

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
«10» грудня 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Значення Приміток до річної фінансової звітності та напрями їх
удосконалення»**

(за матеріалами ТОВ «Компанія Біос», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

**Виконавець
роботи**

Фандєєва Анастасія Юріївна

07.12.2020 р.

**Науковий
керівник**

**к.е.н., доцент Карпенко Євгенія
Анатоліївна**

07.12. 2020 р.

Полтава – 2020

РЕФЕРАТ

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних інформаційних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 100 сторінках друкованого тексту. Робота містить 22 таблиці, 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 129 найменувань.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування та удосконалення діючої методики складання Приміток до річної фінансової звітності та з'ясування їх значення в управлінні. Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес формування Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос».

Дослідження здійснювалося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення особливостей складання Приміток до річної фінансової звітності підприємства. Використовувались методи індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми; аналізу та синтезу – для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі. В роботі також було застосовано метод логічного аналізу – при визначенні проблем і напрямків удосконалення Приміток до річної фінансової звітності підприємства, метод анкетного опитування – при зборі додаткових даних для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Інформаційною базою дослідження є Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні акти, чинні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Методологічною основою дослідження є роботи провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, спеціальна література з проблем складання та застосування в управлінні Приміток до річної фінансової звітності підприємства, періодична література, статистична інформація, а також дані бухгалтерського обліку і звітності ТОВ «Компанія Біос».

За результатами дослідження автором з'ясовано склад та методику складання Приміток до річної фінансової звітності та обґрунтовано необхідності удосконалення їх складу. Практичне значення результатів дослідження полягає у покращенні процесу формування Приміток до річної фінансової звітності та підвищенні ефективності прийняття управлінських рішень на основі інформації Приміток ТОВ «Компанія Біос».

Ключові слова: звітність, Примітки до річної фінансової звітності, принципи, якісні характеристики, основні засоби, запаси, нематеріальні активи, користувачі звітності.

РЕФЕРАТ

Дипломная работа включает вступление, четыре раздела, выводы, список использованных источников и приложения. Основная часть работы изложена на 100 страницах печатного текста. Работа содержит 22 таблицы, 5 рисунков. Список использованных литературных источников насчитывает 120 наименований.

Целью дипломной работы является теоретическое обоснование та усовершенствование действующей методики составления Примечаний к годовой финансовой отчетности та определение их значения в управлении. Объектом исследования есть учетно-аналитический процесс формирования Примечаний к годовой финансовой отчетности ООО «Компания Биос».

Исследования производились с использованием диалектического подхода к изучению особенностей составления Примечаний к годовой финансовой отчетности.

Использовались методы индукции – на этапе сбора, систематизации и обработки информации для проведения исследования; дедукции – в процессе теоретического осмысления проблемы; анализа и синтеза – для объединения различных составляющих экономических явлений в единый процесс.

В работе также было использовано метод логического анализа – при определении проблем и путей усовершенствования Примечаний к годовой финансовой отчетности предприятия, метод анкетного опроса – при сборе дополнительных данных для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Информационной базой исследования являются Законы Украины, постановления Кабинету Министров Украины, нормативные акты, действующие национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Методологической базой исследования выступают работы ведущих ученых, специальная литература, касающаяся проблем составления и использования в управлении Примечаний к годовой финансовой отчетности предприятия, периодическая литература, статистическая информация, а также данные бухгалтерского учета и отчетности ООО «Компания Биос».

За результатами исследования автором определен состав и методика составления Примечаний к годовой финансовой отчетности и обоснована необходимость усовершенствования их состава. Практическое значение результатов исследования состоит в улучшении процесса формирования Примечаний к годовой финансовой отчетности ООО «Компания Биос» и повышении эффективности принятия решений на основании их информации.

Ключевые слова: отчетность, Примечаний к годовой финансовой отчетности, принципы, качественные характеристики, основные средства, запасы, нематериальные активы, пользователи финансовой отчетности.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	6
1.1. Мета, склад, якісні характеристики та принципи підготовки річної фінансової звітності.	6
1.2. Склад та призначення Приміток до річної фінансової звітності підприємства	24
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Компанія Біос» та постановки обліково-аналітичної роботи	37
Висновки за розділом 1	53
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	55
2.1. Методика складання Приміток до річної фінансової звітності щодо основних засобів	55
2.2. Методика складання Приміток до річної фінансової звітності щодо нематеріальних активів та інвестицій підприємства	64
2.3. Розкриття інформації про оборотні активи, забезпечення, резерви, доходи та витрати у Примітках до річної фінансової звітності	70
Висновки за розділом 2	79
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	81
3.1. Напрями удосконалення Приміток до річної фінансової звітності	81
3.2. Взаємозв'язок показників Приміток до річної фінансової звітності з іншими формами фінансової звітності	91
3.3. Використання Приміток користувачами для прийняття рішень	96
Висновки за розділом 3	100
ВИСНОВКИ	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	106
ДОДАТКИ	118

ВСТУП

Процеси глобалізації та інтеграції, поява транснаціональних компаній, розвиток міжнародного фондового ринку, інші сучасні соціально-економічні перетворення світового господарства суттєво впливають і змінюють суть та призначення фінансової звітності. Сьогодні вона стає настільки суспільно значущою, що без неї не може ефективно функціонувати економіка інформаційного суспільства.

Складання приміток до річної фінансової звітності – це процес розкриття інформації, яка є істотною для користувачів фінансової звітності при прийнятті виважених управлінських рішень. Отже, Примітки містять необхідну й важливу інформацію для кращої інтерпретації інших звітних форм. Саме ця частина звітності робить її унікальною і максимально корисною для головних користувачів – інвесторів, адже, як відомо, від достовірності отриманої користувачами інформації, яку несе бухгалтерський облік та звітність, прямо залежать прийняті ними рішення. Тому на сьогодні дослідження щодо методики складання та використання в управлінні Приміток до річної фінансової є актуальним.

Питання щодо формування та використання в управлінні інформації, що наведена у Примітках до річної фінансової звітності, знайшли відображення у працях таких вчених як Ю. Верига, Ф. Бутинець, Л. Береза, С. Голов, Є. Карпенко, В. Кулик, Н. Шульга та ін.

Однак, необхідним є поглибити ці дослідження, зокрема в частині визначення напрямів удосконалення структури Приміток до річної фінансової звітності.

Важливість та необхідність вирішення зазначених проблем на підприємствах свідчить про їх актуальність, що й обумовило вибір теми дипломної роботи, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування та удосконалення

діючої методики складання Приміток до річної фінансової звітності та з'ясування їх значення в управлінні. Реалізація цієї мети потребує постановки і вирішення наступних завдань:

дослідити мету, склад, якісні характеристики та принципи підготовки річної фінансової звітності;

з'ясувати склад та призначення Приміток до річної фінансової звітності підприємства;

охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ТОВ «Компанія Біос» та постановку обліково-аналітичної роботи;

дослідити методику складання Приміток до річної фінансової звітності щодо основних засобів, нематеріальних активів та інвестицій ТОВ «Компанія Біос»;

з'ясувати порядок розкриття інформації про оборотні активи, забезпечення, резерви, доходи та витрати у Примітках до річної фінансової звітності;

визначити та обґрунтувати напрями удосконалення Приміток до річної фінансової звітності;

дослідити взаємозв'язок показників Приміток до річної фінансової звітності з іншими формами фінансової звітності;

охарактеризувати особливості використання Приміток користувачами для прийняття рішень.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичний процес формування Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос».

Предметом дослідження є вивчення теоретичних, методичних та прикладних аспектів формування та використання в управлінні Приміток до річної фінансової звітності підприємства.

Дослідження здійснювалося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення особливостей складання Приміток до річної фінансової звітності підприємства. Використовувались методи індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у

процесі теоретичного осмислення проблеми; аналізу та синтезу – для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі. В роботі також було застосовано метод логічного аналізу – при визначенні проблем і напрямків удосконалення Приміток до річної фінансової звітності підприємства, метод анкетного опитування – при зборі додаткових даних для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Інформаційною базою дослідження є Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні акти, чинні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Методологічною основою дослідження є роботи провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, спеціальна література з проблем складання та застосування в управлінні Приміток до річної фінансової звітності підприємства, періодична література, статистична інформація, а також дані бухгалтерського обліку і звітності ТОВ «Компанія Біос».

Суб'єктом дослідження виступає товариство з обмеженою відповідальністю «Компанія Біос».

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення Приміток до річної фінансової звітності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що на основі теоретичного дослідження і вивчення практичної діяльності ТОВ «Компанія Біос» розроблені рекомендації з вдосконалення діючої методики складання Приміток до річної фінансової звітності підприємства. Впровадження рекомендацій автора в практичну діяльність ТОВ «Компанія Біос» та інших підприємств галузі забезпечить посилення контролю фінансово-господарської діяльності і підвищить достовірність обліково-аналітичної інформації.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1 Мета, склад, якісні характеристики та принципи підготовки річної фінансової звітності

Система управління будь-яким підприємством вимагає достовірної, комплексної інформації про обсяги виробництва, виконання робіт, надання послуг, наявність і використання матеріальних, трудових ресурсів та інших показників господарської діяльності. Основним джерелом такої інформації є фінансова звітність підприємств. Складання фінансової звітності на сьогодні є складним та суперечливим завданням. В умовах зближення нашої держави з європейськими країнами це питання стає ще більш складним та актуальним, що підтверджують і останні публікації, зокрема таких авторів як Ю. Верига, Л. Волинець, Т. Ткаченко, В. Терехова та ін.

В умовах гармонізації бухгалтерського обліку постає питання про доцільність гармонізації фінансової звітності українських підприємств з вимогами міжнародних стандартів. Щоб відповісти на це питання необхідно розглянути фінансову звітність, складену за міжнародними та національними стандартами.

Проведений аналіз публікацій провідних вітчизняних та зарубіжних науковців з питань бухгалтерського обліку та звітності дає можливість стверджувати, що незважаючи на те, що бухгалтерський облік зазнав значних реформаций у 2000 році, проте розпочатий процес реформування ще продовжується.

В значній мірі це виражається гармонізацією бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яку характеризують як процес ідентифікації та нівелювання розбіжностей між національними та міжнародними стандартами

бухгалтерського обліку [2, с. 73].

Звичайно, цей процес може дати результат лише у випадку коли він буде відбуватися на законодавчому рівні. Необхідно відмітити позитивні тенденції в Україні у цьому напрямі, зокрема обов'язковість складання фінансової звітності з 2012 року публічних товариств (та інших підприємств, що визначені законом) за міжнародними стандартами. Так у законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зазначено, що «...з 1 січня 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності» [92].

З огляду на зазначене вище постає необхідність більш детального аналізу сутності поняття фінансова звітність у національній та зарубіжній літературі.

У законі України «Про бухгалтерський облік», а також у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що «фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [69, 92]. В той же час НП(С)БО 1 трактує бухгалтерську звітність, як звітність, що складена на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [69]. Тобто, як бачимо, законодавчі акти розділяють ці два поняття, вважаючи фінансову звітність складовою бухгалтерської.

Інколи в науковій літературі окремі науковці [122] не розділяють поняття бухгалтерської та фінансової звітності. На їх думку фінансова (бухгалтерська) звітність – це документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період, тощо [122, с. 10].

Тлумачний словник аудиторських, податкових та бюджетних термінів

визначає фінансову звітність як систему показників, що відображають фінансовий стан економічного суб'єкта та результати господарської діяльності [113, с. 210].

Малишкін А.І. вважає фінансові звіти своєрідними інформаційними моделями господарюючих суб'єктів [61, с. 37].

За словами Л. Волинець фінансова звітність – це структуроване подання інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства [23, с. 33].

Заслуговує на увагу визначення фінансової звітності наведене Н.М. Ткаченко, який її трактує як «сукупність форм звітності, які складені на основі даних фінансового обліку з метою отримання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни у його фінансовому становищі за звітний період у встановленій формі для прийняття цим користувачем ділових рішень» [112].

Відповідно до М(С)БО 1 фінансові звіти загального призначення – це звіти, що призначені відповідати потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, спеціально складених для задоволення їхніх потреб в конкретній інформації [65]. Аналіз наукової літератури з проблем обліку та звітності дав змогу встановити, що науковці звітність розглядають у різних інтерпретаціях, зокрема як складова бухгалтерської звітності, документ, сукупність показників, інформація, сукупність Звітів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до трактування сутності фінансової звітності

Автор, джерело	Ознака (підхід)	Сутність фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [92]	Бухгалтерська звітність	бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Чебанова Н.В., Чупир Т.Я., Василенко Ю.А. [122, с. 10]	Документи	документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період
Н.Г.Сичева, В.В.Ильин [113, с. 210]	Показники	система показників, що відображають фінансовий стан економічного суб'єкта та результати господарської діяльності

Продовження табл. 1.1

Автор, джерело	Ознака (підхід)	Сутність фінансової звітності
Терехова В.А. [109, с. 34]	Показники	Структуроване подання показників господарської діяльності та фінансової позиції компанії
Біла Л.М. [5]		Економічні показники суб'єкта господарської діяльності, що характеризують статистику і динаміку об'єктів бухгалтерського обліку
Малишкін А.І. [61, с. 37]	Інформація	Своєрідні інформаційні моделі господарюючих суб'єктів
Волинець Л. [23]		Структуроване подання інформації про фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства
Ніколаєва О.Є, Шишкова Т.В. [71, с. 209]		Основний спосіб узагальнення та подання найважливішої облікової інформації користувачам фінансової звітності
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 [65]	Звіти, форми звітності	Звіти, що призначені відповідати потребам тих користувачів, які не можуть вимагати Звітів, спеціально складених для задоволення їхніх потреб в конкретній інформації. Фінансові Звіти є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання
Ткаченко Н.М. [112]		Сукупність форм звітності, які складені на основі даних фінансового обліку з метою отримання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також зміни у його фінансовому становищі за звітний період у встановленій формі для прийняття цим користувачем ділових рішень

Отже, на основі критичного аналізу та оцінки наукової літератури ми сформували сутність фінансової звітності як систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у форми звітності, які надають користувачам релевантну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі за звітний період для прийняття користувачами фінансової звітності відповідних рішень.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та

примітки до річної фінансової звітності.

Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності до складу повного комплексу фінансових звітів входять: баланс; Звіт про прибутки та збитки; Звіт про зміни у власному капіталі (який відображає: або всі зміни у власному капіталі, або зміни у власному капіталі, крім тих, що виникають від операцій з акціонерами, які діють згідно з їх положенням акціонерів); Звіт про рух грошових коштів; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Відмітимо, що на відміну від національних П(С)БО, які чітко регламентують форми фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку лише встановлюють склад інформації, яка повинна відображатися у звітності і пропонують не встановлені законодавством форми, а рекомендаційні компоненти фінансової звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняння форм фінансової звітності за М(С)БО та НП(С)БО 1

Склад фінансової звітності				Призначення форм фінансової звітності	
За НП(С)БО 1		За М(С)БО		В Україні	За М(С)БО
Встановлені законодавством форми фінансової звітності	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Компоненти фінансової звітності, що носять рекомендаційний характер	Баланс	Надання інформації про фінансовий стан підприємства, склад активів, зобов'язань і власного капіталу на певну дату	
	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)		Звіт про прибутки та збитки	Надання інформації про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	
	Звіт про рух грошових коштів (прямим або непрямым методом)		Звіт про рух грошових коштів	Надання інформації про надходження та вибуття грошових коштів у наслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду	
	Звіт про власний капітал		Звіт про зміни у власному капіталі	Надання інформації про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду	
	Примітки до річної фінансової звітності		Примітки до фінансової звітності	Доповнення інформації, наведеної у фінансових Звітах	Повне розкриття інформації про діяльність підприємства та обрані ним методи обліку
	Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»			Формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи, зобов'язання звітних сегментів	

І в М(С)БО і в НП(С)БО 1 зазначено, що фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів, щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки управління; оцінки здатності якості управління своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства та інших рішень.

На рис. 1.1 узагальнено структуру фінансової звітності в Україні.

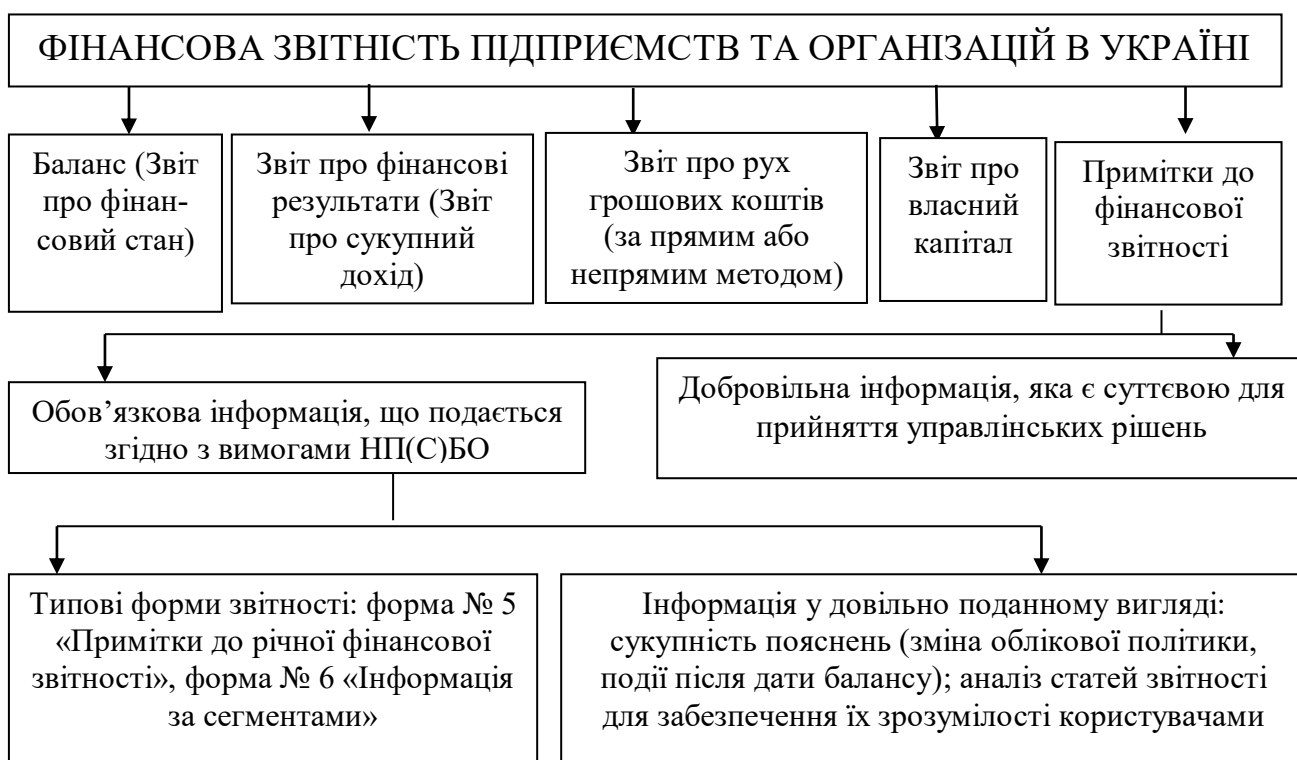


Рис. 1.1. Структура фінансової звітності в Україні

Відмітимо, що реформування національної системи бухгалтерського обліку з метою її гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності нерозривно пов'язано з сучасними глобальними економічними, політичними і соціальними проблемами суспільства, що зумовлює значне зростання ризиків користувачів інформації фінансових звітів. Тому актуальним лишається завдання забезпечення підготовки фінансової звітності у відповідності до фундаментальних облікових принципів із дотриманням передбачених стандартами якісних характеристик корисності інформації,

відображеної у фінансових звітах, для широкого кола користувачів.

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має бути корисною широкому колу користувачів для прийняття управлінських рішень, а тому процес її формування підпорядковано низці облікових правил, які в Концептуальній основі складання і подання фінансових звітів названо основоположними припущеннями [66, с.49], у МСБО 1 “Подання фінансових звітів” - судженнями загального характеру [65, п.п.13-41], у вітчизняній законодавчій базі і в більшості літературних джерел – принципами.

Аналіз законодавчої бази та наукової літератури з проблем бухгалтерського обліку та звітності дозволив встановити відсутність єдиного підходу до трактування поняття “принцип бухгалтерського обліку”. У широкому розумінні принцип (від латинського *principium* – початок, основа) – це основне вихідне положення теорії, вчення, науки [102, с.1072]; припущення – це попереднє судження; судження – це висловлювання, розумовий акт, який демонструє ставлення до змісту думки, що висловлюється, і який пов’язаний з переконанням або сумнівом у її істинності або хибності [102, с.1296].

Відповідно до НП(С)БО 1 принципом бухгалтерського обліку це правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [69, п.3]. Подібне за суттю визначення принципу бухгалтерського обліку наведено у роботах С.Ф.Голова [26, с.46], М.П.Войнаренка [22, с.702], О.В.Петраковської [78]. У наукових працях О.М. Коробко також досліджуються питання визначення сутності принципу бухгалтерського обліку, наводиться закріплене в НП(С)БО 1 визначення облікових принципів і обґрунтовується необхідність їх трактування як принципів формування фінансової звітності [53], з чим важко погодитись, оскільки розуміння принципів бухгалтерського обліку виключно в контексті фінансової звітності звужує парадигму облікового процесу до меж фінальної стадії оброблення облікової інформації – складання звітних форм.

Я.В.Соколов освітлює сутність принципу, як “базове положення, що визначає все наступне, яке впливає з його твердження” [103]. Подібне

визначення надає В.Г. Швець: “Принцип – вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які випливають з його твердження” [125, с. 41].

Ф.Ф. Бутинець розглядає принципи бухгалтерського обліку як базові положення облікової політики підприємства, те на основі чого будується облікова політика [8, с. 52].

Л.М. Кіндрацька визначає принципи бухгалтерського обліку як базові концепції, покладені в основу відображення засобами обліку та звітності господарської діяльності банку, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів [47, с. 36].

В.В. Сопко підкреслює необхідність застосування загальноприйнятих у міжнародній практиці базових принципів ведення бухгалтерського обліку, які мають бути покладені в основу процесу уніфікації облікової системи та її адаптації до міжнародних стандартів [105]. Л.П. Нищенко поділяє наведене твердження і визначає загальні принципи бухгалтерського обліку як «... принципи та правила, якими повинні користуватись підприємства відповідної країни при підготовці фінансових Звітів. Сутність загальних принципів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони переважно базуються на Міжнародних Стандартах бухгалтерського обліку, які розробляються та вдосконалюються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим сьогодні ще не варто говорити про те, що МСФЗ повністю відображають всі економічні особливості та риси країн – членів Ради, оскільки вона створювалася з метою розробки уніфікованої системи бухгалтерського обліку, яка б сприймалась більшістю розвинутих країн» [72].

В.В.Ковальов та Віт.В.Ковальов трактують сутність принципів бухгалтерського обліку як вимоги бухгалтерського обліку, тобто як деякі загальноприйняті базові домовленості щодо правил визнання, виміру і розкриття фактів господарського життя, які відображаються в системі обліку [49, с. 34–35]. Слід зауважити, що, на відміну від вітчизняних науковців, вони виокремлюють постулати (припущення) бухгалтерського обліку під якими

«розуміються твердження, постулювальні базові характеристики економічного середовища, в якому діє господарюючий суб'єкт. Постулювання означає аксіоматичне декларування в найбільш загальному вигляді політичних, економічних, і соціальних умов, у яких функціонує облікова система, і очевидність яких не викликає сумніву» [49, с.34].

О.В.Соловійова стверджує, що принципи обліку інформації визначають ті правила, у відповідності до яких інформація має бути відображена у системі фінансового обліку [104, с. 49].

Е.С.Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда визначають принципи бухгалтерського обліку як «основні положення, які істинно являються фундаментом обліку» [116, с. 100].

Критична оцінка наведених визначень поняття «принцип бухгалтерського обліку» дозволила уточнити його сутність. Вважаємо, що обліковим принципом є основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів.

Аналіз наукової літератури з проблем бухгалтерського обліку та звітності дозволив дійти висновку, що суперечності науковців стосуються не лише сутнісного наповнення терміну «принцип», а і власне складу припущень (принципів) бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Так у концептуальній основі складання і подання фінансових звітів КМСФЗ містяться такі основоположні припущення: принцип нарахування і безперервність [66, с. 49]. У МСБО 1 «Подання фінансових Звітів» наведено такі судження загального характеру: правдиве подання і відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності, облікова політика, безперервність, принцип нарахування у бухгалтерському обліку, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання, порівняльна інформація [50, п.п.10-41].

Відмітимо, що у вітчизняній законодавчій базі основоположні

припущення Концептуальної основи КМСФЗ та фундаментальні судження загального характеру, визначені МСБО 1, названо принципами бухгалтерського обліку, а саме принципами автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування (поділу звітних періодів), повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника [69].

Зважаючи на проведений аналіз сутності поняття принципу бухгалтерського обліку, а також з урахуванням того факту, що в Концептуальній основі і в МСБО 1 фігурує єдиний принцип - принцип нарахування у бухгалтерському обліку, решта – фундаментальні судження загального характеру, пропонується підходи автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника розглядати як загальноприйняті фундаментальні судження, що слугуватиме поглибленню гармонізації вітчизняної облікової системи з МСФЗ. Також доцільно доповнити вітчизняну законодавчу базу вимогою відповідності фінансової звітності всіх господарюючих суб'єктів (а не лише ПАТ та інших, визначених законодавчо) Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Слід зауважити, що у процесі реформування вітчизняної облікової системи вирішальний вплив на методику обліку справили принцип нарахування, фундаментальні судження обачності та оцінки за історичною (фактичною) собівартістю.

Сутність принципу нарахування розкривається у методиці визнання доходів і витрат господарюючого суб'єкта. Для визначення фінансового результату звітного періоду порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Слід зауважити, що до реформування для визначення результатів діяльності

застосовувався касовий метод, тобто визнання прибутків (збитків) в обліку відбувалось на дату надходження коштів. Касовий метод не враховував наявність значного часового проміжку між датою утворення доходу і датою надходження коштів. Саме застосування принципу нарахування дозволило відображати з одного боку в активі балансу нараховані не отримані доходи як вимогу, а з іншого боку, у Звіті про фінансові результати (в пасиві), визнавати дохід. Аналогічно за отриманими несплаченими послугами в обліку визнаються в активі (у Звіті про фінансові результати) - витрати, в пасиві – нараховані витрати як зобов'язання. Основною перевагою принципу нарахування для господарюючого суб'єкта, як базового принципу обліку, порівняно з касовим методом є приведення у відповідність доходів звітного періоду з витратами звітного періоду, що забезпечує реальність показників фінансової звітності. Принцип нарахування дозволяє визначати реальний фінансовий результат не тільки після закінчення використання фінансового інструменту, а й у процесі дії договору.

Сутність загальноприйнятого фундаментального судження «Обачність» полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку господарюючого суб'єкта таких методів оцінки, відповідно до яких активи та дохід не завищуються, а зобов'язання та витрати - не занижуються. За принципом обачності активи і зобов'язання повинні бути оцінені та відображені в обліку з достатньою мірою обережності, щоб не переносити існуючі фінансові ризики на наступні звітні періоди. Застосування принципу обачності щодо визнання в обліку доходів (витрат) вимагає відображення в обліку нарахування доходів тільки тоді, коли у господарюючого суб'єкта є впевненість в їх отриманні, а витрати нараховуються постійно. Якщо можливість отримання доходу є непевною, господарюючому суб'єкту слід визнавати їх за касовим методом, тобто, на дату надходження. Такий підхід передбачає визнання в обліку всіх можливих збитків підприємства, незважаючи на погіршення фінансового результату внаслідок такого визнання.

Згідно загальноприйнятого фундаментального судження «Оцінка за

історичною (фактичною) собівартістю» активи і пасиви обліковуються пріоритетно за вартістю їх придбання чи виникнення. Активи та зобов'язання в іноземній валюті, за винятком немонетарних статей, повинні переоцінюватись у разі зміни офіційного валютного курсу на звітну дату. В обліковій політиці підприємства слід чітко окреслити, за якою оцінкою визнаватимуть в обліку фінансові інструменти. Розрізняють два види переоцінки: внаслідок зміни справедливої вартості; внаслідок зміни офіційного валютного курсу, встановленого НБУ.

Відповідно до загальноприйнятого фундаментального судження «Безперервність діяльності» оцінка активів господарюючого суб'єкта здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься в неосяжному майбутньому. Якщо підприємство планує скоротити масштаби своєї діяльності, то це слід відобразити у фінансовій звітності, що, як правило, вимагає зміни облікової політики. Таке припущення є дуже важливим, оскільки у разі банкрутства або ліквідації фінансова звітність складається виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Сутність загальноприйнятого фундаментального судження «Повне висвітлення» полягає у тому, що усі господарські операції підприємства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без жодних винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій господарюючого суб'єкта, яка може впливати на рішення, що приймаються.

Базовий підхід «Превалювання сутності над формою» зумовлює необхідність обліку та розкриття у фінансовій звітності господарських операцій відповідно до їх сутності та економічного змісту, а не лише за їх юридичною формою, наприклад, операції РЕПО мають визнаватись в обліку пріоритетно як операції кредитного характеру, а не як операції з купівлі – продажу цінних паперів за встановленими угодою умовами; операції з фінансового лізингу відображаються в обліку, насамперед, як кредитні операції, а не тільки як

операції з необоротними активами.

Загальноприйняте фундаментальне судження «Автономність» вимагає відокремлення активів та зобов'язань господарюючого суб'єкта від активів і зобов'язань його власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не відображаються у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта. За базовим підходом «Автономність» кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства. Цим принципом досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто, фінансово – господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоча окремі структурні підрозділи (філії, відділення) господарюючого суб'єкта також можуть складати фінансові Звіти, але показники діяльності таких підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства в цілому.

Загальноприйняте фундаментальне судження «Послідовність» вимагає постійного (із року в рік) застосування господарюючим суб'єктом обраної облікової політики. Зміна методів обліку можлива лише у випадках, передбачених міжнародними стандартами та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансовій звітності.

Сутність базового підходу «Єдиний грошовий вимірник» полягає у вимірюванні та узагальненні всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, в національній валюті України у тисячах гривень. Відмітимо, що доцільність перебування цього судження у складі принципів бухгалтерського обліку є дискусійною. Так О.М. Коробко зазначає: «...іноді користувачі потребують інформації про активи підприємства у натуральних вимірниках, особливо це важливо при обліку основних засобів та товарно-матеріальних цінностей. Тому закріплення даного принципу законодавчо значно обмежує інформацію, яка б могла бути повідомлена про підприємство та відповідним чином впливає на рішення різних груп

користувачів. На нашу думку, даний принцип за своїм змістом не може бути визнано принципом, тому варто визнати його як обмеження якісних характеристик звітної інформації» [53]. С.Ф. Голов пише: «Грошовий вимірник дозволяє узагальнювати інформацію на рівні синтетичних рахунків і фінансової звітності. Але системи, які ґрунтуються на фінансових показниках погано пристосовані для виявлення сучасних механізмів, що створюють вартість. На різних рівнях управління і в різних формах звітності необхідно застосовувати комплекс різноманітних вимірників, які дають змогу сформувати актуальну інформацію виходячи з конкретних потреб» [25]. З метою урахування зростання важливості нефінансових (негрошових) вимірників для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів в обліковій інформації на основі грошових і негрошових вимірників пропонується вилучити «Єдиний грошовий вимірник» з переліку принципів бухгалтерського обліку.

Загальноприйняте фундаментальне судження «Періодичність» передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. У відповідності з зазначеним підходом звітним періодом для вітчизняних підприємств є календарний рік, а проміжна фінансова звітність складається щоквартально на накопичувальній основі. Варто відзначити, що підхід періодичності набуває ознак об'єкта наукової полеміки. О.М. Коробко підкреслює, що «визнання законодавчо принципу періодичності ...суперечить принципу послідовності» і пропонує визнати зазначений підхід якісною характеристикою корисності інформації [53]. Наполягає на віднесенні до якісних характеристик принципу періодичності і О.В. Петраковська [78]. Аналіз вітчизняної законодавчої бази, що регламентує питання бухгалтерського обліку показав, що у Положенні про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності банків України ні у складі принципів бухгалтерського обліку, ні у складі якісних характеристик корисності інформації підхід періодичності не наведено [82]. Оскільки підхід періодичності певним чином дублює принцип нарахування та відповідності і загальноприйняте фундаментальне судження «Послідовність», а також

зважаючи на його відсутність в МСФЗ, пропонується вилучити вимогу періодичності з переліку принципів бухгалтерського обліку.

Слід зауважити, що крім освітлених у законодавчій базі принципів бухгалтерського обліку, у фаховій літературі виокремлені й інші облікові принципи, які доцільно розглянути докладніше.

Л.П. Снігурська, крім зазначених вище, виокремлює такі принципи: «Дата операції» – операції визнаються в обліку в день їх здійснення незалежно від дати руху коштів за ними; «Окреме відображення активів і пасивів» – усі рахунки активів і пасивів оцінюються окремо і відображаються у розгорнутому вигляді; «Прийнятність вхідного балансу» – залишки за балансовими рахунками на початок періоду мають відповідати залишкам на кінець попереднього періоду; «Суттєвість» – у фінансових Звітах має розкриватись вся суттєва інформація, корисна для прийняття рішень; «Відкритість» – фінансові Звіти мають бути зрозумілими для користувачів; «Консолідація» – фінансова звітність складається в цілому по господарюючому суб'єкту з урахуванням дочірніх підприємств [100, с. 5-7]. Аналізуючи зміст запропонованих принципів, слід зазначити, що сутність принципів «Дата операції», «Окреме відображення активів і пасивів», «Прийнятність вхідного балансу» розкривається у фундаментальних судженнях загального характеру «Повне висвітлення», «Послідовність» і у принципі «Нарахування та відповідність»; «Суттєвість» і «Відкритість» - це не принципи, а якісні характеристики корисності інформації, відображеної у фінансових Звітах; «Консолідація» теж не обліковий принцип а метод узагальнення інформації, відображеної в індивідуальних фінансових Звітах учасників консолідованої групи, тому виокремлювати зазначені принципи бухгалтерського обліку не доцільно.

О.В. Соловйова у складі принципів обліку, крім принципів автономності (одиниці обліку), періодичності, безперервності діяльності, грошової оцінки, нарахування та обачності, наводить принцип подвійного запису [104, с. 48], з чим неможливо погодитись, оскільки подвійний запис – це елемент методу бухгалтерського обліку.

В.В.Ковальов та Віт.В.Ковальов розрізняють постулати бухгалтерського обліку (майнова та правова відокремленість, безперервність діяльності, звітний період, мінові ринкові операції, монетарна квантифікованість) і принципи бухгалтерського обліку (документування і реєстрація, повнота, своєчасність, пріоритет змісту над формою, визначеність у часі фактів господарського життя, відповідність доходів і витрат, консерватизм, послідовність, об'єктивність, розкриття, суттєвість, уніфікованість) [49, с. 34-35].

В.П. Астахов до складу принципів бухгалтерського обліку відносить документальне оформлення економічних подій [3, с. 15], що є елементом методу бухгалтерського обліку а не його принципом. Результати аналізу інформації з фахових джерел щодо принципів підготовки фінансової звітності узагальнює додаток А.

У переважній більшості праць вітчизняних та закордонних дослідників у царині бухгалтерського обліку зазначаються не лише принципи та постулати бухгалтерського обліку, а також і перелік якісних характеристик і властивостей інформації, якісних ознак фінансової звітності, облікової політики та власне бухгалтерського обліку, а також вимоги користувачів до звітності або до оприлюдненої інформації. Про відмітимо, що серед науковців відсутня єдність у поглядах стосовно складу таких ознак.

В ході аналізу наукової літератури виявлено широкий перелік вимог (якісних характеристик) до фінансової звітності та інформації, що у цій звітності надається (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Вимоги до фінансової звітності підприємства

Назва вимоги	Автори
Автономність, безперервність, вимірник	Ю.А.Бабаєв
Доказовість	Р.А. Алборов, В.П. Астахов, С.М. Міщенко
Достовірність	Р.А. Алборов, П.Н. Василенко, С.С.Герасименко, Х. Ван Грюнінг, А.Н.Кузьмінський, О.В.Латипова, Н.Л. Маренков, С.М. Міщенко, В.І.Стражев

Назва вимоги	Автори
Доступність	З. Гуцайлюк, І.В. Малишев, С.М. Міщенко, В. Сопко, Н.Н. Суханов, Н.Є.Чембер, І.Т. Шахбазова
Доцільність (доречність)	Р.А. Алборов, С. Дж. Грей, С.С.Герасименко, Б.Е. Нідлз, Х. Ван Грюнінг
Економічність	Р.А. Алборов, В.П. Астахов, А.С.Бородкін, Н.М. Грабова, П.Н. Василенко, О.В. Латипова, З. Гуцайлюк, А.Н.Кузьмінський, В.І. Стражев, І.В. Малишева, В. В. Сопко, Н.Н. Сухова, Н.Є Чембер
Зіставність (порівняність, співставність)	Р.А. Алборов, В.П. Астахов, А.С.Бородкін, З. Гуцайлюк, С.М. Міщенко, С.С.Герасименко, Н.М. Грабова, С. Дж. Грей, З. Гуцайлюк, А.Н.Кузьмінський, В.І. Стражев, І.В. Малишева, С.М. Міщенко, В. Сопко, Б.Е. Нідлз, Н.Н. Сухова, Н.Є Чембер, І. А. Шевчук
Зрозумілість (сприйнятність)	Р.А. Алборов, С.С.Герасименко, С. Дж. Грей, З. Гуцайлюк, С.М.Міщенко, В. Сопко, Б.Е. Нідлз, І.Т. Шахбазова
Корисність	Р.А. Алборов
Надійність	Е.С. Хендріксен, Х. Ван Грюнінг
Нейтральність	Н.Л. Маренков, С.М.Міщенко
Несуперечливість	А.М.Андросов, Р.А. Алборов, Ю.А.Бабаєв, В.П. Астахов, П.С. Безруких, А.В.Биков, І.І. Бочкарева,Н.Л.Вищунова, Е.В. Викулова, Л.Т.Гіляровська, С.К. Єгорова, Н.П.Кондраков, Л.І.Кравченко, Н.І.Кутер, Н.Л. Маренков, С.М. Міщенко, М.Ю. Медведев
Об'єктивність	Гуцайлюк, І.В. Малишев, Н.М. Грабова, Н.Н. Сухова, В.В. Сопко, Н.Є Чембер, І.Т. Шахбазова
Обачність (обережність, консерватизм)	Р.А. Алборов, П.С. Безруких, А.В.Биков, І.І. Бочкарева,Н.Л.Вищунова, Л.Т.Гіляровська, С.К. Єгорова, Н.П.Кондраков, В.П. Івашкевич, Л.І.Кравченко, Н.І.Кутер, Н.Л. Маренков, С.М. Міщенко, М.Ю. Медведев, В.В. Палій
Обґрунтованість	Н.Н. Сухова, Н.Є Чембер
Однорідність	А.С.Бородкін, І. А. Шевчук
Оперативність	Р.А. Алборов
Підзвітність	Х. Ван Грюнінг
Передбачуваність	М.Ф. Ван-Бреда, Е.С. Хендріксен
Повнота	Р.А. Алборов, А.М.Андросов, В.П. Астахов, П.С. Безруких, А.В.Биков, І.І. Бочкарева, Н.Л.Вищунова, Е.В. Викулова, Л.Т.Гіляровська, С.К. Єгорова, Н.П.Кондраков
Подвійний запис	Р.А. Алборов, Ю.А.Бабаєв
Послідовність	Н.Л. Маренков, С.С.Герасименко, Л.В.Сотнікова
Прозорість	Х. Ван Грюнінг
Простота	Р.А. Алборов, А.С.Бородкін, І. А. Шевчук
Рациональність	Р.А. Алборов, А.М.Андросов, В.П. Астахов, П.С. Безруких, А.В.Биков, І.І. Бочкарева, Н.Л.Вищунова, Е.В. Викулова, Л.Т.Гіляровська, С.К. Єгорова, Н.П.Кондраков
Реальність	А.С.Бородкін, І. А. Шевчук
Релевантність	М.Ф. Ван-Бреда, Е.С. Хендріксен, С.С.Герасименко
Своєчасність	А.М.Андросов, Р.А. Алборов, Ю.А.Бабаєв, В.П. Астахов, П.С. Безруких, А.В.Биков, І.І. Бочкарева,Н.Л.Вищунова, Е.В. Викулова, Л.Т.Гіляровська, С.К. Єгорова, Н.П.Кондраков, Л.І.Кравченко
Точність	Р.А. Алборов, В.П. Астахов, А.С.Бородкін, Н.М. Грабова, П.Н. Василенко, О.В. Латипова, З. Гуцайлюк, А.Н.Кузьмінський,
Цілісність	С.С.Герасименко

На нашу думку найбільш важливим якісними характеристиками фінансової звітності є:

дохідливість – інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

доречність – фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

достовірність – фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

порівнюваність – фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові Звіти підприємства за різні періоди; фінансові Звіти різних підприємств;

релевантність – інформація повинна безпосередньо стосуватися певної справи;

своєчасність – своєчасне відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності, а також подання необхідної інформації користувачам;

цілісність – повнота та взаємоузгодження отриманої інформації;

економічність – витрати на отримання інформації не повинні перевищувати вигоди від такої інформації.

Вважаємо, що лише за умови виконання всіх вище перерахованих якісних характеристик фінансова звітність здатна в повному обсязі задовольнити всі фінансові потреби користувачів, тому в наступному підрозділі дипломної роботи буде досліджено склад та призначення Приміток до річної фінансової звітності підприємства.

1.2. Склад та призначення Приміток до річної фінансової звітності підприємства

Як зазначено в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” користувачами звітності – є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

У Законі України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” зазначено, що користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб’єктів, в тому числі: власники, засновники господарського суб’єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності. Схема користувачів Приміток до річної фінансової звітності підприємств наведена на рис. 1.2.

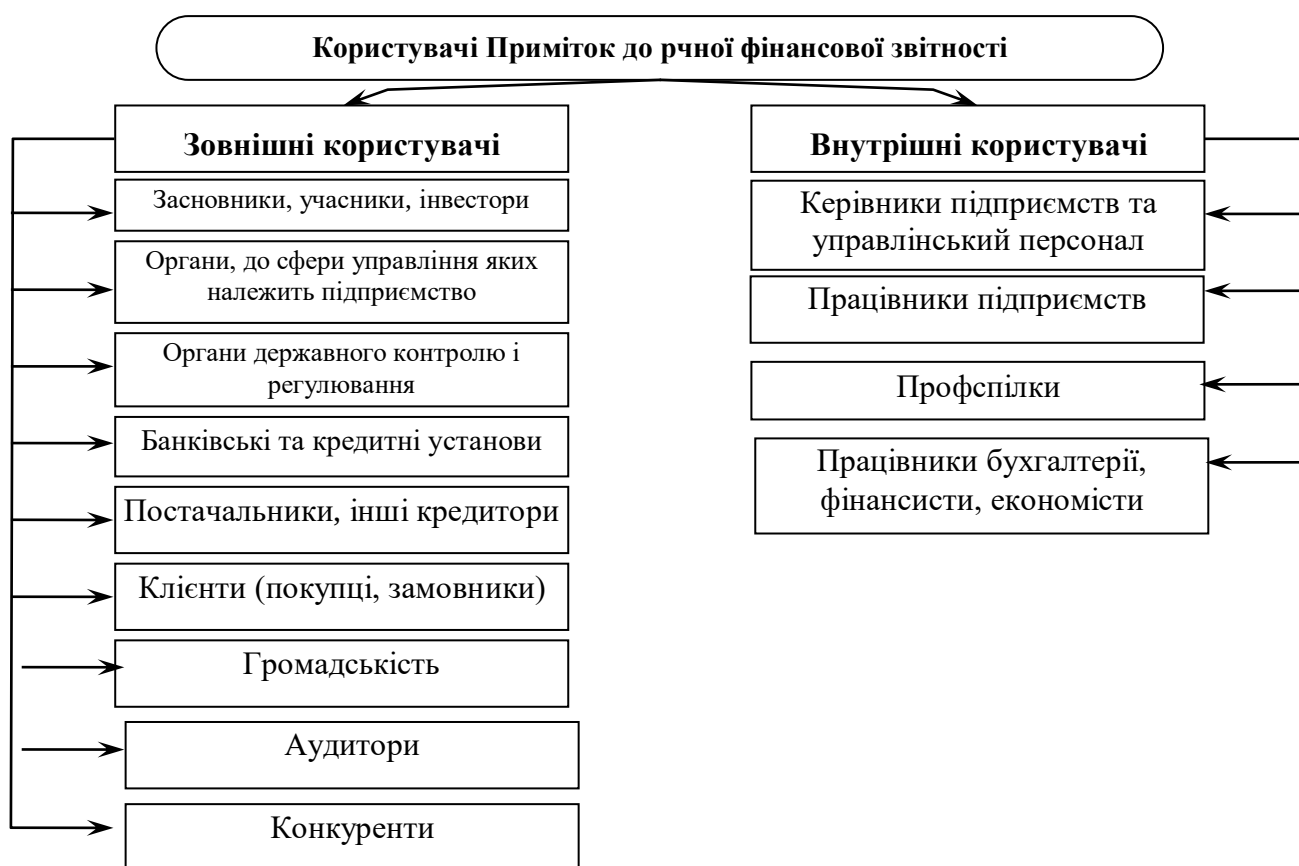


Рис. 1.2. Користувачі Приміток до річної фінансової звітності [80]

Громадськість через показники фінансової звітності оцінює внесок підприємства у місцеву економіку, можливість забезпечення зайнятості населення тощо.

Аудитори (зовнішні) потребують інформації для підтвердження її реальності і відповідності П (С)БО.

Конкуренти через інформацію з фінансової звітності здійснюють пошук слабких ланок підприємства з метою підриву його репутації на ринку товарів і послуг.

Внутрішні користувачі – це керівники, управлінський персонал і працівники підприємства.

Керівники підприємства та інший управлінський персонал потребують інформації, щоб визначитися зі стратегією і тактикою бізнесу, головними напрямками розвитку підприємства, нівелюванням слабких та посиленням сильніших сторін в його діяльності та здійсненням ефективного контролю.

Зовнішні користувачі – це ті підприємства чи фізичні особи, які мають певні фінансові інтереси й зацікавлені в інформації про підприємство.

Засновники, учасники (інвестори) – це особи, які внесли свій капітал при створенні підприємства, вони стурбовані ризиком, притаманним інвестиціям і доходом від цих інвестицій; акціонери зацікавлені в інформації, що дозволяє їм оцінити спроможність підприємства сплачувати дивіденди.

Орган до сфери управління якого належить підприємство потребує інформації про реалізацію головної мети створення підприємства і його місце серед інших аналогічних суб'єктів господарювання.

Органи державного контролю і регулювання зацікавлені в інформації з метою визначення податкової політики та використання інформації як основи статистичних даних про національний дохід та формування макроекономічних показників.

Банківські та кредитні установи потребують інформації про фінансовий стан підприємства, ефективність діяльності для оцінки ризиків при наданні кредитів та впевненості в тому, що їх позики та відсотки з них будуть своєчасно

і в повній сумі повернуті.

Постачальники та інші кредитори зацікавлені в повній інформації, яка дозволила б їм визначити, чи своєчасно і в повній сумі буде погашатися заборгованість.

Клієнти виявляють інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках коли вони залежать від підприємства або мають довгострокові угоди з ним на отримання необхідних товарів чи послуг.

Працівники підприємства зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості підприємства, на яких вони працюють. Працівники також зацікавлені в інформації, яка дозволяє їм оцінити здатність підприємства забезпечувати оплату праці, зайнятість на майбутнє та пенсію.

Профспілки зацікавлені в інформації про дотримання роботодавцями законодавства про працю з метою захисту працівників.

Працівники бухгалтерії, фінансисти, економісти використовують дані фінансової звітності за попередній період для заповнення окремих показників звітності за звітний період, а також здійснюють аналіз показників звітності для підготовки Приміток до звітності та її оприлюднення.

Складання приміток до річної фінансової звітності у сучасній українській практиці бухгалтерського обліку вважають запозиченням західної моделі побудови фінансової звітності. Відомі американські вчені Глен А. Велш та Деніел Г. Шорт зазначають, що «у примітках відображаються політика компанії у сфері бухгалтерського обліку, головні фінансові результати та певні події якісного характеру, які можуть вплинути на успіх або невдачу фірми. ...До звітів також включаються звернення виконавчого директора компанії, яке містить інформацію про погляди керівництва компанії на стан компанії і аналіз її операцій» [17, с. 802].

Дослідження облікової літератури радянського періоду засвідчило, що побудова річної звітності підприємств на основі двох документів відповідало програмі формування соціалістичної звітності. «Потрібно поділяти звіти на дві частини: а) така частина, яку можна лише розповісти (план, умови, особливості

тощо); б) така, яку можна і необхідно відобразити у цифрах» [60, с. 35]. Отже, річна звітність у СРСР виникла відразу як двоєдине джерело інформації про діяльність підприємства.

Аналіз джерел різних періодів дозволив зробити висновок, що до річного радянського бухгалтерського звіту обов'язково додавалась пояснювальна записка – «один з найважливіших аналітичних документів» [17, с. 23], який містить «загальну оцінку діяльності підприємства за рік, характеристики умов, в яких воно працювало, пояснення причин досягнутих результатів» [16, с. 291] зазначення «заходів, необхідних для покращення роботи підприємства» [16, с. 345]. А.П. Лісовіна вказує на обсяг пояснювальної записки – до 80-100 сторінок оповідальної частини [6, с. 35], в той час як проф. С.А. Щенков зазначає, що Інструкцією про порядок заповнення форм річного звіту рекомендовано складання коротких пояснювальних записок, які не повинні «дублювати зміст самих звітних форм» [129, с. 24].

Пояснювальна записка у 70-х рр. ХХ ст. складалася з двох частин. У першій частині «Результати роботи за звітний рік» за розділами розкривалася інформація про виробництво і реалізацію продукції, її собівартість, матеріально-технічне забезпечення, використання основних фондів та трудових ресурсів, рентабельність, давалась оцінка фінансовому стану підприємства. За кожним розділом необхідно було зазначити план заходів щодо покращення того чи іншого показника.

Друга частина пояснювальної записки «Планування та облік» присвячувалась оцінці ступеню обґрунтованості техпромфінплану підприємства та якості організації побудови обліку і звітності на підприємстві.

Зокрема, щодо останнього у пояснювальній записці наводили: загальну характеристику стану поточного обліку і звітності, методи обліку собівартості продукції, ступінь механізації обліку, забезпеченість обліковими кадрами та їх кваліфікацію, своєчасність надання звітності, її якість, обсяг, терміни та якість інвентаризації, результати ревізій та план заходів для покращення побудови обліку та звітності.

Вивчаючи зміст пояснювальної записки радянського періоду, можна визначити її авторство: вона створювалася як документ колективного походження, що складався відповідними частинами апарату заводууправління, але остаточна редакція її тексту здійснювалася плановим відділом та бухгалтерією. Крім того, слід підкреслити соціальну функцію пояснювальної записки, яка згодом втрачається, оскільки остання обмежуватиметься розшифруванням лише показників балансу та звіту про фінансові результати.

В Україні у перші роки незалежності пояснювальна записка також входила до складу річного звіту підприємства, але її обсяг було значно скорочено [94]. В ній наводилась переважно інформація про фінансово-майновий стан підприємства та організацію обліку і звітності, а саме :

- пояснення основних факторів, що вплинули на господарські та фінансові результати роботи підприємства, висвітлення фінансового і майнового стану підприємства;

- відомості про те, яка частина статутного фонду на дату складання звіту фактично сплачена (внесена) засновниками (учасниками) підприємства, у якому порядку визначена вартість нематеріальних активів, що внесені учасниками до статутного фонду, яким органом (зборами) і коли розглянуто і затверджено річний бухгалтерський звіт, про намір змінити на майбутній рік методологію відображення окремих господарських операцій;

- курс, за яким при складанні річного бухгалтерського звіту був здійснений перерахунок активів і пасивів в іноземній валюті у грошову одиницю, що діє на території України;

- причини змін вступного балансу на початок року;

- відомості щодо залишків на кінець звітного періоду позабалансових активів і пасивів.

Пізніше до пояснювальної записки включали відомість результатів інвентаризації, інформацію про забезпеченість підприємства власними коштами та їх відвернення у прострочену заборгованість з переліком найбільших дебіторів, про склад статей інших активів і пасивів балансу, іншу інформацію,

яка могла бути потрібною для отримання якомога повнішої та об'єктивнішої характеристики фінансово-майнового стану підприємства.

Слід зазначити, що хоча пояснююча записка і була обов'язковим елементом річного звіту радянського підприємства, вона мала статус допоміжного документу. Це підтверджується тим, що в наказах Мінфіну СРСР, а потім і України, до складу основних форм річного звіту вона не включалася.

Зміст пояснювальної записки функціонально підпорядковувався основному складу річного звіту, в той же час підкреслювалась документальна її автономність [108]. Це пояснювалося тим, після перевірки річної звітності вищестоящими фінансово-господарськими органами соціальне функціонування двох її частин набувало різного характеру. На відміну від інформації основної частини річного звіту, господарсько-фінансова та соціально-економічна інформація пояснювальної записки не використовувалася органами статистики та планування народного господарства для аналізу процесів, що відбувались у промисловості. Первісна соціальна функція пояснювальної записки чітко обмежена рамками конкретного, окремо взятого підприємства, і, власне, вичерпується та припиняється після закінчення його виробничого циклу та звітної кампанії [60, с. 39].

Із прийняттям Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2000 році склад річної звітності, вже фінансової, а не бухгалтерської, суттєво змінився. Роль документа, який містить показники і пояснення, що забезпечують деталізацію та обґрунтованість фінансових звітів, а також іншу необхідну інформацію, виконують тепер Примітки до річної фінансової звітності, які є «рівноправною та рівноцінною фінансовою звітністю» [108, с. 3].

Хоча по суті примітки не є самодостатнім звітом, оскільки їх інформація є корисною тільки у разі її співставлення з іншими формами. Примітки до річної фінансової звітності складають та подають усі підприємства й організації, крім суб'єктів малого підприємництва.

У міжнародній практиці Примітки до фінансової звітності є чи не

найважливішою складовою звітної інформації будь-якої компанії. Адже саме завдяки їм користувачі згаданої звітності можуть почерпнути детальні відомості про результати господарювання підприємства та визначити рівень інвестиційної привабливості останнього. Відмітимо, що міжнародні стандарти фінансової звітності (бухгалтерського обліку) жодним чином не формалізують Приміток, а лише закріплюють загальні вимоги до інформації, яка мусить бути в них розкритою, тоді як в Україні затверджено окрему звітну форму, яка є складовою Приміток – Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5).

На сьогодні відповідно до НП(С)БО 1 примітки до фінансової звітності це 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 [69].

У фінансовій звітності обов’язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

У Примітках до річної фінансової звітності підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

принципів оцінки статей звітності.

методів обліку щодо окремих статей звітності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[69] у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та

умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку;

акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями: кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу; номінальна вартість акцій;

зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;

акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум;

накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;

суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені;

Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі;

Також у примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- склад грошових коштів;
- склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство;

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- загальну їх вартість придбання або продажу;
- частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима;
- суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

В цілому вся інформація, яка подається у Примітках до річної фінансової звітності може бути поділена на чотири групи: облікова політика підприємства; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Перша група інформації, яка подається в Примітках — це розкриття облікової політики підприємства. При складанні Приміток необхідно стежити за тим, щоб наведена в них інформація відповідала змісту наказу про облікову політику підприємства.

Положення наказу про облікову політику мають виконуватися підприємством постійно, із року в рік, але це не означає, що зміни облікової політики неможливі. Якщо протягом звітного року змінювалися положення облікової політики, такі зміни мають знайти своє відображення в Примітках.

Зміна облікової політики можлива тільки у визначених п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» випадках, а саме:

змінюються статутні вимоги;

змінюються вимоги органу, який затверджує П(С)БО;

зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

До змін в обліковій політиці належать зміни методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, методів оцінки вибуття запасів, порядку визначення величини резерву сумнівних боргів, методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, порядку резервування коштів для забезпечення майбутніх витрат і платежів. Інші ж зміни належать до змін облікових оцінок.

Якщо мала місце зміна облікової політики, у Примітках відображаються причина і суть зміни, сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення, факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахування.

У кожному П(С)БО вказано, яка саме інформація має бути розкрита в Примітках. Крім цього, за П(С)БО 6, у Примітках мають відображатися події після дати Балансу. Але розкривається інформація лише про події, які мають найсуттєвіший вплив, а саме: події, що стосуються звітного періоду і які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату Балансу (потребують коригування показників звітності); події, які хоч і не стосуються звітного періоду, але містять важливу інформацію про обставини, що виникли після дати Балансу (не потребують коригування показників звітності, а лише наводяться в Примітках за умови, що відсутність інформації про них вплине на

здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення).

Друга група інформації в Примітках — це та, яка не міститься у інших формах фінансової звітності, але є обов'язковою за вимогами окремих П(С)БО і наводиться у типовій звітній формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» та Додатку до неї – формі № 6 «Інформація за сегментами»¹.

Третя група інформації в Примітках включає аналіз статей звітності для забезпечення їх зрозумілості та достовірності.

Типова форма фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» та загальні вимоги до її заповнення встановлені Наказом МФУ від 29.11.00 р. № 302 [95].

Відповідно до цього наказу Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) включають тринадцять розділів, в яких наводиться більш детальна інформація про окремі види активів, зобов'язань, доходів і витрат підприємства, яка забезпечує користувачів необхідною інформацією:

- розділ I – нематеріальні активи;
- розділ II – основні засоби;
- розділ III – капітальні інвестиції;
- розділ IV – фінансові інвестиції;
- розділ V – доходи і витрати
- розділ VI – грошові кошти;
- розділ VII – забезпечення і резерви;
- розділ VIII – запаси;
- розділ IX – дебіторська заборгованість;
- розділ X – нестачі і втрати від псування цінностей;
- розділ XI – будівельні контракти;
- розділ XII – податок на прибуток;
- розділ XIII – використання амортизаційних відрахувань.

Також доволі вагомою складовою частиною Приміток до фінансової звітності як окремого додатка є форма № 6 «Інформація за сегментами»,

порядку її заповнення та подання присвячено окремий обліковий стандарт — П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Для заповнення форми 5 і форми необхідно використати дані Балансу, Звіту про фінансові результати, синтетичного і аналітичного обліку за окремими рахунками, субрахунками.

Загалом уся інформація, що міститься у прийнятих формах звітності № 5 і 6, є цифровою і не містить текстових пояснень. Це негативно впливає на повноту розкриття інформації у Примітках, зважаючи на те, що деяку інформацію, яку пропонують до розкриття чинні стандарти обліку, неможливо представити у цифровому варіанті, і вона вимагає словесних пояснень. Це наочно підтверджено даними табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Ступінь розкриття визначеної П(С)БО інформації у Примітках до річної фінансової звітності

П(С)БО		Кількість показників (груп показників), що вимагають розкриття у Примітках згідно з П(С)БО	Ступінь розкриття інформації у Примітках		
№	Назва		повне	часткове	показники не розкриті
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	З блоку показників: а) облікова політика; б) інформація, яка відсутня у фінансовій звітності; в) інформація, що потребує додаткового аналізу	- - -	- + +	+ - -
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	8	—	—	8
7	Основні засоби	20	16	—	4
8	Нематеріальні активи	14	10	—	4
9	Запаси	6	3	—	3
10	Дебіторська заборгованість	5	1	1	3
11	Зобов'язання	12	4	1	7
12	Фінансові інвестиції	12	3	—	+
13	Фінансові інструменти	20	-	—	20
14	Оренда	31	—	1	30
15	Дохід	4	1	2	1
16	Витрати	4	—	2	2
17	Податок на прибуток	9	6	—	3

Продовж. табл. 1.4

П(С)БО		Кількість показників, що вимагають розкриття у Примітках	Ступінь розкриття інформації у Примітках		
№	Назва		повне	частко ве	показники не розкриті
18	Будівельні контракти	8	5	—	6
19	Об'єднання підприємств	16	—	—	16
20	Консолідована фінансова звітність	6	—	—	6
21	Вплив змін валютних курсів	5	—	—	5
22	Вплив інфляції	4	—	—	4
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб	9	—	—	9
24	Прибуток на акцію	5	—	—	5
26	Виплати працівникам	30	—	1	29
27	Діяльність, що припиняється	12	—	2	10
28	Зменшення корисності активів	15	—	—	15
29	Фінансова звітність за сегментами	48	48	—	—
30	Біологічні активи	38	—	33	35
31	Фінансові витрати	3	—	—	3
32	Інвестиційна нерухомість	29	—	—	29
33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	22	—	—	22
	Разом:	421	99	45	277
	— у відсотках	100,0	23,7	10,7	65,8

Отже, на основі дослідження встановлено, що за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до складу фінансової звітності входять Примітки, які є рівноправною і повноцінною фінансовою звітністю. На нашу думку, Примітки до фінансової звітності, безперечно, не є самостійним звітом і містить деталізацію інформації про діяльність суб'єкта господарювання, яка не відображена у інших формах фінансової звітності. Аналіз даних, що містяться у них, є ефективним тільки у разі проведення інтерпретації показників інших форм звітності. З метою подальшого дослідження особливостей складання та використання даних Приміток до річної фінансової звітності охарактеризуємо фінансово-господарську діяльність ТОВ «Компанія Біос».

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Компанія Біос» та постановки обліково-аналітичної роботи

Товариство з обмеженою відповідальністю «Компанія Біос» створене та діє у відповідності із Цивільним Кодексом України, Господарським Кодексом України, Законами України: «Про господарські товариства», «Про захист економічної конкуренції», Іншими актами чинного законодавства України. ТОВ «Компанія Біос» здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства України та Статуту.

З моменту державної реєстрації Товариство є юридичною особою, підприємницьким товариством у формі товариства з обмеженою відповідальністю. Наділене відокремленим майном, право від свого імені укладати угоди (контракти), зокрема угоди купівлі-продажу, підряду, перевезень, зберігання, доручення і комісії тощо, набувати майнові та особисті права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем або третьою особою в суді, господарському, адміністративному, місцевому та третейському суді, має самостійний баланс, поточний, валютний та інші рахунки в банках, фірмову марку та знак для товарів та послуг, печатку зі своїм найменуванням, штампи, фірмові бланки.

Керівництво підприємством здійснюється на чолі з директором, якому підпорядковуються начальник служби охорони, головний бухгалтер, головний технолог, головний інженер, секретар, інспектор по кадрам, інженер по охороні праці, завідуючий господарством (рис. 1.3).

Згідно зі Статутом, ТОВ «Компанія Біос» було створене з метою отримання прибутку (доходу) від здійснення господарської та іншої діяльності, яка не заборонена законодавством.

Досягнення вищевказаної мети здійснюється шляхом насичення споживчого ринку України та споживчого ринку інших держав будь-якими видами продукції, товарів, послуг та робіт.

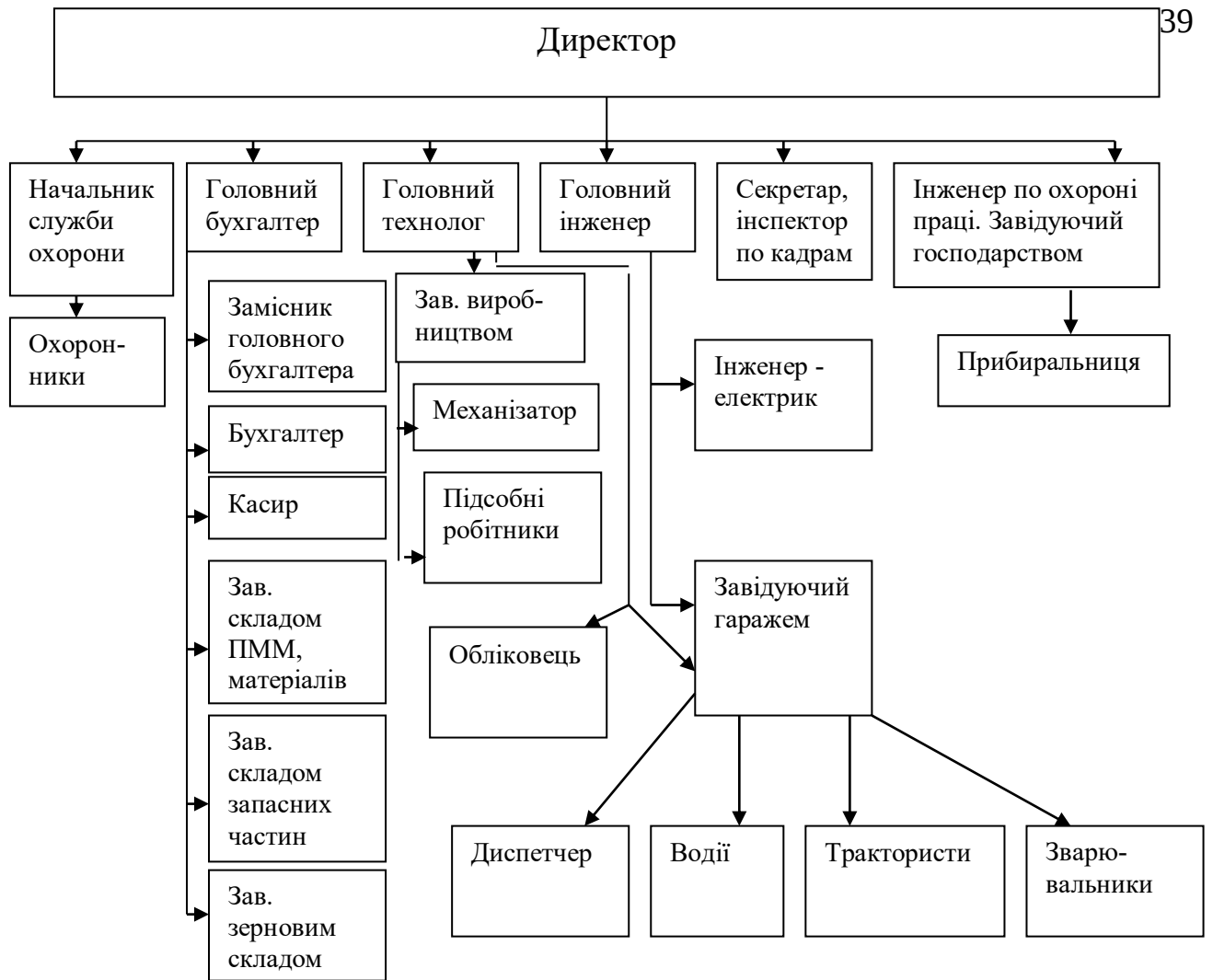


Рис. 1.3. Організаційна структура ТОВ «Компанія Біос»

Товариство може також здійснювати діяльність, яка не є прибутковою, зокрема: благодійну, спонсорство, меценатство, тощо, а також іншу діяльність, яка корисна для Учасників або для суспільства, укладаючи відповідні угоди, у тому числі дарування, пожертви і т.і.

Предметом діяльності ТОВ «Компанія Біос» є здійснення будь-якої підприємницької діяльності відповідно до законодавства України.

До основних видів діяльності ТОВ «Компанія Біос» належить:

- вирощування зернових та технічних культур;
- виробництво альтернативних та традиційних видів палива із сировини, зокрема із продукції рослинництва;
- оптова та роздрібна торгівлі автотранспортними засобами;
- оптова торгівля зерном;

- інші види господарської діяльності, не заборонені законодавством..

Статутний капітал підприємства на дату заснування складав 10000 грн, а згодом був збільшений до 23 тис грн.

Майно товариства складають основні засоби та оборотні активи, а також інше майно, вартість яких відображається у самостійному Балансі товариства.

Джерелами формування майна ТОВ «Компанія Біос» є:

- грошові та матеріальні внески учасників (засновників);
- доходи, одержані від реалізації продукції (послуг), а також від інших видів господарської діяльності;
- кредити банків та інших кредиторів, безоплатні і благодійні внески, пожертвування підприємств, організацій і громадян;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

ТОВ «Компанія Біос» має право продавати, передавати безкоштовно, обмінювати, передавати в оренду юридичним особам та громадянам засоби виробництва та інші матеріальні цінності, використовувати та відчужувати їх іншим способом, якщо це не суперечить чинному законодавству та Статуту Товариства.

На підприємстві ведеться оперативний, статистичний і бухгалтерський облік результатів діяльності, при цьому використовується журнальна форма обліку. Також складається статистична звітність, подаються відповідним органам у визначені терміни звіти та баланси за всіма видами діяльності. Всі ці завдання виконують бухгалтером ТОВ «Компанія Біос».

Головним узагальнюючим показником фінансових результатів підприємства є прибуток. Чистий прибуток, одержаний після сплати податків та інших обов'язкових платежів, залишається у повному розпорядженні ТОВ «Компанія Біос», яке визначає напрями його використання.

Прибуток від діяльності ТОВ «Компанія Біос» може повністю або частково розподілятися між учасниками пропорційно їх часткам в Статутному капіталі в порядку та строки, що визначаються рішенням Загальних зборів учасників або не розподілятися між учасниками, а використовуватися на інші

цїлі.

Підприємство самостійно розробляє план своєї діяльності та визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на продукцію, послуги, роботи та з необхідності забезпечення виробничого та соціального розвитку підприємства, підвищення доходів.

Оснoву планів складають договори, укладені зі споживачами продукції, робіт, послуг та постачальниками ресурсів.

ТОВ «Компанія Біос» самостійно здійснює забезпечення власного виробництва, може одержувати у встановленому законом порядку в банківських установах кредити.

Відповідно до наказу «Про організацію обліку та облікову політику ТОВ «Компанія Біос»», ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладено на бухгалтера, який несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку. Його діяльність регулюється посадовою інструкцією.

Відмітимо, що у наказі визначена межа суттєвості в розмірі 1 тис. грн. Але інколи при складанні фінансової звітності ця вимога не дотримується і додаткові статті у звітність не включаються навіть при перевищенні цієї межі.

Основним засобом визнається актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації) більше року та вартістю більше 6000 грн. Але, на нашу думку, у зв'язку зі змінами в законодавстві у 2020 році доцільно збільшити цей розмір. При нарахуванні амортизації основних засобів застосовуються методи амортизації, строк корисного використання та ліквідаційна вартість, які установлені і затверджені наказом по підприємству. Застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації.

Контроль за виконанням наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» здійснюється директором ТОВ «Компанія Біос».

Відмітимо, що на сьогодні бухгалтер відіграє провідне місце в роботі підприємства. Він є найбільш організованою частиною інформаційного забезпечення управлінських рішень. Це єдине джерело постачання

документально обґрунтованої і системно забезпеченої економічної інформації про фактичну наявність та використання майна і ресурсів підприємства, господарські процеси і результати діяльності.

Порядок ведення бухгалтерського фінансового обліку на підприємстві регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фінансовий облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації до ліквідації у встановленому порядку. Питання організації фінансового обліку на ТОВ «Компанія Біос» належать до компетенції його власника відповідно до законодавства та установчих документів.

На бухгалтера покладено відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

Бухгалтера забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», здійснює оформлення первинних документів, забезпечує складання фінансової і статистичної звітності підприємства та подання її в установлені строки користувачам, здійснює ведення касових операцій, сприяє раціональному та ефективному використанню матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, збереженню власності підприємства, організовує проведення інвентаризації та бере участь в оформленні її результатів.

Аналітична робота на ТОВ «Компанія Біос» здійснюється не на достатньому рівні, що в свою чергу призводить до послаблення контролю за господарською діяльністю підприємства.

Щоб зробити висновок про рівень ефективності роботи ТОВ «Компанія Біос» необхідно провести аналіз його фінансово-господарської діяльності.

Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства розраховано показники за 2017-2019 роки (табл. 1.5). Джерелом інформації для проведення аналізу є фінансова звітність (Додаток Б, В, Д) та дані отримані шляхом усного опитування працівників ТОВ «Компанія Біос».

Таблиця 1.5

Показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Компанія Біос» за 2017-2019 роки

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 року від		2019 рік у % до:	
				2017 р	2018 р	2017 р	2018 р
1.Капітал, тис.грн.							
1.1.Власний капітал:	4361,00	13664,00	27192,00	22831,00	13528,00	в 6,23 рази	199,00
- у тому числі: власний оборотний капітал	905,00	22103,00	36314,00	35409,00	14211,00	в 40,12 раз	164,29
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	4338,00	10777,00	24126,00	19788,00	13349,00	в 5,56 раз	в 2,23 раз
1.2. Позиковий капітал	8165,00	29348,00	47827,00	39662,00	18479,00	в 5,85 раз	162,97
- у тому числі: поточні зобов'язання за розрахунками	3098,00	14348,00	32570,00	29472,00	18222,00	в 10,51 раз	в 2,27 рази
2. Ресурси							
2.1 .Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності, тис.грн.	6206,00	7810,50	9734,50	3528,50	1924,00	156,86	124,63
2.2.Середньорічна вартість оборотних активів, тис.грн.	7418,00	22245,50	52667,50	45249,50	30422,00	в 7,10 раз	в 2,37 рази
- у тому числі: запасів	2351,50	1643,00	7073,50	4722,00	5430,50	в 3,01 рази	в 4,31 рази
3.Економічні показники							
3.1.Виручкавід реалізації, тис.грн.	12534,00	14884,00	24899,00	12365,00	10015,00	198,65	167,29
3.2.Обсяг випуску продукції, тис.грн.	9096,00	10255,00	17140,00	8044,00	6885,00	188,43	167,14
3.3. Виробнича собівартість продукції, тис.грн.	9096,00	10255,00	17140,00	8044,00	6885,00	188,43	167,14
3.4. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	9096,00	10255,00	17140,00	8044,00	6885,00	188,43	167,14
3.5.Витрати, тис. грн:	10149,00	14029,00	23220,00	13071,00	9191,00	в 2,29 рази	165,51
- від операційної діяльності	9167,00	12129,00	20676,00	11509,00	8547,00	в 2,26 рази	170,47

Продовж. табл. 1.5

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 року від		2019 рік у % до:	
				2017 р	2018 р	2017 р	2018 р
- від інвестиційної діяльності	170,00	0,00	51,00	-119,00	51,00	30,00	0,00
- від фінансової діяльності	812,00	1900,00	2493,00	1681,00	593,00	в 3,07 рази	131,21
3.6. Витрати на 1 грн. виручки від реалізації, коп.	80,97	94,26	93,26	12,29	-1,00	115,18	98,94
3.1. Прибуток (збиток), тис.грн.:							
- валовий прибуток (збиток);	3438,00	4629,00	7759,00	4321,00	3130,00	в 2,26 рази	167,62
- від операційної діяльності;	991,00	8338,00	15893,00	14902,00	7555,00	в 16,04 раз	190,61
- чистий прибуток	1004,00	6439,00	13349,00	12345,00	6910,00	в 13,30 раз	в 2,07 рази
3.8.Продуктивність праці, грн.	291,49	303,76	461,09	169,60	157,33	158,18	151,79
3.9. Фондовіддача основних засобів, грн.	2,02	1,91	2,56	0,54	0,65	126,65	134,22
3.10 .Рентабельність, %							
- продажу	8,01	43,26	53,61	45,60	10,35	в 6,69 раз	123,93
- основних засобів	16,18	82,44	137,13	120,95	54,69	в 8,48 раз	166,34
- оборотних активів	13,53	28,95	25,35	11,81	-3,60	187,27	87,56
- виробничих ресурсів	11,73	68,11	79,42	67,69	11,31	в 6,77 раз	116,61
- трудових ресурсів	128,04	553,51	865,41	737,37	311,90	в 6,76 раз	156,35
- витрат	10,95	53,09	64,56	53,61	11,47	в 5,90 раз	121,60
- активів	8,35	23,18	22,62	14,27	-0,56	в 2,71 рази	97,58
- власного капіталу	26,02	71,45	65,35	39,33	-6,10	в 2,51 рази	91,46
- власного оборотного капіталу	62,17	55,97	45,70	-16,47	-10,27	73,51	81,65
- перманентного капіталу	16,13	37,78	37,50	21,37	-0,28	в 2,32 рази	99,26
- авансованого капіталу	14,46	37,76	37,50	23,04	-0,26	в 2,59 рази	99,3!
3.11.Оборотність оборотних активів (товарів):							
- дні	210,10	530,58	750,91	540,81	220,33	в 3,57 рази	141,53
- кількість оборотів	1,69	0,67	0,47	-1,22	-0,20	27,98	70,66
4. Фінансові коефіцієнти							
- автономності	0,35	0,31	0,36	0,01	0,05	102,86	116,13

Продовж. табл. 1.5

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 року від		2019 рік у % до:	
				2017 р	2018 р	2017 р	2018 р
- маневрування	0,21	1,62	1,34	1,13	-0,28	в 6,38 раз	82,72
- фінансової залежності	2,87	3,15	2,76	-0,11	-0,39	96,17	87,62
- абсолютної ліквідності	0,01	0,00	0,00	-0,01	0,00	0,00	0,00
- термінової ліквідності	0,99	2,38	1,75	0,76	-0,63	176,77	73,53
- загальної ліквідності	1,13	2,54	2,11	0,98	-0,43	186,73	83,07
- трансформації капіталу	1,04	0,54	0,42	-0,62	-0,12	40,38	77,78
Тривалість операційного циклу, дні	735,09	522,78	203,63	-531,46	-319,15	27,70	38,95
Тривалість фінансового циклу, дні	557,83	448,28	201,55	-356,28	-246,73	36,13	44,96
Період окупності капіталу	3,84	1,40	1,53	-2,31	0,13	39,84	109,29
Z-показник вірогідності банкрутства	0,08	0,08	0,09	0,01	0,01	112,50	112,50

У 2019 році середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності ТОВ «Компанія Біос» становила 9734,5 тис. грн. (табл. 1.5). Порівняно з 2017 та 2018 роками вона збільшилася на 3528,5 тис. грн. (56,86%) та на 1924 тис. грн. (24,63%) відповідно. За рахунок збільшення обсягів реалізованої продукції в 2019 році збільшилася фондovіддача основних засобів. На кожну 1 грн., вкладену в основні засоби, було отримано 2,56 грн. реалізованої продукції. Порівняно з 2017 роком вона збільшилася на 54 коп., з 2011 - на 65 коп. Недостатньо велике значення показника фондovіддачі пов'язане із значною вартістю основних засобів ТОВ «Компанія Біос». У 2019 році зріс показник рентабельності основних засобів: він становив 137,13%, порівнюючи з 2017 роком відбулося зростання на 120,95 в. п., порівняно із 2018 - на 54,69 в. п. Таким чином можна зробити висновок, що товариство ефективно використовує основні засоби.

До складу майна ТОВ «Компанія Біос» входять не лише основні засоби, а й оборотні активи. У 2019 році їх середньорічна вартість становила 52667,5 тис. грн. Порівняно із 2017 роком вона збільшилася на 45249,5 тис. грн, або в

7,10 раз, порівняно із 2018 роком -30422 тис. грн. (в 2,37 рази). В тому числі: вартість запасів у 2017 році зросла на 4722 тис. грн. або в 3,01 рази, порівняно з 2018 - на 5430,5 тис. грн., тобто в 4,31 рази.

Швидкість обігу оборотних активів у 2019 році становила 0,47 оборотів. Порівняно з 2017 роком вона зменшилась на 1,22 оборотів або на 72,02%, порівняно з 2018 роком - на 0,20 оборотів (на 29,34%). Такі зміни негативно впливають на діяльність підприємства. Час обігу оборотних активів (товарів) у 2019 році становив 750,91 дні. Порівняно із 2017 роком він збільшився на 540,81 днів або в 3,57 рази, а порівняно із 2018 роком - на 220,33 днів, тобто на 41,53%. Це свідчить про те, що оборотність ТОВ «Компанія Біос» уповільнилась.

Рентабельність оборотних активів у 2019 році становила 25,35 %. У порівнянні з 2017 роком вона збільшилась на 11,81 в.п., а з 2018 р. – зменшилась на 3,60 в.п. Тобто ефективність використання оборотних активів товариства дещо знизилася, а це негативно відбивається на результатах діяльності.

Основним джерелом формування майна (активів) підприємства є власний та позиковий капітал. Співвідношення між ними дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства. Неозброєним оком в табл. 1.5 можна побачити, що основну частку в валюті балансу ТОВ «Компанія Біос» станом на кінець 2019 року займає позиковий капітал. Позитивним явищем є додатне значення власного оборотного капіталу. Він становить 36314 тис. грн. Це означає, що власний капітал приймає участь у формуванні поточної діяльності. Порівняно з 2017 роком його сума збільшилась в 40,12 разів, а з 2018 роком - на 64,29%. Позиковий капітал підприємства має негативну тенденцію до збільшення. За 2018 рік він збільшився на 62,97%, що в сумі склало 18479 тис. грн. Порівняно з 2017 роком позиковий капітал збільшився на 39662 тис. грн. (в 5,85 раз). Причиною такого збільшення могло бути розширення обсягів діяльності підприємства та залучення додаткових коштів.

В аналізованому періоді ТОВ «Компанія Біос» працювало прибутково. Про це свідчить сума одержаного чистого прибутку підприємства - 13349 тис. грн. (табл. 1.5). Порівняно із 2017 роком чистий прибуток збільшився на 12345 тис. грн. або в 13,30 разів, порівняно із 2018 роком - на 6910 тис. грн., тобто в 2,07 рази. До цих наслідків призвело збільшення виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Вона становила 24899 тис. грн. У порівнянні з 2017 та 2018 роками виручка від реалізації збільшилась на 98,65% та на 67,29% відповідно.

Одночасно зі збільшенням доходу підприємства збільшились і його витрати. У 2019 році їх сума складала 23220 тис. грн. Порівняно з попередніми роками розмір витрат суттєво збільшився. У розрізі витрат:

1) витрати від операційної діяльності у 2019 році становили 20676 тис. грн. Порівняно із 2017 роком вони збільшились в 2,26 рази, а порівняно із 2018 роком - на 70,47%. На їх зміну вплинуло суттєве збільшення інших операційних витрат та матеріальних затрат. Це негативно відбивається на фінансовому стані підприємства;

2) сума витрат від інвестиційної діяльності у 2019 році склала 51 тис.грн., що порівняно з 2017 роком на 119 тис. грн. менше. Порівняно ж із 2018 роком сума витрат збільшилась на 51 тис. грн.;

3) витрати від фінансової діяльності збільшувались протягом всього аналізованого періоду. їх сума становила в 2019 році 2493 тис. грн. Порівняно з 2017 роком витрати від фінансової діяльності збільшились в 3,07 рази, а із 2018 - на 31,12%.

Витрати на 1 грн. виручки від реалізації у 2019 році становили 93,26 коп. У порівнянні з 2017 роком відбулося збільшення витрат на 12,29 копійок, а порівняно з 2018 р. - зменшення на 1 копійку. Звичайно, ці зміни на перший погляд є не суттєвими. Але в процесі діяльності підприємства вони мають вплив на фінансовий результат.

У 2019 році на кожну 1 грн. одержаного прибутку припадало 64,56 коп. витрат. Про це свідчить показник рентабельності витрат (табл. 1.5). Порівняно з

2017 та 2018 роками рентабельність зростає на 53,61 в. п. та на 11,47 в. п. відповідно. Можна зробити висновок, що у 2019 році ТОВ «Компанія Біос» працювало достатньо ефективно. Хоча спостерігається тенденція до зниження ефективності діяльності підприємства.

Для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства розраховують не лише абсолютні, а й відносні показники. Тому ми провели розрахунок фінансових коефіцієнтів (табл. 1.5).

Система показників свідчить про те, що підприємство ТОВ «Компанія Біос» підвищує свою економічну незалежність (хоча вона знаходиться на нижчому від оптимального значення рівні) та знижується його фінансова залежність від зовнішніх джерел фінансування. Правильність цього висновку підтверджує зміна коефіцієнта фінансової залежності. Значення цього показника у 2019 році порівняно з 2017 та 2018 роками зменшилось на 3,83% та на 12,38% відповідно. Хоча й спостерігається тенденція до зниження коефіцієнта фінансової залежності, показник значно перевищує його оптимальне значення, прийняте в міжнародній практиці.

Щодо власного капіталу, то станом на кінець 2019 року основну його частку у загальному розмірі капіталу підприємства займає позиковий капітал. Він сформований частково за рахунок зобов'язань за розрахунками. Власний капітал підприємства за останні 3 роки збільшився. Він раціонально розподіляється та ефективно використовується підприємством. Про це свідчить значення коефіцієнта маневрування. При оптимальному значенні цього коефіцієнта більше за 0,5, в 2019 році воно становить 1,34, що підтверджує зроблені нами висновки.

Для того, щоб визначити ділову активність ТОВ «Компанія Біос» нами було розраховано ряд показників. Їх розрахунок дає змогу виявити місце та репутацію підприємства на фінансовому ринку, рівень ефективності використання фінансових ресурсів.

У 2019 році коефіцієнт трансформації становив 0,42 обороти. Порівняно з 2017 та 2018 роками відбулося уповільнення оборотності капіталу

підприємства відповідно на 0,62 та 0,12 оборотів. Такі зміни свідчать про низький рівень ділової активності підприємства, про неефективність вкладення фінансових ресурсів у формування активів.

Тривалість операційного циклу у 2019 році порівняно з 2017 прискорила на 72,30%, відносно 2018 року - на 61,05%. Це означає, що ділова активність ТОВ «Компанія Біос» підвищилася.

Впродовж останніх років знижується значення тривалості фінансового циклу підприємства. Якщо у 2017 році він становив 557,83 дні, у 2018 році - 448,28 днів, то у 2019 році - аж 201,55 днів. Це означає, що своєчасне погашення заборгованості перед кредиторами зменшило тривалість фінансового циклу на 256,28 днів та на 246,73 днів порівняно з 2017 та 2018 роками відповідно. Тобто тривалість одного обороту оборотних коштів підприємства зменшилась. Це позитивно вплинуло на показники його роботи.

Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства важливе значення має розрахунок та застосування показників ліквідності. Вони дають можливість оцінити рівень платоспроможності підприємства на певний момент часу, а також у випадках виникнення надзвичайних ситуацій.

Аналіз показників платоспроможності підприємства вказує, що суб'єкт дослідження є платоспроможним. Так, станом на кінець 2019 року коефіцієнт загальної ліквідності знаходиться в межах його оптимального значення. Він становить 2,11. Це означає, що товариство має можливість повністю перекрити кредиторську заборгованість товарного характеру та поточні зобов'язання за розрахунками. У той же час в 2019 році, за рахунок наявних грошових коштів воно може негайно погасити лише 0,03% найбільш термінових зобов'язань. У разі виникнення критичних обставин у 2019 році підприємство може розрахуватися з боргами короткострокового характеру на 75% швидше. Це в 2 рази перевищує норматив. Отже, за результатами досліджень виявлено, що ТОВ «Компанія Біос» можна вважати платоспроможним. Щодо показника вірогідності банкрутства підприємства

(модель Ліса), то в 2019 році він значно вищий рівня 0,037, тобто ТОВ «Компанія Біос» банкрутство не загрожує.

Порівняно з 2017 та 2018 роками вірогідність банкрутства знизилася на 12,50%. Цим підтверджується зроблений висновок. Про фінансову стійкість підприємства судять за системою узагальнюючих та часткових показників. Розрахунок узагальнюючих показників дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства, виходячи із ступеня забезпеченості підприємства робочим капіталом. При оцінці фінансового стану потрібно враховувати, що:

- 1) якщо $E1, E2, E3 > 0$ – то підприємство має абсолютну фінансову стійкість;
- 2) якщо $E1 < 0, E2 > 0, E3 > 0$ – то підприємство має нормальну фінансову стійкість;
- 3) якщо $E1 < 0, E2 < 0, E3 > 0$ – то підприємство має нестійке фінансове положення;
- 4) якщо $E1 < 0, E2 < 0, E3 < 0$ – то підприємство має кризовий фінансовий стан.

Враховуючи показники фінансової стійкості, розраховані у табл. 1.6, підприємство ТОВ «Компанія Біос» у 2019 році оцінюється як підприємство з абсолютною фінансовою стійкістю.

Протягом аналізованого періоду, тобто 2017-2019 рр. його фінансовий стан значно змінився. У 2019 році «нормальні» джерела фінансування перевищували запаси на 9216 тис. грн.

Порівняно із 2017 та 2018 роками вони збільшилися на 11234 тис. грн. та 4419 тис. грн. відповідно. Запас стійкості фінансового стану становив 354,72 дні.

Протягом аналізованого періоду, тобто 2017-2019 рр. його фінансовий стан значно змінився. У 2019 році «нормальні» джерела фінансування перевищували запаси на 9216 тис. грн., Порівняно із 2017 та 2018 роками вони збільшилися на 11234 тис. грн. та 4419 тис. грн. відповідно. Запас стійкості фінансового стану становив 354,72 дні.

**Узагальнюючі показники фінансової стійкості ТОВ «Компанія Біос» на
кінець 2017-2019 років**

(тис. грн.)

Показники	2017 р.	2018р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від	
				2017 р.	2018р.
Наявність власного оборотного капіталу для формування запасів (Н1)	-133	7103	21057	21190	13954
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів (Н2)	905	22128	36375	35470	14247
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів (Н3)	905	22128	36375	35470	14247
Запаси (Н4)	1885	2306	11841	9956	9535
Надлишок, нестача власного оборотного капіталу для формування запасів (Е1)	-2018	4797	9216	11234	4419
Надлишок, нестача власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів (Е2)	-980	19822	24534	25514	4712
Надлишок, нестача власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів (Е3)	-980	19822	24534	25514	4712
Запас стійкості фінансового стану, днів	-28,15	479,44	354,72	382,87	-124,72
Надлишок, нестача джерел фінансування на 1 грн запасів, грн	-0,52	8,6	2,07	2,59	-6,53

Ліквідність поточних активів є головним фактором, який визначає ступінь ризику вкладень в оборотні активи. Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні активів балансу, які згруповані за ступенем ліквідності і розміщені у порядку убутання їх ліквідності, із зобов'язаннями (пасив балансу), які згруповані за строками їх погашення та розміщені у порядку зростання термінів. Баланс вважають ліквідним, якщо виконуються наступні умови: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$. Оцінимо ліквідність балансу за даними показників, розрахованих в табл. 1.7.

Ліквідність балансу ТОВ «Компанія Біос» на кінець 2017-2019 років

Активи	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Пасиви	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Нестача або надлишок платіжного капіталу		
								2017 рік	2018 рік	2019 рік
Найбільш ліквідні (A1)	101	33	10	Найбільш термінові зобов'язання (П1)	7137	14348	325570	-7036 A<П1	-14315 A<П1	- 325569 A<П1
Які швидко реалізуються (A2)	6961	34112	57033	Коротко-термінові зобов'язання (П2)	0	0	0	+ 6961 A2>П2	+34112 A2>П2	+ 57033 A2>П2
Які повільно реалізуються (A3)	980	2306	11841	Довгострокові зобов'язання (П3)	1038	15000	15318	-58 A3<П3	-12694 A3<П3	+ 3477 A3<П3
Які важко реалізуються (A4)	4494	6561	6135	Постійні пасиви (П4)	4361	13664	27192	+ 133 A4>П4	-7103 A4<П4	-21057 A4<П4
БАЛАНС	12536	43012	75019	БАЛАНС	12536	43012	75019			

Дані табл. 1.7 свідчать, що баланс ТОВ «Компанія Біос» в 2017 році не був ліквідним, в 2018 та 2019 роках ліквідність становила 50%. Причинами цього є:

- найбільш ліквідні активи не покривають найбільш термінові зобов'язання;
- активи, які швидко реалізуються не покривають короткотермінові зобов'язання.

Аналіз ліквідності балансу, наведений у табл. 1.7, не відрізняється абсолютною точністю. Тому з метою комплексної оцінки ліквідності балансу доцільно застосовувати загальний показник платоспроможності у вигляді коефіцієнта ліквідності (Кл), який розраховується за формулою (1.1):

$$Kл = \frac{A_1 + 0,5A_2 + 0,3A_3}{П_1 + 0,5П_2 + 0,3П_3} \quad (1.1)$$

На початок 2019 року коефіцієнт ліквідності балансу становив:

$$K_l = \frac{33 + 0.5 \times 34112 + 0.3 \times 2306}{14348 + 0.5 \times 0 + 0.3 \times 15000} = 0.943$$

На кінець 2019 року коефіцієнт ліквідності балансу становив:

$$K_l = \frac{10 + 0.5 \times 57033 + 0.3 \times 11841}{325570 + 0.5 \times 0 + 0.3 \times 15318} = 0.097$$

Отже, в 2019 році коефіцієнт ліквідності зменшився на 0,846 в.п., або на 99,9%.

Для оцінки платоспроможності підприємства використовують систему відповідних показників (табл. 1.8), що розрізняються між собою розміром ліквідних активів та розглядаються як джерело покриття зобов'язань.

Таблиця 1.8

**Показники платоспроможності ТОВ «Компанія Біос»
на кінець 2017-2019 років**

Показник, його оптимальне значення	2017 р.	2018р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від:		2019 р. у % до:	
				2017 р.	2018р.	2017 р.	2018р.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (0,2-0,3)	0,0142	0,0023	0,0003	-0,014	-0,002	2,11	13,04
Коефіцієнт термінової ліквідності (0,7-0,8)	0,9895	2,3798	1,7514	0,7619	-0,628	177,00	73,59
Коефіцієнт загальної ліквідності (2,0-2,5)	1,1268	2,5405	2,1165	0,9897	-0,424	187,83	83,31
Коефіцієнт ліквідності запасів	0,1373	0,1607	0,3636	0,2263	0,2029	264,82	226,26
Коефіцієнт ліквідності коштів	0,9753	2,3775	1,7511	0,7758	-0,626	179,54	73,65
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,0016	0,1023	0,3364	0,3348	0,2341	21025,00	328,84
Коефіцієнт мобільності активів	0,6415	0,8475	0,9182	0,2767	0,0707	143,13	108,34
Відношення активів	1,7895	5,5557	11,228	9,4385	5,6723	627,44	202,10

Проаналізувавши показники табл. 1.8, відмітимо, що у 2019 році підприємство втрачає абсолютну платоспроможність. Якщо у 2017 році воно могло негайно погасити 1% найбільш термінових зобов'язань, у 2018 - 0,2%, то в 2019 -0,003%.

У той же час коефіцієнт термінової ліквідності значно перевищує норматив, а коефіцієнт загальної ліквідності знаходиться в межах норми. Таким чином, погасити свої поточні зобов'язання в разі потреби за рахунок грошових коштів підприємство не може.

Але якщо не буде впливу з боку реалізації, то підприємство за рахунок очікуваних надходжень від дебіторів швидко погасить свої найбільш термінові зобов'язання.

Таким чином, провівши аналіз показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Компанія Біос», можна зробити висновок, що підприємство має абсолютну фінансову стійкість, втрачає абсолютну платоспроможність, але термінові зобов'язання воно може погасити досить швидко, про що свідчать вище наведені показники.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показує, що у 2019 році підприємство на 1 грн. дебіторської заборгованості залучало 0,33 грн. кредиторської. Порівняно 2017 та 2018 роками ця сума збільшилася на 0,33 грн. та 0,23 грн. відповідно. Коефіцієнт співвідношення активів у 2019 році становить 11,23, що відповідає рекомендованому розміру.

Висновки за розділом 1

1. На нашу думку фінансова звітність це система узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у форми звітності, які надають користувачам релевантну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі за звітний період для прийняття користувачами фінансової звітності відповідних рішень

2. Під принципом бухгалтерського обліку ми розуміємо основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу

оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів.

3. Найбільш важливим якісними характеристиками фінансової звітності є: дохідливість, доречність, достовірність, порівнюваність, релевантність, своєчасність, цілісність, економічність .

4. Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) включають тринадцять розділів, в яких наводиться більш детальна інформація про окремі види активів, зобов'язань, доходів і витрат підприємства, яка забезпечує користувачів необхідною інформацією: розділ I – нематеріальні активи; розділ II – основні засоби; розділ III – капітальні інвестиції; розділ IV – фінансові інвестиції; розділ V – доходи і витрати; розділ VI – грошові кошти; розділ VII – забезпечення і резерви; розділ VIII – запаси; розділ IX – дебіторська заборгованість; розділ X – нестачі і втрати від псування цінностей; розділ XI – будівельні контракти; розділ XII – податок на прибуток; розділ XIII – використання амортизаційних відрахувань.

5. Незважаючи на те, що за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до складу фінансової звітності входять Примітки, які є рівноправною і повноцінною фінансовою звітністю, на нашу думку, Примітки до фінансової звітності, безперечно, не є самостійним звітом і містить деталізацію інформації про діяльність суб'єкта господарювання, яка не відображена у інших формах фінансової звітності. Аналіз даних, що містяться у них, є ефективним тільки у разі проведення інтерпретації показників інших форм звітності.

6. За результатами фінансового аналізу встановлено, що товариство ефективно використовує основні засоби, є прибутковим і платоспроможним. Але протягом аналізованого періоду ефективність використання оборотних активів товариства дещо знизилася, а це негативно відбивається на результатах діяльності.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Методика складання Приміток до річної фінансової звітності щодо основних засобів

Основна ознака підприємства – це наявність у його власності, господарському віданні або оперативному управлінні відокремленого майна. Лише воно забезпечує матеріально-технічну можливість функціонування підприємства, його економічну самостійність і надійність, оскільки без певного майна не можуть здійснювати свою діяльність ні великі, ні малі підприємства.

Майно, яке перебуває у власності або оперативному управлінні підприємств, організацій та установ, поділяють на оборотні та необоротні активи, котрі відрізняються один від одного не тільки фізичною формою, а й роллю та місцем у виробничому процесі, впливом на вибір економічної політики підприємств.

Найчастіше у власності великих та середніх підприємств частка необоротних активів становить 65–85%. Їх склад та структура можуть суттєво різнитися, однак головною складовою для більшості підприємств є основні засоби.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Ефективне функціонування й темпи зростання виробництва продукції та підвищення продуктивності праці залежать від забезпеченості підприємств

основними засобами та від ефективності їх використання. Необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень є наявність детальної інформації щодо складу, структури та показників використання основних засобів. Джерелом такої інформації мають слугувати примітки до річної фінансової звітності.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття її у фінансовій звітності, у тому числі в Примітках до річної фінансової звітності, визначено П(С)БО 7 “Основні засоби” [84].

Варто звернути увагу, що інформацію, надання якої передбачено чинною нормативною базою у Примітках, наводять підприємства самостійно в обраному вигляді (письмове пояснення, таблиці, графіки). Саме тому під складання фінансової звітності підприємство також повинно керуватися П(С)БО 7 [84] для розкриття інформації про основні засоби у Примітках до фінансової звітності.

Крім затвердженої форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» текстова частина приміток в Україні не має суворо уніфікованої форми, і кожний може творчо підійти до її складання.

У Примітках до фінансової звітності за кожною групою основних засобів наводиться така інформація:

вартість (первинна або переоцінена), за якою основні засоби відображені у балансі;

методи амортизації і терміни корисного використання (експлуатації);

наявність і рух основних засобів у звітному періоді;

сума нарахованої амортизації;

інша інформація.

Якщо у звітному періоді проводилась переоцінка основних засобів, то необхідно у Примітках розкривати:

джерело інформації про справедливую вартість;

факт залучення незалежного експерта;

зміну суми додаткового капіталу внаслідок переоцінки.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності;

вартість переданих у заставу основних засобів;

сума капітальних вкладень на придбання та будівництво основних засобів за звітний рік;

сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;

залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);

первинна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватися;

залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;

первинна вартість, залишкова вартість і метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

Для розкриття інформації про основні засоби у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація за кожною групою основних засобів зокрема.

До інформації про стан основних засобів потрібно віднести:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені

в балансі.

2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

3. Наявність та рух у звітному році:

а) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року;

б) первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих внаслідок об'єднання підприємств;

в) сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів внаслідок переоцінки;

г) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули;

д) сума нарахованої амортизації;

е) сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати у звітному періоді;

ж) інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;

з) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

а) вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;

б) вартість переданих у заставу основних засобів;

в) сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;

г) сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;

д) залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (реконструкція, консервація);

е) первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись;

ж) залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;

з) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

5. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну величини додаткового капіталу внаслідок переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

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.

Інформацію про наявність, надходження, вибуття та зміну вартості основних засобів, які належать підприємству, наводять у розділі II “Основні засоби” Приміток до річної фінансової звітності. Дані цього розділу розшифровують інформацію рядків 1011, 1012 розділу I активу Баланс (Звіт про фінансовий стан) та відображають обіг основних засобів та їх знос за звітний рік.

Першим кроком із складання розділу II “Основні засоби” є перенесення залишків за дебетом окремих субрахунків 10 “Основні засоби” та 11 “Інші необоротні матеріальні активи” рахунків до 3-ї графи Приміток – “Залишок на початок року”.

У графі 4 “Залишок на початок року” у круглих дужках відображають кредитові залишки за 131 “Знос (амортизація) основних засобів” та 132 “Знос (амортизація) інших необоротних активів” відповідно до груп основних засобів. Тобто вказані суми мають збігатися із відповідними сумами зазначеними у Балансі.

Після перенесення та взаємозвіряння залишків відображають зміни у складі кожної групи основних засобів, що відбулися протягом року. За окремими графами вказують надходження (графа 5), переоцінку (дооцінку, уцінку) первісної вартості та зносу (графи 6, 7), вибуття основних засобів (графи 8, 9), нарахування амортизації за рік (графа 10), втрати від зменшення корисності (графа 11), інші зміни за рік (графи 14, 15), залишок на кінець року.

У графі 5 “Надійшло за рік” відображають первісну вартість придбаних, створених (побудованих господарським чи підрядним способом), безоплатно отриманих, одержаних у порядку формування статутного капіталу, отриманих за програмами цільового фінансування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за звітний рік.

У бухгалтерському обліку витрати з придбання (створення) об’єктів основних засобів, що формують їх первісну вартість, накопичуються на субрахунках 151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (створення) основних засобів”, 153 “Придбання (створення) інших необоротних

матеріальних активів”. У журналі господарських операції будуть дебетуватися рахунки 151, 152, 153, а кредитуватимуться рахунки 63, 66, 65, 13, 20, 21, 22, 234, 30, 372 залежно від змісту господарської операції.

Оприбуткування об’єктів на склад основних засобів показують записом:

Д-т 10,11; К-т 151, 152, 153.

Основні засоби, які внесено до статутного капіталу, оприбутковуються таким записом: Д-т 10; 11 К-т 46 .

У графах 6 і 7 “Переоцінка (дооцінка +, уцінка –)” наводять інформацію щодо переоцінки первісної вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та суми накопиченої амортизації за такими активами.

За рядками граф 8 та 9 “Вибуло за рік” наводять, відповідно, інформацію щодо зменшення первісної вартості та зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів унаслідок їх вибуття протягом року.

Для заповнення графи 8 слід вибрати суми, відображені протягом року за кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” в кореспонденції за дебетом 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”, 973 “Собівартість реалізованих майнових комплексів”, 976 “Списання необоротних активів”, 99 “Надзвичайні витрати”, 131 “Знос (амортизація) основних засобів”, 132 “Знос (амортизація) інших необоротних матеріальних активів”.

У графі 9 наводять дані щодо списаної суми зносу за об’єктами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що вибули і первісна вартість яких була відображена в графі 8. Для заповнення графи 9 треба зробити вибірку за операціями, відображеними за дебетом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та кредитом рахунків 10 “Основні засоби” та 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, які стосуються лише списання зносу в результаті вибуття об’єктів, а не їх уцінки.

Суми нарахованої за рік амортизації за кожною групою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відображають у графі 10 “Нараховано амортизації за рік”. Для її заповнення вибирають суми,

відображені за кредитом субрахунків 131, 132 в кореспонденції з дебетом рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94.

У графі 11 “Втрати від зменшення корисності” наводять суму втрат від зменшення корисності окремих об’єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за звітний період. Для її заповнення використовують суми, відображені протягом року:

- для не переоцінених раніше об’єктів: Д-т 975 “Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій” та К-т 131 “Знос основних засобів”, 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”;

- для переоцінених об’єктів: Д-т 423 “Дооцінка активів”; 975 “Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій” та К-т 131 “Знос основних засобів”, 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”.

Для узагальнення інформації про зміни первісної вартості та накопиченої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які відбулися протягом року, але не були відображені в графах 5–11, виведено графи 12 і 13 “Інші зміни за рік”.

У графі 12 показують інші обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, які не знайшли відображення в графах 5, 6, 8, 11, наприклад, зміни вартості основних засобів унаслідок виправлення помилок минулих звітних періодів, зміни облікової політики та інші зміни.

У графі 13 показують інші обороти за дебетом і кредитом субрахунків 131, 132, суми яких не були вказані в попередніх графах.

Графу 14 “Залишок на кінець року” формують за даними залишків на 31.12 звітного періоду за рахунками 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Підсумкове значення рядка 260 необхідно звірити з даними рядка 1011 графи 4 активу Балансу.

У графу 14 слід перенести кредитове сальдо на 31.12 звітного періоду за субрахунками 131 “Знос (амортизація) основних засобів”, 132 “Знос

(амортизація) інших необоротних матеріальних активів”. Підсумок рядка 260 за графою 15 має бути ідентичним значенню рядка 1012 графі 4 активу Балансу.

За умови, що всі зміни в складі кожної групи основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відображені й не дублюються, за кожним рядком граф 14 і 15 розділу II Приміток до річної фінансової звітності буде отримані рівності (2.1) та (2.2):

$$\text{Гр. 14} = \text{Гр. 3} + \text{Гр. 5} +/\text{-- Гр.6} - \text{Гр. 8} +/\text{-- Гр. 12} \quad (2.1),$$

а також

$$\text{Гр.15} = \text{Гр. 4} +/\text{-- Гр. 7} - \text{Гр. 9} + \text{Гр.10} + \text{Гр. 11} +/\text{-- Гр. 13}. \quad (2.2),$$

Де Гр.. – відповідна графа Приміток до річної фінансової звітності

У графах 16 і 17 “Одержані за фінансовою орендою” відображають, відповідно, первісну вартість та суму зносу за основними засобами, що використовують підприємства на умовах фінансової оренди.

Основні засоби, отримані на умовах фінансової оренди, приймаються на баланс: Д-т 10 “Основні засоби” та К-т 531 “Зобов’язання з фінансової оренди”.

Тобто в графу 16 переносять сальдо на кінець року за рахунком 10, використовуючи дані аналітичного обліку щодо основних засобів, які надійшли за фінансовою орендою, а в графу 17 – сальдо рахунку 13, що стосуються зносу основних засобів, отриманих на умовах фінансової оренди.

Графи 18 і 19 відведені для розшифрування інформації щодо основних засобів, переданих підприємством в оперативну оренду. У графі 18 показують за даними аналітичного обліку первісну вартість таких засобів, відображену на рахунках 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Для заповнення графі 19 показують залишки зносу станом на 31.12 звітного періоду за кредитом субрахунків 131, 132 в частині зносу основних засобів, переданих підприємством в оперативну оренду.

Витрати на утримання об’єкта оперативної оренди, у тому числі у вигляді амортизації, обліковують у складі інших витрат операційної діяльності орендодавця: Д-т 949 “Інші витрати операційної діяльності” та К-т 131 “Знос основних засобів”, 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”.

В окремих рядках під табличною частиною розділу II наводять інформацію про вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності (рядок 261); оформлених під заставу станом на кінець року (рядок 262). Підставою для заповнення рядка 261 є угоди або рішення відповідних органів, згідно з якими підприємство має обмежені права на використання окремих об'єктів основних засобів, а рядка 262 – сальдо по операціях з основними засобами за позабалансовим рахунком 05 “Гарантії та забезпечення надані”.

У рядку 263 наводять сальдо залишкової вартості основних засобів, що тимчасово не використовуються, наприклад, залишкова вартість засобів, які законсервовані, перебувають у процесі реконструкції, модернізації. Для його заповнення використовують дані аналітичного обліку за дебетом рахунків 10, 11 та кредитом субрахунків 131, 132. Сума за цим рядком не може перевищувати суми, наведеної в графі 14 за рядком 260.

Залишкову вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу, показують у рядку 264. Для його заповнення використовують аналітичні дані рахунку 10, з урахуванням даних субрахунків 131, 132.

У рядку 265 відображають залишок на кінець року первісної вартості повністю амортизованих основних засобів. За даними аналітичного обліку за рахунками 10, 11 слід вибрати суми первісної вартості за повністю амортизованими об'єктами.

У рядку 266 наводять вартість основних засобів, придбаних підприємством за рахунок сум цільового фінансування протягом звітного року.

Оприбуткування основних засобів, одержаних за цільовими програмами, протягом року відображалось за дебетом рахунків 10, 11 та кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування (цільові надходження)”. Проте при придбанні основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування первісна вартість таких об'єктів формується на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Тому необхідно за даними аналітичного обліку вибрати саме ті об'єкти, джерелом придбання яких були кошти цільового фінансування.

У рядку 267 на підставі даних позабалансового рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” відображають вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду.

У рядку 268 за даними аналітичного обліку показують залишок суми зносу основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності. Первісна вартість таких об’єктів основних засобів має бути відображена в рядку 261. Методика заповнення розділу II «Основні засоби» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в додатку Е.

2.2. Методика складання Приміток до річної фінансової звітності щодо нематеріальних активів та інвестицій підприємства

Інформація про склад та рух нематеріальних активів наводиться у I розділі Приміток до річної фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи [85] у Примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;

3. Наявність та рух у звітному році:

первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року;

первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання

підприємств;

4. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки;

5. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули;

6. Сума нарахованої амортизації;

7. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді;

8. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів;

9. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.

Також згідно п. 37 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [85] у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів; сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду; первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість; склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

Відмітимо, що вагомою складовою нематеріальних активів є об'єкти інтелектуальної власності, а тому у табл. 2.1 проаналізовано особливості відображення нематеріальних активів та об'єктів права інтелектуальної власності у Примітках до річної фінансової звітності.

**Відображення нематеріальних активів та об'єктів права
інтелектуальної власності у Примітках до річної фінансової звітності**

Показник	Код рядка	Узагальнені дані про		
		всі необо- ротні активи	немате- ріальні активи	інтелекту- альну власність
Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, втрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, вартість на кінець року нематеріальних активів за класифікаційними групами				
Права користування природними ресурсами	010		X	
Права користування майном	020		X	
Права на комерційне позначення	030		X	X
Права на об'єкти промислової власності	040		X	X
Авторське право та суміжні з ним права	050		X	X
Інші нематеріальні активи	070		X	
Разом нематеріальних активів	080		X	
Вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	081		X	
Вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	082		X	
Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083		X	X
Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084		X	
Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085		X	
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		X	
Доходи і витрати від реалізації необоротних активів	580	X		
Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	610	X		
Витрати від списання необоротних активів	620	X		
Амортизація необоротних активів	1300	X		
Придбання (створення) нематеріальних активів	1314		X	

Методика заповнення розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в додатку Ж.

У III розділі «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності розкривається інформація про капітальні інвестиції в необоротні активи за звітний рік, відображені в рядку 1005 Балансу з такою деталізацією витрат:

Капітальне будівництво;

придбання (виготовлення) основних засобів;
 придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів;
 придбання (створення) нематеріальних активів;
 придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів;
 інші капітальні інвестиції.

Методика заповнення розділу III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Методика заповнення III розділу «Капітальні інвестиції» Приміток
до річної фінансової звітності (форми 5)**

Найменування показника	Код рядка	Методика заповнення
Капітальне будівництво	280	Сальдо Дт 151
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	Сальдо Дт 152
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	Сальдо Дт 153
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	Сальдо Дт 154
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	320	Сальдо Дт 155
Інші	330	Аналітичні дані по рахунку ¹⁵
Разом	340	Сума (дорівнює значенню рядка 1005 графі 4 Балансу)

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [88] у IV розділі приміток до фінансової звітності наводиться така інформація про фінансові інвестиції:

1. Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств» за такими видами:

фінансові інвестиції в асоційовані підприємства»

фінансові інвестиції в дочірні підприємства;

фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи.

2. Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу "інші довгострокові фінансові інвестиції" та "Поточні фінансові інвестиції" за

собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

3. Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

4. Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

5. Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

1. Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.

2. Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками.

3. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи в примітках до фінансової звітності розкривають таку інформацію про спільну діяльність:

1. Розмір частки у спільній діяльності.

2. Строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи.

3. Інформація про оператора спільної діяльності.

4. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи.

5. Сума всіх зобов'язань спільної діяльності без створення юридичної особи (із зазначенням суми, яка припадає на частку учасника).

6. Загальна сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, які були включені до інших операційних доходів

та інших операційних витрат. Оператор спільної діяльності без створення юридичної особи розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів. Методика заповнення розділу IV «Фінансові інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Методика заповнення IV розділу «Фінансові інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності (форми 5)

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			Довгострокові	Поточні
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:	350	Дані аналітичного обліку (далі скорочено - аналітика) за оборотами Дт 141 – Кт 685, 377	Аналітика сальдо Дт 141. Сума рядків 350, 360, 370 дорівнює значенню рядка 040 граф 4 форми № 1	Для фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі, ця графа ніколи не заповнюється. Це пов'язано з тим, що метод не застосовується до фінансових інвестицій, придбаних для продажу протягом 12 місяців
асоційовані підприємства	360			
дочірні підприємства	370			
спільну діяльність				
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки та паї у статутному капіталі інших підприємств	380	Аналітика оборотів Дт 142, 143, 35 Кт 685, 377	Аналітика сальдо Дт 142 та/або 143.	Аналітика сальдо Дт 351
акції	390			
облігації	400			
Інші	410			Аналітика сальдо Дт 352
Разом (розд. А + розд. Б)	420	Σ	Σ	Сума (дорівнює значенню рядків 1030+1035+1160 гр. 4 Балансу)

Аналіз процесу складання I-IV розділів Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос» дозволив дійти висновку, що на підприємстві ці розділи складається відповідно до вимог чинного законодавства але виявлено певні зауваження, зокрема

у фінансовій звітності відсутні деякі необхідні реквізити зокрема не повністю заповнена текстова частина звітності;

на звітах, що зберігаються на підприємстві відсутні печатка та підписи осіб, що відповідальні за складання фінансової звітності.

В наступному підрозділі дипломної роботи приділимо увагу особливостям відображення у Примітках до річної фінансової звітності інформації про оборотні активи, забезпечення, зобов'язання, доходи та витрати.

2.3. Розкриття інформації про оборотні активи, забезпечення, резерви, доходи та витрати у Примітках до річної фінансової звітності

П'ятий розділ приміток до річної фінансової звітності призначений для деталізації інформації про доходи і витрати, які відображено згорнуто у Звіті про фінансові результати.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [89] у примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;

розподіл доходу за кожною групою доходів (П(С)БО виділяє такі групи доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи);

сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів;
частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [90] у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про витрати:

склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;

склад і суму доходів і витрат за кожною надзвичайною подією;

склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Інформація про оборотні активи у Примітках до річної фінансової звітності розкривається у розділах VI «Грошові кошти», VIII «Запаси», IX «Дебіторська заборгованість», X «Нестачі і втрати від псування цінностей» та частково у розділі XIV «Біологічні активи».

У розділі VI «Грошові кошти» деталізується інформація про грошові кошти, наведена у рядку 1165 Балансу (Звіту про фінансовий стан) у такому

розрізі: залишки грошових коштів в касі на кінець року; залишки грошових коштів на поточних рахунках в банку на кінець року; залишки грошових коштів на інших рахунках в банку (акредитиви, чекові книжки) на кінець року; залишки грошових коштів в дорозі на кінець року; залишки еквівалентів грошових коштів на кінець року.

Методика заповнення розділу VI «Грошові кошти» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Методика заповнення VI розділу «Грошові кошти» Приміток до річної фінансової звітності (форми 5)

Найменування показника	Код рядка	На кінець року	Станом на кінець 2019 р. на ТОВ «Компанія Біос», тис.грн
Каса	640	Сальдо Дт 30	1
Поточний рахунок у банку	650	Сальдо Дт 311, 312	9
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	Сальдо Дт 313, 314	-
Грошові кошти в дорозі	670	Сальдо Дт 333, 334	-
Еквіваленти грошових коштів	680	Сальдо Дт 351	-
Разом	690	Сума рядків 640 - 680	10

Методика заповнення розділу VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності узагальнена в табл. 2.5.

Для деталізації інформації про запаси відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» [86] у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

1. Методи оцінки запасів;
2. Балансову вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; поточні біологічні активи; малоцінні та швидкозношувані предмети; незавершене виробництво; готова продукція; товари.

Методика заповнення VIII розділу «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності (форми 5)

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік *		Відповідність показникам форми № 1
			збільшення чистої вартості реалізації	уцінка	
Сировина і матеріали	800	Сальдо Дт 201, 206, 209	Підприємство може збільшити вартість раніше уцінених запасів не більше ніж на суму попередньої уцінки (п. 28 П(С)БО 9), що відображається сторнувальним записом по Дт 946	Сума, на яку первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації, списується на витрати звітного періоду проведенням Дт 946 - Кт 201 - 205, 207 - 209, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28	(Ряд. 800 - Ряд. 860) + + Ряд. 880 -= Ряд. 1100 графи 4 Балансу
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810	Сальдо Дт 202, 209			
Паливо	820	Сальдо Дт 203			
Тара і тарні матеріали	830	Сальдо Дт 204			
Будівельні матеріали	840	Сальдо Дт 205, 209			
Запасні частини	850	Сальдо Дт 207			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860	Сальдо Дт 208			
Поточні біологічні активи	870	Сальдо Дт 211, 212			Ряд. 110 гр. 4
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	Сальдо Дт 22			
Незавершене виробництво	890	Сальдо Дт 23, 25			Ряд. 120 гр. 4
Готова продукція	900	Сальдо Дт 25 **, 26, 27			Ряд. 130 гр. 4
Товари	910	Сальдо Дт 28 (за вирахуванням торговельної націнки)			Ряд. 140 гр. 4
Разом	920	Сума рядків 800 – 910			-
* Дооцінка (оборот «сторно» по Дт 946) та уцінка (оборот по Дт 946) наводяться тут розгорнено. У формі № 2 загальний («згорнений») оборот по Дт 946 наводиться у складі інших операційних витрат (ряд. 090).					
** Сальдо за напівфабрикатами, що підлягають реалізації.					

3. Балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації.

4. Балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;

5. Суму збільшення чистої вартості реалізації запасів.

Однією з форм фінансової звітності, яка відображає детальну інформацію про дебіторську заборгованість за строками її погашення є форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість [87] у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про дебіторську заборгованість:

1. Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.
2. Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості.
3. Склад і суми статті балансу "Інша дебіторська заборгованість".
4. Метод визначення величини резерву сумнівних боргів.
5. Сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.
6. Залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році. Частково зазначена інформація наводиться у IX розділі « дебіторська заборгованість» Приміток до річної фінансової звітності, методика заповнення яких наведено в табл. 2.6.

Для відображення інформації про нестачі і втрати від псування цінностей передбачено розділ X «Нестачі і втрати від псування цінностей» Приміток до річної фінансової звітності. В цьому розділі за даними обліку наводиться сума виявлених за рік нестач, яка деталізується на ту, що відноситься на ту, що відшкодовується винними особами та ту, по якій остаточне рішення не встановлено.

Методика заповнення IX розділу «Дебіторська заборгованість»

Приміток до річної фінансової звітності (форми 5)

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	У т. ч. за строками непогашення		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	Сальдо Дт 36*	Аналітичні дані по сальдо Дт 36		
Інша поточна дебіторська заборгованість	950	Сальдо Дт 372, 374, 375, 377, 63, 65, 66, 68	Аналітичні дані по сальдо Дт 37, 63, 65, 66, 68		

Методика заповнення розділу X «Нестачі і втрати від псування цінностей» Приміток до річної фінансової звітності узагальнено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Методика заповнення X розділу «Нестачі і втрати від псування цінностей» Приміток до річної фінансової звітності (форми 5)

Найменування показника	Код рядка	Показник
Виявлено (списано) за рік нестач і витрат	960	Загальна сума недостач і витрат, виявлених у поточному році (сума оборотів за рік: Дт 947 - Кт 20, 21, 22, 26, 28, 30, 31, 33, 64)
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	Загальна сума недостач і витрат, за якими встановлено винних осіб (сума оборотів за рік: Дт 375 - Кт 716)
Сума нестач і витрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий субрахунок 072)	980	Загальна сума недостач і витрат, за якими на кінець звітного періоду винних осіб не встановлено (їх провина не доведена)

Відмітимо, що за даним розділом Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос» протягом 2017-2019 років показники були відсутні, що свідчить про достатньо високий рівень дисциплінованості працівників підприємства та надійну систему контролю, яка запобігає виникненню нестач і крадіжок.

Інформація про забезпечення розкривається у VII розділі «Забезпечення і резерви» Приміток до річної фінансової звітності.

Цей розділ заповнюється за даними бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 47 «Забезпечення наступних витрат і платежів», характеризує стан на початок і кінець року та склад забезпечень за їх видами, а за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів» аналогічна інформація про резерв сумнівних боргів. Частково ця інформація деталізує дані рядка 1510 пасиву Балансу, а також надає інформацію про резерв сумнівних боргів.

Отже, у цьому розділі узагальнюється інформація про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів (їх нарахування з одночасним включенням у витрати поточного періоду або первісну вартість основних засобів і використання на зарезервовані цілі), а також щодо резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

У зв'язку з необхідністю перегляду на кожну дату балансу залишків забезпечень і резервів останні підлягають коригуванню. У свою чергу, зменшення таких залишків, незалежно від облікових процедур (сторнування чи списання в кореспонденції з рахунками обліку доходів), наводяться в графі 7 розділу VII Приміток «Сторновано невикористану суму у звітному році».

Методика заповнення розділу VII «Забезпечення і резерви» Приміток до річної фінансової звітності узагальнено в додатку II.

Відмітимо, що за даними розділу VII «Забезпечення і резерви» Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос» протягом 2017-2019 років мало лише Забезпечення на виплату відпусток працівникам.

Наявність таких забезпечень свідчить про те, що підприємство суворо дотримується вимог законодавства і формує обов'язкові резерви.

Аналіз особливостей заповнення Приміток до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос» показав, що таблична частина Приміток заповнюється у відповідності до вимог законодавства, але форма 5 не розкриває всієї необхідної інформації про діяльність підприємства, яку вимагають стандарти бухгалтерського обліку. Тому вважаємо за доцільне звернути увагу керівництва на необхідність заповнення ще й пояснювальної записки до приміток до річної

фінансової звітності.

В цілому вважаємо за необхідне рекомендувати керівництву посилити увагу щодо достовірності фінансової звітності і підвищити ступінь відповідальності головного бухгалтера за якість складеної Приміток до річної фінансової звітності, наявності всіх підписів та печатки на них.

Відмітимо, що з метою зрозумілості фінансової звітності всім користувачам, вона повинна складатися за єдиними, відомими всі правилами. З цією метою існують загальновизнані правила фінансового обліку – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на основі яких розроблено та введені в дію національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Економічна ситуація, що склалася за період становлення незалежності нашої держави та входження її в світову спільноту, потребує значних структурних зрушень, а також зумовлює закономірну необхідність масштабного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає рішення цієї проблеми на національному рівні.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу суб'єкти,

використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

Забезпечення прозорості суб'єктів національної економіки має величезне значення, оскільки ринкова вартість капіталу визначається двома ключовими чинниками: майбутніми доходами та майбутніми ризиками. Деякі ризики дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є й такі, які спричинені відсутністю необхідної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість капіталовкладень. Кредитори і інвестори згодні одержувати менший прибуток, але бути впевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація знизить їх ризики.

П(С)БО хоча і ґрунтуються на М(С)БО, але все одно відрізняються від них, зокрема існують такі відмінності: українські стандарти не охоплюють всі міжнародні; національні стандарти встановлюють жорсткі вимоги до форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від їх суттєвості; українські стандарти дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведені в МСФЗ; українські стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність.

Слід зазначити, що, тоді як П(С)БО вимагає подання зіставної інформації про звітний і аналогічний попередній період у М(С)БО такі Звіти подаються окремо, але в одному документі. Тому, на нашу думку, більш доречно інформація для забезпечення зіставності наводиться у М(С)БО.

Позитивними сторонами застосування МСФО як для суб'єкта господарювання, який складає фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів являється: можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень; забезпечення порівнюваності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність; можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки; престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів; у багатьох випадках

велика надійність інформації; прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності [75].

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Вважаємо, що МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, що закладені в порядку формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Питання переходу українських підприємств на Міжнародні Стандарти Фінансової звітності набули надзвичайної актуальності. 12 травня 2011 року Верховна Рада України ухвалила зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачається застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Починаючи з 2012 року публічні акціонерні товариства, банки і страхові компанії в обов'язковому порядку будуть складати фінансову і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Кабінет Міністрів України також затвердив перелік компаній, що займаються певними видами господарської діяльності, які будуть застосовувати МСФЗ. Інші підприємства будуть самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ на підставі рішення власника або за погодженням з контролюючими органами.

Перехід українських компаній на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає серйозної та кропіткої роботи, підготовки не лише компаній, професійного співтовариства, а й державних регуляторних органів та інвесторів.

Впровадження МСФЗ дозволить удосконалити внутрішню систему управління підприємством за рахунок використання єдиних методик обліку з

метою управління господарською діяльністю, а також підвищити конкурентоспроможність та капіталізацію компанії за рахунок забезпечення надійною і прозорою інформацією зацікавлених користувачів.

Окрім того на сьогодні гостро стоїть питання удосконалення Приміток до річної фінансової звітності із врахуванням вимог як міжнародних так і національних стандартів бухгалтерського обліку, а тому питанню удосконалення Приміток до річної фінансової звітності та особливостей їх використання для прийняття управлінських рішень буде присвячено розділ дипломної роботи.

Висновки за розділом 2

1. У Примітках до фінансової звітності за кожною групою основних засобів наводиться така інформація: вартість (первинна або переоцінена), за якою основні засоби відображені у балансі; методи амортизації і терміни корисного використання (експлуатації); наявність і рух основних засобів у звітному періоді; сума нарахованої амортизації; інша інформація.

Якщо у звітному періоді проводилась переоцінка основних засобів, то необхідно у Примітках розкривати: джерело інформації про справедливую вартість; факт залучення незалежного експерта; зміну суми додаткового капіталу внаслідок переоцінки.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація: вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності; вартість переданих у заставу основних засобів; сума капітальних вкладень на придбання та будівництво основних засобів за звітний рік; сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів; залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо); первинна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які

продовжують використовуватися; залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу; первинна вартість, залишкова вартість і метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

2. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи у Примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація: 1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; 2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів; 3. Наявність та рух у звітному році: первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року; первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств; 4. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки; 5. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули; 6. Сума нарахованої амортизації; 7. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді; 8. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів; 9. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Напрями удосконалення Приміток до річної фінансової звітності

Значний масив даних щодо господарської діяльності підприємства міститься в системі бухгалтерського обліку. Для надання інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників, що досягається шляхом складання звітності.

В умовах ринкової економіки звітність суб'єктів господарювання є основним елементом інформаційного забезпечення користувачів. Інформація, що міститься у звітності, відображає майновий стан та джерела його утворення, результати господарської діяльності підприємств і допомагає користувачам приймати ефективні управлінські рішення в інвестиційній політиці, оцінці дебіторської та кредиторської заборгованості, кінцевих результатів діяльності підприємства, вартості капіталу та наявності ресурсів, якими володіє підприємство.

Враховуючи, що основою управління є повна, правдива та доречна інформація в усіх необхідних розрізах, одним із пріоритетних напрямів покращення управління є організація надання необхідної інформації учасникам договірному процесу. Як показали дослідження, проведені у розділі 2 дипломної роботи у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» розкривається далеко не вся інформація, розкриття якої вимагають П(С)БО, які регулюють облік окремих об'єктів. Тому на сьогодні актуальним завдання є визначення напрямів удосконалення Приміток до річної фінансової звітності.

Відмітимо, що недоліком Приміток до річної фінансової звітності є те, що в них відображають дані про наявність, надходження, вибуття та зміну вартості

лише тих основних засобів, які обліковуються на балансі підприємства. Водночас переважну частину основних засобів у період становлення підприємства та певну їх частку протягом усього періоду його функціонування використовують на умовах операційної оренди та лізингу, а інформацію щодо цих засобів наводять лише одним рядком, що не дає можливості проаналізувати їх склад, структуру та показники використання, не наводяться строки сплати оренди, сума помісячних виплат орендодавцям. Через це доцільно доповнити розділ II Приміток до річної фінансової звітності ще однією таблицею, у якій доцільно наводити інформацію щодо наявності, руху та використання орендованих основних засобів, оскільки вони є важливою складовою матеріально-технічної бази підприємства.

Крім того, необхідно зазначати суму, яка сплачена орендарем орендодавцю за основні засоби, що використовуються на умовах операційної оренди, яка дасть змогу контролювати стан розрахунків за орендними платежами. Також буде доцільно в цій таблиці навести окремими розділами чи рядками інформацію щодо основних засобів, які використовуються на підприємствах на умовах фінансового лізингу.

Вважаємо, що вартість основних засобів, призначених для продажу (код рядка 265) слід відображати в складі необоротних активів (графа 14), а не розглядати як процес вибуття (графа 8).

Тому під табличною формою II “Основні засоби” Приміток доцільно виділити окремим рядком такий (уточнений) показник – із рядка 260 графа 14 “вартість основних засобів призначених для продажу” (код рядка 265).

Додатково слід також відображати інформацію про основні засоби, придбані з метою їх подальшого перепродажу у розділі VIII “Запаси” Приміток.

Слід відмітити що наявність і рух інвестиційної нерухомості знаходить своє відображення у балансі, та примітках до фінансової звітності підприємства. Але у цих формах не відображається вся інформація, яку необхідно надавати згідно з п. 32 – 36 П(С)БО 32 та п. 75 – 79 МСБО (IAS) 40.

Тому, вважаємо за доцільне змінити примітки до фінансової звітності

стосовно інвестиційної нерухомості. Так, примітки до річної фінансової звітності за розділом II «Основні засоби» не повинні містити інформацію щодо інвестиційної нерухомості, а також вартість інвестиційної нерухомості оціненої за справедливою вартістю. Такі дані повинні бути показані в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності.

Крім того окремим рядком до розділу III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності бажано було б доповнити інформацію щодо капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за рік. Слід зазначити, що доки законодавчо не введено розділу щодо інвестиційної нерухомості до Приміток до річної фінансової звітності підприємствам необхідно надавати таку інформацію у довільному форматі. Уся інформація про інвестиційну нерухомість, відображення якої в примітках до фінансової звітності необхідно згідно з п. 34 –36, П(С)БО 32 може бути розподілена на такі групи:

- інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка не залежить від обраного методу оцінки;

- інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за справедливою вартістю;

- інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її збільшення.

Зважаючи, що договірний процес є одним із процесів підприємства, управління ним здійснюється на загальних засадах, а способи забезпечення виконання зобов'язань є елементами договірного процесу, відповідно інформація про стан забезпечення виконання зобов'язань на певну звітну дату є економічною інформацією, що використовується суб'єктом як з метою управління договірним процесом, так і управління діяльністю підприємства в цілому.

Наголосимо, що способи забезпечення виконання договірних зобов'язань, як складові договірного процесу підприємства безпосередньо не мають відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Однак,

реалізація даних способів відображається у звітності шляхом збільшення або зменшення економічних вигід за результатами виконання чи не виконання як основного зобов'язання, так і пов'язаного з ним способу забезпечення.

Для контролю за результатами діяльності, а саме за функціонуванням способів забезпечення виконання договірних зобов'язань та процесом формування звітності на основі інформації, яка пов'язана з договірним процесом доцільно на ТОВ «Компанія Біос» вести Журнал обліку отриманих і наданих забезпечень, розробити внутрішню форму звітності, за допомогою якої можна фіксувати саме надані чи отримані підприємством способи забезпечення, та окремо зазначати в Пояснювальній записці до фінансової звітності стан розрахунків за договорами та, відповідно, стан отриманих і наданих забезпечень на певну звітну дату.

Відмітимо, що на сьогодні у фінансовій звітності факт виникнення способу забезпечення виконання договірних зобов'язань не фіксується, оскільки дані операції відображаються в бухгалтерському обліку на позабалансових рахунках (окрім неустойки), які не мають місця у існуючих на сьогодні формах фінансової звітності. Однак, за результатами виконання чи невиконання основного зобов'язання і, відповідно, пов'язаного з ним способу забезпечення, підприємство отримує певні економічні вигоди чи втрати, які безпосередньо знаходять відображення у фінансовій звітності підприємства та призводять до виникнення податкових наслідків, що фіксуються у податковій звітності суб'єкта господарювання.

Для того, щоб визначити місце способів забезпечення виконання договірних зобов'язань в інформаційній системі функціонування підприємства, завершальним елементом якої є звітність, варто провести аналіз обліку фактів господарського життя, які в сучасних умовах господарювання відбуваються в системі функціонування договірного процесу. Для цього необхідно більш детально розглянути особливості застосування рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, на якому сьогодні фіксуються наслідки реалізації договірних зобов'язань, внести корективи та пропозиції щодо

удосконалення процесу формування показників звітності з використанням рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” в частині способів забезпечення виконання договірних зобов’язань.

На рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” ведеться облік зобов’язань у момент їх фактичної реалізації. Однак, варто відмітити, що зобов’язання виконується на основі попередньо укладеного договору. В сучасних умовах господарювання досить виникає ситуація, коли існує розрив у часі між укладанням договору та фактичним його виконанням.

Якщо розглядати загальну схему договірної процесу, складовими якого є як укладений договір, так і способи забезпечення виконання зобов’язань за цим договором, то стосовно відображення у звітності способів забезпечення, варто відмітити, що на момент укладання договору передбачається вид забезпечення і, відповідно, якщо у вигляді способу забезпечення виступає застава і заставлене майно переходить до заставодержателя, то ці зміни фіксуються в Балансі заставодавця шляхом зменшення активів підприємства, ще до моменту виконання основного зобов’язання, яке буде фіксуватися у статтях пасиву Балансу.

Таким чином, не фіксуючи у звітності, яка є інформаційним джерелом задоволення потреб зовнішніх користувачів, інформації про стан зобов’язань за договором на момент його укладання, однак фіксуючи зміни (зменшення чи збільшення активів підприємства), які викликані отриманими чи наданими способами забезпечення ще до моменту виконання основного зобов’язання, відбувається подвійне викривлення інформації, що зазначається у звітності.

Звідси, виникає проблема достовірності та повноти інформації, що відображається у фінансовій звітності підприємства. Отже, доцільним є доповнення зовнішньої звітності показниками, що характеризують договірний процес. Пропонуємо додати до існуючої на сьогодні ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” розділ XIV “Способи забезпечення виконання зобов’язання”, в якому будуть фіксуватися дані про стан зобов’язань за укладеними договорами до моменту виконання зобов’язань (табл. 3.1).

Доповнення до Приміток до річної фінансової звітності

Розділ XIV. “Способи забезпечення виконання зобов’язання

Найменування показника	Код рядка	Сума
Зобов’язання зі сплати неустойки	1411	
Гарантії та поруки надані, у т.ч.:	1412	
- зобов’язання за наданими гарантіями	1413	
- зобов’язання за наданими послугами поруки	1414	
Зобов’язання з операцій з заставою	1415	
Невирішені на звітну дату судові спори:	1416	
– з податковими органами	1417	
– з іншими суб’єктами	1418	
Неустойка належна до одержання	1419	
Гарантії та поруки одержані, у т.ч.:	1420	
– гарантії одержані;	1421	
– дебіторська заборгованість за послугами поруки	1422	
Дебіторська заборгованість за операціями із заставою	1423	
Дебіторська заборгованість за невирішеними на звітну дату судовими спорами:	1424	
– з податковими органами	1425	
– з іншими суб’єктами	1426	
Інші способи забезпечення виконання зобов’язань	1427	

Використання додаткового розділу XIV “Способи забезпечення виконання зобов’язання” до ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” дозволить отримувати деталізовану інформацію про фактичний стан умовних зобов’язань ТОВ «Компанія Біос» на звітну дату в розрізі відповідних способів їх забезпечення, невирішених судових спорів з податковими органами або іншими суб’єктами господарювання, що сприятиме оптимізації договірної процесу на підприємстві.

Також в Пояснювальній записці до фінансової звітності доцільно розкривати інформацію про стан заборгованості за договорами та інформацію про рівень забезпечення договірних зобов’язань на звітну дату (табл. 3.2).

Вважаємо, що розкриття вищезазначеної інформації у Пояснювальній записці до річної фінансової звітності сприятиме розробці напрямів аналітичних оцінок договірних зобов’язань та рівня їх забезпечення, а також дозволить посилити контроль за даним об’єктом обліку.

**Інформація, яку запропоновано надавати ТОВ «Компанія Біос» у
пояснювальній записці до річної фінансової звітності**

№	Найменування показника	Сума
1.	Загальна сума зобов'язання на момент укладання договору	
2.	Загальна сума забезпечення на момент укладання договору	
3.	Виконано зобов'язань за звітний період	
4.	Отриманні забезпечення за звітний період	
5.	Надані забезпечення за звітний період	
6.	Величина зобов'язання на кінець звітного періоду (після виконання умов договору)	
7.	Величина забезпечення на кінець звітного періоду (після виконання умов договору)	

Інформацію про об'єкти інтелектуальної власності в процесі створення узагальнюють у частині III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності у рядку 310 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Докладне вивчення розд. 5 Приміток «Доходи і витрати» показало, що в ньому не знайшли відображення витрати на дослідження і розробки. Дані по оборотах до більшості субрахунків рахунку 94 «Інші операційні витрати» наводяться в рядках 440–480 Приміток. Тому заслуговує на увагу пропозиція І. Жураковської [36], яка рекомендує розділ 5 доповнити рядком 493 «Витрати на дослідження і розробки», що не буде враховуватись у загальному підсумку.

На її думку для відображення всіх прав, якими володіє підприємство щодо інтелектуальної власності, доцільно назви рядків 030, 040, 050 та 060 Приміток змінити відповідно до законодавства і класифікації, яку використовує Державний департамент інтелектуальної власності, а в Примітках об'єкти інтелектуальної власності відображуватимуться в таких рядках:

права на комерційне позначення (рядок 030);

об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами (рядок 040);

об'єкти авторського права і суміжного з ним права (рядок 050);

інші об'єкти інтелектуальної власності (рядок 060) [36].

Відмітимо, що у сучасній фінансовій звітності не показано характер

отриманих прав на об'єкти інтелектуальної власності: виключні чи невиключні. Тому поділяємо думку науковців, які рекомендують у рядках 030–060 Приміток відображувати тільки виключні майнові права на об'єкти інтелектуальної власності, невиключні слід узагальнювати окремо.

Для цього назву рядка 020 «Права користування майном» доцільно доповнити словами «та об'єктами інтелектуальної власності».

Проведені дослідження підтверджують, що на сьогодні обсяги використання виключних (підприємство володіє всіма правами на об'єкт) і невиключних (права обмежені часом, територією або обсягом) прав не простежується у звітності, що підкреслює важливість внесення змін до фінансової звітності.

Крім того, перегляду потребує відображення у звітності позабалансових рахунків обліку об'єктів інтелектуальної власності на відповідність його наведеним у Примітках положенням. Більшість досліджених науковцями [36] підприємств мають об'єкти інтелектуальної власності, які не оцінені. З огляду на наші рекомендації щодо відображення їх перед оцінкою на позабалансових рахунках за сумою реєстраційних витрат або першого платежу пропонуємо зазначати їх окремим рядком у Примітках до звітності 086 «Нематеріальні активи в процесі оцінки».

Інформація про забезпечення розкривається у VII розділі «Забезпечення і резерви» Приміток до річної фінансової звітності. Проте забезпечення є одним із видів резервів, а тому назва VII розділу «Забезпечення і резерви» є некоректною, тому що така назва відокремлює забезпечення зі складу резервної системи підприємства. На нашу думку вдалою є назва VII розділу «Резерви», що вміщує в себе і забезпечення майбутніх витрат та платежів, і резерв сумнівних боргів.

Наша думка підтверджується тим, що елементами резервної системи підприємства є забезпечення майбутніх витрат і платежів, резерв сумнівних боргів, резервний капітал, страхові резерви, які підлягають розкриттю у сьомому розділі Приміток.

Науковці стверджують, що чинна на сьогодні форма Приміток, по-перше, не відображає резерви, сформовані на підприємстві, як цілісну систему, по-друге, не надає можливості користувачам, як зовнішнім, так і внутрішнім, проводити аналіз стану цієї системи, по-третє, не дає можливості управлінському персоналу здійснювати своєчасний контроль за формуванням та використанням зарезервованих коштів.

Недосконалість структури Приміток у частині недостатності їх інформативності щодо резервів як для зовнішніх, так і внутрішніх користувачів фінансової звітності зазначає й М.О. Козлова: «У Примітках до річної фінансової звітності та Пояснювальній записці повинна бути представлена аналітична робота підприємства щодо класифікації та визначення резервів, визначення показників ліквідності, ризиків та дохідності. Це, на нашу думку, надасть змогу підвищити достовірність та інформативність фінансової звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів» [50, с. 155]. Чинна на сьогодні форма Приміток, на жаль, не надає користувачам інформації про результати аналітичної роботи, що впроваджувало підприємство, щодо резервів, що створювались ним. Факт недосконалості Приміток М.О. Козлова підкреслює, але ж шляхів вирішення вказаної проблеми не наводить.

Ми пропонуємо в VII розділі приміток наводити дані про всі види резервів, сформовані на підприємстві з наступних можливих: забезпечення оплати відпусток працівникам; забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань; забезпечення наступних витрат на реструктуризацію; забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; забезпечення призового фонду; резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї; забезпечення матеріального заохочення; забезпечення відновлення земельних ділянок; забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів; забезпечення інших витрат і платежів; резерв сумнівних боргів; страхові резерви; резервний капітал.

Варто зазначити, що порядок розташування рядків є не випадковим: статті резервів відображено в порядку, що відповідає методиці заповнення Звіту про фінансовий результат, тобто відповідно до порядку визначення фінансового результату, а потім його використання.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [65] зобов'язання, для виконання яких сформовані забезпечення, поділяються на поточні та довгострокові. Тому вважаємо доцільним ТОВ «Компанії Біос» із загального обсягу забезпечень виділяти ту частину, що, як очікується, буде використана протягом наступного фінансового року. У зв'язку із цим у типовій формі Приміток, по-перше, кожен з стовпчиків залишків резервів на початок та кінець року доцільно поділити на два стовпчики: «Разом» і «У т.ч. на погашення поточних передбачуваних зобов'язань». Запропонована структура розділу VII Приміток, на нашу думку, надасть можливості:

- відображати резерви в звітності як цілісну систему;
- проводити аналіз стану резервної системи підприємства в цілому і в розрізі її складових, визначати ступінь ефективності або неефективності процесу резервування, розробляти перелік заходів щодо покращення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, оскільки саме на це спрямоване формування резервів;
- здійснювати контроль за формуванням (поповненням) та використанням зарезервованих коштів (деякі види резервів, наприклад, забезпечення, мають суворо цільовий характер використання);
- отримувати інформацію про очікувані періоди використання (відтоку) зарезервованих коштів.

Відмітимо, що складена фінансова звітність повинна перевірятися формально та арифметично, а також на предмет взаємоузгодженості показників фінансових звітів між собою. Тому в наступному підрозділі дипломної роботи необхідно розглянути Взаємозв'язок показників Приміток до річної фінансової звітності з іншими формами фінансової звітності.

3.2. Взаємозв'язок показників Приміток до річної фінансової звітності з іншими формами фінансової звітності

Складені Примітки до річної фінансової звітності доцільно перевіряти на предмет узгодженості окремих показників, які відображені в межах Приміток або в інших формах фінансової звітності.

На сьогодні Методика порівнюваності окремих показників держаних форм звітності розроблена Міністерством фінансів України [93].

Методика порівнюваності показників Приміток до річної фінансової звітності наведена у додатку Е.

Таблиця 3.3

Перевірка порівнюваності показників Приміток до річної фінансової звітності по підприємству за 2019 рік

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники	Відповідність показників ТОВ «Компанія Біос»
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	Відповідає
Рядок 080, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1001, графи 3 і 4	Відповідає
Рядок 080, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1002, графи 3 і 4	Відповідає
Рядок 080, графи 3 - 15	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010 - 070, графи 3 - 15 відповідно	Відповідає
Рядок 090, графа 14	Форма № 5, рядок 090, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 мінус графа 8, плюс графа 9 мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13	Дані у формі відсутні
Рядок 090, графа 3 мінус графа 4	Форма № 1, рядок 1050, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 090, графа 14	Форма № 1, рядок 1050, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядки 100 - 260, графа 1	Форма № 5, рядки 100 - 260, 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	Відповідає

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники	Відповідність показників ТОВ «Компанія Біос»
Рядок 105, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1015 плюс рядок 1017, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядок 105 графа 14 мінус рядок 269	Форма № 1, рядок 1016, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 105, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1017, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядок 260, графи 3 і 14 мінус рядок 105 графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1011, графи 3 і 4	Відповідає
Рядок 260, графи 4 і 15 мінус рядок 105 графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1012, графи 3 і 4	Відповідає
Рядок 260, графи 3 - 19	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100 - 250, графи 3 - 19 відповідно	Відповідає
Сума рядків 265 і 926	Форма № 1, рядок 1200 графа 4 (розбіжність на інші активи, призначені для продажу)	Дані у формі відсутні
Рядок 269	Форма № 1, рядок 1015 мінус рядок 1016 плюс рядок 1017, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 340, графа 4	Форма № 1, рядок 1005, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підрядникам для фінансування капітального будівництва)	Не співпадають
Рядок 340, графи 3 і 4	Форма № 5, сума рядків 280 - 330, графи 3 і 4	Відповідає
Сума рядків 350 - 370, графа 4	Форма № 1, рядок 1030, графа 4	Дані у формі відсутні
Сума рядків 380 - 410, графа 4	Форма № 1, рядок 1035, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 1160, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350 - 410, графи 3, 4, 5	Дані у формі відсутні
Сума рядків 421 - 423	Форма № 1, рядок 1035, графа 4	Дані у формі відсутні
Сума рядків 424 - 426	Форма № 1, рядок 1160, графа 4	Дані у формі відсутні
Сума рядків 440 - 490, графа 3	Форма № 2, рядок 2120, графа 3	Відповідає
Сума рядків 440 - 490, графа 4	Форма № 2, рядок 2180, графа 3	Не співпадає за рахунок доходів від операційної оренди активів
Рядок 491, графа 4	Форма № 5, рядок 775 графа 4	Дані у формі відсутні
Сума рядків 500 - 520, графа 3	Форма № 2, рядок 2200, графа 3	Дані у формі відсутні
Сума рядків 500 - 520, графа 4	Форма № 2, рядок 2255, графа 3	Дані у формі відсутні
Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 2220, графа 3	Дані у формі відсутні

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники	Відповідність показників ТОВ «Компанія Біос»
Сума рядків 540, 550 і 560, графа 4	Форма № 2, рядок 2250, графа 3 плюс Форма № 5 рядок 342 плюс рядок 633	Відповідає
Сума рядків 570 - 610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 2240, графа 3	Дані у формі відсутні
Сума рядків 570 - 600, 620, 630, гр. 4	Форма № 2, рядок 2270, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640 - 680, графа 3	Відповідає
Рядок 690, графа 3	Форма № 3, рядок 3115, графа 3	Відповідає
Рядок 690, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4	Відповідає
Рядок 780, графи 3 - 9	Форма № 5, сума рядків 710 - 775, графи 3 - 9	Відповідає
Рядки 710 - 780, графа 9	Форма № 5, рядки 710 - 780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7	Відповідає
Сума рядків 800 - 860, 880, графа 3	Форма № 1, рядок 1100, графа 4	Відповідає
Рядок 870, графа 3	Форма № 1, рядок 1110, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 890, графа 3	Форма № 1, рядок 1102, графа 4	Відповідає
Рядок 900, графа 3	Форма № 1, рядок 1103, графа 4	Розбіжність на 51 тис грн
Рядок 910, графа 3	Форма № 1, рядок 1104, графа 4	Розбіжність на 51 тис грн
Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 800 - 910, графи 3, 4, 5	Відповідає
Рядок 940, графа 3	Форма № 1, рядок 1125, графа 4	Відповідає
Рядок 1210	Форма № 5, сума рядків 1241 і 1251	Дані у формі відсутні так як підприємство є платником єдиного податку
Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства	Дані у формі відсутні
Рядок 1220, мінус рядок 1230	Форма № 1, рядок 1045, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1230, мінус рядок 1220	Форма № 1, рядок 1500, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1225	Форма № 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252	Дані у формі відсутні
Рядок 1225, мінус рядок 1235	Форма № 1, рядок 1045, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1235, мінус рядок 1225	Форма № 1, рядок 1500 графа 4	Дані у формі відсутні

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники	Відповідність показників ТОВ «Компанія Біос»
Рядок 1235	Форма № 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253	Дані у формі відсутні
Рядок 1240	Форма № 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243	Дані у формі відсутні
Рядок 1240	Форма № 2, рядок 2300, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1250	Форма № 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253	Дані у формі відсутні
Рядок 1300	Форма № 5, сума рядків 080 і 260, графа 10, плюс рядок 1430, графа 8	Відповідає
Рядок 1310	Форма № 5, сума рядків 1311, 1312, 1314 - 1317	Відповідає
Рядок 1410, графи 13 і 17	Форма № 1 рядок 1020 плюс рядок 1022 мінус 1021 графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1020, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графа 11 мінус графа 12 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1020, графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графи 3 і 11	Форма № 1, рядок 1021, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядки 1410 - 1415, графа 11	Форма № 5, рядки 1410 - 1415, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10	Дані у формі відсутні
Рядки 1410 - 1415, графа 12	Форма № 5, рядки 1410 - 1415, графа 4, мінус графа 7, плюс графа 8	Дані у формі відсутні
Рядки 1410 - 1415, графа 17	Форма № 5, рядки 1410 - 1415, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графа 3 плюс графа 13, графа 11, графа 17	Форма № 1, рядок 1020 плюс рядок 1022, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графи 3 - 17	Форма № 5, сума рядків 1411 - 1415, графи 3 - 17	Дані у формі відсутні
Рядок 1410, графи 4 і 12	Форма № 1, рядок 1022, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні
Рядки 1420 - 1424, графа 11	Форма № 5, рядки 1420 - 1424, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10	Дані у формі відсутні
Рядки 1420 - 1424, графа 17	Форма № 5, рядки 1420 - 1424, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16	Дані у формі відсутні
Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1110 графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13, графа 11	Форма № 1 рядок 1110, графи 3 і 4	Дані у формі відсутні

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники	Відповідність показників ТОВ «Компанія Біос»
Рядок 1420, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1110 графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1420, графи 3 - 17	Форма № 5, сума рядків 1421 - 1424, графи 3 - 17	Дані у формі відсутні
Рядок 1430, графи 3 - 17	Форма № 5, сума рядків 1410 і 1420, графи 3 - 17	Дані у формі відсутні
Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 3 мінус графа 4	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6	Дані у формі відсутні
Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 11	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6 мінус графа 7 плюс або мінус графа 10	Дані у формі відсутні
Рядок 1500, графи 3 - 11	Форма № 5, сума рядків 1510, 1513 - 1519, графи 3 - 11	Дані у формі відсутні
Рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 11	Форма № 5, рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 5, мінус графа 6, мінус графа 7, плюс або мінус графа 10	Дані у формі відсутні
Рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 5	Форма № 5, рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 3, мінус графа 4, якщо графа 3 > графа 4	Дані у формі відсутні
Рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 6	Форма № 5, рядки 1510 - 1519, 1530 - 1539, графа 4, мінус графа 3, якщо графа 3 < графа 4	Дані у формі відсутні
Рядок 1520, графи 3 - 11	Форма № 5, сума рядків 1530, 1533 - 1539, графи 3 - 11	Дані у формі відсутні
Рядок 1540, графи 3 - 11	Форма № 5, рядок 1500, плюс рядок 1520 графи 3 - 11	Дані у формі відсутні
Рядок 1540, графа 5	Форма № 2, рядок 2122, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядок 1540, графа 6	Форма № 2, рядок 2182, графа 3	Дані у формі відсутні
Рядки 1500 - 1540, графа 10	Форма № 5, рядки 1500 - 1540, графа 8, мінус графа 9	Дані у формі відсутні

Проаналізувавши Примітки до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос», відмітимо, що в цілому показники, які зазначені у Примітках взаємоузгодженні між собою та з іншими формами фінансової звітності. Але існують певні неточності, так не співпадають дані по залишках товарів і готової продукції за даними Балансу та Приміток на одну і ту ж суму. Це свідчить про те, що бухгалтер невірно кваліфікував наявні запаси і в одній із форм готову продукцію відніс до товарів, або навпаки.

Також не збігаються дані про капітальні інвестиції на кінець року за

даними балансу та приміток до фінансової звітності. Це дає підстави стверджувати про в цілому достовірно складені Примітки до річної фінансової звітності, адже виявлені неточності містяться в межах суттєвості і в цілому не можуть спричинити невірне прийняття рішень користувачами. Отже, проаналізувавши Примітки до річної звітності ТОВ «Компанія Біос» вважаємо, що вони можуть бути основою для прийняття відповідних рішень користувачами звітності. Отже наступний підрозділ і буде присвячений саме ролі Приміток до фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення користувачів звітності.

3.3. Використання Приміток користувачами для прийняття рішень

Вивчення впливу різних теорій звітності на сучасну модель звітності, вживану в Україні, дозволяє відзначити, що причиною вдосконалення фінансової звітності завжди була і є необхідність отримання якісної інформації, яка дозволила б удосконалювати процес управління. Сучасні вчені й практики визначають, що управління – це усвідомлена цілеспрямована діяльність людини, за допомогою якої вона підпорядковує своїм інтересам елементи зовнішнього середовища, тобто громадськість, живу і неживу природу, техніку [21, с. 4]. Менеджмент, як сучасна система управління підприємствами, діюча в умовах становлення ринкової економіки, припускає створення умов, необхідних для їх ефективного функціонування і розвитку виробничо-господарської діяльності. Йдеться про таку систему управління (принципи, функції, методи, організаційні структури), яка породжена об'єктивною необхідністю і закономірностями розвитку ринкових відносин господарювання, пов'язаними з орієнтацією підприємства на попит і потреби ринку, на запити індивідуальних споживачів. Але проблеми процесу виробництва і реалізації

продукції, відносин з постачальниками і покупцями, з працівниками підприємства, необхідність прогнозування послідовності науково-технічного прогресу – все це ускладнює систему управління і вимагає подальшого розвитку як теоретичних, так і практичних її аспектів. Загальновідомо, що на якість управління впливають такі чинники: загальний і спеціальний рівень знань в управлінській сфері; можливість використання цих знань на практиці; вміння своєчасно ухвалювати управлінські рішення (рис.3.1).

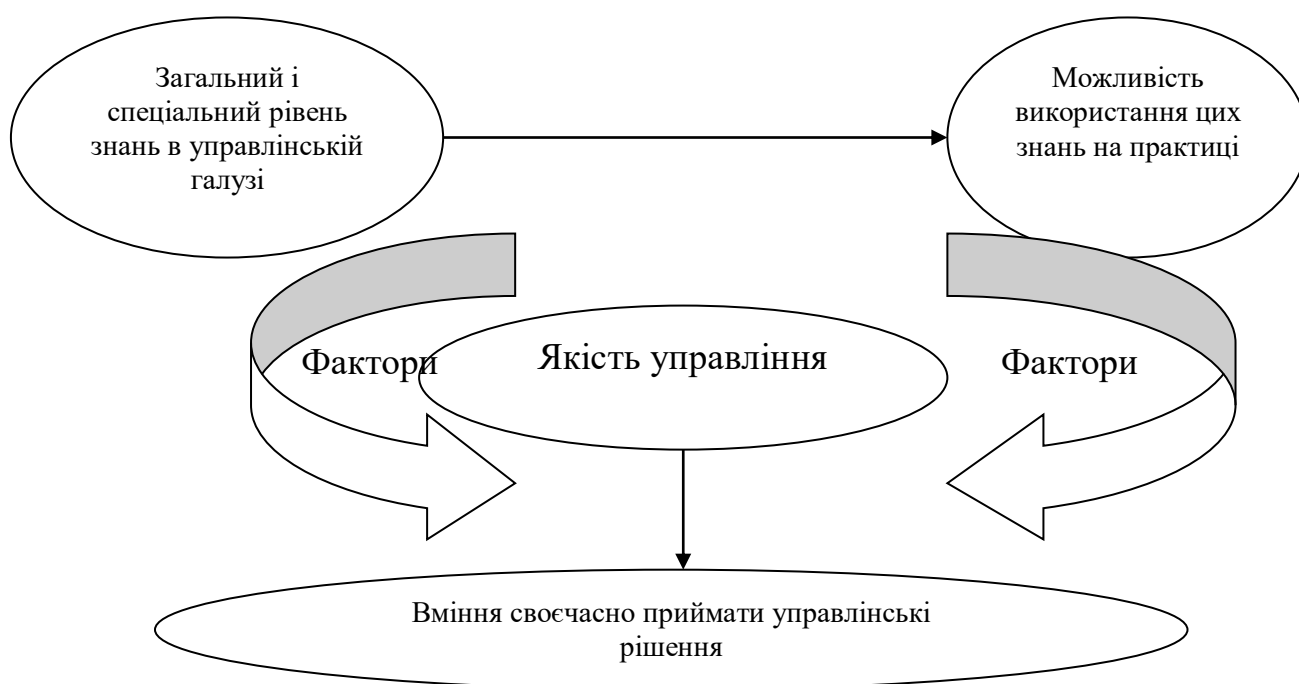


Рис. 3.1. Взаємозв'язок чинників, що впливають на якість управління

Задача інформаційної системи – забезпечити нормальне протікання інформаційних процесів для задоволення потреби управління в інформації.

Формування інформаційної системи на підприємстві має здійснюватися так, щоб були задіяні та враховані всі аспекти його фінансово-господарської діяльності.

У зв'язку з цим першочерговою задачею є забезпечення оптимізації взаємозв'язків і залежності інформаційних потоків між всіма основними функціями управління, що дасть можливість отримання корисної інформації,

необхідної для ухвалення економічних рішень.

Роль і значення фінансової звітності і Приміток до неї зокрема полягає в інформаційному забезпеченні підприємства і визначається ступенем запитуваності інформації, яка формується системою управління, що наочно підтверджує рис. 3.2.

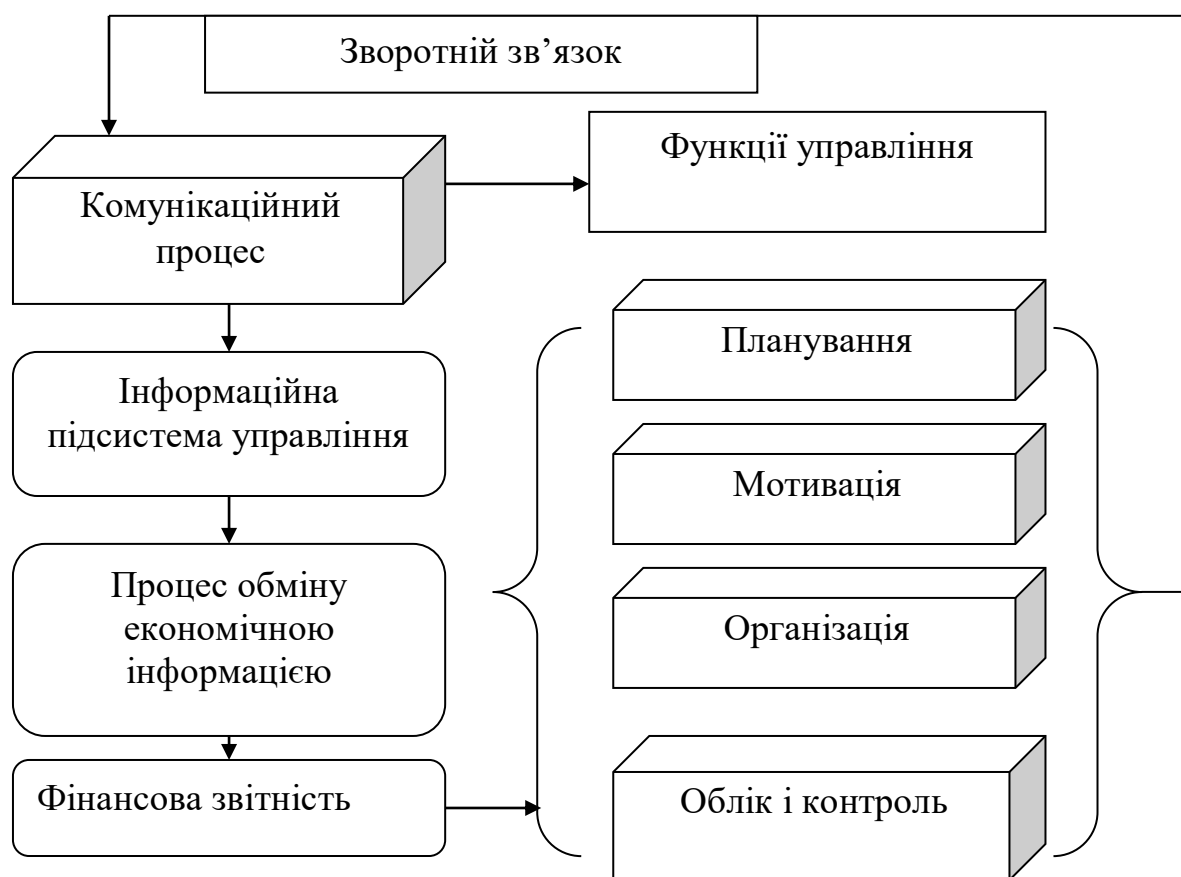


Рис. 3.2. Місце фінансової звітності в інформаційному забезпеченні системи управління

Необхідно визнати, що облікова і, особливо, звітна інформація – це основа для ухвалення важливих управлінських рішень як усередині підприємства, так і поза ним. Особливу важливість при цьому має саме фінансова звітність, оскільки нею можуть користуватися як внутрішні користувачі, так і зовнішні. Вона забезпечує кількісну інформацію для реалізації функцій: планування; організації; мотивації; контролю.

Для реалізації функції планування Примітки до річної фінансової

звітності є основою складання фінансових планів.

Для реалізації функцій організації та мотивації фінансова звітність є інформаційним забезпеченням оцінки й діагностики діяльності підприємства і пошуку шляхів та перспектив його подальшого ефективного розвитку.

Для функції реалізації рішень інформація фінансової звітності необхідна для зіставлення з даними фінансового плану і, як наслідок, коректування подальшої діяльності.

Інформація Приміток до річної фінансової звітності дозволяє ухвалювати певні управлінські рішення, оскільки Примітки:

1. Надають інформацію, яка дає можливість ухвалити управлінське рішення. Більшість цих рішень, незалежно від їх суті, базується на фінансових розрахунках. Облік і фінансова звітність забезпечують ці розрахунки необхідною базисною інформацією та надають аналітичну орієнтацію про можливі дії та наслідки альтернатив, які розглядатимуться.

2. Розкривають економічні наслідки раніше ухвалених рішень. Навіть коли рішення недавно ухвалене і лише починає впроваджуватися в життя, воно вже може помітно впливати на справи підприємства. Цей вплив може мати вирішальний характер, тому наслідки ухвалених рішень повинні бути своєчасно доведені до зацікавлених осіб, щоб вони постійно мали інформацію про проблеми, які існують і виникають. Таким чином, надається можливість здійснювати зворотний зв'язок: Примітки до фінансової звітності, які періодично складаються для зацікавлених осіб, містять в собі відомості про економічні наслідки раніше ухвалених рішень.

Для реалізації функції контролю інформація Приміток необхідна з метою формування уявлень про ступінь досягнення стратегічної мети підприємства.

Примітки до фінансові звіти є головним джерелом необхідної інформації на постійній основі. Ця інформація забезпечує зворотний зв'язок за кожним ухваленим рішенням та деталізує дані, що містяться у фінансовій звітності і дозволяє більш точно її інтерпретувати.

Отже, в умовах ринкової економіки фінансова звітність, зокрема

Примітки до річної фінансової звітності господарюючих суб'єктів стає основним засобом комунікації і найважливішим елементом інформаційного забезпечення управління. Не випадково концепція зіставлення і публікації звітності є наріжним каменем системи національних стандартів в більшості економічно розвинутих країн. Будь-яке підприємство в тому або іншому ступені постійно потребує додаткових джерел фінансування. Знайти їх можна на ринку капіталів, привертаючи потенційних інвесторів і кредиторів шляхом об'єктивного інформування їх про свою фінансово-господарську діяльність, тобто в основному за допомогою фінансової звітності. Наскільки привабливими будуть опубліковані фінансові результати, що показують поточний і перспективний фінансовий стан підприємства, настільки висока вірогідність отримання додаткових джерел фінансування.

В національному чи глобальному масштабі користувачем фінансової звітності суб'єктів господарювання, насамперед суспільно значущих компаній чи корпорацій, прямо чи опосередковано стає все суспільство через різноманітні суспільні організації – пенсійні фонди, страхові компанії, які є найбільшими інвесторами та суб'єктами фондових та інших фінансових ринків, центральні та місцеві органи влади, міжнаціональні організації тощо.

Отже, фінансова звітність є суспільно важливою формою інформаційного забезпечення регулювання економіки загалом. Її формат повинен визначатися, передовсім, інформаційними потребами зовнішніх щодо підприємства користувачів інформації, а не його менеджерів, які мають інші механізми отримання необхідної інформації.

Висновки за розділом 3

1. На основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що доцільно змінити примітки до фінансової звітності стосовно інвестиційної нерухомості. Так, примітки до річної фінансової звітності за розділом II «Основні засоби» не повинні містити інформацію щодо інвестиційної нерухомості, а також

вартість інвестиційної нерухомості оціненої за справедливою вартістю. Такі дані повинні бути показані в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності.

Крім того окремим рядком до розділу III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності бажано було б доповнити інформацію щодо капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за рік.

2. Для контролю за результатами діяльності, а саме за функціонуванням способів забезпечення виконання договірних зобов'язань та процесом формування звітності на основі інформації, яка пов'язана з договірним процесом доцільно на ТОВ «Компанія Біос» вести Журнал обліку отриманих і наданих забезпечень, розробити внутрішню форму звітності, за допомогою якої можна фіксувати саме надані чи отримані підприємством способи забезпечення, та окремо зазначати в Пояснювальній записці до фінансової звітності стан розрахунків за договорами та, відповідно, стан отриманих і наданих забезпечень на певну звітну дату.

3. Запропоновано додати до існуючої на сьогодні ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” розділ XIV “Способи забезпечення виконання зобов'язання”, в якому будуть фіксуватися дані про стан зобов'язань за укладеними договорами до моменту виконання зобов'язань

4. З метою підвищення інформаційної Приміток нами обґрунтовано доцільність в VII розділі наводити дані про всі види резервів, сформовані на підприємстві з наступних можливих: забезпечення оплати відпусток працівникам; забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань; забезпечення наступних витрат на реструктуризацію; забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; забезпечення призового фонду; резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї; забезпечення матеріального заохочення; забезпечення відновлення земельних ділянок; забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів; забезпечення інших витрат і платежів.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення теоретико-методичних і практичних рекомендацій та надано свою позицію щодо складання Приміток до річної фінансової звітності. Для досягнення поставленої мети в роботі було сформульовано та вирішено ряд завдань.

Визначено мету, склад та призначення фінансової звітності підприємства. На основі критичного аналізу та оцінки наукової літератури ми сформували сутність фінансової звітності як систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у форми звітності, які надають користувачам релевантну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі за звітний період для прийняття користувачами фінансової звітності відповідних рішень. При дослідженні складу фінансової звітності встановлено, що на відміну від національних П(С)БО, які чітко регламентують форми фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку лише встановлюють склад інформації, яка повинна відображатися у звітності і пропонують не встановлені законодавством форми, а рекомендаційні компоненти фінансової звітності. Досліджено якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності. Критична оцінка існуючих визначень поняття «принцип бухгалтерського обліку» дозволила уточнити його сутність. Вважаємо, що обліковим принципом є основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. На основі аналізу підходів авторів до класифікації принципів бухгалтерського обліку, вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропоновано доповнити вітчизняну законодавчу базу вимогою відповідності фінансової звітності господарюючого суб'єкта Міжнародним стандартам фінансової звітності. Доведено доцільність

вилучення з переліку принципів бухгалтерського обліку базових підходів періодичності і єдиного грошового вимірника, що сприятиме забезпеченню потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів в обліковій інформації, зібраній на основі грошових і негрошових (нефінансових) вимірників, важливої для прийняття управлінських рішень.

На нашу думку найбільш важливим якісними характеристиками фінансової звітності є: дохідливість, доречність, достовірність, порівнюваність, релевантність, своєчасність, цілісність, економічність.

Досліджено склад та призначення Приміток до річної фінансової звітності підприємства. Дослідивши склад Приміток у ретроспективі, встановлено, що із прийняттям Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2000 році склад річної звітності суттєво змінився. Роль документа, який містить показники і пояснення, що забезпечують деталізацію та обґрунтованість фінансових звітів, а також іншу необхідну інформацію, виконують тепер Примітки до річної фінансової звітності, які є «рівноправною та рівноцінною фінансовою звітністю. Хоча по суті Примітки не є самодостатнім звітом, оскільки їх інформація є корисною тільки у разі її співставлення з іншими формами. У міжнародній практиці Примітки до фінансової звітності є чи не найважливішою складовою звітної інформації будь-якої компанії. Адже саме завдяки їм можуть почерпнути детальні відомості про результати господарювання підприємства та визначити рівень інвестиційної привабливості останнього. Міжнародні стандарти фінансової звітності (бухгалтерського обліку) не формалізують Приміток, а лише закріплюють загальні вимоги до інформації, яка мусить бути в них розкритою, тоді як в Україні затверджено окрему звітну форму, яка є складовою Приміток – Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5). Негативним є те, що ця форма містить лише цифрову інформацію без текстових пояснень. Це негативно впливає на повноту розкриття інформації у Примітках, зважаючи на те, що деяку інформацію, яку пропонують до розкриття чинні стандарти обліку, неможливо представити у цифровому варіанті, і вона вимагає словесних

пояснень.

Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність ТОВ «Компанія Біос» та постановку обліково-аналітичної роботи. Відмічено, що основним документом, що регулює діяльність підприємства є статут ТОВ «Компанія Біос». Підприємство має лінійно-функціональну організаційну структуру управління, що дає можливість оперативної підготовки та реалізації управлінських рішень, сприяє надійному контролю за їх виконанням. Облікові процедури на підприємстві здійснює бухгалтер. Провівши аналіз фінансового стану ТОВ «Компанія Біос», оцінивши ліквідність та платоспроможність підприємства за останні три роки було виявлено, що підприємство в достатній мірі забезпечене основними засобами та ефективно їх використовує. Спостерігається також збільшення оборотних активів, але при цьому негативною тенденцією є значне уповільнення оборотності оборотних активів. Щодо джерел формування майна товариства, то основну частку займає позиковий капітал, відбувається негативна тенденція до його збільшення. Тому керівництву необхідно посилити контроль за розміром залученого капіталу з метою недопущення втрати автономності товариства. Позитивним є те, що протягом всього аналізованого періоду підприємство є прибутковим і платоспроможним, спостерігається підвищення фінансової незалежності. Але одним із недоліків є уповільнення оборотності капіталу, що свідчить про зниження рівня ділової активності підприємства. Тому вважаємо за доцільне виявляти резерви для скорочення тривалості операційного циклу та реалізації продукції, яка користується меншим попитом. Оцінивши показник банкрутства, виявлено, що ТОВ «Компанія Біос» це не загрожує.

Досліджено методику складання Приміток до річної фінансової звітності, що дозволило дійти висновку, що на підприємстві вони складаються відповідно до вимог чинного законодавства. Але виявлено певні зауваження, зокрема у фінансовій звітності відсутні деякі необхідні реквізити зокрема не повністю заповнена текстова частина звітності, а також на звітах, що зберігаються на підприємстві відсутні печатка та підписи осіб, що відповідальні за складання фінансової звітності. Негативним моментом є також те, що ТОВ «Компанія

Біос» у складі Приміток подає лише форму 5, без додаткової текстової частини, яка не містить всієї інформації, яка повинна бути розкрита у Примітках до фінансової звітності. Тому ми рекомендували керівництву доповнити Примітки до річної звітності текстовою частиною у вигляді аналітичної записки.

За результатами проведеного дослідження визначено напрями удосконалення Приміток до річної фінансової звітності на ТОВ «Компанія Біос». Вважаємо, що розділ II Приміток до річної фінансової звітності доцільно доповнити ще однією таблицею, у якій буде наводитися інформація щодо наявності, руху та використання орендованих основних засобів, оскільки вони є важливою складовою матеріально-технічної бази підприємства. Крім того, необхідно зазначати суму, яка сплачена орендарем орендодавцю за основні засоби, що використовуються на умовах операційної оренди, яка дасть змогу контролювати стан розрахунків за орендними платежами. Дані щодо інвестиційної нерухомості доречно наводити в окремому розділі, а не в розділом II «Основні засоби», так як інвестиційна нерухомість не є складовою основних засобів. Також окремим рядком до розділу III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності доречно доповнити інформацію щодо капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за рік. Для контролю за результатами діяльності, а саме за функціонуванням способів забезпечення виконання договірних зобов'язань доцільно ТОВ «Компанія Біос» окремо зазначати в Пояснювальній записці до фінансової звітності стан розрахунків за договорами та стан отриманих і наданих забезпечень на певну звітну дату.

Проаналізувавши Примітки до річної фінансової звітності ТОВ «Компанія Біос», відмітимо, що в цілому показники, які зазначені у Примітках взаємоузгодженні між собою та з іншими формами фінансової звітності. Але існують певні неточності, які не є суттєвими. Це дає підстави стверджувати про в цілому достовірно складені Примітки до річної фінансової звітності. Отже, проаналізувавши Примітки до річної звітності ТОВ «Компанія Біос» вважаємо, що вони можуть бути основою для прийняття відповідних рішень користувачами звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие : монография. Москва: АО «Дис», 2002. 288 с.
2. Алексеева А. В., Шаповалова А.П., Уманців Г. В. Звітність підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ. Київський національний торговельно-економічний університет, 2013. 367 с.
3. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Москва: «Экспертное бюро-М», 1997. 351 с.
4. Безверхий К. В., Бочуля Т. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 184 с
5. Біла Л.М. Ретроспективний аналіз становлення бухгалтерської звітності. *Вісник Житомирського державного технічного університету*. 2003. № 4. С. 37–43.
6. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: ЦУЛ, 2000. 692 с.
7. Бланк И.А. Управление прибылью. 2-е изд., расш. и доп. – Київ : Ника – Центр, Эльга, 2002. 752 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 2-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 576 с.
9. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка. [3-те вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет Львівська політехніка “Інтелект-Захід”, 2004. 912 с.
10. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / С.С. Герасименко та ін; под ред. С.С. Герасименко. Суми: ДВНЗ «УАБС НБ», 2010. 162 с.
11. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. 2-ге вид. - Житомир: ПП «Рута», 2008. 480с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник [Ф.Ф. Бутинець та ін; під ред. Ф.Ф. Бутинця. 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2009. 912 с.
13. Ван Грюнинг Х. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое руководство. 3-е изд. перераб и доп] – Москва: Весь мир, 2006. 244 с.
14. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. Изд. 8-е, исправл. Москва, 2010. 570 с.
15. Вейсман М.И. Теория бухгалтерского учета и основы бухгалтерского учета отраслей народного хозяйства М. Госстатиздат, 1962. 352 с.
16. Вейцман Р.Я. Курс учета. Третье издание (посмертное). Москва: ЦУНХУ Госплана СССР – В/О «Союзоргучет», 1936. 416 с.
17. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку підручник. Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К.: Основи, 1999. 943 с.
18. Верига Ю.А., Гладких Т.В., Орищенко М.М. Фінансовий облік : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2012. 438 с.
19. Верига Ю.А., Захарченко В.Ю., Карпенко Є.А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2011. № 20(1). С. 186-193.
20. Верига, Ю.А., Левченко З.М., Ватуля І.Д. Звітність підприємств: навч. Посібник. 2-ге вид., доп. і перероб. – Київ: ЦУЛ, 2008. 776 с.
21. Веснин В.Р. Основы менеджмента. Москва : Гноми-пресс, 2005. 440 с.
22. Войнаренко М.П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики. – Київ: Наукова думка, 2002. 718с.
23. Волинец Л. Задачи сферы применения МСБУ 1. *Современный бухгалтер.* 2006. №24. С. 31–38
24. Вороная Н., Свіріденко А., Солошенко Л., Дзюба Н. Облік у торгівлі.

Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. 2012. №4. С. 1-128.

25. Голов С.Ф. “Контурна картка” бухгалтерського обліку в ХХІ столітті. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей міжнародної науково – практичної конференції: Київ, 23 жовт.2009р. Київ: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. 582с.

26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: ЦУЛ, 2007. 522 с.

27. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами.– Харків: Фактор, 2013. – 1072 с.

28. Голубнича Г. П., Мельник Т. Г. Звітність підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Київський університет, 2012. 575 с.

29. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 463 – IV URL : www.nau.kiev.ua (дата звернення: 09.09.2020).

30. Грей С. Дж., Нидлз Б.Е. Финансовый учет: глобальный подход Москва: Волтерс Клувер, 2006. 614 с.

31. Гроші та кредит: підручник. Савлук М.І. та ін. 3-тє вид. перероб. і доп.; за заг. ред М.І.Савлука. Київ: КНЕУ, 2002. – 598 с.

32. Должанський А.М., Р.В. Рибачок Відображення інформації про основні засоби та нематеріальні активи у формах звітності. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.10. С. 199–203.

33. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.

34. Жуган Н.С., Мілька А.І. Етапи розвитку бухгалтерського балансу. Соціально-економічні та правові чинники розвитку національної економіки України: облікові, аналітичні та контрольні аспекти в сучасних умовах інтеграційних процесів: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 22 листопада 2018 р.). Полтава: ПУЕТ, 2018. С. 108-110.

35. Журавель Г.П., Хомин П.Я. Звітність підприємств: навч. посібник.

Київ: Професіонал, 2006. 656 с.

36. Жураковська І. Відображення прав на об'єкти інтелектуальної власності у звітності. *Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал*. 2009. № 11. С. 50–57.

37. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. Львів: «Центр Європи», 2002. 671 с.

38. Затока Т.В. Розкриття інформації про способи забезпечення виконання зобов'язань у звітності: напрями удосконалення. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2012. № 2(20). С. 212–220.

39. Звітність підприємства: алгоритми складання фінансової звітності для студентів денної форми навчання галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» освітньокваліфікаційного рівня «Бакалавр» [упоряд.: К. В. Безверхий]. Київ: КНУТД, 2015. 79 с.

40. Звітність підприємства: підручник. М. І. Бондарта ін. – Київ : «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.

41. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і оподаткування») за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. 432 с.

42. Зоріна В.Н., Осадча Т.С., Зорін Г.Г. Фінансова звітність підприємств: навч. посібник . Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 200 с.

43. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., 2011. 576 с.

44. Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління підприємствами роздрібної торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Київ, 2011. 23 с.

45. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Полтава:ПУЕТ, 2013. 359 с.

46. Карпенко Є.А., Кулик В.А. Аудит бізнес-ризиків: переваги, недоліки та можливості застосування в Україні. Науковий вісник Херсонського

державного університету. Серія «Економічні науки», 2019. Випуск 33 (2019).– С. 225 - 230

47. Кіндрацька Л. М. Фінансовий та управлінський облік у банках: підручник. Київ: КНЕУ, 2008. 816 с.

48. Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент : навчальний посібник. Г.Г.Кірейцев. Київ: ЦУЛ, 2003. 492 с.

49. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): учеб.пособие. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 432 с.

50. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / М.О. Козлова. Житомир, 2005. 330 с.

51. Колас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: учеб. пособие; пер. с франц. под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. 576 с.

52. Коробко О.М. Підвищення аналітичних можливостей бухгалтерської фінансової звітності. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2002. Вип.56. С.213 – 216.

53. Коробко О.М. Принципи формування фінансової звітності. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2002. Вип.58. С.257–260.

54. Крупельницька І. Г. Звітність підприємства: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 232 с

55. Крупка Я.Д., Назарова К.С. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2009. № 7. С. 144–149.

56. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

57. Кучеренко Т. Принцип обачності у фінансовій звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 8. С. 8–11.

58. Ларікова Л.Ф, Белоусова Л.І., Гавриленко І.О. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Луганськ: Вид-во Східноукр. нац. ін-ту ім. В.Даля, 2004. 384 с.
59. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємства: підручник. 2-е вид., перероб. та доп. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 612 с.
60. Лисовина А.П. Теория и методика исследования годовых отчетов социалистических промышленных предприятий как исторического источника: монографія. Кишинев, «Штиинца», 1983. 176 с.
61. Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: Международные и национальные стандарты. Суммы: Изд-во «Университетская книга», 2001. 158 с.
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ М-ва фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (із змінами та доповненнями). URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293629 (дата звернення: 28.06.2020).
63. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ М-ва фінансів України 27 червня 2013 р. № 635. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876 (дата звернення: 24.06.2020).
64. Механизм управления финансовыми потоками промышленного предприятия в условиях глобализации : монографія. В.А. Панкратов и др. Донецк: Донецкий национальный университет, 2005. 188 с.
65. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL : www.minfin.gov.ua (дата звернення: 09.10.2020).
66. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000. Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. 1272 с.
67. Мілька А. І., Коцій М.П. Якісні характеристики фінансової звітності. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми теорії та практики: матеріали Міжнародної науково-практичної

інтернет-конференції (м. Полтава, 21-22 травня 2018 р.). Полтава: ПУЕТ, 2018.- 186 с. С. 86-88.

68. Міщук І.П., Рижкова О.В. Формування ефективної політики управління товарними запасами торговельного підприємства. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2012. Вип. 22.3. С. 297-302.

69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page>. (дата звернення: 18.12.2019).

70. Небава М.І. Теорія макроекономіки: навч. посіб. для вузів. Київ: Слово, 2003. – 536 с.

71. Николаева О.Е., Шишкова Т.В.Международные стандарты финансовой отчетности. Москва: Эдиториал УРСС, 2003. – 240 с.

72. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2006. № 9. С.6 – 9.

73. Ночовна Ю.О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. *Ефективна економіка*. 2018. . С.47-54.

74. Ночовна Ю.О., Кулик В.А. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2015. №776. С.141-146.

75. Організація бухгалтерського обліку: підручник. За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир: ПП "Рута", 2002. 592с.

76. Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: учебное пособие. Минск: ООО «Информпрес», 2000. 216 с.

77. Пасенко Н.С. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості: міжнародна та вітчизняна практика . *Управління розвитком*. – 2006. - № 9. –

С.186 – 187.

78. Петраковська О. В. Необхідність підготовки фінансової звітності банків відповідно до міжнародних стандартів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Ч.І., 2005. № 1(31). С.193-197.

79. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир, 2005. 420 с.

80. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. Вищих навч. закл.]. Київ : ЦУЛ. 2019. 509 с.

81. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.08.2020).

82. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банківських установах України: Постанова Правління Національного банку України від 30.12.98 №566. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.12.2019).

83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 (із змінами та доповненнями). URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (дата звернення: 23.10.2019).

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 18.12.2019).

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-9900> (дата звернення: 18.12.2019).

86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 18.12.2019).

87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська

заборгованість”: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237 URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 18.12.2019).

88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 „Фінансові інвестиції”: Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. №91 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (дата звернення: 18.12.2019).

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”: Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.1999 р. №860/4153 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 18.12.2019).

90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 URL: www.nau.kiev.ua.

91. Приймак С. В., Костишина М. Т., Долбнєва Д. В. Фінансова звітність підприємств: навчально-методичний посібник. Львів: Ліга-Прес, 2016. 268 с.

92. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV URL: www.nau.kiev.ua. (дата звернення: 18.12.2019).

93. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. №476 URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=375395&cat_id=293536 (дата звернення: 18.12.2019).

94. Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення: Наказ Мінфіну України від 09.08.1993 р. № 55. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0142-93/ed19961105> (дата звернення: 18.12.2019).

95. Про примітки до річної фінансової звітності: Наказ Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.12.2019).

96. Прохар Н.В., Марченко К.С. Фінансова звітність малих підприємств України та зарубіжжя: спільні ознаки й відмінності.

Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики : збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 11-12 травня 2017 р.). Полтава: ПУЕТ, 2017. 219 с. С. 28-30.

97. Система оподаткування в Україні: концептуальні виміри. Монографія. за заг. ред. Т.Т. Ковальчука. К.: "МП Леся", 2007. 318 с.

98. Скотнікова Л.П., Миланич Т.А., Солодовнік О.О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві: навч.-метод. посіб-ник. Х.: ВД "ИНЖЕК", 2003. 328 с.

99. Сльозко Т.М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності. *Фінанси України*. 2010. № 3. С. 110–117.

100. Снігурська Л.П. Облік у банках (У схемах і таблицях) : навч.посіб. Київ: КНЕУ, 2009. 519 с.

101. Соболев Г. О., Карпенко Є.А. Роль повторної перевірки в оцінюванні якості процедур первинного контролю. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*, 2018. № 4 (89). С. 94 - 103

102. Советский энциклопедический словарь. Прохоров А.М. и др. Москва: «Советская Энциклопедия», 1980. 1600с.

103. Соколов Я.В., Бычкова И.А. Принципы бухгалтерського учета. *Бухгалтерский учет*. 1998. №10. – С.8-10

104. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. 328 с.

105. Сопко В.В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 113-124.

106. Сопко В.В. Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. №7–8. С. 2–10.

107. Сорокина Е.М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики. 2–е изд. перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, , 2004. 1796 с.

108. Степанова А. В., Шкирдова О. В. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности: назначение и состав. URL: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-40435.html?page=38#12571762> (дата звернення: 18.12.2019).
109. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и бухгалтерской отчетности. СПб.: Питер, 2003. –263 с.
110. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 554 с.
111. Ткаченко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні з використанням міжнародних стандартів. *Підприємництво, господарство і право*. 2001. №11. С. 86–88.
112. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Київ: Алерта, 2007. – 954 с.
113. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов. Под ред. Н.Г.Сычева, В.В.Ильина. М.: Финансы и статистика, 2003. 272с.
114. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами: навч. посіб. Левицька С. О. та ін. Луцьк: РВВЛуцький НТУ, 2013. 410 с.
115. Управління ресурсами підприємства: навчальний посібник. Крамаренко В.І. та ін. Київ: ЦУЛ, 2004. 288 с.
116. Хендриксен Э.С., Ван-Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Э.С.Хендриксен; пер. с англ. под ред. В.Я.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
117. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. 288 с.
118. Хорунжий С. Г. Виконання угод з цінними паперами в депозитарній системі. *Фінансові ризики*. 2001. № 1. С. 12–17.
119. Цал-цалко, Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посібник. К.: ЦУЛ, 2002. 360 с.
120. Цивільний кодекс України від 16.01.03 № 435-IV URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 26.03.2020).

121. Чалий І. Примітність приміток / І. Чалий // Бухгалтерія. – 13 лютого 2006 року. – С. 2-8
122. Чебанова Н.В., Чупир Т.Я., Василяно Ю.А. Фінансова звітність підприємств. – Харків: Фактор, 2006. 444 с.
123. Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль: навч. посібник. – Київ: Пектораль, 2006. 316 с.
124. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: практикум: навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2003. 436 с.
125. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 444 с.
126. Шимановська-Діанич Л.М., Карпенко Є.А. Особливості та переваги впровадження процесно-орієнтованого управління підприємствами України. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики: збірник наукових праць. 2010. Вип. 1(8). С. 627-67.
127. Шимановська-Діанич Л.М., Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі : монографія. Полтава: ПУЕТ, 2012. 269 с.
128. Шнейдман Л. З. Что в МСФО означает понятие "эквиваленты денежных средств"? URL: <http://www.lawmix.ru> (дата звернення: 26.03.2020).
129. Щенков С.А. Отчетность производственных объединений и предприятий. Учебник для вузов. Москва: «Финансы», 1976. 264 с.