об'єктивним, ніж облікова політика, і його посідає розкриття суджень, припущень і основ для оцінок. Відповідно до вимог пп. 125–133 Концептуальної основи фінансової звітності [27] компанія повинна розкривати припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду.

МСФЗ хоча і є сукупністю вимог до фінансової звітності, вони не є всеохоплюючими. Якими би довершеними не були МСФЗ, вони не можуть передбачити «рецепти» на всі випадки господарського життя і бізнес-середовища.

Тому від укладачів фінансової звітності вимагається виносити професійні судження, робити припущення і здійснювати оцінки. Якщо при формуванні облікової політики вибір здійснюється із запропонованих самими МСФЗ альтернативними варіантами, то судження, припущення та оцінки віддзеркалюють суб'єктивне бачення укладачів фінансової звітності. Розкриття суджень, припущень і основ для оцінок дозволяє акцентувати увагу користувача саме на тих ключових питаннях, в яких укладачі фінансової звітності застосували власну суб'єктивну думку.

Зазначені розкриття також сприяють нівелюванню зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням суб'єктивних самостійних облікових рішень.

Розкриття інформації про нові стандарти вимагається п. 30 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [38]. Відомо, що після прийняття нового МСФЗ (або змін та поправок до них) укладачам фінансової звітності завжди надається часовий «лаг» для вивчення вимог нових стандартів, розробки додаткових облікових регламентів і процедур для виконання їх вимог, адаптації обліково-аналітичних систем під вимоги нових стандартів. Традиційно в прийнятих нових МСФЗ дозволяється їх дострокове застосування, яке можливе за умови прийняття самостійних облікових рішень, що характеризується достатньо високим рівнем суб'єктивізму винесення відповідного професійного судження. Розкриття переліку нових стандартів, змін до них, суті основних вимог, ефективної дати, дозволених дострокового застосування, використання (або невикористання) у фінансовій звітності та впливу поправок дозволяє акцентувати увагу користувача на можливих відмінностях фінансової звітності компанії від фінансової звітності інших компаній, які прийняли (або не прийняли) дострокове застосування нових стандартів. Таке рішення є суб'єктивним по відношенню до компанії. Особливо корисним розкриттям у цьому контексті є визначення впливу нових стандартів та поправок до них на фінансову звітність. Пропонуємо такі розкриття формалізувати таким чином (Додаток К).

Зазначені розкриття сприятимуть нівелюванню зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням суб'єктивних облікових рішень щодо дострокового застосування МСФЗ та змін до них.

П'ятий щабель розкриття інформації пов'язаний із розкриттям внесених коригувань до фінансової звітності в порівнянні з попередніми періодами, а також з виправленням помилок у фінансовій звітності.

Розкриття інформації про ретроспективні коригування фінансової звітності вимагається п. 29 і п. 49 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [38]. Коригування до фінансової звітності вносяться у разі змін облікової політики та/або рекласифікації статей фінансової звітності, що є суто суб'єктивним рішенням компанії.

Користувачу така інформація вкрай важлива для розуміння зіставності фінансової звітності за звітний період з фінансовою звітністю за попередні періоди. Крім того, такі коригування мають високий рівень інформаційного ризику, тобто за умови їх нерозкриття в користувачів може скластися помилкова думка про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки компанії.

Кожний МСФЗ містить розділ «Розкриття інформації», що обумовлює необхідність її подання у Примітках. Саме такі дані, на нашу думку, є шостим шаблоном розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності. Це є найбільш змістовно навантаженим та інформативним розділом Приміток до фінансової звітності за МСФЗ. Розділ Приміток до фінансової звітності, в якому деталізується інформація, наведена у звітах, характеризується високим рівнем суб'єктивізму, оскільки подання інформації ґрунтується на професійному судженні, що знаходиться в межах вимог МСФЗ. Високий рівень суб'єктивізму обумовлює і високий рівень інформаційного ризику користувачів цієї інформації.

Останній (сьомий) шабел розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності регламентується п. 112в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [37], згідно з яким слід розкривати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння. До такої інформації справедливо віднести цілі, політику та процеси у сфері управління капіталом, розкриття операцій з пов'язаними сторонами, інформацію про персонал та оплату праці, умовні зобов'язання та невизнані контрактні зобов'язання, ризики, події після дати фінансової звітності,

додаткові розкриття тощо.

Така інформація характеризується максимальним рівнем суб'єктивності та інформаційного ризику, що обумовлює її розкриття в останню чергу.

За результатами дослідження обґрунтовано доречність побудови ієрархічної моделі формування Приміток до фінансової звітності за МСФЗ, що ґрунтується на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного» з урахуванням рівня інформаційного ризику для користувачів. Запропоновано всі облікові рішення класифікувати на безальтернативні, альтернативні та самостійні, розкрито їх зв'язок з рівнем інформаційного ризику для користувачів, який полягає у прийнятті помилкового рішення на підставі даних фінансової звітності. Контекстний аналіз Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ дозволив систематизувати вимоги до розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ. Розроблена ієрархічна модель формування Приміток до фінансової звітності включає сім компонентів, ранжованих за рівнями об'єктивності облікових рішень (професійного судження) та інформаційного ризику, і ґрунтується виключно на систематизованих і впорядкованих вимогах МСФЗ, а також не передбачає додаткового навантаження на укладачів звітності. Практичне застосування запропонованої ієрархічної моделі формування Приміток до фінансової МСФЗ-звітності сприятиме уніфікації звітності, підвищенню її зіставності й якості, удосконаленню методологічного інструментарію підготовки звітності за МСФЗ.

3.2. Напрями удосконалення інформаційного забезпечення складання звітності за сегментами

Зростання інформаційних потреб менеджерів та потенційних

інвесторів певною мірою призвело до розмежування бухгалтерського обліку та інших інформаційних систем у системі управління підприємством. У фінансовому обліку дедалі більше використовуються інструменти управлінського обліку. Ця тенденція особливо відчутна після впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності, використання яких підсилює результативність оцінювання бізнесу. За таких умов корисність фінансової звітності можливо підвищити процедурами управлінського обліку.

Своєю чергою, звітність за сегментами є важливим джерелом інформації як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів. Її показники допомагають оцінити не тільки стан діяльності підприємства, а й кожного його сегмента окремо. Особливо це важливо для інвесторів, кредиторів, акціонерів.

Сучасні умови ведення бізнесу вимагають від підприємців пошуку нових шляхів щодо оптимальної організації виробництва продукції або надання послуг та, відповідно, збуту цієї продукції. Окремі підприємства виробляють продукцію і надають послуги або здійснюють господарську діяльність у географічних регіонах, що бувають різні за рівнем рентабельності, можливостями зростання, перспективами розвитку та ризиками, що втілює у собі така діяльність.

Звітність за сегментами надає її користувачам інформацію щодо ступеня залежності досягнутих підприємством результатів у певному географічному сегменті, що допомагає оцінити ризик імовірних втрат бізнесу для всієї групи підприємств.

Звітність, сформована в результаті ведення обліку за сегментами діяльності, дозволяє не тільки відображати господарську діяльність сегментів, а й надає можливості для ефективнішого управління окремими сегментами та підприємством загалом.

Враховуючи, що у процесі складання звітності за сегментами важливу роль відіграє управлінський підхід до формування її показників; для удосконалення інформаційного забезпечення складання звітності за сегментами основна роль відводиться саме внутрішній звітності за сегментами підприємства.

Формування внутрішньої звітності для потреб складання звітності за сегментами – це творчий процес, який вимагає від персоналу досвіду подібної роботи, знання особливостей організаційно-управлінської структури підприємства.

За недостатності інформаційної бази про операції сегментів діяльності важливо розробити внутрішню (управлінську) звітність для відображення необхідної інформації про доходи, витрати, активи та зобов'язання окремих звітних сегментів. Така звітність спрямовується не лише на задоволення внутрішніх потреб управлінського персоналу, але й на посилення оперативного контролю за цими операціями на рівні підприємства для ухвалення управлінських рішень на її основі.

Певна річ, форми внутрішньої звітності нерегламентовані, тобто кожне підприємство має можливість їх самостійно розробляти залежно від того, які розрізи інформації цікавлять його користувачів.

У свою чергу, внутрішня звітність за сегментами діяльності сільськогосподарських підприємств повинна відповідати певним вимогам:

- бути оперативною, щоб забезпечити вплив на динаміку результатів діяльності окремого звітного сегмента;
- містити інформацію про відхилення від плану і надавати можливість прямого доступу до цієї інформації для аналізу відхилень;
- зміст звітності має відображати персональну відповідальність менеджера за ухвалення рішень щодо виробництва конкретного виду

продукції.

Внутрішня звітність за сегментами необхідна сільськогосподарському підприємству передусім для того, щоб керівництво підприємством мало змогу здійснювати на її основі контроль за функціонуванням центрів відповідальності, як наслідок – визначати ефективність діяльності відповідальних за даний центр менеджерів. Внутрішня звітність за сегментами також корисна для менеджерів, оскільки допомагає оцінити, наскільки ефективними є його рішення в процесі управління певним сегментом.

Варто зазначити, що періодичність складання внутрішньої звітності про діяльність сегментів підприємства, її точність, деталізація показників і терміни її подання індивідуальні для кожного підприємства і залежать передусім від цілей управління самого підприємства. Застосування управлінською ланкою підприємства принципу економічності (витрати на підготовку звітності про діяльність окремих сегментів не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання) дозволить вирішити вищевказані проблемні питання.

Нами запропоновані певні форми внутрішньої звітності (табл. 3.1) за рівнями деталізації інформації, які спрямовані на оцінку і контроль результатів здійснення операцій окремих сегментів сільськогосподарського підприємства та сприятимуть формуванню достовірних даних для складання зовнішньої звітності за сегментами підприємства.

Таблиця 3.1

Запропоновані форми внутрішньої звітності щодо діяльності сегментів сільськогосподарського підприємства

Форма	Одиниця виміру	Періодичність складання	Зміст
I рівень (зведені форми внутрішньої звітності) □			

Ф. № ВЗ-ЗФ-1.1 “Звіт про доходи і витрати (в розрізі сегментів діяльності)”	Тис. грн.	Квартальна форма	Форма містить інформацію про отримані доходи та понесені витрати від операційної та іншої діяльності, а також про фінансовий результат діяльності. Інформація наводиться в розрізі окремого сегмента діяльності.
Ф. № ВЗ-ЗФ-1.2 “Звіт про рух грошових коштів (в розрізі сегментів діяльності)”	Тис. грн.	Квартальна форма	Форма містить інформацію про величину грошових потоків у готівковій та безготівковій формах за результатами поточної інвестиційної, фінансової діяльності. Інформація наводиться в розрізі окремого сегмента діяльності.
II рівень (деталізовані форми внутрішньої звітності)			
Ф. № ВЗ-ДФ-2.1 “Звіт про рух необоротних активів”	Тис. грн.	Місячна форма	Форма містить інформацію про рух необоротних активів за звітний період, залишки основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, а також нараховану амортизацію за їх основними групами в розрізі сегментів діяльності
Ф. № ВЗ-ДФ-2.2 “Звіт про капітальні інвестиції”	Тис. грн.	Місячна форма	Форма містить інформацію про суми капітальних інвестицій по основним програмам і групам об’єктів незавершеного будівництва в розрізі сегментів діяльності
Ф. № ВЗ-ДФ-2.3 “Звіт про закупівлю Запасів»	Тис. грн.	Місячна форма	Форма містить інформацію про витрати на закупівлю сировини та матеріалів, а також інших товарно-матеріальних цінностей в розрізі сегментів діяльності; залишки товарно-матеріальних цінностей в розрізі основних груп (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари) за сегментами діяльності
Ф. № ВЗ-ДФ-2.4 “Звіт про виконання зобов’язань за кредитами”	Тис. грн.	Місячна форма	Форма містить інформацію про суми заборгованості, що виникла, а також, яка була погашена, за кредитами в розрізі строків погашення та відсоткових ставок за сегментами діяльності

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
Ф. № ВЗ-ДФ-2.5 “Звіт про виконання бюджету	Тис. грн.	Місячна форма	Форма містить інформацію про обсяги виробництва готової продукції в розрізі сегментів та видів сільськогосподарської

виробництва”			продукції
Ф. № ВЗ-ДФ-2.6 “Звіт про реалізацію продукції, робіт, послуг”	Тис. грн	Місячна форма	Форма містить інформацію про обсяги продажу готової продукції в натуральному та грошовому вираженні і ціни реалізації продукції в розрізі сегментів, ринків збуту, основних клієнтів, видів продукції

Джерело: [9]

Оскільки представлені вище форми внутрішньої звітності комплексно характеризують операції, що відбуваються в межах окремих сегментів, вони є невід’ємним елементом процесу ухвалення управлінських рішень та здійснення контролю за діяльністю як окремого сегмента, так і їх сукупності, тобто сприяють ефективному управлінню окремими процесами на підприємстві та визначенню перспективних напрямів діяльності підприємства.

Теоретичне обґрунтування та розробка методичних рекомендацій комплексного використання аналітичних процедур у ході аудиту звітності за сегментами значно підвищить результативність прийняття управлінських рішень. Тому важливо визначити місце аналітичних процедур показників звітності за сегментами, а також встановити порядок виконання аналітичних процедур поетапно в процесі перевірки даних звітності за сегментами.

Під аналітичними процедурами звітності за сегментами слід розуміти послідовність етапів аналізу фактичного стану та тенденцій, що полягає у встановленні причинно-наслідкових зв’язків між різними показниками звітності щодо діяльності окремих звітних сегментів та діяльності підприємства загалом, а також визначення векторів розвитку цих сегментів та підприємства в цілому.

Необхідно зазначити, що для аналізу звітності за сегментами необхідна достатня інформаційна база. В основному вона представлена внутрішніми документами сегментів підприємства, тобто внутрішньою

звітністю, а також документами, які супроводжують діяльність окремих звітних сегментів підприємства. Проте безпосереднім джерелом інформації є форми внутрішньої звітності, в яких наведена інформація, що становить інтерес для управлінського персоналу. Відповідно, і економічний аналіз проводиться з метою з'ясування тих чи інших аспектів діяльності окремих сегментів, які цікавлять адміністративний персонал.

Звітність за сегментами перебуває на межі управлінської та фінансової звітності. За своїм змістом вона задовольняє потреби двох груп користувачів: внутрішніх та зовнішніх (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Мета аналізу користувачів звітності за сегментами підприємства

Внутрішні користувачі звітності за сегментами	
Користувачі	Мета аналізу звітності за сегментами
Працівники	Оцінка стабільності діяльності підприємства з метою визначення перспективи своєї зайнятості у певному сегменті діяльності компанії
Менеджери сегментів	Ефективне управління напрямком: планування, організація, контроль; прийняття управлінських фінансових рішень
Контролери	Контроль за виконанням планів та бюджетів компанії за різними напрямками діяльності
Служба внутрішнього аудиту	Контроль за дотриманням процедур компанії за різними напрямками діяльності
Вищий управлінський персонал	Оцінка можливості подальшого розвитку компанії, її фінансових результатів: як загалом, так і у розрізі різних сегментів
Зовнішні користувачі звітності за сегментами	
Потенційні інвестори	Оцінка спроможності різних сегментів підприємств здійснювати прибуткову діяльність
Кредитори	Оцінка спроможності сегмента вчасно сплачувати боргові зобов'язання
Клієнти	Ризик можливого банкрутства сегмента, з яким підписані угоди та від якого залежать

Постачальники	Визначення платоспроможності сегмента, з яким підписані угоди та від якого залежать
Органи державного управління	Формування стратегій і підтримка ефективного й збалансованого економічного розвитку держави
Аудитори	Аналіз діяльності підприємства у розрізі напрямків діяльності щодо відповідності за всіма суттєвими аспектами вимогам складання та подання фінансової звітності

Джерело: [9]

З однієї сторони, звітність за сегментами є частиною управлінської (внутрішньої) звітності, користувачі якої – управлінський персонал та члени правління підприємства.

З іншої сторони, це частина пакета фінансової звітності підприємства, яка є загальнодоступною та серед користувачів якої можуть бути інвестори, споживачі та постачальники, фінансові інститути, аудитори тощо.

Аналіз звітності за сегментами має певні обмеження, пов'язані з практичним застосуванням законодавства щодо визначення звітних сегментів, існуванням міжнародних та національних стандартів регулювання звітності за сегментами.

Таким чином, звітність за сегментами надає можливість різним групам користувачів проводити поглиблений аналіз діяльності суб'єкта господарювання, що і визначає її стратегічне значення.

Оскільки результати проведення аналізу показників звітності за сегментами допомагають різним користувачам ухвалювати об'єктивні рішення щодо розміщення ресурсів, це свідчить про його стратегічне значення. Серед особливостей такого аналізу варто відмітити те, що він проводиться за різними напрямками діяльності компанії; він дає можливість порівняти ідентичні показники звітності компаній-конкурентів; показники звітності за сегментами відображають управлінську структуру

підприємства.

Незважаючи на переваги сегментарного аналізу, він обмежений суб'єктивним рішенням керівництва компанії щодо розкриття певної інформації та нормативно-правовими особливостями складання та подання звітності за сегментами. Аналіз звітності за сегментами залежить від багатьох чинників, зокрема від його мети, завдань, методів, об'єкта, предмета та суб'єкта аналізу.

Діяльність сучасних суб'єктів господарювання зумовлює необхідність проведення економічного аналізу результату їх діяльності. Основною ціллю господарської діяльності комерційної організації є отримання прибутку. Високий рівень зацікавленості користувачів фінансової звітності у результатах аналізу та діагностики діяльності підприємства пов'язаний у першу чергу з тим, що, аналізуючи її, користувач може простежити зміни основних показників фінансово-господарської діяльності, розібратися в причинах негативних тенденцій (зниження платоспроможності й фінансової стійкості, прибутковості і т.д.).

Таким чином, аналіз формує інформаційну базу для прийняття внутрішніми та зовнішніми користувачами економічно обґрунтованих рішень.

Беручи до уваги особливості складання звітності за сегментами, а також необхідність застосування аналітичних процедур у ході підтвердження показників даної звітності, варто виокремити напрями аналітичних процедур, які можуть використовуватися, зокрема:

- 1) аналіз тенденцій розвитку сегментів;
- 2) аналіз показників звітності за сегментами (рис. 3.2).

Аналіз тенденцій розвитку сегментів компанії може мати як вертикальну, так і горизонтальну спрямованість. Максимальної

ефективності він набуває під час аналізу звітності за сегментами у неінтегрованій компанії, з огляду на географічні сегменти чи господарські сегменти. Такого роду інформація може бути дуже цікавою для конкурентів компанії, адже дає змогу проаналізувати слабкі сторони суб'єкта господарювання.

Аналіз тенденцій розвитку сегментів повинен включати наступні методи:

1. Аналіз частки показників звітності за сегментами у загальних консолідованих показниках фінансової звітності.

2. Горизонтальний та вертикальний аналіз динаміки показників:

2.1. Аналіз доходів від реалізації зовнішнім клієнтам товарів (послуг).

2.2. Аналіз доходів від реалізації зовнішнім клієнтам товарів (послуг) у розрізі географічних напрямків.

2.3. Аналіз довгострокових активів у розрізі географічних регіонів.

2.4. Аналіз витрат сегмента.

2.5. Аналіз у розрізі господарських сегментів.

2.6. Аналіз у розрізі витрат сегмента.

2.7. Аналіз динаміки фінансових результатів компанії.

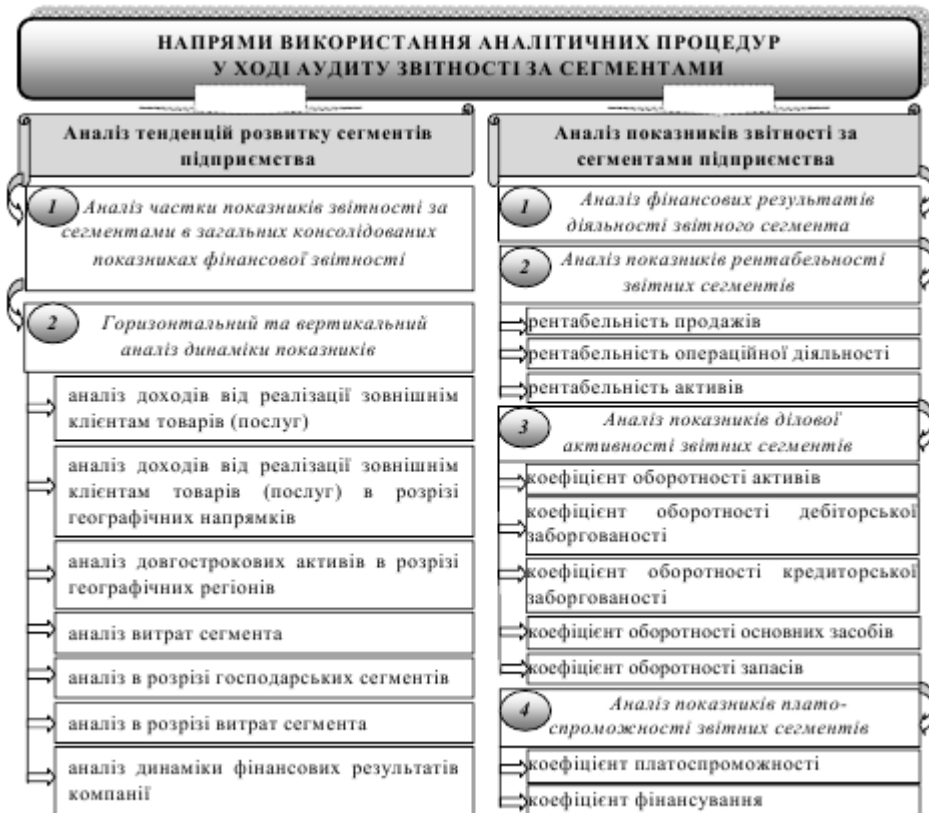


Рис. 3.2. Напрями використання аналітичних процедур звітності за сегментами

Джерело: [9]

Аналіз частки показників звітності за сегментами у загальних консолідованих показниках фінансової звітності дозволяє зробити висновки про структуру показників компанії, проаналізувати функції та роль кожного окремого сегмента, а отже і напрямку діяльності компанії.

Під час використання аналітичних процедур у ході проведення аудиту звітності за сегментами, а саме: під час аналізу тенденцій розвитку звітних сегментів, важливо розуміти, які сегменти вважаються звітними для підприємства; за якими критеріями було їх обрано; які сегменти вважаються суб'єктом господарювання пріоритетними, а які допоміжними. Також важливим є те, за вимогами якого саме стандарту складено звітність за сегментами – за П(С)БО 29 “Фінансова звітність за

сегментами” чи МСФЗ 8 “Операційні сегменти”. Так, наприклад, використання компанією норм та положень МСФЗ 8 дозволяє реалізувати управлінський підхід щодо формування звітності за сегментами, що допомагає побачити та проаналізувати не лише ефективність роботи окремих бізнес-одиниць, а і погляд управління підприємства на отримані результати діяльності, що, в свою чергу, підвищить прозорість та релевантність інформації. Без цієї інформації проведення якісного сегментарного аналізу є просто нереальним.

Звітність за сегментами може стати саме тим ідентифікатором, за допомогою якого визначитиметься, чи компанія стабільно розвивається, чи має труднощі.

Звітність за сегментами сама по собі є свого роду видом аналізу, адже вона надає інформацію за різними напрямками діяльності суб'єкта господарювання, яка сформована певним чином та за певними правилами.

Метою сегментарного аналізу є оцінка ефективності функціонування сегментів діяльності компанії. Відповідно, його предметом є показники діяльності сегментів групи компанії, їх фінансовий стан та фінансові результати, а об'єктом – звітність за сегментами суб'єкта господарювання.

Суб'єктами сегментарного аналізу є користувачі звітності за сегментами.

Фінансова звітність за сегментами являє собою міні-звіт про діяльність окремих напрямків компанії.

У загальному вигляді звітність за сегментами містить наступну інформацію:

– інформація про доходи та витрати звітних сегментів;

– інформація про активи і зобов'язання звітних сегментів.

Таким чином, стає можливим проаналізувати структуру доходів та витрат компанії у розрізі напрямків діяльності, а також їх активи та зобов'язання, на основі чого можна підрахувати наступні показники для кожного окремого сегмента:

1. Аналіз фінансових результатів діяльності звітного сегмента.
2. Аналіз показників рентабельності звітних сегментів.
3. Аналіз показників ділової активності звітних сегментів.
4. Аналіз показників платоспроможності звітних сегментів.

Запропоновані види аналізу можна використовувати як для окремого звітного сегмента, так і для всіх сегментів підприємства. Це залежить від мети аналізу та інформаційних потреб користувачів.

Підсумковим етапом аналізу показників звітності за сегментами визначено рейтингову оцінку звітних сегментів задля аналітичності обґрунтування управлінських рішень щодо діяльності того чи іншого звітного сегмента, а також визначення сегмента підприємства з найбільш ефективним рівнем діяльності з метою прийняття рішень керівництвом задля підвищення стабільності діяльності суб'єкта господарювання, приросту його ринкової вартості та забезпечення прибутковості його власників у подальшому. Результати такого аналізу і визначення рейтингового рівня ефективності діяльності звітних сегментів дозволяють у короткі строки провести комплексне дослідження всієї діяльності конкретного звітного сегмента, окреслити фактичні результати діяльності та аналітично обґрунтувати тенденції розвитку кожного звітного сегмента у порівнянні з іншими сегментами.

висновки та пропозиції

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і досліджено сучасну методику формування і аналізу показників приміток до річної фінансової звітності. На основі обґрунтування змісту і спрямованості розвитку концептуально-теоретичних засад фінансової звітності запропоновано напрями вдосконалення приміток до фінансової звітності. За результатами дослідження зроблено такі висновки та пропозиції:

1. На основі критичного аналізу наукових поглядів щодо сутності приміток до фінансової звітності і звітності за сегментами та дослідження інформаційних потреб користувачів з'ясовано сутність, роль та місце приміток і звітності за сегментами 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.

2. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що форма приміток не є вичерпною, оскільки для висвітлення окремих видів інформації, яку вимагають стандарти, немає відповідних розділів та рядків. Інформацію, яку потрібно розкривати у примітках пропонуємо класифікувати за наступними критеріями:

- Інформація, що наводиться у затверджених табличних формах;
- Інформація, розкриття якої передбачено НП(С)БО 1 та іншими національними стандартами обліку;
- Інша інформація, розкриття якої передбачена нормами інших

національних та міжнародних стандартів.

3. 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;

- Визначити загальні підходи до складання Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави у відповідних Методичних рекомендаціях, передбачивши можливість розкриття обов'язкових показників і показників на розсуд підприємства, забезпечивши дотримання балансу інтересів стейкхолдерів. Дозволити використання різних форматів подання даних у звітах (текстового, табличного, графічного), що підвищуватиме інформативність фінансової звітності;

- Запровадити складання Звіту про управління з фінансовими та нефінансовими показниками для всіх підприємств, зокрема у повній формі для великих підприємств і у скороченій формі – для середніх, малих та мікропідприємств;

- Забезпечити додаткове навчання фахівців, що складатимуть фінансову звітність за таксономією та готуватимуть Звіт про управління.

4. Задля 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, вважаємо за доцільне представлення звіту про управління (передбаченого оновленим 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.

5. В результаті дослідження практики узагальнення інформації в фінансовій звітності ТОВ «СП «Володар» виявлено суттєві невідповідності вимогам національних та міжнародних стандартів обліку і звітності. Це стосується відображення в обліку і звітності біологічних активів, готової сільськогосподарської продукції, інвестиційної нерухомості та резервного капіталу. 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 ТОВ «СП «Володар» шляхом внесення відповідних норм до наказу про облікову політику та коригування методики обліку біологічних активів, готової сільськогосподарської продукції, інвестиційної нерухомості та власного капіталу. Це дозволить об'єктивно відображати інформацію у фінансовій звітності і зокрема в примітках.

6. Повнота та оперативність формування інформаційної бази складання звітності за сегментами з належним рівнем деталізації для потреб управління передбачає розвиток системи управлінської звітності. В контексті розвитку інформаційного забезпечення формування показників звітності за сегментами представлено пакет форм внутрішньої бухгалтерської звітності I-го та II-го рівнів, у яких наводиться розшифровка зведених показників звітів I-го рівня та розкриваються їх суттєві статті. Запропонований пакет внутрішньої звітності дає змогу бухгалтерській службі надавати управлінському персоналу суб'єкта господарювання деталізовану інформацію про активи, зобов'язання, доходи, витрати та фінансовий результат сегментів підприємства у розрізі руху необоротних активів, грошових коштів, капітальних інвестицій, довгострокових та

короткострокових зобов'язань, бюджетів продажу, виробництва, собівартості реалізованої продукції, оплати праці, а також обсягів надходження та витрачання грошових коштів у результаті операційної діяльності сегментів, інших доходів і витрат.

7. Базове підприємство не відноситься до суб'єктів підприємництва, що в обов'язковому порядку складають звітність за міжнародними стандартами. Проте в умовах інтеграції економіки та прагнення виходу сільськогосподарських підприємств на міжнародні ринки доцільно здійснити завчасне переведення обліку та звітності на міжнародні правила. Розроблено пропозиції щодо такого переведення для базового підприємства.

8. Проведено аналіз показників фінансової звітності базового підприємства та приміток до неї. Особливості та недоліки аналізу звітності важливо враховувати при виокремленні варіантів аналітичних процедур. Це забезпечує формування завершеної методики обліково-аналітичного забезпечення користувачів інформації для прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. Облік та аудит. – 2015. – № 5. – С. 109-116.
2. Бархатов А. П. Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета за рубежом и в России. Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. 2008. № 5(26). С. 6–11.
3. Безверхий К.В. Користувачі інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні : матеріали виступів Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Київ, 24 травня 2017 р.). – К. : КНУТД, 2017. – С. 60-63.
4. Безверхий К.В. Практична реалізація принципу стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє в інтегрованій звітності корпоративних підприємств України / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2018. - №1(79) – С. 13-20.
5. Безверхий К.В. Розвиток завдань інтегрованої звітності суб'єктів господарювання / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2017. – № 3 (77) – С.6-11.
6. Білоусова О. С. Концептуальні засади складання фінансової звітності за сегментами [Електронний ресурс] / О. С. Білоусова // Наукові праці НДФІ. – 2015. – Вип. 1. – С. 132-142. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2005_1_18.
7. Брадул О.М. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ / О.М. Брадул, М. О. Юнацький // Облік. Економіка. Менеджмент : наукові нотатки // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 4. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – 488 с. – С. 52 – 57.
8. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчально-методичний

посібник / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Прохар // Полтава: ПУЕТ, 2011. – 262с.

9. Вовк М. О. Етапи підготовки звітності за сегментами / М. О. Вовк Науковий вісник Херсонського державного університету. – Херсон : ХДУ, 2014. – Вип. 9. – Ч. 4. – С. 208-212. – (Серія: Економічні науки).

10. Воськало В.І. Примітки до фінансової звітності як елемент повноти висвітлення інформації / В.І. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2017. – Вип. 27(7). С. 37–40.

11. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.

12. Гнилицька Л.В. Сучасні підходи до квінтесенції публічної звітності підприємства в контексті забезпечення його економічної безпеки / Л.В. Гнилицька // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2016. – Вип. 1 (34). – С.48-65.

13. Гудзенко Н.М., Китайчук Т.Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, Т.Г. Китайчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 3. – С.125-134.

14. Дутчак І.Б. Нормативне регулювання обліку та облікова політика підприємств сфери послуг в Україні. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2014. № 797. С. 219–224.

15. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В.М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

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

17. Задніпровський О. Г. Методика формування управлінської звітності за сегментами діяльності: проблеми і можливості [Електронний ресурс] / О. Г. Задніпровський // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв : Миколаївський національний університет імені

В.О. Сухомлинського, 2015. – Вип. 6. – С. 993-998. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/202.pdf>.

18. Звітність підприємства: підручник. / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

19. Зубілевич С. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України /С. Зубілевич// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 7. – С. 3-15.

20. Івахів Ю. Концепція розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності / Я. Крупка, Ю. Івахів // Наука молода: зб. наук. праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – № 14. – С. 219 – 224.

21. Івченко Л. Міжнародний та вітчизняний досвід розвитку звітності за сегментами [Електронний ресурс] / Л. Івченко, В. Ходзицька // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2014. – Вип. 2 (11). – С. 37-44. – Режим доступу: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2014/14ilvzss.pdf>.

22. Ігнатенко Т. В. Звітність за сегментами: інформаційна база для оцінки вартості підприємства / Т. В. Ігнатенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. – Одес. нац. екон. ун-т. – Одеса, 2012. – № 1 (44). – С. 202-207.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/instr291>.

24. Камінська Т.Г. Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві. / Т.Г. Камінська. // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №3. – С. 78-84.

25. Кебко В.В. Економічне парадигмальне обґрунтування сучасної концепції фінансової звітності. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством:

матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців (м. Київ, 14-15 квітня 2016 року). Вінниця, ВНАУ, 2016. С. 52–55.

26. Кебко В.В. Пріоритетні групи користувачів фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Актуальні проблеми досліджень молодих науковців: матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених (м. Краматорськ, 10 червня 2017 р.). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. С. 53–56.

27. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page

28. Король С.Я. Обліково-інформаційне забезпечення управління соціально відповідальним підприємством: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2017. 638 с.

29. Крупка Я. Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я. Д. Крупка // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки. – 2009. – № 7. – С. 144 – 149.

30. Кулинич М.Б. Удосконалення методики складання та аналізу фінансової звітності підприємств / М.Б. Кулинич // Економіка і суспільство. – 2016. – Випуск 6. – С. 367-372.

31. Левицький С.О. Звітність підприємств: Навч. посібник. – Рівне: НУВГП, 2008. – 178с.

32. Лоханова Н. О. Корпоративна звітність в Україні і світі в контексті євроінтеграції – вимоги інвесторів, проблеми, перспективи / Н. О. Лоханова // Економіка та держава : Міжнародний науково-практичний журнал. – 2014. – № 10. – С. 6-10.

33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1315201-06>.

34. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової

звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433.

35. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Мінагрополітики України від 04.06.2009 р. №390.

36. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 1 «Подання фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» // Сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності №1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_004

41. Мороз Ю. Ю., Цаль-Цалко Ю. С. Імплементация стандартів ЄС з бухгалтерського обліку до облікової політики українських підприємств. Облік і фінанси. 2017. № 4(78). С. 53-57.

42. Мулик Т.О., Гордієнко М.І. Методологічні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів / Т.О. Мулик, М.І. Гордієнко // Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №7. – С. 7-19.

43. Назаркин И. Ж. Правовое регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации: автореферат диссертации

на соискание ученой степени кандидата юридических наук: спец. 12.00.14. М., 2010. 18 с. 180.

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства Фінансів України від 27.06.2013 № 628.

46. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред.. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368с.

47. Озеран А.В. Концепція розкриття інформації у примітках до фінансових звітів / А.В. Озеран // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 4 (74). – С. 35-42.

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

49. Озеран А. В. Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації / А. В. Озеран // Фінанси, облік і аудит : збірник наукових праць. Вип. 20. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 340-347.

50. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємства : монографія / А. В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. – 471 с.

51. Олійник О.В., Клименко І.В. Розвиток бухгалтерської звітності як основи інформаційного забезпечення управління транспортними послугами / О.В. Олійник, І.В. Клименко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2017. – Вип. 1 (36). – С.95-123.

52. Панадій О.П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників

Київщини). / О.П. Панадій. // Облік і фінанси. – 2016. – № 1(71). – С. 45-55.

53. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8-9. С. 3–21.

54. Петрук О. М. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.

55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

56. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.05.1999 № 137.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Наказ Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 № 92.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: Наказ Міністерства Фінансів України від 18.10.1999 № 242.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.07.2000 № 181.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року №318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий

звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 №39.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 №412.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

66. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

67. Правдюк Н.Л. Звітність спільної діяльності без створення юридичної особи: організаційно-методичні положення / Н.Л. Правдюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 2 (29) – С. 228-238.

68. Правдюк Н.Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності /Н.Л. Правдюк, Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. - №3(77) – С. 52-58.

69. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

71. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист міністерства фінансів України від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175.

72. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства Фінансів України від 11.04.2013 р. № 476.

73. Про примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.11.2000р. №302.

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

75. Слободяник Ю.Б. Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін / Ю.Б. Слободяник, Н.А. Сиротенко // Облік і фінанси. – 2018. - №1(79) – С. 72-79.

76. Стейкхолдер [Электронный ресурс] // Discovered. URL: <http://discovered.com.ua/glossary/stejkxolder>. 186.

77. Стельмащук А. М. Методичне забезпечення аналізу і прогнозування показників бухгалтерської фінансової звітності / А. М. Стельмащук // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал [електронний ресурс]. Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_2/86.pdf.

78. Филатова Е. В. Публичная отчетность экономических объектов – инструмент реализации экономического механизма защиты собственности (информационный товар). Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения-2000» на тему: «Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами» (Москва, МГУ, 28-29 июнь 2000). М.: Макс Пресс, 2000. С. 134–138.

79. Харламова О. В. Архітектоніка Приміток до МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. - 2015. - № 8. - С. 188-193. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_8_29.

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

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

ДОДАТКИ