Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____Олена МАГОПЕЦЬ
«14 » листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
_____ Красін В.М.
« 14 » листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
_____ Олена ЧЕРНОВОЛ
« 14 » листопада 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри економіки, менеджменту та комерційної діяльності
_____ Тетяна РЯБОВОЛИК

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____Олена МАГОПЕЦЬ
« 14 » листопада 2022року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

_____ Красін Владислав Миколайович _____
(прізвище, ім′я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Особливості формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я _____

2. Керівник роботи (проекту)
Черновол Олена Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент _____
(прізвище, ім′я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту __14 листопада 2022 р._____

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)
_____
_____
_____
_____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання
«__30__»_____вересня_____ 2022 р.

Підпис керівника

_____ _____
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання
«__03___»_____жовтня_____ 2022 р.

Підпис здобувача

_____ _____
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Красін Владислав Миколайович. Особливості формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

В першому розділі розглянуто фінансовий облік як основа формування фінансової звітності, з'ясовано використання даних фінансової звітності в управлінні. У другому - надано організаційно-економічну характеристику комунальному некомерційному підприємству «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради; з'ясовано сучасний стан формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні досліджуваного підприємства. У третьому розділі розроблено напрями оптимізації облікового забезпечення формування фінансової звітності комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради.

Ключові слова: Положення (стандарти) бухгалтерського обліку**,** Міжнародні положення фінансової звітності, Міжнародні стандарти аудиту, цифровізація, консалтинг, якість інформації, якість фінансової звітності, бізнес-поцес, вуалювання, третій сектор, внутрішні регламенти

SUMMARY

Krasin Vladislav Mykolayovych. Peculiarities of the formation of financial reporting and the use of its data in the management of communal non-commercial enterprises - health care institutions. Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Accounting and taxation in the management of business activities and the public sector economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2022.

In the first section, financial accounting is considered as the basis for the formation of financial statements, the use of financial statement data in management is clarified. In the second, the organizational and economic characteristics of the communal non-commercial enterprise "Center of primary medical and sanitary care" of the Ajam village council are provided; the current state of the formation of financial reporting and the use of its data in the management of the investigated enterprise is clarified. In the third section, directions for optimizing the accounting support for the formation of financial statements of the communal non-commercial enterprise "Center for primary medical and sanitary care" of the Ajam village council are developed.

Key words: accounting regulations (standards), international financial reporting regulations, international auditing standards, digitalization, consulting, quality of information, quality of financial reporting, business process, veiling, third sector, internal regulations

ЗМІСТ

ВСТУП 8

РОЗДІЛ 1. НОРМАТИВНО – МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я 13

1.1. Фінансовий облік як основа формування фінансової звітності 13

1.2. Фінансова звітність та використання її даних в управлінні 28

Висновки до розділу 1 42

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМ НЕКОМЕРЦІЙНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ» АДЖАМСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ 44

2.1. Організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради 44

2.2. Сучасний стан формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні досліджуваного підприємства 55

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

4.1. Напрями оптимізації облікового забезпечення формування фінансової звітності

4.2. Шляхи вдосконалення формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Аджамської сільської ради

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Достовірність фінансової звітності багато в чому детермінує адекватність та своєчасність прийнятих управлінських рішень зовнішніх та внутрішніх її користувачів (власники, менеджмент, інвестори, кредитні установи, податкові органи, контрагенти та ін.). Але різноманітність організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, стратегій та типів їх визначає високу ступінь мінливості відображення звітних даних в інформаційному просторі та зумовлює необхідність з'ясування особливості формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання в залежності від специфіки їх діяльності, організаційно-правової форми тощо. Є суттєві особливості формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я

Теоретичні питання формування звітності досліджували у своїх такі працях вітчизняні вчені: Білуха М., Верига Ю., Голов С., Жук В., Канцуров О., Г. Кірейцев, Коцупатрий М., Корягін М., Кужельний М., Кузьмінський А., Кузьмінський Ю., Кучеренко Т., Куцик П., Лютова Г., Пушкар М., Савчук В., Селіванова Н., Сопко В., Ткаченко Н., Швець В. та ін. За визначеним напрямком суттєвими є також роботи провідних зарубіжних дослідників: Й. Бетге, Л.А. Бернстайна, М.Ф. Ван Бреди, П.Ф. Друкера, Е.С. Хендріксена, Ч. Хоргрена., Р. Каплан, Метьюс, Д. Нортона, М. , Ф. Обербрінкманна, Ж. Рішара, Р. Хервіга та багатьох інших.

Результати досліджень науковців характеризуються глибиною теоретичних висновків, значущістю висвітлених питань і узагальнень та становлять значний вклад у розвиток вітчизняної системи обліку та звітності. Проте потребують подальшого дослідження питання особливостей формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я.

Мета дослідження. Метою дослідження є з'ясування проблемних аспектів формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я і розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Теоретико-методологічною та інформаційною базою дослідження послужили чинні принципи, правила та методологічні положення в галузі бухгалтерської (фінансової) звітності та аналізу фінансового стану підприємств, що випливають із законодавчих та нормативних документів, вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, статті у періодичних виданнях, Інтернет-ресурси, а також теоретичні розробки вітчизняних та зарубіжних вчених з досліджуваної тематики, матеріали наукових конференцій, монографічна література.

Задачі дослідження. Відповідно до поставленої мети було поставлено такі завдання:

- розглянути фінансовий облік як основу формування фінансової звітності;
- дослідити фінансову звітність та з'ясувати використання її даних в управлінні;
- надати організаційно-економічну характеристику комунальному некомерційному підприємству «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради;
- з'ясувати сучасний стан формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні досліджуваного підприємства;
- розробити напрями оптимізації облікового забезпечення формування фінансової звітності.

Об'єктом дослідження є процес формування комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я фінансової звітності та використання її даних в управлінні.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних питань, пов'язаних із формуванням комунальними некомерційними

підприємствами – закладами охорони здоров'я фінансової звітності та використання її даних в управлінні.

Базовим для дослідження обрано комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинних документів, регістри аналітичного та синтетичного обліку, звітність та внутрішні регламенти комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради, законодавчі та нормативно-правові документи.

Методи дослідження. У ході роботи використані загальнонаукові і специфічні методи пізнання: способи групування та статистичних порівнянь; методи функціонально-логічного аналізу і організаційного моделювання; інші методи наукового пізнання економічних і управлінських процесів.

У процесі дослідження отримано наступні результати, що мають елементи наукової новизни:

- **доведено,** що розуміння бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу передбачає можливість розгляду звітності як облікового інформаційного продукту, що створюється із відповідним рівнем якості;
- **зазначено**, що з позицій формування фінансової звітності найбільший інтерес представляє процес формування облікової політики;
- **обґрунтовано** доцільність використання консалтингових послуг для комунальних некомерційних підприємств при формуванні фінансової звітності, у тому числі при розробці облікової політики;
- **визначено проблеми і окреслені перспективи розвитку** формування комунальними некомерційними підприємствами –

закладами охорони здоров’я фінансової звітності та використання її даних в управлінні.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому що, розроблені рекомендації можуть бути використані у обліковій практиці комунальних некомерційних підприємств.

Обсяг роботи. Робота викладена на 130 сторінках, вона містить 11 рисунків, 9 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 134 найменування та викладений на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1
НОРМАТИВНО – МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1. Фінансовий облік як основа формування фінансової звітності

Відповідно до нормативної регламентації формування фінансової звітності економічними суб'єктами визначається, що в її основі лежить фінансовий облік, який є обов'язковим,ґрунтується на науково-обгрунтованих принципах та регламентується стандартами (Закон про бухгалтерський облік, НП(С)БО 1, МСФЗ).

Відмінною рисою розвитку вітчизняної ринкової економіки є те, що різко зросла невизначеність у навколишньому середовищі економічного простору. Внаслідок ринкових перетворень з'явилися нові суб'єкти господарювання та нові користувачі повної, достовірної та об'єктивної економічної інформації про господарську діяльність як комерційних так і некомерційних підприємств. Основним джерелом такої інформації є фінансова звітність підприємств, яка включає найбільш концентровані категорії, що оцінюють безпеку налагодження ділових відносин – показники платоспроможності та фінансової стійкості. У зв'язку з цим управління діяльністю підприємства висуває дуже жорсткі вимоги до обліково-аналітичної інформації.

Нові умови організації та ведення бізнесу, трансформування організаційно-правових форм підприємств вимагають не тільки впровадження принципово інших способів господарювання, а й зміни поглядів на сутність та зміст основних функцій, які виконують спеціалісти обліково-аналітичних відділів підприємств для забезпечення ритмічної та

рентабельної її роботи. Серед цих функцій – аналіз фінансового становища.

При вивченні поведінки окремих «економічних суб'єктів у інформаційному просторі фінансового ринку використовується інформація двох підвидів:

- фінансова, під якою розуміється певний алгоритм побудови системи фінансових даних; її основу складає бухгалтерська (фінансова) звітність;
- нефінансова чи інша інформація, чи, за визначенням Дж. Міллера (J.G.Miller), інформація, яка не розкривається у фінансовій звітності» [132].

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності IAS1 «Подання фінансової звітностізвітності», «фінансова звітність є структурованим відображення фінансового стану та фінансових результатів підприємства» [68]. Метою складання фінансової звітності є «розкриття інформації про фінансовий стан, фінансові результати та рух коштів підприємства, яка буде корисна широкому колу користувачів після ухвалення ними економічних рішень. Фінансова звітність також показує результати управління ресурсами, довіреними керівництву підприємства» [68].

Розвиток системи бухгалтерського обліку насамперед пов’язаний із розвитком потреб користувачів облікової інформації. Основні групи користувачів фінансової звітності наведені у таблиці 1.1.

Виділяються такі методологічні підходи до оцінки достовірності фінансової звітності:

– бухгалтерський (фінансовий), орієнтований на задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів;
– статистичний, спеціально не виділений дослідниками у даний час, який дозволяє оцінювати достовірність фінансової звітності у взаємозв'язку з економічними процесами, що протікають на макрорівні.

Таблиця 1.1

Основні групи користувачів фінансової звітності

Користувачі фінансової інформації					
Внутрішні користувачі	Зовнішні користувачі				
	З прямим фінансовим Інтересом	Податкові органи	Професійні учасники фондового ринку	Органи управління економікою	Без фінансового інтересу (інші групи)
апарат управління підприємства; власник; персонал.	реальні або потенційні інвестори; кредитори; постачальники	Регіональні та районні податкові інспекції	Центральний банк; дилери; брокери; фондові біржі.	Мінеконом-розвитку України; Міністерство фінансів; профспілки.	аудиторські фірми; фінансові консультанти; інвестиційні аналітики; органи статистики; спілки бухгалтерів та аудиторів; арбітраж

Бухгалтерський (фінансовий) підхід, що реалізується відповідно до МСФЗ IAS1, встановлює, що «фінансова звітність має достовірно представляти фінансове становище, фінансові результати та рух коштів підприємства» [68].

Таким чином, достовірність трактується як «правдиве відображення наслідків скоєних операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат» [68].

Терміни, що характеризують поняття «достовірність фінансової звітності» та її різні аспекти, мають різне трактування в МСФЗ, національних бухгалтерських стандартах, міжнародних та національних стандартах аудиторської діяльності, а також у науковій та професійній літератури.

Так, у стандартах МСФЗ IAS1 та IAS8 виділено поняття «помилки» (перепустки чи спотворення) - «пропуски чи спотворення у фінансовій

звітності підприємства для одного або більше періодів, що виникають внаслідок невикористання чи неправильного використання надійної інформації, яка була в наявності, коли фінансова звітність за ті періоди була затверджена до випуску та могла обґрунтовано очікуватися бути отриманою та розглянутою у ході підготовки та подання цієї фінансової звітності» [67, 68]. Серед помилок слід виділяти «результати математичних прорахунків, помилок при застосування облікової політики, неуважності чи неправильного тлумачення фактів, і навіть шахрайства» [67, 68].

При цьому помилки вважаються суттєвими, «якщо вони окремо або разом могли б вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі фінансової звітності. Істотність залежить від розміру та характеру пропущеної інформації або спотворення, що оцінюються в рамках супутніх обставин» [67]

У Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 200 «Основні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародними стандартами аудиту» під спотворенням розуміється «розбіжність між включеною до звітності сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації у фінансовій звітності та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які потрібні відповідно до застосовної концепції підготовки фінансової звітності. Спотворення можуть бути наслідком недобросовісних дій або помилок» [67]. Таким чином, на відміну від МСФЗ IAS1 та IAS8, розмежовуються терміни «помилки» та «спотворення». У МСА 320 «Істотність при плануванні та проведенні аудиту» поняття суттєвості представлено у різних концепціях підготовки фінансової звітності і трактується по-різному, але загалом зміст поняття характеризують такі положення:

– «спотворення, включаючи перепустки, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони окремо чи в сукупності вплинуть на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності»;

– судження про суттєвість формуються з урахуванням супутніх обставин та залежать від розміру та (або) характеру спотворення;

– судження про те, які саме питання є суттєвими для користувачів фінансової звітності, що формуються з урахуванням загальних потреб у фінансовій інформації серед користувачів як представників єдиної групи. Не беруться до уваги можливі наслідки спотворень для окремих конкретних користувачів, чиї інформаційні потреби можуть істотно відрізнятися» [67].

МСА 450 «Оцінка спотворень, виявлених у ході аудиту» встановлено «обов'язки аудитора щодо оцінки впливу виявлених спотворень на аудит та невиправлених спотворень, якщо такі є, на фінансову звітність» [67]. У документі уточнюється, що ступінь суттєвості спотворень, виявлених у ході аудиту, визначається відповідно до МСА 320. Стандартом встановлено, що «Спотворення можуть виникнути в результаті: неточності при зборі або обробці даних, з урахуванням яких готується фінансова звітність; пропуску суми або розкриття інформації; помилкового оцінного значення в результаті упущення чи явно неправильного тлумачення фактів; суджень керівництва щодо оціночних значень, які аудитор вважає необґрунтованими, або вибору та застосування облікової політики, яку аудитор вважає неналежною» [67].

В іншому нормативному документі МСА 240 «Обов'язки аудитора щодо недобросовісних дій при проведенні фінансового аудиту звітності» зазначається, що «спотворення у фінансовій звітності можуть виникати або внаслідок несумлінних дій, або внаслідок помилки» [67]. Відрізнити несумлінні дії від помилки, є можливим лише при встановленні факту навмисності або ненавмисності дій, що призвели до спотворення фінансової звітності. Для аудитора несумлінними діями є дії, «які призводять до суттєвого спотворення фінансової звітності» [67].

Для цілей аудиту виділяють два види умисних спотворень – «спотворення внаслідок недобросовісного складання фінансової звітності та спотворення внаслідок неправомірного присвоєння активів» [67].

Як показують результати аналізу наукової та методичної літератури, дослідження, присвячені механізмам трансформації даних про господарської діяльності економічних суб'єктів інформації, необхідну (тобто достовірну та достатню) при прийнятті економічних рішень, фрагментарні та не дозволяють оцінити тип поведінки суб'єктів, розмежувавши несвідомі (помилки) та свідомі спотворення фінансової звітності. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне доповнити класифікацію різних видів спотворень фінансової звітності (рис. 1.1.).

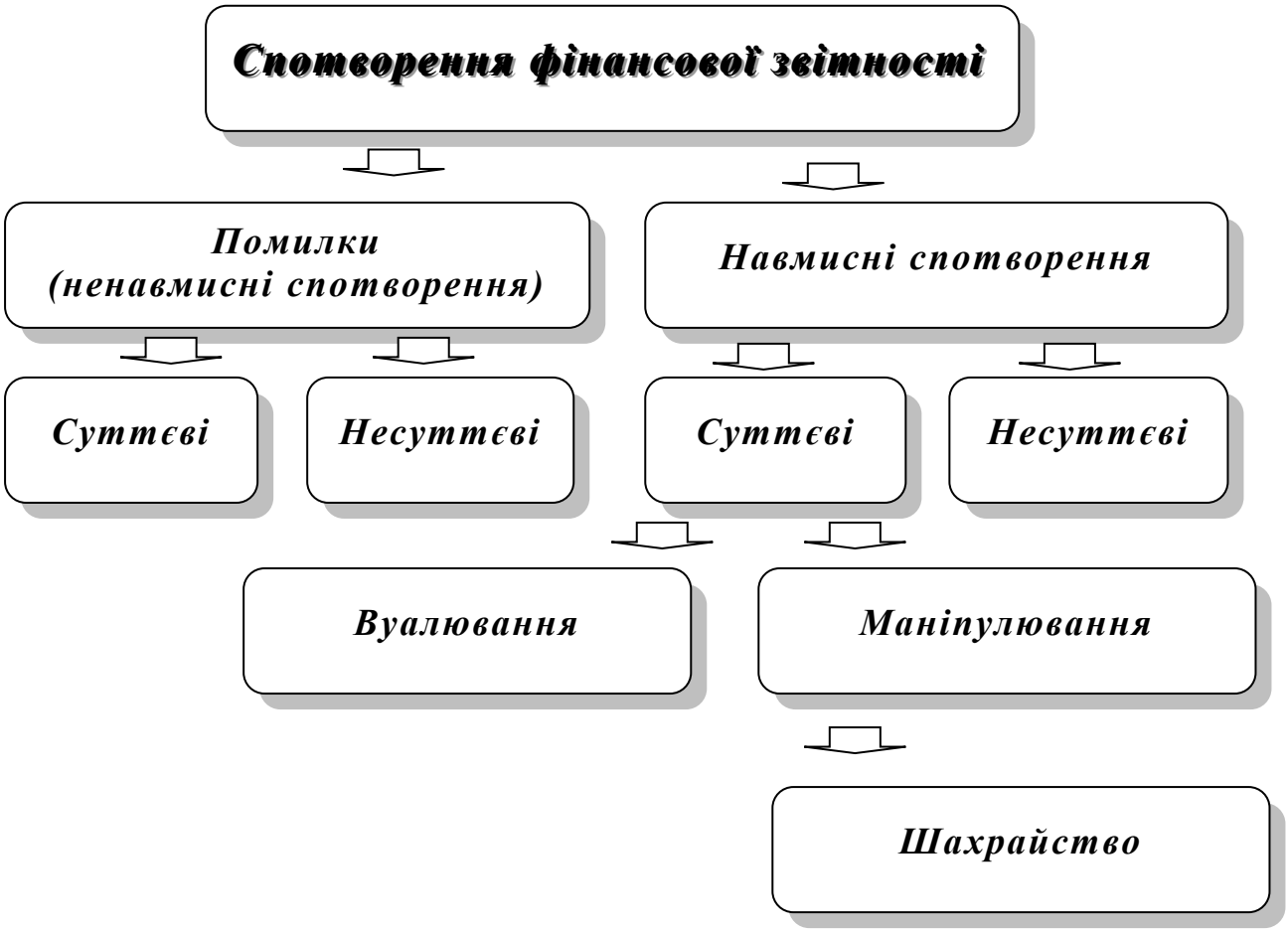


Рис. 1.1 Класифікація видів спотворень фінансової звітності з точки зору положень бухгалтерського обліку

Помилки – це неточності, які були допущені при формуванні фінансово звітності, які призвели до неправильного відображення або не відображення фактів господарської діяльності.

За ступенем впливу на ефективність управлінських рішень, помилки, поділяються на:

– суттєві, якщо помилки окремо чи в сукупності (за один і той самий звітний період), впливають на результати рішень, що приймаються стейкхолдерами на основі фінансової звітності;

– несуттєві помилки, що не впливають на ефективність управлінські рішення.

Під свідомим спотворенням розуміється умисне приховування чи спотворення фінансової звітності з метою введення в оману її користувачів, або приховування фактів розкрадання матеріальних цінностей.

Свідомі спотворення, своєю чергою, класифікуються на вуалювання та маніпулювання фінансової звітності. Вуалюванням фінансової звітності визнається факт, за якого вимоги нормативних документів виконуються, але абсолютну істину все-таки не досягнуто.

Найбільш поширеними способами вуалювання фінансової звітності є:

– згортання зобов'язань;

– дроблення статей з метою подальшого об'єднання їх з іншими статтями звітності;

– об'єднання різнорідних сум у одній статті звітності;

– подання дійсних зобов'язань як умовних тощо.

Перевищення допустимих меж методології бухгалтерського обліку характеризує термін "Маніпулювання". Маніпулювання фінансовою звітністю - це свідоме суттєве спотворення результатів господарської діяльності або приховування інформації з метою введення в оману

зацікавлених сторін (користувачів), що супроводжується порушенням чинного законодавства.

На якість прийняття управлінських рішень користувачами впливають усі види спотворень фінансової звітності. Ступінь впливу безпосередньо залежить від масштабів спотворень. Якість представленої звітності безпосередньо впливає на прийняття рішення, і як наслідок на розвиток підприємства.

Виявлення спотворень фінансової звітності утруднено внаслідок того, що реальні сукупності мають властивості нестійкості, що вимагає розвитку підходів щодо нівелювання невизначеності при прийнятті економічних рішень шляхом більш ефективного використання наявної фінансової інформації та розробки нових підходів до оцінки бухгалтерської (фінансової) звітності.

Особливість статистичного підходу до визначення достовірності фінансової звітності обумовлена тим, що для мінливих соціально-економічних систем неможлива формалізація функціональних причинно-наслідкових зв'язків у формі математичних моделей. Тому доцільно виділити поведінкові «сліди», які утворюються в результаті взаємодій економічних суб'єктів в інформаційному просторі.

Оцінка достовірності фінансової звітності є областю активних досліджень вчених та практиків у зв'язку з необхідністю обґрунтування прийнятих рішень (стратегій, програм, проектів) на макромезо- та макрорівнях. Тобто, основу прийняття оптимальних рішень становить якісна, достовірна та об'єктивна інформація. Проте, на сьогодні відсутня єдність у поглядах щодо «об’єкта якості». Так, використовуються низка категорій як синоніми (наприклад, «якість облікової інформації» та «якість бухгалтерської звітності»).

Термінологічна неузгодженість призводить до ускладнення процесу побудови загальної моделі оцінки якості облікового інформаційного

продукту. Це обумовлює необхідність проведення систематизації існуючих підходів (рис. 1.2).

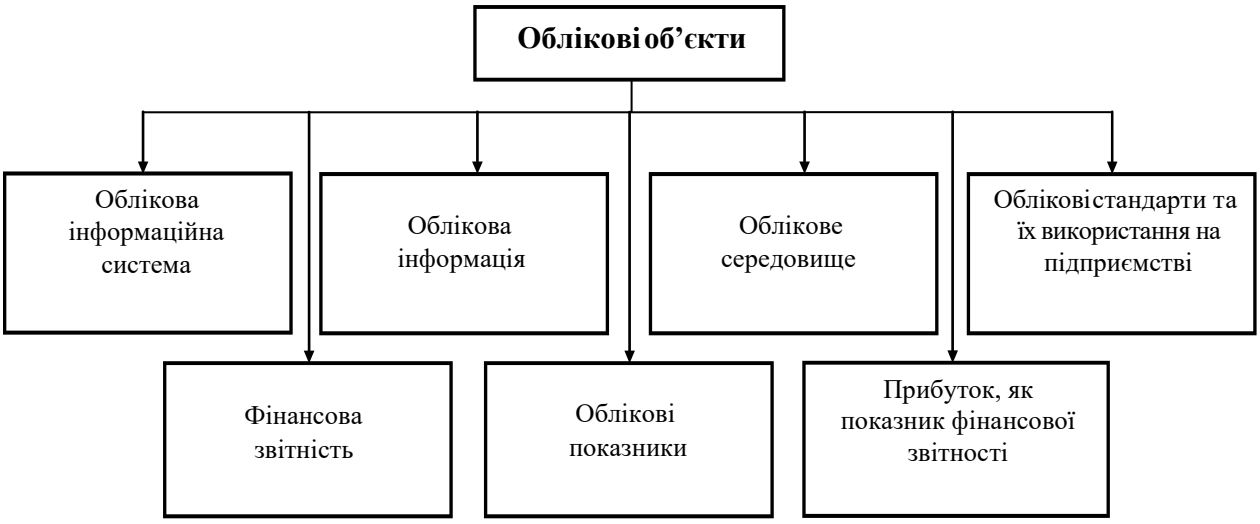


Рис. 1.2. Загальна модель формування облікового інформаційного продукту

Виокремлюють дві основні групи факторів, що впливають на якість інформації бухгалтерського обліку.

Перша група пов'язана зі специфікою облікової методології. Це створює можливості для прояву професійного судження бухгалтера при визнанні та оцінці об'єктів обліку. При цьому облік повинен бути організованим і вестись так, щоб фінансова звітність була достовірною і неупередженою.

Друга група факторів, що впливають на якість інформації бухгалтерського обліку, пов'язана з поінформованістю користувачів фінансової звітності про рівень її якості. Тому, навіть за умови надання користувачам високоякісної фінансової звітності, вони вже проінформовані, але розуміють, що їх оцінка може бути суб'єктивною. Це значно впливає на прийняття рішень. Таким чином, інформування про рівень якості фінансової звітності дозволяє забезпечити взаємозв'язок між обліковими показниками та їх реальним сприйняттям з боку користувачів облікової інформації.

Сьогодні серед вчених немає одностайності щодо набору критеріїв, які є основою визначення рівень якості фінансової звітності.

Американські дослідники Д. Еболі, Дж. Хьюз та Дж. Лю «розглядають якість прибутку як показник, що вимірюється за допомогою аномальних нарахувань, які виступають в якості постійної для інформаційної асиметрії, впливаючи на вартість капіталу» [42]. За підходом цих авторів визначається не лише якісь фінансової звітності, «як певного інтегрованого набору звітів, а безпосередньо слід оцінювати якість прибутку, як основного її показника. Якість прибутку визначається за допомогою розрахунку відхилень між грошовими потоками і прибутком підприємства, що є досить корисним для інвесторів, оскільки дозволяє їм побачити відмінність між реальною економічною картиною підприємства та її бухгалтерською моделлю, що одержується завдяки застосуванню принципу нарахування, який дозоляє відображати в обліку і звітності доходи і витрати у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей» [42].

За авторським підходом, найбільш доцільним є застосування категорії “якість в бухгалтерському обліку” стосовно бухгалтерської звітності, зокрема, фінансової звітності, яку можна вважати повноцінною продукцією облікової системи, яка пройшла всі стадії обробки.

Низка вчених розглядає облікову системи як окремий бізнес - процес, у результаті функціонування якого створюється інформаційний продукт у формі бухгалтерської звітності. Отже, отримані на виході із системи показники бухгалтерської звітності є основним результатом (продуктом) організації і функціонування бухгалтерського обліку.

Серед вітчизняних вчених одним із перших науковці, хто привернув увагу на можливості розуміння системи обліку як окремого бізнес-процесу, була Малюга Н. М.: «система бухгалтерського обліку виступає забезпечувальною ланкою у системі управління, тому вона призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію (свій продукт) відповідно до

потреб управління. Відповідно, під бухгалтерським продуктом автором розуміється вся вихідна інформація, яка надається обліковою системою, тобто не лише бухгалтерська звітність, а й інші джерела інформації – узагальнюючі документи, облікові регістри тощо» [61, с.33].

Проте, є і інші підходи. Так Проданчук М. А., розглядав «бухгалтерський продукт як сукупність технологічних засобів, методів та процедур, які реалізують інформаційний ресурс за рахунок синергічного ефекту, від використання якого очікується прийняття ефективних управлінських рішень, що сприятимуть отриманню економічних вигод. Отже, в основі продукту бухгалтерського обліку є облікова інформація, знання та обліковий інформаційний ресурс, які мають свою вимірність, вартість, корисність та якість, використання яких у бізнес-процесах підприємства сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень» [107]. Подібну позицію підтримують Левицька С. О. та Іващенко К. О.. Вони вважають «предметом та результуючим продуктом системи обліку обліковий інформаційний ресурс, під яким, в свою чергу, розуміються дані про факти господарської діяльності, які розглядаються як інформація системи обліку за результатами процесів аналізу об’єктів, їх оцінки, реєстрації та узагальнення, що підтверджується відповідними первинними документами, регістрами та формами звітності» [51, с. 66]. Отже, вводиться у науковий обіг два нових поняття – “обліковий інформаційний ресурс” і “обліковий (бухгалтерський) продукт”. Під “обліковим інформаційним ресурсом” розуміють бухгалтерські дані, які обробляються за допомогою облікового інструментарію, а під “обліковим (бухгалтерським) продуктом” – вихідна облікова інформація, зокрема, бухгалтерська звітність.

Система бухгалтерського обліку як певний виробничий процес, результатом функціонування якого є виготовлення інформаційного продукту, основується на організаційно-технічному структуруванні системи управління (рис. 1.2).

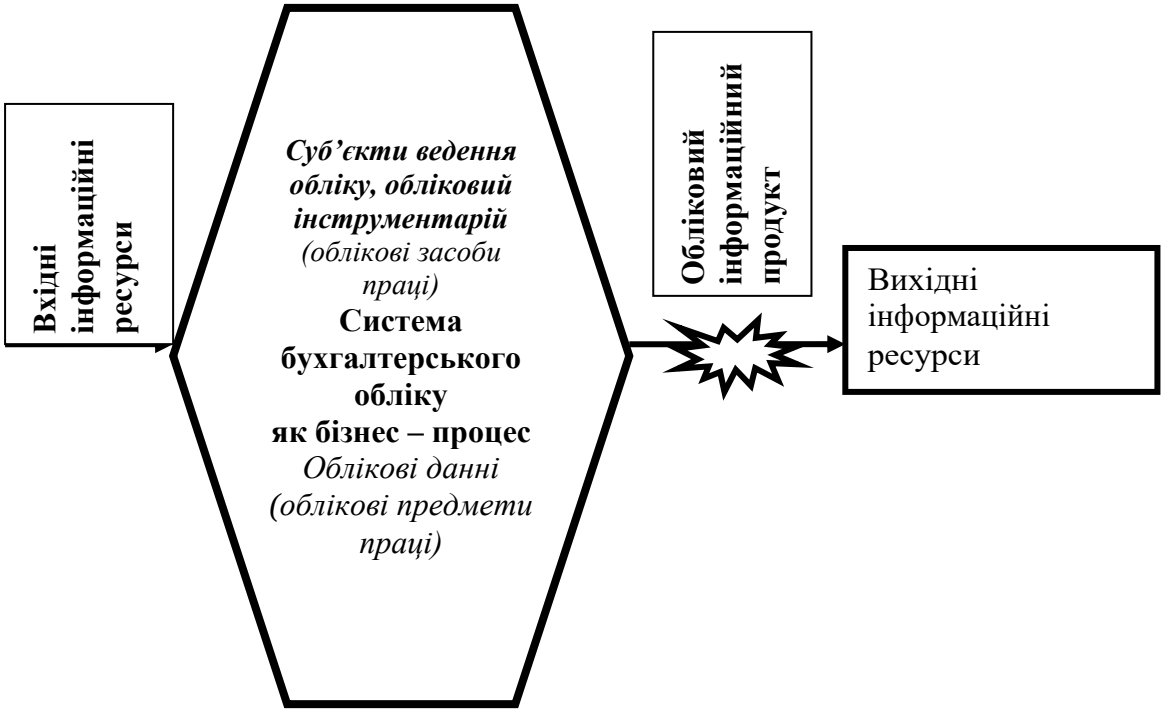


Рис. 1.2 Система бухгалтерського обліку (формування фінансової звітності) як інформаційний бізнес-процес

Отже, фінансова звітність - це інформаційний продукт, який створюється в системі бухгалтерського обліку і характеризується певним рівнем якості. Із цього випливає, що стандартизація бухгалтерського обліку і облікових процедур (як і будь-яких бізнес-процесів), є одним із найбільш вагомих інструментів підвищення якості фінансової звітності (продукту), який створюється системою.

В умовах сьогодення світова бухгалтерська наукова спільнота зазначає, що система бухгалтерського обліку виступає основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень. Це обумовлює доцільність першочерговість вирішення проблеми забезпечення якості облікової інформації. Так, Проданчук М. А. зазначає, що в «умовах розширення впливу інформаційного простору на функціонування господарського об'єкта, адміністративна та оперативна

діяльність суб'єктів господарювання все більше залежить від якості використовуваної інформації» [107].

Для «формування інформаційної бази прийняття будь-яких видів рішень і організації діяльності особливе значення має якість облікової інформації, підвищення якої – це найважливіша умова підвищення ефективності вироблюваних, прийнятих і реалізованих управлінських рішень» [107].

Для системи прийняття рішень на всіх рівнях внутрішнього та зовнішнього середовища цінним ресурсом є вихідна інформація. Її якість позначається на організації господарської діяльності.

На якість фінансової звітності суттєвий вплив також мають суб'єкти, які відповідальні за реалізацію професійного судження (фінансові менеджери, головні бухгалтери). Наявність можливості вибору методів обліку із представлених у стандартах альтернатив, дає їм можливість впливати на показники, від яких залежить якість фінансової звітності. З метою підвищення її рівня, власники підприємств повинні забезпечити відповідний стан корпоративного управління, а це сприяє залученню додаткового капіталу та побудові дієвої системи внутрішнього контролю.

При аналізі шляхів поліпшення якості фінансової звітності слід враховувати роль суб'єктів, що одночасно є і користувачами і особами, які встановлюють рівень її якості.

Ще одним з шляхів поліпшення якості фінансової звітності є підвищення рівня освіченості та компетентності аналітиків, менеджерів та інших суб'єктів, які приймають рішення на підставі фінансової звітності. Облік може бути повністю досконалим, але він стане дійсно досконалим лише у тому випадку, якщо люди, які використовують його дані, будуть настільки ж досконалі. Виходячи з цього можна констатувати, що фінансова звітність стане досконалою та високоякісною лише у тому випадку, коли паралельно зі змістовним удосконаленням фінансової

звітності буде відбуватися підвищення рівня апперцепції вітчизняних користувачів фінансової звітності.

Бухгалтерський облік як окремий бізнес-процес дозволяє розглядати фінансову звітність як обліковий інформаційний продукт, який має відповідний рівень якості. На якість фінансової звітності впливає ряд об'єктивних і суб'єктивних факторів, вплив яких можна нівелювати шляхом підвищення змістовного наповнення фінансової звітності та проведення формально-організаційних заходів.

Основна відмінність між обліковими даними та інформацією полягає у тому, що саме на підставі інформації є можливість приймати управлінські рішення. Інформація для прийняття управлінських рішень сконцентрована у фінансовій звітності. Отже, показники фінансової звітності є кінцевим інформаційним продуктом, на підставі якого приймаються рішення.

На сьогодні спостерігається тенденція доповнення показників фінансової звітності нефінансовими показниками, які дозволяють надати користувачам інформацію про "приховані" фактори, що не потрапляють до складу об'єктів облікового спостереження. Тобто, не повинна концентруватися лише на діяльності підприємства та його мікрозовнішньому середовищі. Сучасна фінансова звітність повинна сприяти наданню відповіді на актуальні питання функціонування соціально-економічних систем (соціальні, екологічні тощо). Це обумовлює виокремлення нових видів показників фінансової звітності. З метою удосконалення бухгалтерського обліку використовується значна кількість наукових методів і теорій, що забезпечує поступове наближення методології наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку із дослідженнями в економічних, соціальних, поведінкових та інших видах наук. Всі підходи можна об'єднати у два основні – міждисциплінарний (передбачає використання в облікових дослідженнях методології інших наук (інформатики, соціології, психології, лінгвістики тощо)) та

міждисциплінарний (базується на використанні методології досліджень, яка може застосовуватись в будь-яких науках (системний аналіз, синергетика тощо)).

1.2. Фінансова звітність та використання її даних в управлінні

Фінансова звітність слугує важливим інструментом для налагодження ефективного функціонування системи управління. З одного боку, вона є індикатором ефективності управління, а з іншого – основою для прийняття управлінських рішень (рис. 1.3).

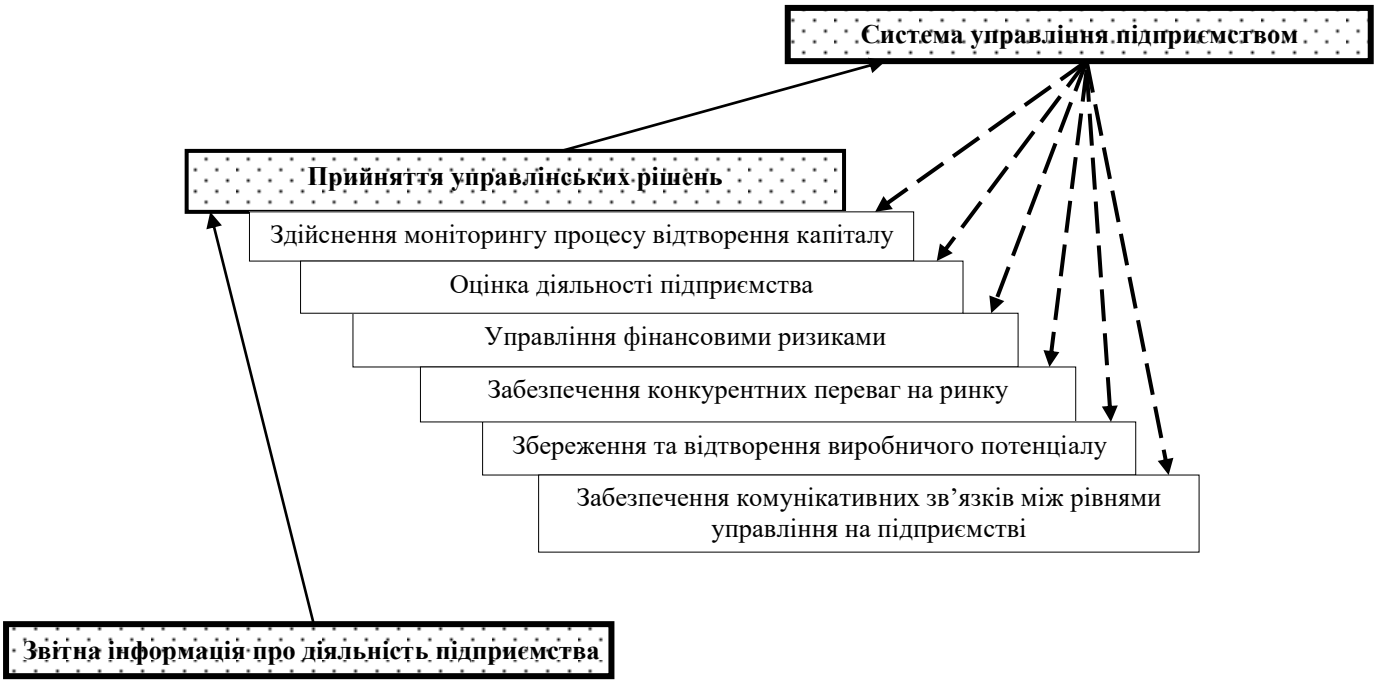


Рис. 1.3 Фінансова звітність в системі управління підприємством

На сучасному етапі «звітність виступає засобом взаємодії підприємства та інших суб'єктів ринкових відносин і є важливим інструментом для налагодження ефективно функціонуючої управлінської системи» [113].

Формування фінансової звітності відбувається у відповідності до зміни потреб користувачів, на які, у свою чергу впливають економіко -

політичні умови функціонування підприємств. Крім того, на процедуру формування фінансової звітності впливають зміни техніко - технологічного та організаційного забезпечення облікових процедур. Отже, формат фінансової звітності є відповіддю розробників облікової методології на потреби користувачів. Поява нових форматів звітності є адекватною реакцією облікової системи на зміни.

Розвиток фінансової звітності відбувається постійно, активно він розпочався наприкінці XV-го століття, що було обумовлено появою перших облікових технологій обробки та систематизації облікових даних. Крім того, розвиток технологій обумовив можливість формування і подання облікової інформації у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень.

Досліджуючи розвиток фінансової звітності можна прослідкувати не лише розвиток теорії і методології фінансової обліку, а і зробити висновок про розвиток суспільних соціально-економічних відносин. Розвиток фінансової звітності також ілюструє особливості формування товарних та фінансових ринків, відображує економічний порядок.

Фінансова звітність має суттєве значення як єдина система даних про майновий та фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів яка формується на підставі даних фінансового обліку за встановленими формами. Цей вид звітності є основним джерелом інформації про господарську діяльність та фінансовий стан підприємства, який дає можливість здійснювати достовірну оцінку його вартості. Від ефективності системи обліку та складання фінансової звітності залежить можливість виходу підприємств на міжнародні ринки, налагодження партнерських зв’язків з іноземними суб’єктами господарювання, залучення іноземних інвестицій, отримання зовнішніх кредитів тощо.

В НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" зазначено, що «бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів,

фінансова - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [72]. Деякими науковцями ототожнюється ««фінансова» та «бухгалтерська» звітність, при цьому визначають її як головне джерело інформації, необхідної для оцінки фінансового стану» [1]. Сьогодні фінансова звітність є основним засобом комунікації і найважливішим елементом інформаційного забезпечення управління. Формування ефективної інформаційної системи на підприємстві неможливо без врахування всіх аспектів його фінансово-господарської діяльності, забезпечення оптимізації взаємозв'язків і залежності між всіма основними функціями управління. При цьому широко використовується процесний підхід, відповідно до якого процес управління є системою загальних функцій де окремі стадії управлінського процесу логічно пов’язані у відповідному циклі, для якого є характерним прямий та зворотній рух, який постійно повторюється.

У сучасних умовах фінансова звітність слугує елементом інфраструктури ринкової економіки, реальним засобом комунікації, який дозволяє менеджерам різних рівнів мати змогу формувати стратегію і тактику розвитку підприємства. Саме на підставі даних фінансової звітності можна провести оцінку майнового стану, визначити результати діяльності та економічний потенціал підприємства, прогнозувати грошові потоки, приймати ефективні управлінські рішення.

Фінансова звітність є «комплексною моделлю відображення оптимізованої комбінації інтересів суб’єктів ринку, яка динамічно розвивається і модифікується під впливом сучасних змін економічного середовища. Вона одночасно виступає предметом конфлікту між її укладачами та користувачами, а також засобом його врегулювання» [33].

Фінансовій звітності притаманні характерні ознаки та особливості (в табл. 1.1.)

Таблиця 1.2 - Характерні ознаки, особливості та взаємозв'язок фінансової звітності з обліковою політикою підприємства

Вид звітності	**Призначення звітності**	**Значення облікової політики для звітності**
1	2	3
Фінансова звітність	Надання зацікавленим користувачам максимально об'єктивної інформації про фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання для оцінки його фінансового потенціалу	Законне маніпулювання показниками звітності, які становлять найбільше значення для суб'єкта господарювання (окремі облікові проведення впливають на узагальнення інформації)

Користувачі фінансової звітності «прагнуть отримати максимально достовірну інформацію про підприємство, тому що високий рівень поінформованості про фінансово-майновий стан в ринкових умовах є суттєвим засобом конкурентної боротьби в глобальному світі» [29].

У сучасних умовах фінансова безпека господарчого суб'єкта знаходиться під впливом різних загроз (внутрішніх і зовнішніх), які впливають негативно на фінансовий стан, що відображається у фінансовій звітності через фінансові показники діяльності. Визначальними факторами формування і забезпечення стабільності системи фінансової безпеки господарюючого суб'єкта є наявність ефективної облікової політики щодо достовірної фінансової звітності.

Фінансова звітність містить інформацію про виробничі процеси і засоби в узагальненому вигляді. До її складу входить «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (форма № 1), «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (форма № 2), «Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3), «Звіт про власний капітал» (форма № 4) та «Примітки до фінансової звітності» (форма № 5). Кожна із цих компонент фінансової звітності має своє призначення. Зокрема Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (форма № 1) відображає інформацію про активи, зобов'язання та капітал господарюючого суб'єкта на звітну дату. Виходячи із даних Баланс (Звіт

про фінансовий стан)» (форма № 1) можна з'ясувати фінансовий стан господарюючого суб'єкта на певну дату.

Рисунком 1.4 наведено фінансову звітність в інформаційній системі бухгалтерського обліку.

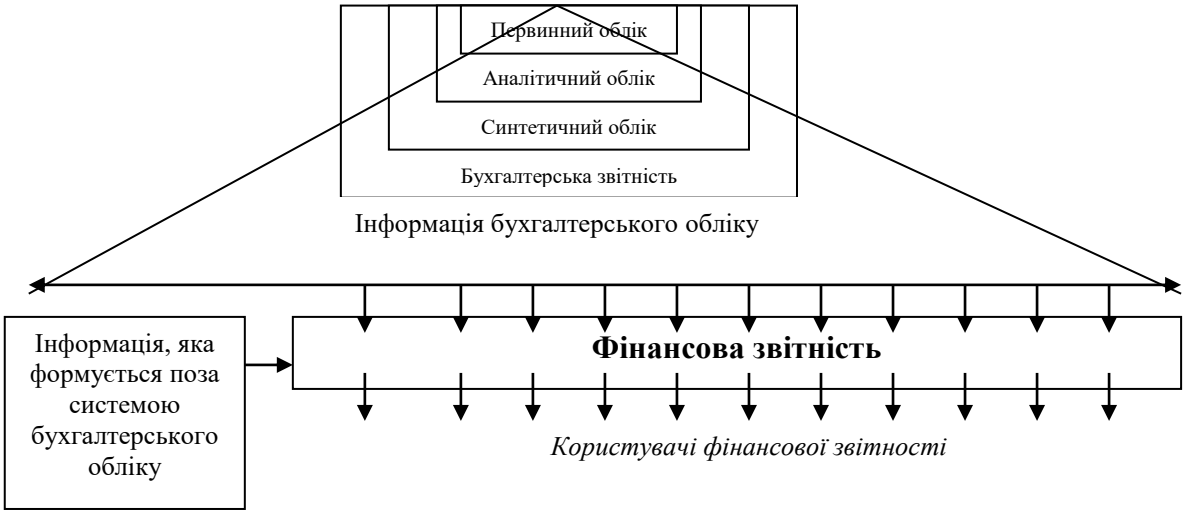


Рис. 1.4 Фінансова звітності в інформаційній системі бухгалтерського обліку

Облікові системи різних країн мають суттєві відмінності, які обумовлені соціально-економічними, політичними і географічними факторами. Це призводить до ускладнення сприйняття інформації користувачами із різних країн. Тому виникає необхідність систематизації правил у формі, яка буде доступною для розуміння як тими, хто її складає, так і користувачами. Усвідомлення необхідності щодо формування єдиних правил підготовки та представлення інформації для користувачів остаточно склалася на початку другої половини XX сторіччя. Саме ці правила визначили концепції формування та представлення інформації, яка міститься у звітності, яка отримала назву «фінансова».

Метою формування фінансової звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб користувачів, які покладаються на неї при прийнятті рішень як на основне джерело фінансової інформації. В

сучасних умовах держава не є головним користувачем фінансової звітності, а лише одним з них. Фінансова звітність складається для широкого кола користувачів, що включають власників, а також тих осіб, які тим чи іншим способом можуть вплинути на результати діяльності підприємства, включаючи кредиторів, клієнтів, постачальників та працівників.

Фінансова звітність (основний продукт системи бухгалтерського обліку) є основним джерелом інформації про підприємство, на який можуть покладатися зацікавлені в його діяльності особи, особливо ті з них, які не мають доступу до внутрішніх інформаційних джерел..

На розвиток бухгалтерського обліку впливає становлення цифрової економіки. У процесі розвитку цифрової економіки засоби та технології, що використовуються для роботи з інформацією, активно вдосконалюються, інформаційною базою прийняття управлінських рішень у галузі економіки стає бізнес-аналітика. Бізнес-аналітика є інструментом для пошуку, аналізу, моделювання та доставки інформації, яка необхідна для прийняття рішень. Це мультидисциплінарна сфера, що знаходиться на стику інформаційних технологій, баз даних, алгоритмів інтелектуальної обробки інформації, математичної статистики та методів візуалізації. Замість звичних для бухгалтерського обліку рахунків, первинних документів, фактів господарського життя, відомостей, економічного аналізу використовуються транзакції, атрибути, розподілені реєстри, тощо. Використання даних бухгалтерського обліку в бізнес-аналізі для прийняття рішень потребує попереднього суттєвого внутрішнього та зовнішнього збагачення. У системі інформаційного забезпечення прийняття рішень дані бухгалтерського обліку все частіше відіграють роль інформаційно-сировинного придатка. Вилучення корисності з цих даних відбувається за рамками бухгалтерського обліку на наступних етапах обробки.

Поки що автоматизація бухгалтерського обліку виявилася у простому перенесенні системи подвійного запису до програмного

середовища, яке призвело до неефективного використання складного обладнання. Як заявляють К. Колантоні та інші автори: «…Основною причиною затримки у застосуванні комп'ютерної технології до системи облікової інформації була несумісність між формою системи запису (подвійного запису), яка, слід пам'ятати, повільно розвивалася протягом минулих 500 років і більше, і способом обробки даних у комп'ютері...»[128, с. 96].

У зв'язку з розвитком цифрової економіки спостерігаються зміни інформаційних запитів користувачів. Як доказ B. Lev відзначає «стійке послаблення статистичної залежності цін на акції та ключових фінансових показників, що формуються в бухгалтерському обліку, таких як дохідність, балансова вартість або грошові потоки, що поступово знижує значення даних бухгалтерського обліку для інвесторів. Понад те, як інвестори, а й менеджери дедалі більше усвідомлюють зниження корисності облікової інформації, використовуючи до ухвалення управлінських рішень такі альтернативи, як економічна додана вартість (EVA), система збалансованих показників (BSC)» [131, з. 2-3].

У Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) представлені основні групи користувачів, що мають рівні права у відношенні звітної інформації: інвестори, службовці, кредитори, постачальники, уряд, суспільство. Європейські директиви, які регулюють облік та звітність, не розглядають спрямованість складання звітності та не визначають пріоритети щодо першочерговості забезпечення інформаційних потреб різних користувачів. У стандартах з бухгалтерського обліку США зазначається, що фінансова звітність призначається акціонерам, кредиторам та іншим інвесторам, а також іншим користувачам (під іншими користувачами розглядаються працівники та клієнти підприємства, урядові органи та суспільство в цілому, але всі вони розглядаються як другорядні). Такі пріоритети визначені тому, що в США прийнято вважати, що відомості, корисні

інвесторам та кредиторам, будуть корисні і іншим.

Формат фінансової звітності регламентується правилами та стандартами кожної країни. Так, фінансова звітність в Америці включає три основних звіти - баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів. Достатньо часто американські компанії включають до фінансової звітності звіт про нерозподілений прибуток та звіт про акціонерний капітал. У Великобританії фінансова звітність складається з балансового звіту, звіту про прибутки та збитки, звіту про рух грошових коштів та пояснювальної записки. У Франції фінансова звітність представлена балансом, звітом про прибутки та збитки і таблицею фінансування (поданий рух грошових коштів).

Фінансова звітність характеризується внутрішніми та зовнішніми зв’язками. Зовнішні - інформаційні зв’язки із формами статистичної звітності, оперативними та бухгалтерськими даними банків і контрагентів, реєстрами поточного обліку. Так дані про дебіторську заборгованість повинні відповідати сумам, які обліковуються у контрагентів підприємства. Згідно логіки побудови фінансової звітності балансові залишки повинні повністю відповідати даним синтетичного та аналітичного обліку, а також даним, які отримані у результаті інвентаризації активів та зобов’язань.

Окремі показники фінансової звітності мають між собою арифметичний взаємозв’язок, який обумовлений логікою побудови звітних форм. Саме перевірка взаємозв’язку показників фінансової звітності дозволяє впевнитися у правильності заповнення звітних форм (показники фінансової звітності мають як внутрішній взаємозв’язок (в межах однієї звітної форми), так і зовнішній (між різними звітними формами)).

Таким чином, фінансова звітність - це основна система даних про майновий та фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів. Формування фінансової звітності здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку за встановленими формами.

Фінансова звітність є основним джерелом інформації про господарську діяльність та фінансовий стан підприємства, надає можливість здійснювати достовірну оцінку його вартості.

Ефективність діяльності економічних суб’єктів господарювання насамперед залежить від якості економічної інформації, основним джерелом якої є фінансова звітність, на формування якої впливають цикли господарських операцій відповідно до яких здійснюється діяльність та вносяться відповідні коригування до бізнес - процесів.

Висновки до розділу 1

Відповідно до нормативної регламентації формування фінансової звітності економічними суб’єктами визначається, що в її основі лежить фінансовий облік, який є обов’язковим,ґрунтується на науково-обгрунтованих принципах та регламентується стандартами.

Відмінною рисою розвитку вітчизняної ринкової економіки є те, що різко зросла невизначеність у навколишньому середовищі економічного простору. Внаслідок ринкових перетворень з'явилися нові суб'єкти господарювання та нові користувачі повної, достовірної та об'єктивної економічної інформації про господарську діяльність як комерційних так і некомерційних підприємств. Основним джерелом такої інформації є фінансова звітність підприємств, яка включає найбільш концентровані категорії, що оцінюють безпеку налагодження ділових відносин – показники платоспроможності та фінансової стійкості. У зв'язку з цим управління діяльністю підприємства висуває дуже жорсткі вимоги до обліково-аналітичної інформації.

Облікова система є окремим бізнесом-процесом, у результаті функціонування якого створюється інформаційний продукт якому притаманний певний рівень якості, який має вплив на якість управлінських рішень.

На якість прийняття управлінських рішень впливають усі види спотворень фінансової звітності. Ступінь впливу спотворень насампеед залежить від їх масштабів. Якість представленої звітності безпосередньо впливає на прийняття рішення, і як наслідок на розвиток підприємства.

Достовірність облікової інформації трактується як правдиве відображення наслідків скоєних операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Терміни, що характеризують поняття «достовірність фінансової звітності» та її різні аспекти, мають різне трактування в МСФЗ, національних бухгалтерських стандартах, міжнародних та національних стандартах аудиторської діяльності, а також у науковій та професійній літературі.

Фінансова звітність - це інформаційний продукт, який створюється в системі бухгалтерського обліку і характеризується певним рівнем якості. Із цього випливає, що стандартизація бухгалтерського обліку і облікових процедур (як і будь-яких бізнес-процесів), є одним із найбільш вагомих інструментів підвищення якості фінансової звітності (продукту), який створюється системою.

В умовах сьогодення світова бухгалтерська наукова спільнота зазначає, що система бухгалтерського обліку виступає основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень. Це обумовлює доцільність першочерговість вирішення проблеми забезпечення якості облікової інформації.

Фінансова звітність є комплексною моделлю відображення оптимізованої комбінації інтересів суб’єктів ринку, яка динамічно розвивається і модифікується під впливом сучасних змін економічного середовища. Вона одночасно виступає предметом конфлікту між її укладачами та користувачами, а також засобом його врегулювання. Фінансова звітність характеризується внутрішніми та зовнішніми зв’язками.

На розвиток бухгалтерського обліку впливає становлення цифрової економіки. У зв'язку з розвитком цифрової економіки спостерігаються зміни інформаційних запитів користувачів. У процесі розвитку цифрової економіки засоби та технології, що використовуються для роботи з інформацією, активно вдосконалюються, інформаційною базою прийняття управлінських рішень у галузі економіки стає бізнес-аналітика. Бізнес-аналітика є інструментом для пошуку, аналізу, моделювання та доставки інформації, яка необхідна для прийняття рішень. Це мультидисциплінарна сфера, що знаходиться на стику інформаційних технологій, баз даних, алгоритмів інтелектуальної обробки інформації, математичної статистики та методів візуалізації. Замість звичних для бухгалтерського обліку рахунків, первинних документів, фактів господарського життя, відомостей, економічного аналізу використовуються транзакції, атрибути, розподілені реєстри, тощо.

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМ НЕКОМЕРЦІЙНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ» АДЖАМСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ

2.1. Організаційно-економічна характеристика комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради

Досліджуване підприємство - Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради було створено шляхом перетворення Комунального лікувального закладу «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кіровоградського району» на підставі рішення Кіровоградської районної ради у 2017 році у відповідності до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», яке у свою чергу було утворилося шляхом перейменування з Комунального некомерційного підприємства Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кропивницького району» у березні 2019 року відповідно до рішення виконкому Кропивницької районної Ради сьомого скликання Комунальне некомерційне підприємство Кіровоградської районної ради «Центр первинної медико-санітарної допомоги Кіровоградського району».

Досліджуване підприємство має ідентифікаційний код (код ЄДРПОУ), за організаційно – правовою формою Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради відноситься до комунальної організації (установи, закладу). У Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради визначений і

зареєстрований основний вид економічної діяльності - 86.10 Діяльність лікарняних закладів.

Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради станом на 01.01.2022 року діє на підставі Статуту від 27 серпня 2021 року (Додаток А).

Досліджуване комунальне некомерційне підприємство – заклад охорони здоров'я формує і подає до відповідних органів фінансову звітність.

Суттєве значення для ефективного управління підприємством має фінансовий аналіз. Аналіз фінансового стану некомерційного підприємства дає змогу виявити найбільш важливі аспекти та найслабші позиції у фінансовому стані підприємства.

Попередню оцінку фінансового стану некомерційного підприємства можна зробити на основі горизонтального та вертикального аналізу балансу.

Основними формами бухгалтерської звітності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є бухгалтерський баланс, звіт про фінансових результатах, пояснювальна записка та План використання бюджетних коштів.

Таблицею 2.1 і рисунком 2.1 наведена структура і динаміка основних складових активу балансів за останні роки Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради, які розраховані на підставі балансів.

Таблиця 2.1

Динаміка та структура активів Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради станом на 01.01.2018 – 01.01.2021рр.

Активи	на 01.01.2019		на 01.01.2020		на 01.01.2021		на 01.01.2022	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Основні засоби	5665	89,28	8603	89,25	499	25,46	640	24,95
первісна вартість	8554	-	12130	-	5022	-	697	-
знос	2888	-	3527	-	4523	-	57	-
Запаси	680	10,72	875	9,08	1006	51,33	1599	62,34
Поточна дебіторська заборгованість	-	-	55	0,57	9	0,46	2	0,08
Гроші та їх еквіваленти	1	0	106	1,10	446	22,76	324	12,63
Баланс	**6346**	**100,0**	**9639**	**100,0**	**1960**	**100,0**	**2565**	**100,0**

Наведені дані свідчать, що у структурі балансу станом на 01.01.2019 – 01.01.2020 рр. превалювали основні засоби (89 %), а з 01.01.2021по 01.01.2022 рр. – запаси (більше 50%)

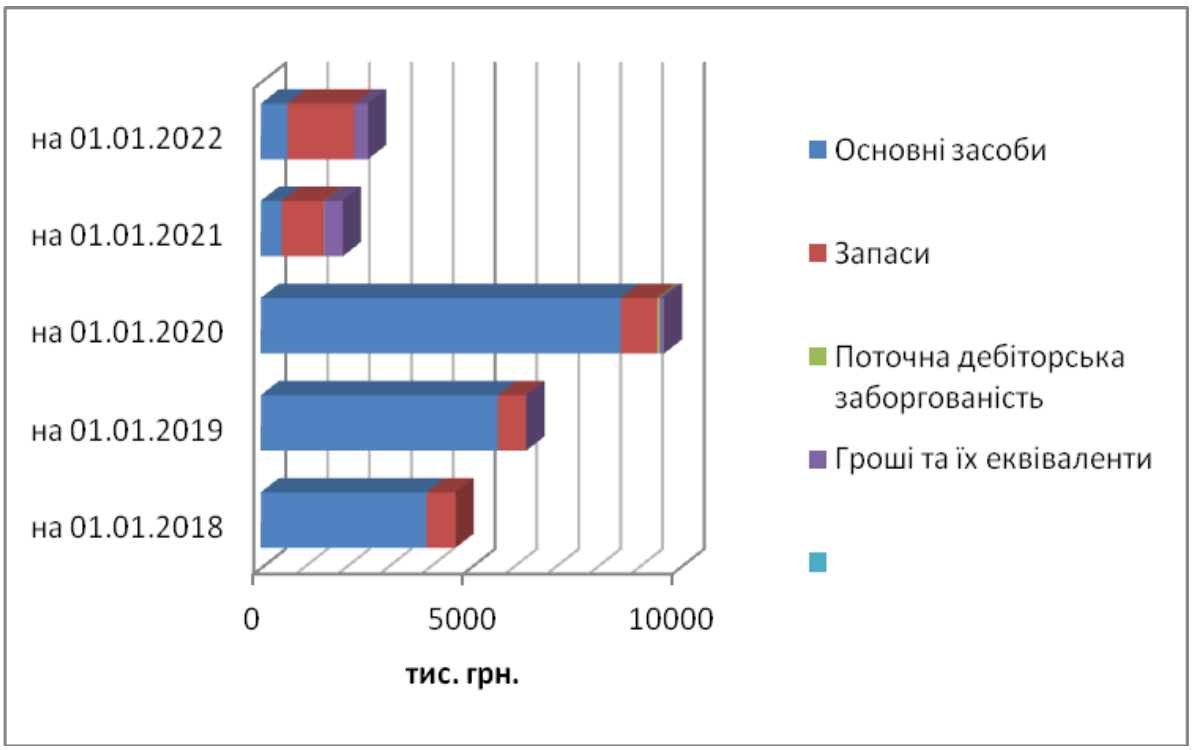


Рис. 2.1 Динаміка та структура активів Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради станом на 01.01.2018 – 01.01.2021рр.

Структура та динаміка пасивів балансу КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради унаочнена на рисунку 2.3.

Таблицею 2.2 наведено структуру і динаміку пасивів КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради.

Таблиця 2.2

Динаміка та структура пасивів КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради станом на 01.01.2019 – 01.01.2022 р., тис. грн.

Пасиви	на 01.01.2019		на 01.01.2020		на 01.01.2021		на 01.01.2022	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зареєстрований (пайовий) капітал	8553	134,78	12095	125,48	12275	626,28	697	27,17
Фінансовий результат	(2295)	-36,16	(3628)	-37,64	(11680)	-595,92	1410	54,97
Поточна кредиторська заборгованість	88	1,39	1172	12,16	1365	69,64	458	17,86
Баланс	**6346**	**100,0**	**9639**	**100,0**	**1960**	**100,0**	**2565**	**100,00**

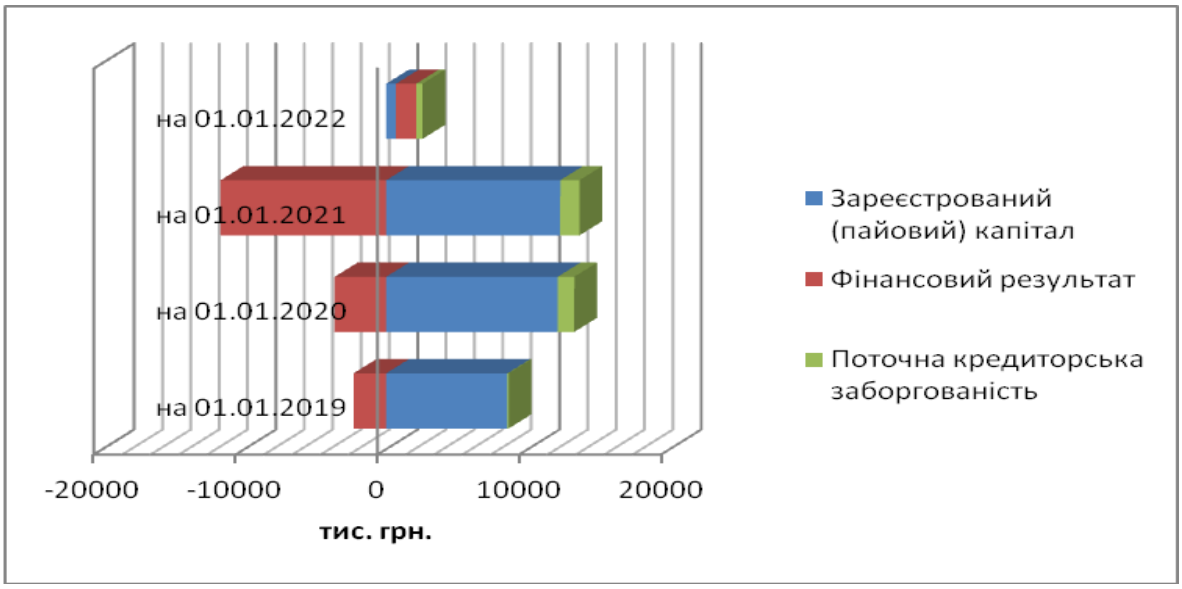


Рис. 2.2 Динаміка та структура активів Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради станом на 01.01.2019 – 01.01.2021рр.

Підставою для фінансового аналізу діяльності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є звітність. Проте сама по собі інформація наведена у обліку та звітності не розкривають достатньою мірою взаємозв'язок і взаємозалежність господарських процесів, які здійснюються в ході діяльності підприємства. Тому ті сторони діяльності підприємства, які не можуть бути відображені в обліку та звітності, вивчають шляхом їх аналізу. Таким чином, аналіз діяльності некомерційних організацій є як би продовженням обліку та звітності і виступає як форма контролю за напруженістю планових завдань, їх якістю та станом виконання, виявленням недоліків у роботі підприємства та пошуком резервів тощо.

Основні завдання аналізу діяльності досліджуваного некомерційного комунального підприємства – закладу охорони здоров’я такі:

– перевірка обґрунтованості показників внутрішньогосподарського планування, їх напруженості та реальності виконання;

- об'єктивний контроль за ходом виконання договірних зобов'язань, внутрішньогосподарських планів, оцінка діяльності підприємства щодо їх виконання;

- виявлення причин, що позитивно або негативно вплинули на виконання договірних зобов'язань та внутрішньогосподарських планів;

- пошук резервів виробництва та передових методів організації праці, застосування інноваційної техніки та технології, передового досвіду з метою підвищення якості медичних послуг, продуктивності праці, рентабельності, зміцнення фінансового стану і т. д.;

– розробка конкретних заходів щодо використання виявлених резервів, усунення недоліків;

- контроль за виконанням цих заходів.

В Україні (як у всіх країнах із ринковою економікою) некомерційним підприємствам дозволяється крім основної діяльності надавати платні послуги. Це дозволяє некомерційним підприємствам мати можливість заробити додаткові кошти. проте некомерційні організації створюються та функціонують не для ведення підприємницької діяльності, а заради виконання ними основної діяльності, яка відображена в них установчих документів. Тому здійснення некомерційного підприємництва може призвести до конфлікту інтересів, пов'язаних з реалізацією основної місії організації та орієнтацією на максимізацію прибутку. Хоча некомерційні організації можуть займатися підприємництвом, воно у порівнянні з діяльністю комерційних організацій має дещо обмежений характер. Некомерційне підприємництво не є бізнесом у чистому вигляді. Некомерційне підприємство може здійснювати підприємницьку діяльність лише тільки в тому випадку, коли це слугує досягненню цілей, заради яких воно створено.

Головне завдання полягає в тому, щоб некомерційне підприємництво, займаючись підприємницькою діяльністю, не відхилялось від виконання основної діяльності, спрямовувала можливий прибуток на реалізацію статутних цілей.

За період, що аналізується Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради платних послуг не надавало, проте у перспективі планує.

Матеріально-технічну базу діяльності досліджуваного некомерційного комунального підприємства – закладу охорони здоров’я складають основні засоби. Від їх наявності, стану та ступеня використання багато в чому залежать обсяг і якість послуг. Значення аналізу основних засобів у тому, що з його допомогою можна визначити шляхи підвищення

ефективності використання об'єктів основних засобів, намітити заходи щодо поліпшення їх стану та безпеки.

Узагальнюючими показниками стану основних засобів є коефіцієнти зносу та придатності (таблиця 2.4). Для їх розрахунку основним джерелом інформації є дані балансу (Додатки Б, В, Д).

Таблиця 2.4

Аналіз майнового стану підприємства Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради за 2019-2021 рр.

Показники	**Розрахункові показники**			**Середній показник**
	2019	**2020**	**2021**	
1	3	4	5	6
1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,29	0,90	0,08	0,42

Коефіцієнт зносу обчислюється як відношення суми нарахованого зносу до первісної (відновлювальної) вартості основних засобів. Цей показник відображає стан зношеності основних об'єктів і дозволяє зробити попередні висновки про необхідність їх оновлення. На Комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради найбільший ступінь зносу основних засобів був у 2020 році.

У таблиці 2.5 Наведений аналіз динаміки основних засобів.

Таблиця 2.5

Динамічний аналіз основних засобів Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради за 2019-2021 рр.

Показник	на 2019 р. (базовий період)	на 2020 р.

	абсолютна величина, тис. грн.	у % до підсумку балансу	абсолютна величина, тис. грн.	у % до підсумку балансу	відхилення, %
1	2	3	4	5	6
Основні засоби	8603,00	89,25	499,00	25,46	-94,20

Показник	на 2021 р.		
	абсолютна величина, тис. грн.	у % до підсумку балансу	асболютне відхилення, тис. грн.
1	7	8	9
Основні засоби	640,00	24,95	141,00

Відмінною рисою балансу некомерційного підприємства є те, що навіть за активної діяльності може мати місце «порожній баланс».

Таким чином, для всебічного аналізу діяльності некомерційного підприємства є доцільним аналізувати План використання бюджетних коштів (Додатки Е, Ж, З, таблиця 2.6).

Таблицею та рисунком наведена структура і динаміка Плану використання бюджетних коштів.

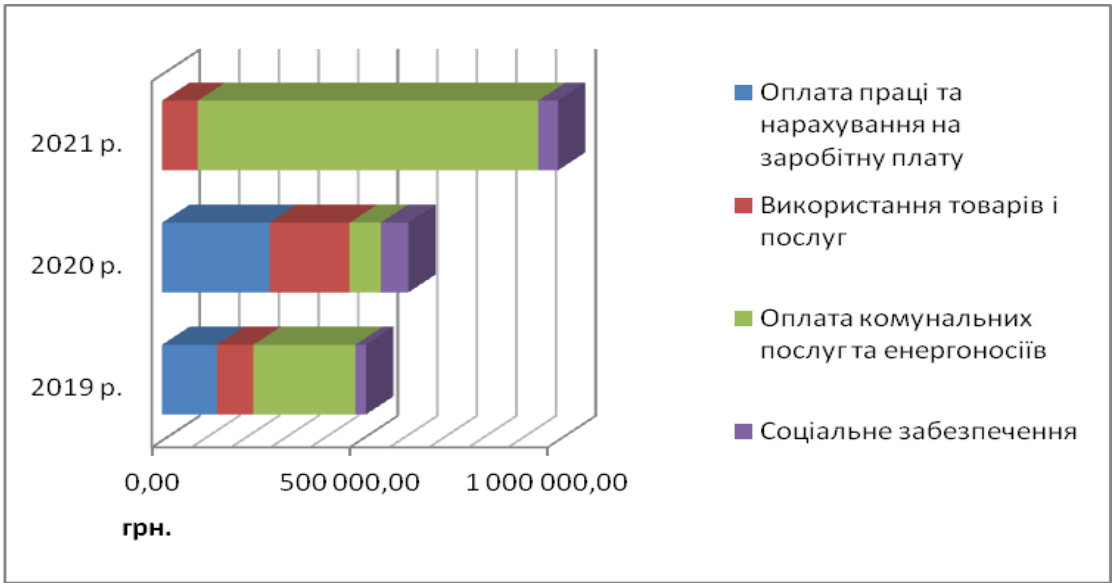


Рис.2.3. Структура і динаміка Плану використання бюджетних коштів Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради за 2019 -2021 рр

Таблиця 2.6

Структура та динаміка плану використання бюджетних коштів на 2022 рік Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради в межах загального фонду

Показник	Роки					
	2019 р.		2020 р.		2021 р.	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
Видатки та надання кредитів - усього	515 000,00	100,00	622 133,00	100,00	1 000 000,00	100,00
Поточні видатки	515 000,00	100,00	622 133,00	100,00	1 000 000,00	100,00
Оплата праці та нарахування на заробітну плату	138 017,00	26,80	271 133,00	43,58		
Оплата праці	107 657,00	78,00	221 706,00	81,77		
Заробітна плата	107 657,00	78,00	221 706,00	100,00		
Нарахування на оплату праці	30 360,00	22,00	49 427,00	22,29		
Використання товарів і послуг	92 500,00	17,96	202 500,00	32,55	90 000,00	9,00
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	46 000,00	49,73	104 000,00	16,72	40 000,00	44,44
Медикаменти та перев`язувальні матеріали	30 000,00	32,43	41 000,00	20,25	30 000,00	33,33
Оплата послуг (крім комунальних)	16 500,00	17,84	57 500,00	28,40	20 000,00	22,22
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	258 077,00	50,11	78 500,00	12,62	860 000,00	86,00
Оплата теплопостачання	40 000,00	15,50			50 000,00	5,81
Оплата водопостачання та водовідведення	4 000,00	1,55			3 600,00	0,42
Оплата електроенергії	99 765,00	38,66	57 500,00	73,25	382 800,00	44,51
Оплата природного газу	66 000,00	25,57			201 600,00	23,44
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	48 312,00	18,72	21 000,00	36,52	222 000,00	25,81
Соціальне забезпечення	26 406,00	5,13	70 000,00	11,25	50 000,00	5,00
Інші виплати населенню	26 406,00	100,00	70 000,00	100,00	50 000,00	100,00

Так, збільшення валюти балансу свідчить не лише про збільшення вартості майна некомерційного підприємства, а й про несвоєчасне чи неповне витрачання цільових коштів. Збільшення оборотів у звіті про цільове використання отриманих коштів не дозволяє робити прогнозів на наступні періоди.

Поглиблений аналіз діяльності некомерційного підприємства передбачає розрахунок системи аналітичних коефіцієнтів, що дозволяє:

- оцінити майновий стан;
- оцінити ділову активність;
- оцінити ефективність діяльності некомерційного підприємства.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає у дослідженні рівнів та динаміки різноманітних фінансових коефіцієнтів оборотності.

Коефіцієнт загальної оборотності капіталу відображає швидкість обороту (кількість оборотів у період) всього капіталу організації. Зріст коефіцієнта загальної оборотності капіталу означає прискорення кругообігу коштів підприємства чи інфляційне зростання, а зниження – уповільнення кругообігу коштів організації.

Коефіцієнт оборотності оборотних коштів показує швидкість обороту всіх оборотних засобів підприємства (як матеріальних, так і грошових).

Фінансові ресурси є невід'ємним компонентом мінімального фактора зростання некомерційного сектора економіки. Запорукою стабільності становища підприємства слугує його фінансова стійкість, тобто такий стан фінансів, який гарантує його постійну платоспроможність. Такий суб'єкт господарювання за рахунок власних коштів покриває вкладені в активи кошти, не допускає невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованостей та розраховується вчасно за своїми зобов'язаннями.

Фінансова стійкість – це здатність суб'єкта господарювання функціонувати та розвиватися, зберігати рівновагу своїх активів та пасивів у зовнішньому і внутрішньому середовищі, що змінюється, що гарантує його постійну платоспроможність та інвестиційну привабливість у межах допустимого рівня ризику Фінансова стійкість відображає стабільність характеристик, отриманих під час аналізу фінансового стану підприємства у світлі довгострокової перспективи, і пов'язана із загальною структурою фінансів та залежністю підприємства від кредиторів.

У некомерційних організаціях статутний капітал відсутній, а отримання прибутку не є метою. Тому для некомерційних організацій поняття фінансової стійкості дуже розмито.

До основних показників, що характеризують фінансову стійкість (структуру капіталу), комерційної організації відносять:

- коефіцієнт капіталізації;
- коефіцієнт фінансової незалежності;
- коефіцієнт фінансування;
- коефіцієнт фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансової стійкості показує, яка частина активу фінансується за рахунок стійких джерел, тобто джерел фінансування, які організація може використовувати у своєї діяльності тривалий час. Якщо величина коефіцієнта коливається в межах 80–90% і має позитивну тенденцію фінансове становище організації є стійким.

Чинники, що визначають фінансову стійкість некомерційних організацій, можна поділити на зовнішні та внутрішні.

Зовнішні фактори, що мають значний вплив на діяльність некомерційної організації, можна поділити: на політико-правові, економічні, соціокультурні та техніко-технологічні.

Показники, які характеризують фінансовий стан Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної

допомоги" Аджамської сільської ради за 2019 – 2021 рр. наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Показники ділової активності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради за 2019 – 2021 рр.

Показники	Розрахункові показники			Середній показник
	2019	2020	2021	
1	2	3	4	5
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,29	0,90	0,08	0,42
Коефіцієнт покриття	0,88	1,07	4,20	2,05
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,14	0,33	0,71	0,39
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,09	0,33	0,71	0,37
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-137,00	95,00	1467,00	475,00
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,88	0,30	0,82	0,67
Коефіцієнт фінансування	0,14	2,30	0,22	0,89
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,13	0,07	0,76	0,23
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,02	0,16	0,70	0,28

Мета діяльності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради (як і будь – якого некомерційного підприємства) не може бути «прив'язана» до критерію економічної результативності і орієнтована на задоволення суспільних потреб. Це спричиняє заборону на розподіл доходу між засновниками (учасниками) некомерційної організації.

Досліджуване Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є типовим некомерційним підприємством – закладом охорони здоров’я.

Основними формами бухгалтерської звітності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної

допомоги» Аджамської сільської ради є бухгалтерський баланс, звіт про фінансових результатах, пояснювальна записка та План використання бюджетних коштів.

Суттєве значення для ефективного управління підприємством має фінансовий аналіз. Аналіз фінансового стану некомерційного підприємства дає змогу виявити найбільш важливі аспекти та найслабші позиції у фінансовому стані підприємства. Попередню оцінку фінансового стану некомерційного підприємства можна зробити на основі горизонтального та вертикального аналізу балансу.

2.2. Сучасний стан формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні досліджуваного підприємства

Формування фінансової звітності на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку і звітності (рис. 2.4).

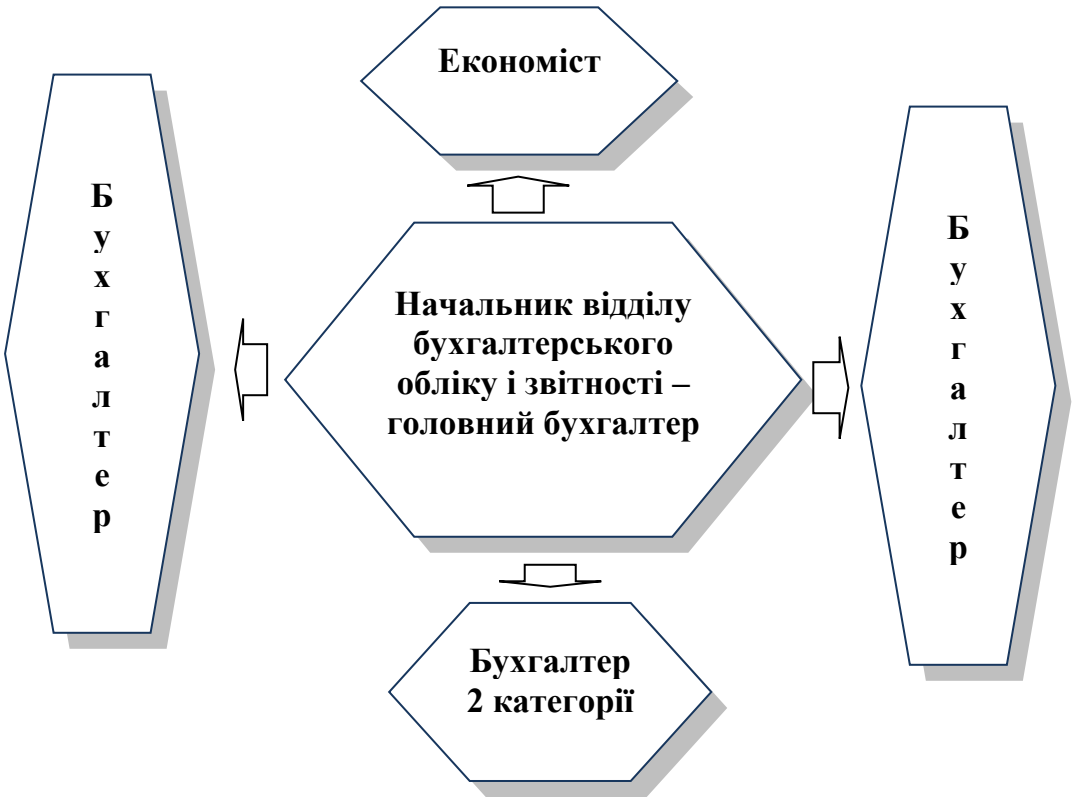


Рис. 2.4 Структура відділу бухгалтерського обліку і звітності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради

Очолює відділ бухгалтерського обліку і звітності начальник, якому підпорядковуються економіст, два бухгалтера і бухгалтер другої категорії. Свої посадові обов'язки працівники бухгалтерії здійснюють на підставі посадових інструкцій (Додатки П, Р, С). Ведення бухгалтерського обліку Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради здійснюється відповідно до Наказу про облікову політику (Додаток Т), де прописана журнально – ордерна форма бухгалтерського обліку, проте по факту ведуться меморіальні ордери (Додатки У, Ф, Х, Ц, Ш, Щ). Крім того, до Наказу не розроблені Додатки, у тому числі і Робочий план рахунків.

На Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради формування фінансової звітності здійснюється на підставі чинного законодавства: на ТОВ Агрофірма «Відродження» у відповідності з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», який вимагає, щоб «фінансова звітність була зіставною зі звітністю минулих періодів»[72].

На досліджуваному підприємстві фінансова звітність за роки, що досліджуються є зіставною.

Одним з важливих принципів підготовки фінансової звітності є принцип безперервності діяльності, який означає, «що фінансову звітність складають, виходячи з припущення, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність (принаймні протягом 12 місяців після дати балансу). Принцип безперервності діяльності має наступні важливі наслідки:

1) активи, які обліковуються на підприємстві, зазвичай не переоцінюються, найдоцільнішою вважається оцінка активів за собівартістю;

2) витрати, які приносять доходи в майбутньому, повинні капіталізуватися;

3) на підприємстві повинні створюватися резерви;

4) фінансові результати повинні бути розподілені по звітним періодам;

5) звітність повинна подаватися за відповідні календарні періоди» [72].

Формування та представлення фінансової звітної інформації на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради відбувається в декілька етапів. Процедури, які передують заповненню форм фінансової звітності, представляють собою впорядковану сукупність дій та методологічних прийомів, виконання яких дозволить безпосередньо приступити до складання фінансової звітності.

Першим етапом формування фінансової звітності є організація бухгалтерського обліку на господарстві.

Дані питання на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради належать до компетенції Головного лікаря та бухгалтера. З позицій формування фінансової звітності найбільший інтерес представляє процес формування облікової політики.

Облікове забезпечення формування фінансової звітності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради безпосередньо пов’язано з формуванням облікової політики. Формування облікової політики полягає у закріпленні розпорядження керівника підприємства правил, методів і процедур, згідно з якими підприємство формує та подає

інформацію про операції, які мають бути відображені в обліку. Тобто, облікова політика є вільним вибором суб'єктом господарювання найбільш оптимальних для нього варіантів організації і ведення обліку із запропонованих державою базових положень.

При виборі облікової політики підприємство повинно дотримуватись базових (обов'язкових) елементів та керуватись варіативними, розробленими з урахування характеристик діяльності та стратегії розвитку. Перелік обов'язкових елементів суворо не регламентується у нормативно - правових актах, а отже, суб'єкт, що господарює, самостійно обирає їх та визначає способи ведення бухгалтерського обліку, які будуть найбільш ефективними для подальшого розвитку діяльності підприємства.

Облікова політика є середовищем інтеграції бухгалтерського обліку та податкової системи для формування інформаційного забезпечення прийняття рішень різними групами користувачів. Складання груп елементів сприяє визначенню на підприємстві комплексу принципів і процедур, на підставі яких, в наслідок часового контексту, здійснюється керівний вплив на результати бухгалтерської звітності та, відповідно, на розрахунок податкової бази.

Формування облікової політики на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради доцільно здійснювати поетапно. На нашу думку розробку і впровадження облікової політики є доцільним здійснювати за алгоритмом, який наведено на рис. 2.5.

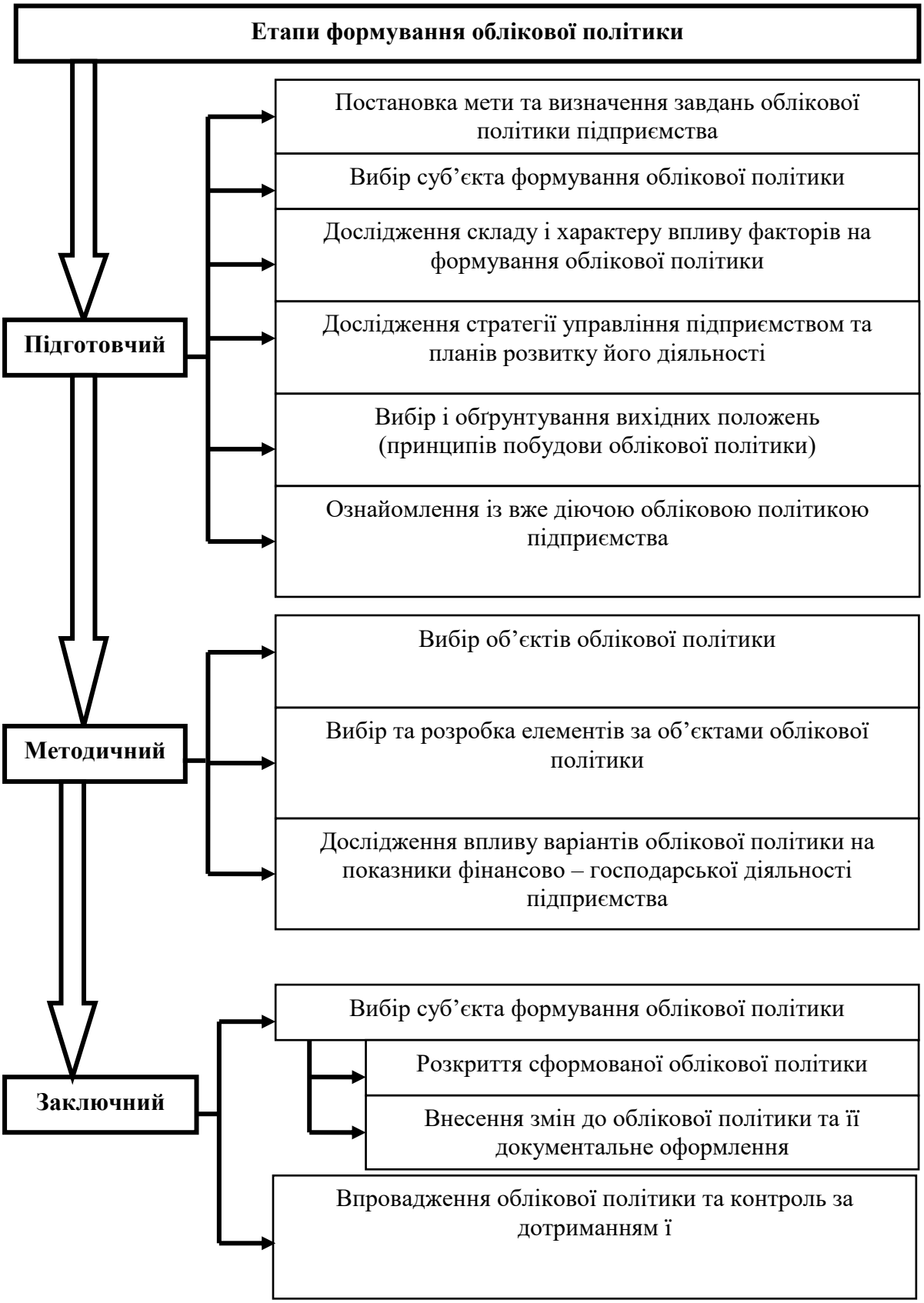


Рисунок 2.5 – Алгоритм формування облікової політики Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради

Відповідно до наведеного алгоритму формування облікової політики доцільно розпочинати з постановки мети та завдань облікової політики на основі вивчення особливостей діяльності підприємства, зокрема обраної стратегії управління та планів, пов’язаних із розвитком діяльності.

Головним завданням при «формуванні облікової політики є встановлення найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку і на їх основі складання фінансової звітності, що відповідає встановленим якісним характеристикам. Зазначене дає можливість накопичити необхідну для користувачів інформацію та своєчасно її надати їм, тобто реалізувати інформаційну функцію обліку. Оскільки складовими обліку, що ведеться на підприємстві, є фінансовий, управлінський та облік для потреб оподаткування, тому не можна розглядати облікову політику базуючись тільки на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та П(С)БО. Підприємство, крім фінансової звітності, складає і інші види звітності, у тому числі і податкову звітність, тому до складу облікової політики підприємства треба віднести також вибір елементів обліку для потреб оподаткування. Тому є необхідним враховувати і норми Податкового кодексу України, оскільки, при формуванні Робочого плану рахунків доцільно включити до нього не тільки рахунки для ведення фінансового обліку, але й ув’язати їх з рахунками, які дозволяють накопичувати інформацію для складання податкової звітності. Також всі складові обліку потребують встановити перелік та форми первинних документів, облікових регістрів, що використовуються підприємством для узагальнення інформації тощо» [50].

На заключному етапі формування облікової політики Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради необхідно оформити й затвердити всі розділи Наказу про облікову політику та способів здійснення контролю за його дотриманням. Схематично етапи облікового процесу формування фінансової звітності подана рисунком 2.6.

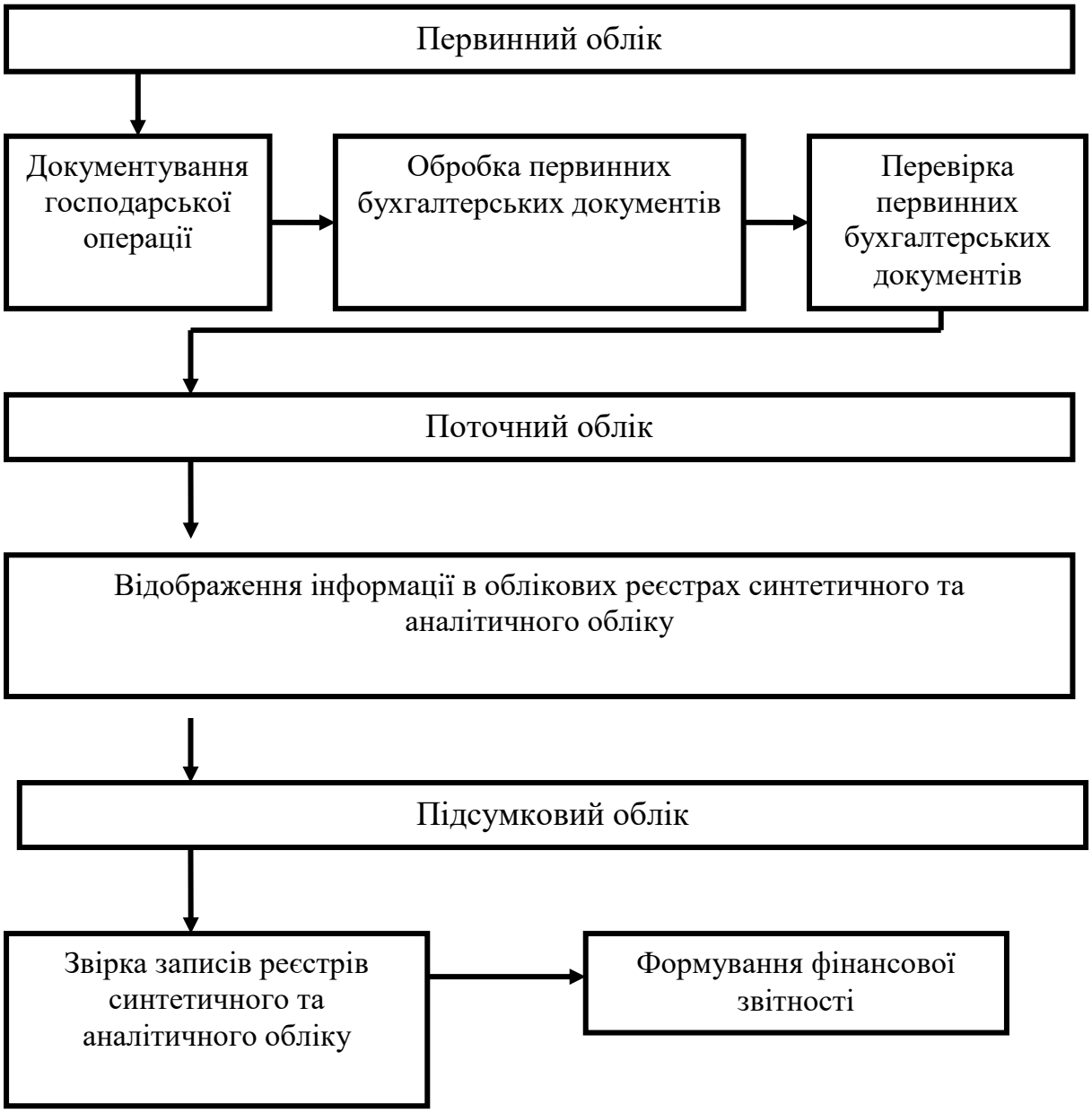


Рис. 2.6 Запропоновані етапи облікового процесу формування фінансової звітності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради

При формуванні облікової політки підприємства необхідно розкрити методику обліку в залежності від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей які визначені відповідно до положень Податкового кодексу України [105].

Отже, на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради перший етап формування фінансової звітності потребує оптимізації. Для реалізації процесу формування ефективної і продуманої облікової політики Комунальному некомерційному підприємству "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради доцільно застосовувати послуги консалтингу.

Другим етапом формування фінансової звітності є складання вступного або початкового балансу. Вступний баланс - початковий етап організації обліку для новоствореного підприємства - представляє його майнове положення на момент реєстрації та будується на основі статуту. Для підприємства, яке функціонує, формується початковий баланс, який показує фінансовий та майновий стан підприємства на початок звітного періоду. Початковий баланс будується на основі даних сальдо рахунків на кінець попереднього звітного періоду. На підприємствах, що досліджувались ці принципи були дотримані.

Третій етап – це поточна реєстрація. На цьому етапі всі факти господарської діяльності підприємства, які підлягають включенню в інформаційну бухгалтерську систему, відображаються в первинних документах, які складаються або в момент здійснення факту, або відразу після його завершення. Первинний обліковий документ як інформаційне повідомлення дозволяє визначити економічну сутність господарської операції, момент реєстрації, вартісну оцінку господарської операції та класифікувати її в плані рахунків. Оформлення первинних документів на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради здійснюється відповідно до діючого законодавства.

В результаті формується обліковий запис, який підлягає відображенню, узагальненню та групуванню в облікових реєстрах.

Четвертий етап підготовки фінансової звітності це інвентаризація та інші додаткові процедури. Для забезпечення достовірності даних, які наводяться в звітності, відділ бухгалтерського обліку і звітності Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради формує її з врахуванням результатів інвентаризації майна та зобов'язань. На підприємстві щорічно проводиться інвентаризація. Склад інвентаризаційної комісії визначається керівником підприємства. Укладається наказ, де зазначено всі важливі моменти, які стосуються процедури проведення інвентаризації, строків проведення, та відповідальних осіб.

Інші додаткові процедури при формуванні фінансової звітності можуть бути згруповані наступним чином.

1. «Виправлення помилок, виявлених до дати представлення фінансової звітності. У випадку виявлення помилок при відображенні господарських операцій передбачено три варіанти врегулювання:

- виправлення записів в період знаходження помилки, якщо помилка виявлена в звітному році;

- виправлення записів в грудні звітного року, якщо помилка виявлені після звітного року, але звітність ще не затверджена;

- виправлення записів в періоді, наступному за звітним, якщо помилки виявлені після затвердження звітності.

Виправлення помилок необхідно здійснювати у відповідності з вимогами П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»» [76].

Проте, на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради не спостерігалось випадків виявлення помилок при відображенні господарських операцій за період, що розглядався.

2. Уточнення оцінки, відображених в бухгалтерському обліку активів. Це стосується:

1) уточнення оцінки запасів та інших активів, по яким вимагається необхідність переоцінки на підставі порівняння балансової вартості з ринковою вартістю (чистою вартістю реалізації, справедливою вартістю тощо) у відповідності із положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Розглянемо детальніше перелік статей балансу, вартість яких слід переглянути перед складанням балансу.

Нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок (тобто ті, стосовно яких є інформація про ринкові ціни і на які легко знаходяться покупці), можуть бути дооцінені або уцінені до справедливої вартості на дату балансу. Це роблять у тій ситуації, коли залишкова і справедлива вартість нематеріального активу суттєво відрізняються. Як правило, переоцінкою займаються в інвентаризаційний період. Слід мати на увазі, що якщо раніше підприємство переоцінювало свої нематеріальні активи, то після першої переоцінки дану процедуру необхідно повторювати щорічно (п.20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Основні засоби також переоцінюють, якщо їхня залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої (п.16 – 21НП(С)БО 7 «Основні засоби»). При цьому слід враховувати наступні три аспекти. По-перше, переоцінку здійснюють не окремо по об’єктах, а в цілому по групі основних засобів. По-друге, не переоцінюють малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, за якими нараховують амортизацію у 100-відсотковому розмірі або за методом списання 50% вартості об’єктів у першому місяці використання об’єкта та решти 50% - у місяці їх списання з балансу. По-третє, при проведенні переоцінки обов’язково слід залучати професійного оцінювача (ст. 3, 4 та 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. №2658-III).

Запаси фіксують в обліку за «найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (п.24-28 НП(С)БО 9 «Запаси»). Наприкінці кожного звітного року треба перевірити, чи не знизилася їхня

ціна, чи вони не зіпсувалися, не застарілі або іншим чином не втратили своїх якостей. Якщо таке відбулося, необхідно встановити їхню реальну вартість, оформивши документи відповідно до Положення про порядок уцінки та реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затвердженого наказом Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 10.09.96 р. №120/190» [93].

Відображення у фінансовій звітності подій після дати балансу, які підтверджують існування на дату балансу певних умов та обставин у відповідності із П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах». Річна фінансова звітність формується з врахуванням розгляду підсумків діяльності підприємства за звітний рік, прийнятих рішень про покриття збитків, виплаті дивідендів тощо. На досліджуваному підпиємстві за період, що аналізується відображення у фінансовій звітності подій після дати балансу не відбувалось.

П'ятий етап це складання пробного балансу (сальдово-оборотної відомості). В кінці звітного періоду за всіма рахунками Головної книги підраховуються обороти та розраховуються кінцеві залишки. Безсальдові рахунки закриваються, їх обороти по дебету та кредиту повинні бути рівними, а сальдо - відсутнім. Це стосується, в першу чергу, рахунків з обліку доходів і витрат. На основі даних рахунків будується пробний баланс, різновидом якого на Україні вважається сальдово-оборотна відомість. В сальдово-оборотну відомість включаються залишки та обороти по кожному рахунку (по безсальдовим рахункам наводяться лише обороти) та визначаються їх підсумки по дебету та кредиту. Сальдово-оборотна відомість - контрольний інструмент бухгалтерського обліку. Рівність початкових залишків по дебету та кредиту свідчить про відсутність помилок при відображення господарських операцій по рахункам бухгалтерського обліку та визначенні кінцевих залишків.

Шостий етап - це підготовка фінансової звітності. На цьому етапі здійснюється остаточне узагальнення показників бухгалтерських рахунків у формах звітності. На основі кінцевих рахунків формується баланс, який характеризує майновий стан підприємства на кінець звітного періоду. Дані оборотів безсальдових рахунків, які приймають участь у формуванні фінансових результатів, використовуються при формуванні звіту про фінансові результати. Звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності формуються з використанням даних сальдово-оборотної відомості та аналітичних даних по окремим об’єктам бухгалтерського спостереження.

До складання річного бухгалтерського балансу обов'язково здійснюється вивірка залишків на усіх рахунках в банках та вивірка заборгованості за товари, роботи, послуги і нетоварні операції. Для цього бухгалтер складає графік проведення такої вивірки. Результати вивірок розглядаються керівником підприємства. Відхилення, виявлені в процесі вивірки, повинні бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Перед складанням бухгалтерського балансу працівники облікового апарату досліджуваних господарств проводить такі облікові процедури:

- завершують записи на рахунках аналітичного обліку, складають в необхідних випадках оборотні відомості за окремими субрахунками до синтетичних рахунків. Така робота необхідна як для забезпечення достовірності даних, так і для заповнення форм звітності;

- завершують записи у Головній книзі і складають за синтетичними рахунками Головної книги оборотно-сальдову відомість. Вивіряють дані оборотної відомості за синтетичними рахунками з оборотними відомостями за аналітичними рахунками та реєстрами аналітичного бухгалтерського обліку;

- заповнюють фінансову звітність за формами, передбаченими Міністерством фінансів України;

- перевіряють взаємоузгодженність показників фінансової звітності в межах окремих форм і між окремими формами. Методика узгодженості показників звітності розроблена Міністерством фінансів України і може уточнюватися та доповнюватися міністерствами, відомствами з урахуванням відомчої звітності;

- розглядають і затверджують річну фінансову звітність відповідно до установчих документів підприємства;

- подають фінансову звітність із супровідним листом за адресами, згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим Кабінету Міністрів України.

Сьогодні відбувається трансформування системи бухгалтерського обліку закладів охорони здоров'я. З бюджетних установ вони трансформуються у комунальні неприбуткові підприємства. Так, і Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради було створено на базі бюджетної установи і незважаючи на той факт, що процес трансформування організаційно - правової форми, а відповідно і облікового забезпечення вже відбувся, на підприємстві і сьогодні є багато складних облікових питань, вирішення яких потребує залучення висококваліфікованого фахівця.

Крім того, перед досліджуваним некомерційним підприємством як при переході з меморіально-ордерної форми на журнально – ордерну, так і у процесі функціонування постає ціла низка складних питань.

Так, сьогодні сучасна світова економіка характеризується переходом на модель сталого розвитку, що обумовлює «тенденцію отримання більшістю некомерційних підприємств, у сфері охорони здоров'я, гуманітарної допомоги, у тому числі і від міжнародних організацій (наприклад Червоний Хрест). Ця ситуація впливає на необхідність інформаційного забезпечення та контролю цільового використання гуманітарної допомоги, посилення прозорості з відображення економічних

стосунків. У цьому зв'язку проблемним є питання застосування міжнародних стандартів з обліку та звітності некомерційними підприємствами, зокрема у сфері охорони здоров'я»[110].

Перехід на модель сталого розвитку обумовлює поширення на некомерційні підприємства вимог щодо складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Проте, Міжнародні стандарти фінансової звітності було розроблені для суб'єктів господарювання, що здійснюють комерційну діяльність, і хоча у цих стандартах і пописано, що некомерційні підприємства можуть використовувати всі положення цих стандартів з врахуванням необхідних коригувань.

Для некомерційних підприємств на сьогодні не розроблено і вітчизняного стандарту, тому на даному етапі неприбуткові організації в Україні застосовують всі діючі П(С)БО.

У фаховій літературі традиційно зазначається, «що з точки зору бухгалтерського обліку, відмінності між неприбутковими організаціями та комерційними підприємствами полягають у відсутності процесів виробництва та реалізації продукції (послуг), отриманні значної частини доходів у вигляді цільового фінансування від членів та нечленів організації, відсутності статутного капіталу в більшості, а також і поставок товарів (робіт, послуг) з основної діяльності, тобто об'єкта оподаткування ПДВ» [110]. Проте, щодо «некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, це не є справедливим, тому що для цих підприємств процес надання послуг та їх реалізації є основним відповідно до мети створення та діяльності. Саме тому вважаємо необхідним виокремити такі підприємства із загального переліку видів неприбуткових установ. За податковим аспектом вважаємо слушним надання їм статусу «неприбуткова» установа, але за економічним змістом це є підприємства неплатники податку на прибуток, фінансування яких здійснюється за рахунок реалізації платних послуг. Особливістю фінансування є те, що у складі фінансування значну частку займає цільове фінансування» [110]. Врахування цих особливостей

дозволяє побудувати ефективну модель інформаційного забезпечення управління формування та використання фінансового результату.

При розробці організаційних аспектів моделі, важливим є прийняття виваженого рішення, щодо використання варіанту типового плану рахунків. Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради складає звітність за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Крім того Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради як типове некомерційне підприємство у сфері охорони здоров'я стосовно організації обліку стикається з низкою невідповідностей. Так, «декларовано обов'язковість дотримання Закону про бухгалтерський облік і відповідно Національних облікових стандартів, які розроблені для суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність. Досліджувані підприємства підпорядковані безпосередньо НСЗУ та мають формувати звітність відповідно із вимогами цього відомства. За окремими об'єктами є невідповідність вимог стандартів та відомчих вимог, що ускладнює процедури складання та подання звітності. Об'єктивно, проблематика посилюється тим, що модель фінансового обліку – це модель формування фінансових результатів і на перший погляд спостерігається суперечливість з неприбутковим статусом. Для досліджуваних підприємств проблемним при формуванні звітності було відображення операцій з придбання основних засобів за власні кошти. Так, відповідно до відомчих вимог, при поданні звітності в автоматизованому режимі, не приймалось відображення придбання основних засобів без віднесення їх вартості до джерел фінансування. Такий підхід суперечить вимогам П(С)БО 7 «Основні засоби»»[110] .

Суттєвою проблемою для Комунального некомерційного підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради (як будь якого некомерційного підприємства сфери охорони

здоров’я) є облік витрат. Так, «на більшості підприємств ведення аналітичного обліку витрат здійснювалось котловим методом (без виокремлення пакетів) представниками економічних служб. При цьому складались бухгалтерські довідки довільної форми та інформація надавалась головному бухгалтеру. Витрати основної діяльності обліковувались на рахунку 23 «Виробництво», а адміністративні витрати на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Незважаючи на те, що мало місце реалізація послуг за різними пакетами медичних послуг, в обліку це не знаходило відображення. У перспективі із запровадженням платних послуг виникає необхідність ведення обліку загальновиробничих витрат за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», що на тепер не здійснюється. На досліджуваних підприємствах облік адміністративних витрат також здійснюють котловим методом, що не відповідає формату формування відомчої звітності» [110].

Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради не надає платних послуг, проте планує, що обумовлює необхідність накопичувати витрати, пов’язані з їх наданням.

Досліджуване підприємство на сьогодні має тільки один пакет послуг, проте у перспективі планується їх збільшення. Це обумовлює необхідність розробки відповідного організаційного та методичного облікового забезпечення. Так більшість функціонуючих комунальних некомерційних підприємств, які працюють з декількома пакетами послуг, «не відображають за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг» доходи у розрізі пакетів медичних гарантій, у подальшому це є необхідним, а також доцільно передбачити у Наказі з облікової політики, що розробляється на перспективу, виокремлення, за аналогією побудови рахунку 23 «Виробництво» - «Дохід від реалізації ПМГ» на рахунку 703.1 за аналітичними рахунками по кожному пакету та дохід від реалізації платних послуг на рахунку 703.2 «Дохід від реалізації платних послуг».

Напрями удосконалення обліку формування фінансових результатів від основної діяльності пов’язується нами, в діючих умовах, з розмежуванням витрат і доходів за пакетами гарантованих медичних послуг. З впровадженням платних послуг (що передбачено стратегією реформування) необхідно виокремити доходи та витрати в частині платних послуг та забезпечити облік і розподіл загальновиробничих витрат» [110].

Відповідно до специфіки цільового фінансування Комунальному некомерційному підприємству "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради, є необхідним передбачити у межах робочого плану рахунків побудову рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». «За одним із можливих підходів є необхідним узгодити типовий план рахунків з робочим. За іншим підходом (що, на нашу думку, є більш доцільним) є можливим скористатись правом підприємств як малого, виокремити за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» аналітику, відповідно до специфіки діяльності. Цей підхід є слушним з огляду на необхідність безпосередньої ув’язки формування фінансових результатів від цільового фінансування в частині доходів та витрат. Так, побудова рахунку 71.1 «Іншій операційний дохід в частині цільового фінансування» має бути «ув’язана» із структуруванням рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» та з рахунком 48 «Цільове фінансування», відповідно вважаємо за необхідне по рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (у разі застосування загального плану рахунків) відкрити субрахунки другого порядку або за рахунком 942 «Інші витрати операційної діяльності в частині цільового фінансування» (у разі прийняття рішення про застосування плану рахунків малих підприємств) аналітики, що забезпечить формування фінансових результатів по кожному з видів цільового фінансування. З метою забезпечення прозорості облікової інформації та представлення інформації на вимогу суб’єктів, що надають гуманітарну допомогу, поглибити

аналітику як в частині обліку доходів так і витрат цільового фінансування за кожним суб’єктом та напрямом» [110].

Комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради, як і більшість комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров’я стикаються із наявністю організаційних і методичних проблем, які обумовлені не відповідністю алгоритму контролю (валідації) в автоматизованому режимі методологічним засадам формування інформації за вимогами облікових стандартів.

Висновки до розділу 2

Досліджуване Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є типовим некомерційним підприємством – закладом охорони здоров’я.

Основними формами бухгалтерської звітності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є бухгалтерський баланс, звіт про фінансових результатах, пояснювальна записка та План використання бюджетних коштів.

Суттєве значення для ефективного управління підприємством має фінансовий аналіз. Аналіз фінансового стану некомерційного підприємства дає змогу виявити найбільш важливі аспекти та найслабші позиції у фінансовому стані підприємства. Попередню оцінку фінансового стану некомерційного підприємства можна зробити на основі горизонтального та вертикального аналізу балансу.

Підставою для фінансового аналізу діяльності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є звітність. Проте сама по собі інформація наведена у обліку та звітності не розкривають достатньою мірою взаємозв'язок і взаємозалежність господарських процесів, які

здійснюються в ході діяльності підприємства. Тому ті сторони діяльності підприємства, які не можуть бути відображені в обліку та звітності, вивчають шляхом їх аналізу. Аналіз діяльності некомерційних організацій є як би продовженням обліку та звітності і виступає як форма контролю за напруженістю планових завдань, їх якістю та станом виконання, виявленням недоліків у роботі підприємства та пошуком резервів тощо.

Формування фінансової звітності на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку і звітності.

Формування та представлення фінансової звітної інформації на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради відбувається в декілька етапів. Процедури, які передують заповненню форм фінансової звітності, представляють собою впорядковану сукупність дій та методологічних прийомів, виконання яких дозволить безпосередньо приступити до складання фінансової звітності.

Першим етапом формування фінансової звітності є організація бухгалтерського обліку на господарстві. Дані питання на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради належать до компетенції Головного лікаря та бухгалтера. З позицій формування фінансової звітності найбільший інтерес представляє процес формування облікової політики. На Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради внутрішні регламенти або не розроблені або мають суттєві порушення – тобто перший етап формування фінансової звітності потребує суттєвого доопрацювання.

Трансформування організаційно - правової форми закладів охорони здоров’я обумовлюють і зміни у організації та методиці облікового

процесу. Так, комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради, як і більшість комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров'я стикається із наявністю організаційних і методичних проблем, які обумовлені як складністю поцесу переходу від меморіальних ордерів до журналів ордерів, від Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у бюджетному секторі до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і не відповідністю алгоритму контролю (валідації) в автоматизованому режимі методологічним засадам формування інформації за вимогами облікових стандартів, що обумовлює необхідність залучення консалтингових послуг.

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ДАНИХ В УПРАВЛІННІ КОМУНАЛЬНИМИ НЕКОМЕРЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ – ЗАКЛАДАМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Напрями оптимізації облікового забезпечення формування фінансової звітності

На сучасному історичному етапі потрібен новий рівень універсальності системи бухгалтерського обліку, що забезпечує стійкість у значно ширших рамках варіативності економічних умов, пов'язаних із настанням нового цифрового етапу розвитку суспільства. Ця універсальність має відобразитися в наступних напрямках:

– облік нових об'єктів та акцентований облік оціночних суджень;

- облік нової динаміки зміни структури бізнесу;

- облік нової динаміки зміни відносин економічних суб'єктів;

- облік подій не тільки минулого, а в розширеному діапазоні від минулого до майбутнього.

Процес розвитку методики практичної облікової системи має бути революційним з погляду цілісності облікової інформації економічного суб'єкта. Зміна методики у системі обліку має розривати інформаційну структуру облікових даних із перенесенням перехідного сальдо.

Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда перспективи майбутнього інформаційного обслуговування бачать наступним чином: «…на зміну бухгалтерським регістрам прийдуть бази даних, частиною яких стане фінансова інформація. Для менеджерів буде забезпечено безпосередній доступ до цих даних. Скорочена версія баз даних буде користувачам, і вони самі зможуть визначати тип фінансового звіту, який їх цікавить. Компанії вже не вибиратимуть єдиний спосіб визначення прибутку, а зможуть використати весь спектр методів для поглиблення та розширення

аналізу. З усією цією інформацією "на кінчиках пальців" інвесторів і відбудеться реальна революція в бухгалтерському обліку. Усе, що цього необхідно, – прийняти нову технологію…» [130].

В цілому Хендріксен і Ван Бреда описали можливості доступні для обробки багатовимірних даних у концепції ОЛАП (OLAP). Але незважаючи на такі яскраві висловлювання Хендріксен і Ван Бреда так і не розкрили зміст цієї нової технології стосовно бухгалтерського обліку. Існує нагальна потреба у створенні системи обліку, що поєднує універсальність, гнучкість, методологічну прозорість та теоретичну обґрунтованість.

Наведений вище розгляд питань теорії та практики бухгалтерського обліку призводить до загального висновку, що на практиці від бухгалтерського обліку потрібне підвищення гнучкості, багатогранності, універсальності класифікації фактів господарського життя. Необхідно розвивати систему інформування користувачів облікової інформації, синтезуючи найкращий досвід складання звітності у паперовому вигляді та можливості сучасних інформаційних систем. Це можливо для формування відповідного теоретичного базису, створеного на підставі загальнонаукових методів.

У зв'язку з розвитком цифрової економіки відбулися зміни пов'язані з формами звітності та способами її передачі та зберігання. На першому етапі паперові форми звітності були технічно перенесені у графічному вигляді на електронні носії та передавалися засобами передачі цифрових даних. На цьому етапі, як і у випадку з паперовою звітністю, графічна форма звітності визначала зміст даних.

На другому етапі спрощена робота з даними звітності, відмовилися від використання фотографій звітності і стали використовувати універсальну мову розмітки електронних документів XML ЕксЕмЕл (від англ. абревіатури XML - eXtensible Markup Language: мова розмітки, що розширюється). Фактично використання XML зберігає дані звітності у

чіткій відповідності до графічних форм, тільки показники вже оцифровані. На цьому етапі розташування показників у графічному вигляді вже було не настільки важливим, оскільки кожен із них був названий окремо.

Третій етап «пов'язаний з використанням спеціалізованого розширення XML - XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language, букв. «Розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт для подання фінансової звітності в електронному вигляді» [134]. Схема графічного розміщення (шаблону) даних у звітності, як і «материнському» XML передається разом із даними звітності. Теоретично обсяг інформації, що передається у форматі XBRL, не повинен бути більшим, ніж дані в стандартній звітності. Насправді ситуація виявилася іншою. Центробанк як регулятор запитує дані з підзвітних організацій: банків, комерційних організацій т.д. у форматі XBRL в обсязі, що багаторазово перевищує інформацію, що передавалася раніше в інших форматах.

Аналіз наведених етапів розвитку звітності показує, що існує тенденція поділу форми та змісту звітності з посиленням уваги саме до змісту звітності. Зафіксоване графічне представлення інформації у вигляді певних таблиць та схем поступово втрачає своє значення. Проте зростає значення виду структури звітних даних, формату у якому дані передаються. Передача форм типової звітності у кожному екземплярі XML (XBRL) є надмірною. Коли форма звітності стандартизована, немає сенсу у її передачі з кожним пакетом звітних даних у XML (XBRL). На нашу думку, бухгалтерський облік повинен надавати споживачеві замовнику розширений набір обліково-звітних даних, що забезпечують можливість вибору показників, поетапного пошуку та уточнень, не обмежуючись певною формою звітності. У цілому нині цей підхід відповідає сучасному розумінню завдань інтелектуального аналізу BA Business analysis та процесу пошуку з невизначеним запитом (Data mining)» [127].

Роль стандартних звітних форм знижується настільки, що доцільно обговорювати перспективу не бухгалтерської звітності, а перспективу

засобів інформування зацікавлених користувачів шляхом передачі бухгалтерських звітних даних. Таким чином, ми спостерігаємо формування рис четвертого етапу розвитку звітності, при якому звітність буде передаватися у вигляді спеціалізованих баз даних, у яких форма подання даних кінцевому користувачеві або відсутня, або не є обов'язковою. На четвертому етапі розвитку, на нашу думку, звітність повинна еволюціонувати у спеціальну базу даних, точніше у особливий клас вітрин даних.

Вже зараз користувачі, які систематично вивчають звітність, зазвичай перетворюють її на базу даних, і використовують цю базу даних для отримання звітів різних форм на свій розсуд. Використання бази даних спрощує зберігання, обробку та подальше подання інформації в різних зрізах.

Концепція вітрин даних була розроблена Forrester Research у 1991 році. В даний час вітрини даних є невід'ємною частиною систем підтримки прийняття рішень (DSS) та BI (Business Intelligence) у великих сучасних компаніях. У початковій версії вітрини даних є набір тематичних баз даних, що містять інформацію, що відноситься до певних аспектів діяльності підприємства. Особливість вітрини бухгалтерських даних, що передається як звітність, полягає у тому, що вона не повинна бути вузькоспеціалізованою. Її відміна від сховища полягає у агрегації всієї бухгалтерської інформації, укрупненні даних рівня, яким вони перестають ставитися до комерційної таємниці. Таким чином, на четвертому етапі розвитку йдеться про бухгалтерську звітність у вигляді вітрини агрегованих облікових даних («ВАУД») (англ. «aggregated accounting data mart», AADM). Передбачається кілька напрямків агрегації, наприклад, не будуть вказані конкретні дані та дати подій, а буде представлено накопичений підсумок за звітний період; не будуть вказані конкретні договори, а лише види договорів; буде показано рух та залишки видів активів, а не конкретних екземплярів активів; і т.д. Планується, що

параметри агрегації будуть Планується, що параметри агрегації будуть задані нормативно, так само в даний час встановлюються стандарти звітності.

Великий обсяг інформації, що міститься у вітринах даних, вимагає нових алгоритмів перевірки її автентичності даних основного обліку. Для цього пропонується разом з вітриною даних надавати користувачеві надлишковий циклічний код (англ. Cyclic redundancy check, CRC). CRC код являє собою контрольну суму, що розраховується на основі наданого масиву даних. Якщо у масиві даних відбулися зміни, перерахунок контрольної суми це покаже. Є доцільним розраховувати CRC код для масиву інформації МБУ станом на кінець звітного періоду та для вітрини звітних даних, сформованих на основі цього масиву одночасно зі створенням даних вітрини. Це дозволить суттєво знизити кількість спотворень у звітних даних.

Бухгалтерські інформаційні системи можуть бути забезпечені алгоритмами періодичного автоматичного перерахунку CRC коду за завершені звітні періоди з надсиланням отриманого результату до уповноваженого хмарного сервісу для перевірки.

Додатковий рівень надійності звітної інформації забезпечує той факт, що агрегація для отримання звітних даних є математичним алгоритмом безпосередньо (без проміжних етапів ручної обробки даних) узагальнюючий дані подій економічних процесів.

У перспективі при формуванні фінансової звітності втрачається актуальність традиційного підходу щодо формування звітності відповідно до уявлень про інформаційні запити груп користувачів звітної інформації, які відрізняються специфічними інформаційними запитами.

Історія останніх фінансових криз показує, що для отримання достовірних висновків необхідне вивчення підприємств з різних сторін. І в цьому плані інформаційна сегрегація несе у собі значну загрозу. З іншого боку, «…існуючий нині бізнес-клімат настільки динамічний, що

корпоративні користувачі визнають сьогодні неактуальними їх інформаційні запити 3-6 місячної давности…» [129]. Кожен користувач отримає у своєму розпорядженні інтерфейс подання облікових даних. Звітні дані у цьому інтерфейсі будуть інтерактивними, їх можна буде перебудовувати, деталізувати, змінювати графічну виставу. Фактично йдеться про інтерактивну бухгалтерську звітність. Використовуючи таку інтерактивну звітність, кожен користувач отримає значну свободу у поданні даних: наприклад, на свій розсуд, зможе включати або не включати до балансу активи які не належать підприємству, але які знаходяться під управлінням; групувати та співвідносити доходи та витрати отримуючи необхідний варіант розрахунку фінансового результату; і т.д. Початкова форма подання звітних даних може бути оперативно деталізована, агрегована та перебудована в результаті запитів користувача та відповідно до поточних завдань.

Створення інтерактивної звітності відповідає сучасним та перспективним вимогам до інформування зацікавлених користувачів облікових даних. Є доцільним «розвивати підхід, де фінансові звіти, розшифровки та пояснення до них розглядаються як різні верстви інформації – так само, як кольорова картина може надати більше інформації, ніж чорно-біла картинка...» [133].

В інтерактивній звітності забезпечено мінімальну кількість перетворень даних обліку для отримання звітних даних, що підвищує транспарентність звітності. Звітні дані ВАУД будуть корисні і для вироблення обґрунтованих управлінських рішень керівництвом компанії, її власниками та оцінки економічного суб'єкта користувачами. Концептуальна та технологічна єдність у засобах інформування та керівництва економічного суб'єкта та інших зацікавлених користувачів із необмеженого кола осіб забезпечить ефективність інвестиційних вкладень у цей напрямок розвитку бухгалтерського обліку.

Широта відображення економічного стану підприємства у ВАУД має охопити інформаційні запити фіскальних органів у широкому діапазоні. Це повинно привести до можливості відходу від існуючої практики регулярного внесення змін до звітності.

Відповідно до концепції інтерактивної бухгалтерської звітності в основу інформування зовнішніх користувачів покладено не табличну форму з числовими значеннями, а рівень доступу користувача до облікових даних, який визначає ступінь агрегації інформації, що надається. Форми представлення цих даних залежить від запиту цих користувачів до отриманими ними у середовищі ОЛАП. Варіанти подання облікових даних в інтерактивній звітності не обмежені певним набором таблиць і можуть сягати десятків тисяч. Відмінність концепції інтерактивної звітності від існуючої звітності полягає в тому, що:

– Користувач звітної інформації надає вітрину звітних даних. У звичайній звітності користувачеві надаються таблиці з цифровими значеннями показників.

– Рівень агрегації даних у вітрині звітних даних залежить від рівня доступу користувача. У звичайній звітності дані об'єднані лише одним способом.

– Користувач має можливість змінювати варіанти подання даних, що знімає велику кількість обмежень у існуючій звітності. Наприклад, будувати звітність щодо відображення подій відповідно до їх економічного змісту або юридичної форми. Формувати баланс не лише відповідно до повного права власності на активи, а й згідно з наявними окремими елементами прав.

– Багатоваріантне подання звітності змінює концептуальну основу формування МСФЗ і навіть «концептуальних основ МСФЗ», які ґрунтуються на принципі єдиного подання даних у вигляді таблиць з числовими значеннями та системою додаткових розшифровок.

– Концепція інтерактивної звітності перебуває у методологічній єдності із системою формування даних у МБУ.

– Згідно з концепцією інтерактивної звітності відбувається перехід від звітності, що відповідає її паперовому поданню до системи інформування користувачів, звітною інформацією в багатовимірному середовищі даних. Багатовимірна модель фінансової звітності є тим самим комплексним рішенням у розвитку звітності, яке дозволяє кардинально та системно покращити всі властивості звітності та значно відсунути існуючі критичні обмеження.

В останні роки можна спостерігати поступове виникнення нової парадигми бухгалтерської звітності, що є реакцією облікової системи на неспроможність задовольнити зростаючі потреби користувачів релевантною інформацією для прийняття економічних рішень. Це пов'язано як з поступовим впровадженням в практику звітування підприємств нових видів і форм звітів, їх об'єднанням в єдиний звіт, так і з виникненням міжнародних організацій, які забезпечують регулювання та методологічну підтримку такої звітності шляхом випуску стандартів, керівництв та методичних рекомендацій по її застосуванню та принципів і форматів її складання. Зокрема, у 2009 р. був випущений Кодекс управління Кінга для Південної Африки (III), в якому було вперше на державному рівні закріплено необхідність побудови інтегрованої звітності, що об'єднує соціальні, екологічні та економічні аспекти діяльності підприємства, яка має складатись всіма публічними компаніями.

У 2010 р. був сформований Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), а у 2011 р.– Рада з облікових стандартів зі стійкого розвитку (SASB). У2013 р. Глобальна ініціатива звітності (GRI) випустила чотири керівництва по звітності зі стійкого розвитку, а Радою з розробки стандартів про кліматичні зміни (CDSB) була випущена концептуальна основа складання і розкриття звітності про кліматичні зміни. Питання необхідності забезпечення ще більшої прозорості бухгалтерської звітності

шляхом формування і поступового впровадження концепції інтегрованої звітності також піднімались на рівні міждержавних обговорень, зокрема, на зустрічі країн G20 у Франції у 2011 р., а також на Саміті Землі, що проходив в Ріо-де-Жанейро у 2012 р.

Появу нової парадигми бухгалтерської звітності фактично можна визнати закономірним процесом, оскільки зміни, що відбулись протягом останніх років в інституційному середовищі бухгалтерського обліку, повинні бути обов'язково враховані шляхом удосконалення облікового методологічного апарату. Перехід від однієї парадигми до іншої характеризується наявністю глибоких структурних зрушень в існуючій концепції бухгалтерської звітності, що значно змінює розуміння її сутності та зумовлює необхідність розробки нових моделей прийняття рішень користувачами на її основі (на основі фінансових та нефінансових показників). Сьогодні відбувається парадигмальний зсув – перехід від четвертої до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності та поступовий процес її остаточного оформлення і формування. Одним із визначальних елементів п'ятої парадигми є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Основною ідеєю складання інтегрованої звітності, що є найбільш ефективним шляхом інтеграції внутрішніх інформаційних ресурсів, є поєднання у складі єдиного звіту інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, зокрема, в частині управління, створення і збереження вартості та управління стратегічною стійкістю підприємства. Побудова інтегрованої звітності забезпечує прозорість намірів підприємства, відображаючи всі його переваги та недоліки.

Подібного підходу дотримуються М Корягін, відмічаючи, що «інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових

вимірів» [43]. Основною відмінністю даної парадигми є орієнтація всього облікового процесу на фактори створення вартості підприємства, внаслідок чого інтегрована звітність є більш змістовною і корисною для інвесторів та інших видів користувачів.

Основними причинами необхідності переходу до нової парадигми бухгалтерської звітності є нездатність попередньої парадигми вирішувати ті проблеми, які постали перед обліковою системою. Можливість виникнення небезпеки для довкілля та інші ризики, що виникають від корпоративної діяльності не розкривались в корпоративній звітності, а їх розкриття за допомогою допоміжних звітів або приміток до фінансової звітності відбувалось за залишковим принципом, які в багатьох випадках не привертали уваги користувачів.

Таким чином, сьогодні є актуальним питання економічного ризику та невизначеності, і відповідно, розробка рекомендацій щодо забезпечення довгострокової життєздатності і стратегічної стійкості підприємств, шляхом переосмислення ролі використовуваних ресурсів в діяльності підприємств. Внаслідок чого зросли вимоги до бухгалтерської звітності з боку зовнішніх користувачів, особливо з боку інвесторів, що було необхідно для прийняття ефективних рішень. Однією із таких вимог є надання інформації нефінансового характеру, що має доповнити набір показників, які розкриваються в фінансовій звітності.

Сьогодні бухгалтерська звітність не повинна концентрувати свою увагу лише на діяльності підприємства та його мікро-зовнішньому середовищі, а також повинна сприяти наданню відповіді на актуальні проблеми функціонування соціально-економічних систем, у тому числі на нагальні соціальні, екологічні та управлінські проблеми.

Зокрема, в «дискусійному документі Комітету з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) “До інтегрованої звітності. Об’єднуючи вартість у XXI столітті” було чітко обґрунтовано необхідність перегляду нинішньої моделі звітності внаслідок зміни методів ведення бізнесу,

підходів до генерування підприємствами своєї вартості та умов ведення бізнесу. Ці зміни є взаємозалежними і відображають наступні тенденції: глобалізація; зростання політичної діяльності у всьому світі у відповідь на фінансову, управлінську та інші кризи; завищені очікування корпоративної прозорості та підзвітності; фактичний і перспективний дефіцит ресурсів, зростання кількості населення і екологічні проблеми» [43]. Для врахування всіх цих змін генерування лише фінансової звітності або додаткової нефінансової звітності в розрізі окремих аспектів діяльності підприємства (соціальних, екологічних, інноваційних тощо) вже є недостатнім, оскільки користувачам потрібна дещо ширша (не про об'єкти обліку, а про фактори створення і руйнування вартості) і по - іншому (більш цілісно) структурована інформація для прийняття рішень. Тому існуюча облікова система та парадигма звітності, яка формується на її основі, мають бути трансформовані, щоб забезпечити усунення подібних "прогалин" та забезпечити адекватність бухгалтерського обліку сучасним соціально - економічним реаліям.

Подібні процеси «вже почались в практиці звітування провідних світових компаній, які займаються покращенням процедури інформування постачальників капіталу про процес створення вартості на підприємстві. Поняття, принципи й елементи, які характеризують порядок щорічного оприлюднення результатів діяльності підприємств, в даний час ставляться під сумнів, обговорюються, і переробляються у всьому світі. Передусім, це стосується таких ключових елементів як використовуваний капітал, створення вартості та підзвітність, що переглядаються на практиці» [43]. Як наслідок, «існуючий підхід до складання звітності підприємств широко критикується в контексті неадекватності сучасним реаліям оприлюднених провідними компаніями звітів, які є занадто громіздкими і складними, і одночасно є вузькоорієнтованими на фінансові аспекти діяльності» [43].

Також слід враховувати, що перехід до нової парадигми бухгалтерської звітності передбачає відмову від відокремленого

оприлюднення нефінансової звітності, якій не вистачає достатньої довіри з боку користувачів, і стосовно якої існують складнощі щодо забезпечення її своєчасності та актуальності. Зокрема, сьогодні відсутні чіткі нормативно закріплені загальноприйняті рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку і складання нефінансової звітності. Основною причиною цього, на думку Р. Екклза та Дж. Серафейма є те, що такій нефінансовій звітності не вистачає суворих стандартів вимірювання та звітності, які існують щодо фінансової інформації, хоча такі організації як Глобальна ініціатива звітності (GRI) та Рада з облікових стандартів зі стійкого розвитку (SASB) активно працюють в даному напрямі. Крім того, нефінансові звіти, як правило, публікуються з часовим лагом у кілька місяців порівняно з фінансовою звітністю, внаслідок чого така інформація є менш цінною. І, нарешті, мабуть, найголовніше, інформація, що міститься у нефінансовій звітності, не представлена в контексті бізнес-моделі і стратегії підприємства, що ускладнює для інвесторів розуміння як продуктивність соціальної та екологічної діяльності впливає на фінансову діяльність, і як проблеми сталого розвитку впливають на вартість суб'єкта господарювання»[43]. Відповідно, сьогодні, незважаючи на поширення тенденцій щодо необхідності забезпечення функціонування підприємств в контексті сталого розвитку окремі нефінансові звіти не забезпечують повною мірою задоволення зростаючих потреб користувачів, зокрема, в інформації про фактори генерування та руйнування вартості, що можна визначити на основі встановлення взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками.

Саме тому однією з основних причин появи інтегрованої звітності є неможливість застосування нефінансової звітності для моніторингу і аналізу процесу створення довгострокової вартості компанії, яка в умовах сьогодення має важливе значення для інвесторів, що є основною групою споживачів облікової інформації.

Таким чином, «зі зміною соціально-економічних та технічно-технологічних умов функціонування підприємств має бути змінена існуюча парадигма бухгалтерської звітності, а формування нової парадигми має бути спрямоване на подолання існуючого розриву між змістом бухгалтерської звітності та очікуваннями зовнішніх користувачів, зокрема інвесторів, оскільки нефінансова звітність, яка сьогодні оприлюднюється значною кількістю компаній, виявилась неадекватною їх потребам.

Загальне поняття інтегрованої звітності, якого дотримуються значна кількість дослідників в сфері обліку, надане Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), згідно визначення якого – це процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. Інтегрований звіт являє собою стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі» [108].

Інтегровану звітність не слід розглядати як якийсь новий феномен, що не має свого теоретико - методичного фундаменту, вона тісно взаємопов’язана із фінансовою та нефінансовою звітністю, хоча і розвивається на основі використання власних принципів і методології побудови. Виникнення інтегрованої звітності є результатом еволюції облікової системи в напрямі забезпечення зростаючих вимог користувачів та покращання прозорості та релевантності облікової інформації. На відміну від інших форм звітності, порядок складання яких регулюється нормативно, інтегрована звітність виникла внаслідок поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Формучі інтегровані звіти, підприємство збільшу довіру та впевненість своїх стейкхолдерів, а також законність своїх операцій. Це

може збільшувати його бізнес-можливості та покращувати систему ризик-менеджменту.

Основна передумова побудови концепції інтегрованої звітності є те, що її розробники вважають стійкий розвиток суспільства єдиним шляхом, що забезпечує задоволення потреб сучасного та майбутнього поколінь, дотримуватись якого слід усім підприємствам, щоб забезпечити генерування вартості для акціонерів та інших заінтересованих суб'єктів у короткостроковій і довгостроковій перспективі. Внаслідок цього виникає значна кількість відмінностей між інтегрованою звітністю підприємства та іншими видами бухгалтерської звітності.

Визначальною особливістю інтегрованої звітності «є подання в ній інформації в розрізі дещо іншої структури капіталу підприємства, ніж це передбачено в фінансовій звітності. Зокрема, в проекті Міжнародного формату інтегрованої звітності (2013р.) виділяються наступні види капіталу, в розрізі яких надається інформація про використання загального капіталу підприємства і впливу на нього стратегії підприємства: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний, природний» [108]. Згідно такого підходу ефективність діяльності підприємства визначається не лише на основі ефективності використання фінансового капіталу, а й інших видів капіталу. Внаслідок чого виникає необхідність проведення рекласифікації об'єктів в системі бухгалтерського обліку та внесення змін до складу критеріїв визнання активів, оскільки окремі види капіталу сьогодні або взагалі не відображаються в чинній системі бухгалтерського обліку або обліковуються у складі витрат періоду.

Також слід враховувати, що «набір складових капіталу, запропонований в проекті, в майбутньому може бути дещо розширений. Зокрема, Європейська комісія вже пропонує, щоб компанії, як мінімум, розкривали інформацію про наступні об'єкти і процеси: вплив на навколишнє середовище; соціальне значення та значення для працівників; виконання людських прав; антикорупційні заходи та хабарництво.

Представники компанії “PricewaterhouseCoopers” вважають, що компанія повинна класифікувати капітал і вирішити питання про його значущість в залежності від конкретних обставин. До уваги можуть бути прийняті наступні види капіталу: фінансовий; виробничий; людський; марочний / клієнтський; природний / соціальний; інтелектуальний» [43]. Внесення таких змін висуває нові вимоги до удосконалення облікової системи, як основного інформаційного джерела для прийняття інвестиційних рішень.

На відміну від вузькоспеціалізованих і великих за обсягом корпоративних фінансових звітів, інтегрована звітність є короткою і більш змістовною, оскільки побудована із врахуванням запитів всіх груп користувачів облікової інформації, а також враховує загальні потреби стійкого розвитку суспільства.

Іншою характерною «особливістю інтегрованої звітності є її орієнтація на створення інформаційного забезпечення стратегічного управління, зокрема, вартісно-орієнтованого управління. Внаслідок чого окремі дослідники визначають інтегрований звіт як коротке повідомлення про те, як стратегія, управління, ефективність і перспективи організації в контексті її зовнішнього середовища призводять до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі» [43]. Таким чином, інтегрована звітність має дещо іншу і більш широку сферу охоплення у порівнянні з фінансовою звітністю, оскільки дозволяє відображати і вимірювати окремі компоненти створення вартості компанії.

Сьогодні чинна «облікова система не дозволяє забезпечити належну інформаційну підтримку управління вартістю, що є однією із причин її нищівної критики. Традиційна фінансова звітність є нечутливою до факторів вартості сучасного бізнесу. Облікові методи, на основі яких вона формується, досить погано пристосовані для відображення драйверів вартості нематеріальних активів та інших активів інтелектуальної природи (брендів, людських ресурсів, мереж, клієнтських баз та інтелектуальної власності). Однак у майбутньому успіх компанії залежатиме все більше і

більше від її здатності створювати вартість, використовуючи різні види ресурсів – природні, соціальні, людські чи фінансові. Заінтересовані сторони будуть все частіше шукати інформацію про те, як компанії пов'язують свою бізнес-стратегію з їх фінансовою та не фінансовою діяльністю» [43]. Відповідно, окрім того, що бухгалтерська звітність повинна своєчасно та достовірно висвітлювати стан і результати діяльності компанії, заінтересовані користувачі також потребують розуміння того, як компанія створює свою вартість, які фактори є визначальними в даному процесі.

Можливість надання користувачам облікової інформації про взаємозв'язок фінансових драйверів вартості із нефінансовими драйверами в контексті соціальних, екологічних та управлінських аспектів дозволяє актуалізувати роль облікової системи як основного інформаційного джерела системи стратегічного управління.

Інтеграція даних двох видів інформації сприяє підвищенню інформативності бухгалтерської звітності за рахунок доповнень і пояснень, які виникають в результаті застосування інформації із систем фінансового та управлінського обліку.

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

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

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

3) рівень вартості для суспільства, незалежно від місії та цілей

підприємства, що може бути як позитивним, так і негативним, і проявлятись шляхом зміни рівня економічного життя суспільства. Зокрема, в інтегрованому звіті має бути розкрито, які позитивні зрушення з позиції суспільства принесе діяльність компанії, або які негативні явища в житті суспільства будуть змінені або усунені в наступному році.

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

Відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю можна виявити шляхом аналізу причин виникнення останньої, які можна вважати проблемами, які не могли бути вирішені на основі застосування фінансової звітності в існуючому або навіть в удосконаленому вигляді. М. Корягін виділяє наступні причини, через які «компанії оприлюднюють додаткову до фінансово звітності інформацію, що має на меті підвищити рівень прозорості їх діяльності:

1) фінансова інформація є запізнілим індикатором, “дзеркалом заднього виду” результатів діяльності компанії і недосконалим показником, що відображає майбутнє фінансової діяльності;

2) нефінансова інформація дозволяє допомогти зрозуміти очікування від фінансової діяльності компанії;

3) для більшості компаній їх ринкова вартість перевищує їх балансову, тому додаткова звітність може надати інформацію про нематеріальні активи компанії, які не враховані в балансі» [43].

Таким чином, впровадження інтегрованої звітності в діяльність сучасних підприємств є кардинальним способом вирішення основних “наболілих” проблем бухгалтерського обліку, що передбачає не лише здійснення косметичних трансформацій підходів до ведення обліку та процесу формування фінансової звітності, а базується на новому інтегрованому підході зі своїми цілями, принципами і розробленою ідеологією.

Як і будь який новий методологічний інструмент, що запроваджується в практичну діяльність підприємств, ефективному застосуванню інтегрованої звітності перешкоджає цілий ряд перешкод і проблем, що в цілому визначають перспективи її подальшого розвитку як невід’ємної складової облікової системи.

Пошук шляхів і напрямів їх вирішення і усунення є одним із основних завдань науковців в даній сфері на сучасному етапі дослідження.

Подібну позицію займає К. В. Безверхий, наголошуючи, що «основними проблемами при реалізації концепції інтегрованої звітності на підприємстві є відсутність прийнятої методики формування такої звітності та визначення її змісту. Розробка етапів та кроків формування інтегрованої звітності дозволять зробити її більш структурованою і змістовною» [4].

Куцик П.О. «виділяє наступні проблеми складання інтегрованої звітності:

– складність забезпечення суттєвості інформації;

– необхідність забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації;

– складність забезпечення вимог різних груп користувачів» [48].

У той же час слід відмітити, що по більшості із наведених проблем Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) надав відповіді в розробленому проекті міжнародного формату інтегрованої звітності. Однак найбільш проблемним аспектом і недостатньо вивченим до сьогодні

залишається проблема пошуку і відпрацювання моделі регулювання процесів формування і оприлюднення інтегрованої звітності.

Запропонований Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) Проект міжнародного формату інтегрованої звітності не надає конкретний набір індикаторів, які повинні оприлюднюватись компаніями, а лише – набір принципів, яких слід дотримуватись в процесі її складання і які дають поняття про зміст інтегрованого звіту. Внаслідок чого з'являється проблема неоднозначності їх трактування і використання в процесі формування і представлення інтегрованої звітності, що впливає на її порівнянність та релевантність потребам користувачів. У результаті сьогодні значна кількість компаній використовує інші альтернативні методології формування інтегрованої чи нефінансової звітності, зокрема, Глобальна ініціатива звітності (GRI) визначає набір показників, які мають бути оприлюднені компанією. Існування такої ситуації, на нашу думку, пояснюється бажанням розробників проекту побудувати систему стандартів інтегрованої звітності за аналогом МСФЗ, які на відміну від американських облікових GAAP US є більш принципо-орієнтованими, а не правило-орієнтованими.

Важливу роль в побудові дієвої системи інтегрованої звітності також відіграє «формування теоретичних передумов формування її прогнозних показників, що пов'язано як з відсутністю глибоких теоретичних напрацювань в даній сфері, так і з відсутністю практичних розробок в сфері побудови прогнозної облікової політики підприємства (вибору видів прогнозних показників, баз для прогнозування, форм і форматів складання прогнозної звітності тощо). Формування прогнозних показників у складі інтегрованої звітності дозволяє подолати існуючий інформаційний розрив між оприлюднюваною бухгалтерською звітністю та запитами менеджменту. Особливо це стосується управлінського планування з часовим горизонтом 3-5 років» [43].

Проте, для того, щоб складання інтегрованої звітності стало універсальною практикою більшості підприємств, протягом наступних п’яти років обов’язково повинні бути здійснені наступні інституційні зміни:

- у короткостроковій перспективі компанії, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні взяти на себе ініціативу у впровадженні інтегрованої звітності. Завдяки їх експериментальним розробкам та інноваціям інтегрована звітність отримає більшу прозорість і суворість;

– інвестори, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні активно підтримувати компанії, які запровадили інтегровану звітність. Вони також повинні заохочувати компанії, які ще не складають інтегровану звітність, щоб зробити для них це пріоритетним завданням. Крім того, інвестори повинні зробити свій внесок в розробку концептуальної основи інтегрованої звітності та стандартів оприлюднення нефінансової інформації, чітко сформулювавши набір вимог і якісних характеристик до даної звітності;

– ринкові посередники можуть допомагати своїми зусиллями як компаніям, так й інвесторам;

– через певний період часу (ці терміни будуть варіюватися залежно від конкретної країни), законодавство, що регулює діяльність фондових бірж, повинно бути удосконалене і уточнене із врахуванням появи концепції інтегрованої звітності. Такі дії повинні бути засновані на відповідних принципах і мають бути ініційовані учасниками фінансового ринку;

– за умови ефективної співпраці неприбуткові організації теж можуть надати імпульс як розвитку ринку, так і відповідним регулюючим інститутам, які займаються питаннями створення норм, що впливають на організаційні аспекти застосування інтегрованої звітності на підприємствах.

На сучасному історичному етапі потрібен новий рівень універсальності системи бухгалтерського обліку, що забезпечує стійкість у значно ширших рамках варіативності економічних умов, пов'язаних із настанням нового цифрового етапу розвитку суспільства. Ця універсальність має відобразитися в наступних напрямках: облік нових об'єктів та акцентований облік оціночних суджень; облік нової динаміки зміни структури бізнесу; облік нової динаміки зміни відносин економічних суб'єктів; облік подій не тільки минулого, а в розширеному діапазоні від минулого до майбутнього.

У зв'язку з розвитком цифрової економіки відбулися зміни пов'язані з формами звітності та способами її передачі та зберігання. На першому етапі паперові форми звітності були технічно перенесені у графічному вигляді на електронні носії та передавалися засобами передачі цифрових даних. На цьому етапі, як і у випадку з паперовою звітністю, графічна форма звітності визначала зміст даних.

На другому етапі спрощена робота з даними звітності, відмовилися від використання фотографій звітності і стали використовувати універсальну мову розмітки електронних документів XML ЕксЕмЕл (від англ. абревіатури XML - eXtensible Markup Language: мова розмітки, що розширюється). Фактично використання XML зберігає дані звітності у чіткій відповідності до графічних форм, тільки показники вже оцифровані. На цьому етапі розташування показників у графічному вигляді вже було не настільки важливим, оскільки кожен із них був названий окремо.

Третій етап пов'язаний з використанням спеціалізованого розширення XML - XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language, букв. «Розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт для подання фінансової звітності в електронному вигляді. Схема графічного розміщення (шаблону) даних у звітності, як і «материнському» XML передається разом із даними звітності. Теоретично обсяг інформації, що передається у форматі XBRL, не повинен бути більшим, ніж дані в

стандартній звітності. Насправді ситуація виявилася іншою. Центробанк як регулятор запитує дані з підзвітних організацій: банків, комерційних організацій т.д. у форматі XBRL в обсязі, що багаторазово перевищує інформацію, що передавалася раніше в інших форматах.

Аналіз наведених етапів розвитку звітності показує, що існує тенденція поділу форми та змісту звітності з посиленням уваги саме до змісту звітності.

Сьогодні спостерігається формування четвертого етапу розвитку звітності, при якому звітність буде передаватися у вигляді спеціалізованих баз даних, у яких форма подання даних кінцевому користувачеві або відсутня, або не є обов'язковою. На четвертому етапі розвитку, на нашу думку, звітність повинна еволюціонувати у спеціальну базу даних. Вже зараз користувачі, які систематично вивчають звітність, зазвичай перетворюють її на базу даних, і використовує цю базу даних для отримання звітів різних форм на свій розсуд. Використання бази даних спрощує зберігання, обробку та подальше подання інформації в різних зрізах.

3.2. Шляхи вдосконалення формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради

Досить нестандартний підхід до удосконалення якості фінансової звітності пропонує Л. Н. Кузнецова. Такий підхід теж можна віднести до удосконалення організаційних аспектів формування фінансової звітності, однак, на особливу увагу заслуговують пропозиції автора стосовно шляхів удосконалення організації обліку і складання звітності, в основі яких покладено застосування мотиваційного механізму.

Зокрема, автором пропонується «запровадження національної премії якості в сфері бухгалтерського обліку шляхом розробки індикаторів, що враховуватимуть облікову специфіку, яка має здійснюватись в розрізі наступних категорій підприємств:

– підприємства, що надають професійні послуги (аудиторські, консалтингові, аутсорсингові тощо);

– спеціалізовані видавництва з бухгалтерського обліку та інтернет-ресурси;

– навчальні заклади, що здійснюють підготовку спеціалістів з бухгалтерського обліку;

– бухгалтерські служби юридичних осіб» [47].

Практична реалізація наведених Л. Н. Кузнецовою пропозицій дозволить не лише «визначити суб'єктів ведення обліку і суб'єктів, що сприяють удосконаленню бухгалтерської професії, а також дозволить ідентифікувати пріоритетні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, що забезпечуватимуть підвищення якісного рівня фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження можна побудувати модель якісної взаємодії між обліковою системою та користувачами облікової інформації» [47]. Ця модель зазначає, в якому контексті є можливим розгляд питань, які присвячені проблемам якості фінансової звітності (рис. 3.1).

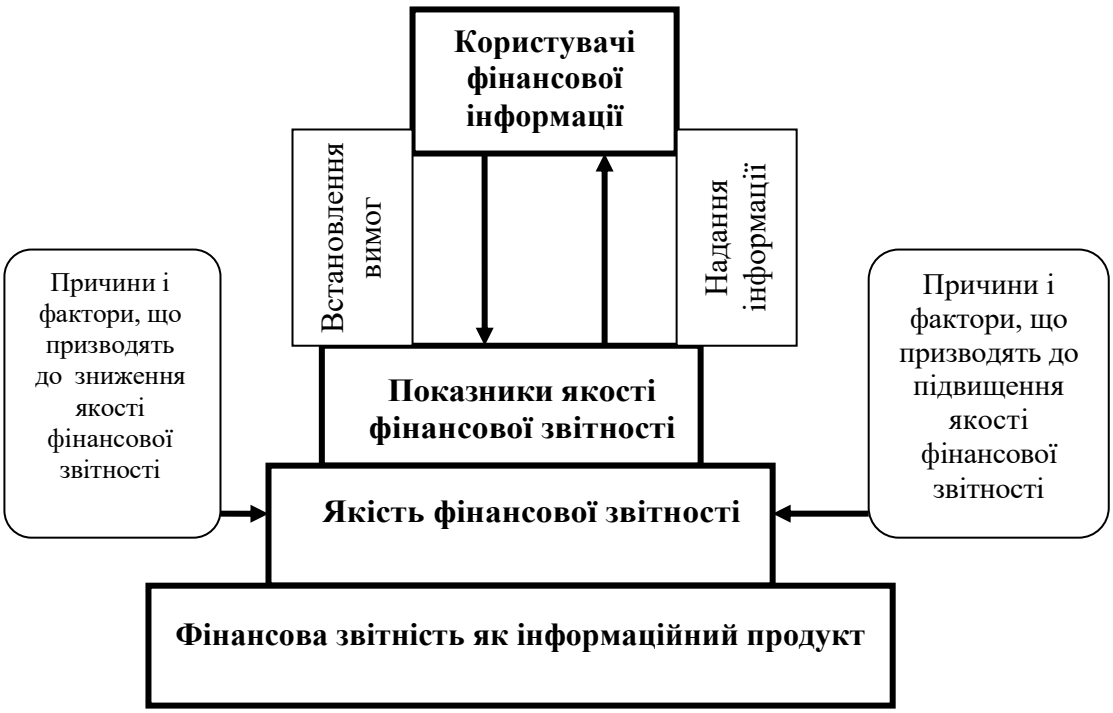


Рис. 3.1 Модель якісної взаємодії між обліковою системою і користувачами облікової інформації

У сучасних умовах функціонування сфери охорони здоров'я вважаємо за необхідне розробити ефективну облікову політику комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради з врахуванням специфіки діяльності некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я, а саме значних обсягів цільового фінансування та його впливу на формування фінансових результатів; цільової спрямованості діяльності не на фінансовий результат, а на забезпечення умов надання якісних послуг у сфері охорони здоров'я; функціонування закладів у глобальному середовище. Все це потребує залучення висококваліфікованого фахівця консалтингової служби.

Сучасне суспільство прийнято називати інформаційним. Це призводить до зміни місця інформації та знань у процесі виробництва і споживання благ, суттєво зростає значення людського капіталу як

основного ресурсу. В цих умовах актуалізуються питання перманентного навчання та акумулювання знань.

Виокремлюють три основні форми отримання знань:

1. розвиток знань;
2. купівля знань;
3. оренда знань.

Сьогодні людська цивілізація знаходитися біля витоків Четвертої промислової революції, яка фундаментально змінює усі сфери життя. Цифрова економіка, яка виступає основою Четвертої промислової революції, «передбачає активне впровадження інновацій та інформаційно-комунікаційних технологій в усі види економічної діяльності та сфери життя» [109].

Аналітики Глобального центру цифрової трансформації бізнесу (Global Center for Digital Business Transformation) швейцарського Інституту розвитку менеджменту IMD і компанії Cisco у звітах про стан світової економіки використовують образ цифрового вихру. При цьому спостерігається стрімкий розвиток і трансформація практично всіх сфер економіки. В таких умовах є доцільним розвивати і купувати знання, носіями яких лише є спеціалісти, які безпосередньо забезпечують роботу основних ділянок підприємства. В усіх інших випадках є економічно доцільна оренда знань. Це обумовлено тим, що функціонування будь-якого суб'єкта господарювання пов'язано із залученням безлічі допоміжних (непрофільних) фахівців, яким необхідно постійно оновлювати свої знання. Перманентна освіта потребує і часу і коштів, а реалізація отриманих знань в межах одного невеликого підприємства фахівцем з вузьких питань буде недоцільним.

Найпоширеніший метод оренди знань сьогодні це консалтинг та аутсорсінг. Консалтинг – це здійснення консультування будь-якого масштабу (англ. consulting - консультування) [102]. Аутсорсінг — це делегування частини «функцій з обслуговування діяльності підприємства

стороннім підрядникам чи постачальникам за умови гарантування ними відповідного рівня якості та ефективності їх виконання на основі трансформації чи оновлення бізнес-процесів і технологій та з можливістю переходу частини персоналу підприємства до постачальника (аутсорсера)» [102].

Оренда знань є привабливою, коли:

- консультанти рекомендують необхідні методи, інструменти та ресурси;
- необхідні разові знання;
- виникає необхідність перевірки та підтвердження інформації експертом;
- консультант може впливати на виконавче рішення.

Крім того, є й інші причини, чому власники і менеджери компаній витрачають десятки мільярдів доларів на консалтинг.

Перша причина - брак ресурсів (часу, персоналу, навичок, навичок) для вирішення проблем управління. Як зазначалось в умовах діджіталізації сучасний бізнес змінюється занадто швидко. Іноді просто немає часу знаходити менеджерів з новими навичками та знаннями, або здійснювати перепідготовку власних. У таких випадках незамінними є консультанти. З одного боку, вони замінюють відсутність знань і навичок; з іншого боку, передають знання і навички діючим менеджерам кампаній. Проте, слід зазначити, що потреба у зовнішніх консультантах не є ознакою некомпетентності компанії. Темпи змін ринку та в технологіях управління настільки висока, і потреби настільки різноманітні, що послуг консультантів потребують навіть великі і потужні корпорації, тому що навіть вони час від часу відчувають нестачу ресурсів для вирішення деяких проблем і для знаходження нових можливостей.

По-друге — будь-яка компанія час від часу відчуває необхідність у інтенсивній тимчасовій допомоги. Компанії часто прагнуть розвивати новий напрямок бізнесу або зменшити витрати на бізнес. Такі проекти

мають короткострокову фазу інтенсивного аналізу та планування; і більш довгострокову і пологу фазу реалізації. Залучення консалтингових компаній дозволяє проводити перетворення у компаніях швидше і ефективніше.

Третя причина — необхідність обґрунтування управлінських рішень, які прийняті керівництвом. Дуже важливим є те, що після завершення термінів консультаційних послуг, знання залишаються у працівників підприємства. В даний час багато консультаційних контрактів передбачають формальний механізм передачі знань, а не лише отримання кінцевого звіту. У деяких випадках при оренді знань є доцільним формування команди працівників, які навчаються. У цьому випадку відбувається не тільки використання орендованих знань, але і спостерігається стійка тенденція до безперервного навчання працівників підприємства. Це виникає внаслідок того, що консультант не тільки експерт з певних питань, а і у процесі консультування відбувається навчання персоналу. Крім того, досить часто для об'єктивної оцінки і прийнятті оптимальних управлінських рішень потрібен погляд «ззовні».

Саме високий кумулятивний ефект оренди знань обумовлює інтенсивний розвиток консалтингових послуг в сучасному світі. Слід зазначити, що саме у сфері консалтингу концентрується найбільша кількість талановитих особистостей.

Сьогодні консалтинг найефективніший спосіб освоєння нових управлінських технологій, нових методів і прийомів ведення бізнесу.

Основні фактори, які обумовлюють формування консалтингу як окремої сфери (галузі) сучасної економіки (бізнесу) є:

- по-перше, створення специфічних технологій управління і надання послуг з розвитку бізнесу;
- по-друге, процес концентрації передових методик управління і принципів ведення бізнесу в консалтингових компаніях;

– по-третє, необхідність звернення за професійними консультаціями пов’язана з тим, що для вирішення завдань і реалізації цілей є необхідним постійне оновлення інформаційного середовища.

Таким чином, роль консультування в економічному розвитку держави набуває значення макроекономічного параметра, що впливає на формування критичних факторів економіки, конкурентних переваг і технологій управління. Крім того, консалтингова сфера постійно розширює спектр послуг. На розвиток сучасного консалтингу сильно впливають ідеї кібернетики (N. Wiener, S. Beer), системної інженерії (Harry H. Good and Robert E. Machol, Hall A.), системного аналізу (E. Quade, L. Stanford), економіко-математичні методи (G.Dantzig), електронні комп'ютери та продукти їх застосування, наприклад, математичні моделі, інформаційні технології.

Досить часто консалтингові компанії надають і суміжні послуги, які пов’язані із використанням продуктів інших галузей, таких як інформаційні технології. Спектр послуг, які пропонуються консультантами в цій області, включає широкий спектр Інтернет-проектів, починаючи з розробки концепції і дизайн Web-порталів і закінчуючи аналізом і оптимізацією мережевої інфраструктури.

Розвиток теорії управління призвів до збільшення видів робіт, що виконуються консультантами, значно розширивши сферу галузей, що використовують їх послуги. При цьому спостерігається постійне поповнення арсеналу методів консалтингу шляхом проведення досліджень, які здійснюються при проведені на підприємствах консалтингових послуг. Ефективне вирішення проблем, що стоять перед фахівцями з консалтингу, можливе при органічному поєднанні різних форм і методів консультування. Зараз консалтинг виступає як особливий вид управління і являє собою набір знань, технік і методів, які дозволяють учаснику ринку ефективно вести свій бізнес.

Сучасний стан розвитку бізнесу все більше спирається на інтелектуальні ресурси. Консалтинг здійснює тиск на ринок праці. При цьому в консалтингові фірми здійснюється відбір найкращих фахівців. У розвинених країнах консалтинг є окремою галуззю економіки. При цьому консультанти є своєрідними «носіями» досвіду розробки та реалізації управлінських рішень між підприємствами. Завдяки цьому відбувається передача найкращих знань і досвіду. Консалтингова фірма, як правило, займається розробкою стратегії, розробляє порядок денний розвитку бізнесу. Зазвичай з метою розробки збалансованої стратегії, консалтингова фірма попередньо розробляє економіко-математичну модель підприємства. На підставі цієї моделі розробляється подальша стратегія підприємства. Достатньо часто до послуг консалтингових фірм звертаються при вирішенні питань системі бюджетування та управлінського обліку. Впровадження та налагодження управлінського обліку та процесу бюджетування дозволяє підприємству мінімізувати ризики, контролювати активи та грошові кошти, а також візуалізувати стратегію розвитку бізнесу.

Консалтингові послуги допомагають оцінити як власні можливості підприємства, так і можливості конкурентів, оцінити ринки та надійність постачальників, оптимізувати потік фінансово-правових документів, розробити ефективну систему управління, знайти інвесторів. Тобто консалтинг – це надання консалтингових послуг підприємствам, організаціям, державним структурам з метою оптимального рішення концептуальних, стратегічних та тактичних завдань.

Сфера консалтингових послуг стосується широкого кола питань, які пов’язані із управлінською, фінансовою, інвестиційною, інформаційною та іншими сферами діяльності підприємств. Сьогодні саме шляхом використання послуг консалтингових фірм вирішується ряд задач стратегічного планування, оптимізації діяльності, вивчення і прогнозування ринку, ціноутворення тощо.

Отже, консалтинг – це сфера послуг, яка формує організаційно-управлінський, фінансовий, інвестиційний, інформаційний, маркетинговий та інші потенціали соціально-економічного розвитку як окремого підприємства так і регіону та держави в цілому. Крім того, розвиток консалтингових послуг сприяє реалізації цілей сталого розвитку.

Процес консультування – це спільна діяльність консультанта і клієнта з метою вирішення певного кола завдань. Слід зазначити, що послуги консультування мають тимчасовий характер, їх неможливо накопичувати. Отже, консалтингова діяльність передбачає постійне (періодичне) оновлення. Це призводить до необхідності підтримувати постійний зв'язок між постачальником послуг і замовником.

У консалтингу відносини між клієнтом і постачальником послуг є конфіденційними. Строго конфіденційними є і інформація та матеріали щодо будь-якого діяльності клієнта.

Спектр діяльності консалтингових компаній досить широкий і включає в себе не тільки різні напрямки і методи дослідження, але також відрізняється масштабами проведеної роботи і професійним рівнем консультантів. Використання конкретного методу і виду консультацій визначається, перш за все, завданнями і проблемами, які стоять у реалізації консалтингового проекту.

Слід зазначити, що консалтингові послуги характеризуються низькою особливостей, а саме: вони нематеріальні, персоналізовані, їх неможливо накопичувати, при їх здійсненні приймає участь клієнт тощо. Нематеріальний характер консалтингових послуг ускладнює оцінку їх якості на етапі відбору виконавця. Тому основним фактор, який впливає на вибір клієнтом консалтингової фірми є її імідж. Це змушує консалтингові компанії створювати певний імідж своєї фірми; запрошувати потенційних клієнтів ознайомитися з результатами своєї попередньої діяльності тощо.

Таким чином, консалтинг – це складне багатофакторне соціально-економічне явище, значення якого постійно зростає, що пов’язано із

стрімким розвитком сучасного суспільства. Безперервні зміни в усіх сферах життя змушують підприємства постійно адекватно реагувати на них. Проте, це потребує значної кількості внутрішніх ресурсів. Вирішити ці питання можливо за допомогою залучення висококваліфікованого консультанта.

В умовах сучасної економіки жодна серйозна фінансова операція не здійснюється без допомоги консультантів. А складні проекти можуть бути успішними тільки за умови участі консалтингових фірм.

Важливим аспектом, що обумовив активний розвиток консультаційних послуг, є потреба фінансових установ у підготовці документації, пов'язаної з прийняттям рішень щодо фінансування проектів, контролю за їх реалізацією, а іноді щодо управління об'єктами капіталовкладень. Суб'єкти господарювання відчувають значну потребу як у докладно розроблених проектах, так і у фахівцях з проектного менеджменту, фінансового аналізу, бізнес-планування, які регулюються на стадії здійснення проекту. Обом сторонам фінансово-інвестиційного процесу – і грошовому донору, і одержувачу коштів, – як правило, вигідніше використовувати послуги не штатних економістів, а незалежних консультантів, оскільки це не тільки заощаджує кошти, а й гарантує незалежність експертизи. Сторонній експерт повинен забезпечувати ведення робіт так, щоб вигоди мали всі сторони угоди, якщо він отримує зарплату не від однієї зі сторін контракту, а премію від результативності операції в цілому.

Отже, консалтинг є самостійним видом бізнесу. Одна консультаційна фірма може обслуговувати сотні клієнтів і реалізовувати десятки проектів. Таким чином, знижуються витрати підприємств-замовників на спеціалізовані фінансові послуги і водночас отримується унікальний досвід. Фахівці високого класу у сфері фінансового консультування в Україні є великим дефіцитом – їх підготовка потребує багато років і значних витрат.

У широкому розумінні консультування у формі господарських і економічних рекомендацій існує стільки, скільки існує людство. Проте як професійний вид діяльності фінансовий консалтинг почав формуватися порівняно недавно. Одним з перших професійних консультантів у цій галузі став засновник теорії наукового управління підприємством Тейлор.

Існує цікава закономірність у розподілі обсягу консалтингових послуг у світі. За рівного розміру економічного потенціалу регіону обсяг консалтингових послуг вище там, де економіка менш централізована. Така кореляція пояснюється тим, що консалтинг становить своєрідну форму регулювання економічних процесів, альтернативну централізованій. Консалтинг, що є методом впровадження наукових знань в економіку, водночас виконує функції її раціоналізації. Найбільші консалтингові фірми світу за своїм походженням американські, але кожна з них зазвичай має свої філії в кількох десятках країн, від 50 до 100 % персоналу яких – місцеві консультанти. Діяльність філій регулюється законами країни місцезнаходження. До найбільших консультаційних фірм світу належать: Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, Arthur Andersen, Pricewaterhouse Coopers. Ці фірми називають “великою п’ятіркою”. Їхній сумарний річний оборот нині становить близько 60 млрд дол. США, а персонал перевищує 500 тисяч осіб. Однак за своїм походженням вони є аудиторськими фірмами, і оборот менеджмент-консалтингових послуг у цих фірмах не більший, ніж у суто консалтингових фірмах (American Management Systems, Bossard Consultants чи DMR Group). У світі є близько 1800 стабільно працюючих фірм, що спеціалізуються в галузі менеджмент-консалтингу. Компанії “великої п’ятірки” пропонують такі послуги в усьому світі:

— аудит, визначення “вузьких місць”, що становлять загрозу бездоганному функціонуванню компаній, послуги з фінансового контролю і складанню регулярної фінансової звітності, консультації з визначення вартості частки акціонера;

— бізнес-консалтинг і забезпечення зовнішнього фінансування: послуги у сфері фінансового аналізу і бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, дотримання податкового законодавства, кадрової політики, а також операцій з нерухомістю;
— корпоративні фінанси: повний спектр послуг з фінансових, економічних і стратегічних рішень для компаній, у яких виникають спірні чи питання ситуації, пов’язані з функціонуванням їх у корпоративному секторі;
— консалтинг для менеджменту у сфері зміни стратегії керівництва, удосконалення процедур діяльності і “технологічних” рішень;
— консалтинг із питань, пов’язаних з кадровою політикою;
— консалтинг із питань оподатковування
— створення ефективних податкових стратегій, оптимізація оподатковування, планування операцій, пов’язаних з оподатковуванням, з бездоганною відповідністю податковому законодавству в будь-якій країні світу;
— юридичні послуги, пов’язані із захистом економічних прав та інтересів клієнтів;
— всі види послуг зі створення і підтримки веб-сайтів клієнтів.

У документах 4-го Всесвітнього конгресу консультантів (Йокогама, 1996 р.) констатується, що консалтинг є всесвітньою галуззю (сферою) економіки – індустрією, що перебуває в процесі становлення. Велика частина консалтингових послуг надається не індивідуальними консультантами, а корпораціями (консалтинговими фірмами). Це свідчить про тенденцію перетворення консалтингу з індивідуально-професійної діяльності на індустрію. Крім того, про перетворення консультування на індустрію консалтингу свідчать велика технологізація його методології, розвиток стандартизації якості послуг і зростання матеріально-технічного оснащення роботи консультантів. Проте відсутність методів підготовки консультантів є ознакою недостатнього розвитку консалтингової галузі. На

відміну від навчання, наприклад, інженерів, воно здійснюється в процесі роботи в межах консалтингової фірми.

Професійний консультаційний бізнес почав розвиватися в Україні з кінця 80-х років. До цього консультування підприємств забезпечувалося фахівцями урядових закладів, співробітниками НДІ й університетів. Основним чинником, що викликав потребу в діловій консультації, стали економічні реформи, які були зорієнтовані на створення приватного підприємництва, здійснення приватизації, формування ринкових відносин і залучення іноземних інвестицій в Україну.

Висновки до розділу 3

На сучасному історичному етапі потрібен новий рівень універсальності системи бухгалтерського обліку, що забезпечує стійкість у значно ширших рамках варіативності економічних умов, пов'язаних із настанням нового цифрового етапу розвитку суспільства. Ця універсальність має відобразитися в наступних напрямках: облік нових об'єктів та акцентований облік оціночних суджень; облік нової динаміки зміни структури бізнесу; облік нової динаміки зміни відносин економічних суб'єктів; облік подій не тільки минулого, а в розширеному діапазоні від минулого до майбутнього.

У зв'язку з розвитком цифрової економіки відбулися зміни пов'язані з формами звітності та способами її передачі та зберігання. На першому етапі паперові форми звітності були технічно перенесені у графічному вигляді на електронні носії та передавалися засобами передачі цифрових даних. На цьому етапі, як і у випадку з паперовою звітністю, графічна форма звітності визначала зміст даних.

На другому етапі спрощена робота з даними звітності, відмовилися від використання фотографій звітності і стали використовувати універсальну мову розмітки електронних документів XML ЕксЕмЕл (від англ. абревіатури XML - eXtensible Markup Language: мова розмітки, що

розширюється). Фактично використання XML зберігає дані звітності у чіткій відповідності до графічних форм, тільки показники вже оцифровані. На цьому етапі розташування показників у графічному вигляді вже було не настільки важливим, оскільки кожен із них був названий окремо.

Третій етап пов'язаний з використанням спеціалізованого розширення XML - XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language, букв. «Розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт для подання фінансової звітності в електронному вигляді. Схема графічного розміщення (шаблону) даних у звітності, як і «материнському» XML передається разом із даними звітності. Теоретично обсяг інформації, що передається у форматі XBRL, не повинен бути більшим, ніж дані в стандартній звітності. Насправді ситуація виявилася іншою. Центробанк як регулятор запитує дані з підзвітних організацій: банків, комерційних організацій т.д. у форматі XBRL в обсязі, що багаторазово перевищує інформацію, що передавалася раніше в інших форматах.

Аналіз наведених етапів розвитку звітності показує, що існує тенденція поділу форми та змісту звітності з посиленням уваги саме до змісту звітності.

Сьогодні спостерігається формування четвертого етапу розвитку звітності, при якому звітність буде передаватися у вигляді спеціалізованих баз даних, у яких форма подання даних кінцевому користувачеві або відсутня, або не є обов'язковою. На четвертому етапі розвитку, на нашу думку, звітність повинна еволюціонувати у спеціальну базу даних. Вже зараз користувачі, які систематично вивчають звітність, зазвичай перетворюють її на базу даних, і використовує цю базу даних для отримання звітів різних форм на свій розсуд. Використання бази даних спрощує зберігання, обробку та подальше подання інформації в різних зрізах.

Роль консультування в економічному розвитку держави набуває значення макроекономічного параметра, що впливає на формування

критичних факторів економіки, конкурентних переваг і технологій управління. Крім того, консалтингова сфера постійно розширює спектр послуг. Досить часто консалтингові компанії надають і суміжні послуги, які пов’язані із використанням продуктів інших галузей, таких як інформаційні технології. На розвиток сучасного консалтингу сильно впливають ідеї кібернетики (N. Wiener, S. Beer), системної інженерії (Harry H. Good and Robert E. Machol, Hall A.), системного аналізу (E. Quade, L. Stanford), економіко-математичні методи (G.Dantzig), електронні комп'ютери та продукти їх застосування, наприклад, математичні моделі, інформаційні технології.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів особливостей формування фінансової звітності та використання її даних в управлінні комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров’я дозволило зробити наступні висновки:

1. Відповідно до нормативної регламентації формування фінансової звітності економічними суб’єктами визначається, що в її основі лежить фінансовий облік, який є обов’язковим,ґрунтується на науково-обгрунтованих принципах та регламентується стандартами.

2. Відмінною рисою розвитку вітчизняної ринкової економіки є те, що різко зросла невизначеність у навколишньому середовищі економічного простору. Внаслідок ринкових перетворень з'явилися нові суб'єкти господарювання та нові користувачі повної, достовірної та об'єктивної економічної інформації про господарську діяльність як комерційних так і некомерційних підприємств. Основним джерелом такої інформації є фінансова звітність підприємств, яка включає найбільш концентровані категорії, що оцінюють безпеку налагодження ділових відносин – показники платоспроможності та фінансової стійкості. У зв'язку з цим управління діяльністю підприємства висуває дуже жорсткі вимоги до обліково-аналітичної інформації.

3. Облікова система є окремим бізнесом-процесом, у результаті функціонування якого створюється інформаційний продукт якому притаманний певний рівень якості, який має вплив на якість управлінських рішень.

4. На якість прийняття управлінських рішень впливають усі види спотворень фінансової звітності. Ступінь впливу спотворень насампеед залежить від їх масштабів. Якість представленої звітності безпосередньо впливає на прийняття рішення, і як наслідок на розвиток підприємства.

5. Достовірність облікової інформації трактується як правдиве відображення наслідків скоєних операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат.

6. Терміни, що характеризують поняття «достовірність фінансової звітності» та її різні аспекти, мають різне трактування в МСФЗ, національних бухгалтерських стандартах, міжнародних та національних стандартах аудиторської діяльності, а також у науковій та професійній літературі.

7. Фінансова звітність - це інформаційний продукт, який створюється в системі бухгалтерського обліку і характеризується певним рівнем якості. Із цього випливає, що стандартизація бухгалтерського обліку і облікових процедур (як і будь-яких бізнес-процесів), є одним із найбільш вагомих інструментів підвищення якості фінансової звітності (продукту), який створюється системою.

8. В умовах сьогодення світова бухгалтерська наукова спільнота зазначає, що система бухгалтерського обліку виступає основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень. Це обумовлює доцільність першочерговість вирішення проблеми забезпечення якості облікової інформації.

9. Фінансова звітність є комплексною моделлю відображення оптимізованої комбінації інтересів суб’єктів ринку, яка динамічно розвивається і модифікується під впливом сучасних змін економічного середовища. Вона одночасно виступає предметом конфлікту між її укладачами та користувачами, а також засобом його врегулювання. Фінансова звітність характеризується внутрішніми та зовнішніми зв’язками.

10. На розвиток бухгалтерського обліку впливає становлення цифрової економіки. У зв'язку з розвитком цифрової економіки спостерігаються зміни інформаційних запитів користувачів. У процесі розвитку цифрової економіки засоби та технології, що використовуються

для роботи з інформацією, активно вдосконалюються, інформаційною базою прийняття управлінських рішень у галузі економіки стає бізнес-аналітика. Бізнес-аналітика є інструментом для пошуку, аналізу, моделювання та доставки інформації, яка необхідна для прийняття рішень. Це мультидисциплінарна сфера, що знаходиться на стику інформаційних технологій, баз даних, алгоритмів інтелектуальної обробки інформації, математичної статистики та методів візуалізації. Замість звичних для бухгалтерського обліку рахунків, первинних документів, фактів господарського життя, відомостей, економічного аналізу використовуються транзакції, атрибути, розподілені реєстри, тощо.

11. Досліджуване Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є типовим некомерційним підприємством – закладом охорони здоров’я.

12. Основними формами бухгалтерської звітності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є бухгалтерський баланс, звіт про фінансових результатах, пояснювальна записка та План використання бюджетних коштів.

13. Суттєве значення для ефективного управління підприємством має фінансовий аналіз. Аналіз фінансового стану некомерційного підприємства дає змогу виявити найбільш важливі аспекти та найслабші позиції у фінансовому стані підприємства. Попередню оцінку фінансового стану некомерційного підприємства можна зробити на основі горизонтального та вертикального аналізу балансу.

14. Підставою для фінансового аналізу діяльності Комунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Аджамської сільської ради є звітність. Проте сама по собі інформація наведена у обліку та звітності не розкривають достатньою мірою взаємозв'язок і взаємозалежність господарських процесів, які здійснюються в ході діяльності підприємства. Тому ті сторони діяльності

підприємства, які не можуть бути відображені в обліку та звітності, вивчають шляхом їх аналізу. Аналіз діяльності некомерційних організацій є як би продовженням обліку та звітності і виступає як форма контролю за напруженістю планових завдань, їх якістю та станом виконання, виявленням недоліків у роботі підприємства та пошуком резервів тощо.

15. Формування фінансової звітності на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради здійснюється силами відділу бухгалтерського обліку і звітності.

16. Формування та представлення фінансової звітної інформації на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради відбувається в декілька етапів. Процедури, які передують заповненню форм фінансової звітності, представляють собою впорядковану сукупність дій та методологічних прийомів, виконання яких дозволить безпосередньо приступити до складання фінансової звітності.

17. Першим етапом формування фінансової звітності є організація бухгалтерського обліку на господарстві. Дані питання на Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради належать до компетенції Головного лікаря та бухгалтера. З позицій формування фінансової звітності найбільший інтерес представляє процес формування облікової політики. На Комунальному некомерційному підприємстві "Центр первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради внутрішні регламенти або не розроблені або мають суттєві порушення – тобто перший етап формування фінансової звітності потребує суттєвого доопрацювання.

18. Трансформування організаційно - правової форми закладів охорони здоров’я обумовлюють і зміни у організації та методиці облікового процесу. Так, комунальне некомерційне підприємство "Центр

первинної медико-санітарної допомоги" Аджамської сільської ради, як і більшість комунальних некомерційних підприємств сфери охорони здоров’я стикається із наявністю організаційних і методичних проблем, які обумовлені як складністю поцесу переходу від меморіальних ордерів до журналів ордерів, від Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у бюджетному секторі до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і не відповідністю алгоритму контролю (валідації) в автоматизованому режимі методологічним засадам формування інформації за вимогами облікових стандартів, що обумовлює необхідність залучення консалтингових послуг. Делегування складних і варіативних завдань висококваліфікованому спеціалісту дозволить суттєво оптимізувати процес формування та подання звітності.

19. Роль консультування в економічному розвитку держави набуває значення макроекономічного параметра, що впливає на формування критичних факторів економіки, конкурентних переваг і технологій управління. Крім того, консалтингова сфера постійно розширює спектр послуг. Досить часто консалтингові компанії надають і суміжні послуги, які пов’язані із використанням продуктів інших галузей, таких як інформаційні технології. На розвиток сучасного консалтингу сильно впливають ідеї кібернетики (N. Wiener, S. Beer), системної інженерії (Harry H. Good and Robert E. Machol, Hall A.), системного аналізу (E. Quade, L. Stanford), економіко-математичні методи (G.Dantzig), електронні комп'ютери та продукти їх застосування, наприклад, математичні моделі, інформаційні технології.

20. На сучасному історичному етапі потрібен новий рівень універсальності системи бухгалтерського обліку, що забезпечує стійкість у значно ширших рамках варіативності економічних умов, пов'язаних із настанням нового цифрового етапу розвитку суспільства. Ця універсальність має відобразитися в наступних напрямках: облік нових об'єктів та акцентований облік оціночних суджень; облік нової динаміки

зміни структури бізнесу; облік нової динаміки зміни відносин економічних суб'єктів; облік подій не тільки минулого, а в розширеному діапазоні від минулого до майбутнього.

21. У зв'язку з розвитком цифрової економіки відбулися зміни пов'язані з формами звітності та способами її передачі та зберігання. На першому етапі паперові форми звітності були технічно перенесені у графічному вигляді на електронні носії та передавалися засобами передачі цифрових даних. На цьому етапі, як і у випадку з паперовою звітністю, графічна форма звітності визначала зміст даних.

22. На другому етапі спрощена робота з даними звітності, відмовилися від використання фотографій звітності і стали використовувати універсальну мову розмітки електронних документів XML ЕксЕмЕл (від англ. абревіатури XML - eXtensible Markup Language: мова розмітки, що розширюється). Фактично використання XML зберігає дані звітності у чіткій відповідності до графічних форм, тільки показники вже оцифровані. На цьому етапі розташування показників у графічному вигляді вже було не настільки важливим, оскільки кожен із них був названий окремо.

23. Третій етап пов'язаний з використанням спеціалізованого розширення XML - XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language, букв. «Розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт для подання фінансової звітності в електронному вигляді. Схема графічного розміщення (шаблону) даних у звітності, як і «материнському» XML передається разом із даними звітності. Теоретично обсяг інформації, що передається у форматі XBRL, не повинен бути більшим, ніж дані в стандартній звітності. Насправді ситуація виявилася іншою. Центробанк як регулятор запитує дані з підзвітних організацій: банків, комерційних організацій т.д. у форматі XBRL в обсязі, що багаторазово перевищує інформацію, що передавалася раніше в інших форматах.

24. Аналіз наведених етапів розвитку звітності показує, що існує тенденція поділу форми та змісту звітності з посиленням уваги саме до змісту звітності.

25. Сьогодні спостерігається формування четвертого етапу розвитку звітності, при якому звітність буде передаватися у вигляді спеціалізованих баз даних, у яких форма подання даних кінцевому користувачеві або відсутня, або не є обов'язковою. На четвертому етапі розвитку, на нашу думку, звітність повинна еволюціонувати у спеціальну базу даних. Вже зараз користувачі, які систематично вивчають звітність, зазвичай перетворюють її на базу даних, і використовує цю базу даних для отримання звітів різних форм на свій розсуд. Використання бази даних спрощує зберігання, обробку та подальше подання інформації в різних зрізах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко Л.О. Системний підхід до аналізу фінансової звітності. *Торгівля і ринок України.* Донецьк: ДонДУЕТ, 2001. С.10 – 16
2. Аніщенко Г. Ю. Трансформація мети і призначення фінансової звітності у сучасних умовах. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій.* 2019. Вип. 2. С. 3-6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkib_2019_2_3 (дата звернення: 25.11.2022).
3. Безверхий К. В. Класифікація обліково-звітної інформації підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 9. С. 206-212. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2013_9_32.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
4. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси.* 2014. № 3(65). С. 9-14.
5. Білуха М. Т. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль : Економічна думка, 2007. С. 28-31.
6. Бонк М. Трансформація фінансової звітності з точки зору теорії і практики – основні напрямки змін в XXI столітті. *Журнал європейської економіки*. 2016. Т. 15, № 3. С. 344-357. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee_2016_15_3_9(дата звернення: 25.11.2022).
7. Боцян Т. В. Використання стандартів зі складання та оприлюднення не фінансової звітності: досвід українських підприємств. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_2_10.pdf
8. Букало Н. А. Інвентаризація як умова для складання фінансової звітності. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 23(1). С. 167-173. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2016_23(1)__23 (дата звернення:

25.11.2022).

9. Варламов Є. М. Здійснення моніторингу та екологічна звітність підприємств, діяльність яких призводить або може призвести до погіршення стану навколишнього природного середовища. *Экология и промышленность*. 2009. № 3. С. 94-97. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ekolprom_2009_3_19.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
10. Васильєва В. Г. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128-139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2019_147_12 (дата звернення: 25.11.2022).
11. Васильчук І. Вартісно-орієнтована звітність як інструмент досягнення стратегічних цілей підприємства. *Ринок цінних паперів України*. 2012. № 7. С. 65-72. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/rcpu_2012_7_11.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
12. Вдовенко О. С. Фінансова звітність у забезпеченні фінансової безпеки аграрних підприємств. *Облік і фінанси*. 2014. № 1. С. 78-81. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2014_1_14.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
13. Власюк С. В. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) на сільськогосподарських підприємствах України. *Економіка та управління АПК*. 2013. Вип. 11. С. 81-84. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecupapk_2013_11_20.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
14. Волошенюк І. Є. Інтегрований аспект облікової, балансової політики та податкового планування. *Вдосконалення результативності політики економічного зростання: теорія, організація та методика:* тези наук. робіт Міжнар. наук.-практ. конф. для студ., асп. та молодих учених: у 2-х ч., м. Київ, 11–12

листоп. 2016 р. К.: Аналіт. центр «Нова економіка», 2016. Ч. 2. С. 12–14.

15. Волошенюк І. Є., Грінько А. П., Бочуля Т. В. Концептуальні напрями формування податкової політики в Україні. Бізнес Інформ. 2017. № 1. С. 205–211.
16. Галущак І. Є. Розрахунки з оплати праці з органами соціального страхування у звітності підприємства. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2019. Вип. 15(2). С. 46-52.
17. Ганусич В. О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер.: Економіка*. 2014. Вип. 3. С. 169-172. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvuuec_2014_3_39.pdf (дата звернення: 25.11.2022).
18. Головацька С. І. Звітність щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів в управлінні ризиками підприємства: обліково-управлінські аспекти. *Інноваційна економіка*. 2019. № 1-2. С. 219-224. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2019_1-2_32 (дата звернення: 26.11.2022).
19. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/436-15
20. Гринчишин Я. М. Вдосконалення фінансової звітності аграрних підприємств в умовах конкурентної економіки. *Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Ґжицького*. 2011. Т. 13, № 4(5). С. 73-77. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvlnu_2011_13_4(5)__16.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
21. Давидов Г. М. Звітність підприємств : навч. посібн. / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова К.: Знання, 2010. – 623с.
22. Давидов Г. М., Кузьменко Г. І. Забезпечення інформаційної прозорості виконання обов’язків підприємств як платників податків

в системі фінансової звітності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. - 2012. - Вип. 21. - С. 187-198. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2012_21_29.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

23. Данчук В. Д. Інтегральний автоматизований програмний комплекс оцінки фінансових ризиків підприємства на базі бухгалтерської звітності. *Вісник Національного транспортного університету*. 2011. № 23. С. 85-94. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vntu_2011_23_15.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
24. Демиденко Л. П. Звітність та облікова політика підприємства. 2013. № 2. С. 204-208. Долбнєва Д. В. Фінансова звітність за МСФЗ: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2014. Вип. 2. С. 219-227.
25. Дудкевич О. В. Уніфікація облікової політики та формування даних фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2014. № 11. С. 43-47.
26. Дюков А. В. Влияние качества финансовой отчетности на развитие предпринимательства в России. Российское предпринимательство. 2007. № 9. Выпуск 2 (98). С. 26-30.
27. Євсєєва О. О. Актуальність формування універсального підходу до оцінки фінансового стану підприємства на основі показників форм фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 148. С. 129-143.
28. Жук В. М. Система звітно-облікового забезпечення управління: минуле й майбутнє. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 107-116.
29. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
30. Жураковська І. В. Відображення складових інтелектуального

капіталу у звітності підприємств України. *Облік і фінанси*. 2014. № 1. С. 13-19.

31. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і оподаткування»). В. П. Пантелеєв, О. А. Юрченко, Г. М. Курило, К. В. Безверхий ; за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. 432 с.
32. Зигрій О. В. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства на основі показників звітності: розрахунковий підхід. Інноваційна економіка. 2014. № 3. С. 243-249.
33. Івахів Ю. Сутність і роль фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення суб'єктів ринку. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 5. С. 264-267., с. 266
34. Ілляшенко К. В. Аналіз інформаційних потоків підприємства і їхнє відображення у звітності. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(1). С. 463-468. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(1)__67.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
35. Ілюшик О. М. Мінімізація платниками ПДВ податкових зобов'язань шляхом залучення підприємств тіньового сектора економіки. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична*. 2017. Вип. 4. С. 221-231. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvlduvs_2017_4_26 (дата звернення: 26.11.2022).
36. Ільїн В. Фінансова звітність в управлінні суб'єктами господарювання. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія : Економіка і управління*. 2016. Вип. 38. С. 163-170. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2016_38_19 (дата звернення: 27.11.2022).
37. Киба К. В. Теоретико-методологічні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства. *Управління розвитком*. 2014. №

12. С. 45-47. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_12_23.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

38. Ковалев В.В. Как читать баланс. 5-е изд., перераб и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 672 с.

39. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.4. С. 215-220. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2012_22.4_38.pdf

40. Конституція України URL: http://zakon4.rada.gov.ua (дата звернення: 25.11.2022).

41. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2011. № 6. С. 102-113. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2011_6_12.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

42. Корягін М. В. Коригування фінансової звітності для потреб оцінки вартості підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 90-95. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vlca_ekon_2014_44_20.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

43. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.

44. Корягін М.В. Внутрішня звітність щодо ринкової вартості підприємства як основа прийняття управлінських рішень. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.9. С. 220-225. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2012_22.9_41.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

45. Котляров Є. І. Перспективи застосування та місце непрямих методів визначення податкових зобов'язань у системі адміністрування податків в України. Ефективна економіка. - 2017. - № 5

46. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручн. М.В.Кужельний, В.Г.Лінник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.
47. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
48. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент тапідприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 248-254. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_797_35.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
49. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 5. С. 24–34.
50. Левицька О. О. Вплив облікової політики на відображення в обліку та звітності фінансових результатів діяльності підприємства. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2011. Вип. 8. С. 289-299. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2011_8_39.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
51. Левицька С. О. Обліковий інформаційний ресурс: теоретичний аспект / С. О. Левицька, К. О. Іващенко // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : збірник тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet- конференції ЖДТУ. – 2013. – С. 65-68.
52. Левченко М. М. Проблеми та перспективи переходу українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності. *Управління розвитком*. 2014. № 15. С. 144-146. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_15_67.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
53. Легенчук С. Ф. Механізм розкриття фінансових та нефінансових

показників в інтегрованій звітності: перспективи розвитку. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 4. С. 184-188. URL: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/drep_2019_4_34 (дата звернення: 26.11.2022).

54. Лисенко А. М. Особливості складання фінансової звітності з 2013 року та їх вплив на формування алгоритму розрахунку основних показників, що застосовуються у процесі аналізу фінансового стану підприємства. *Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво*. 2013. № 5. С. 68-73. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/drep_2013_5_14.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

55. Лісна М. О. Проблеми в процесі переходу вітчизняних підприємств до складання фінансової звітності згідно з МСФЗ *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 68-70. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_9_30.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

56. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : Херсон : Грінь Д. С., 2012. 400 с.

57. Лютова Г. М. Синергетичний підхід до звітності в Україні. *Фінансовий простір*. 2019. № 4. С. 171-188. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2019_4_14 (дата звернення: 26.11.2022).

58. Ляпкало Г. Т. Метод побудови моделі бізнес-процесів на базі фінансової звітності підприємства. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 73-76. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Magisterium_ek_2014_56_22.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

59. Макаренко В. Ю. Інтегрована звітність підприємств: засадничі понятійно–термінологічні визначення. *Інноваційна економіка*. 2018. № 7-8. С. 130-139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2018_7-8_21 (дата звернення: 26.11.2022).

60. Максимів Л. І. Концепція формування не фінансової звітності підприємств як підґрунтя для ведення соціально відповідального

бізнесу в Україні. *Наукові праці Лісівничої академії наук України*. 2013. Вип. 11. С. 172-177. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nplanu_2013_11_30.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

61. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
62. Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем. *Вестник НГУ. Социально-экономические науки*. 2009. Том 9. Выпуск 1. С. 60-70.
63. Марчак Н. В. Формування фінансової звітності підприємства у сучасних умовах. *Вісник Донецького університету економіки та права*. 2013. № 2. С. 104-110. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vduetp_2013_2_22.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
64. Мервенецька В. Ф. Звітність у системі інформаційного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. К., 2011. 22 с.: рис. укр.
65. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені наказом МОЗУ від 09.09.2014 р. № 635
66. Методичні рекомендації з питань перетворення закладів охорони здоров’я з бюджетних установ у КНП, схвалені Робочою групою з питань реформи фінансування сфери охорони здоров’я України, Протокол № 9 від 14 квітня 2017 р. URL: http://moz.gov.ua/uploads/0/3555-moz_metod_recomendations_ autonomization_2018_ua_final_web.pdf. (дата звернення: 25.11.2022).
67. Міжнародні стандарти аудиту URL: http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu (дата звернення: 25.11.2022).
68. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Тести: навч. посібник. Ф.Ф. Бутинець, В.К. Данилко, І.В. Луканьов та ін.; За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2006. 172 с.

69. МСБО 1 Подання фінансової звітності (переклад українською мовою – 2018 рік). Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2001_ukr_2016.pdf ((дата звернення: 26.11.2022).
70. Муренко Т. О. Організація контролю фінансової звітності (на прикладі підприємств залізничного транспорту України): дис. … канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2012. 226 с.
71. Нагірська К. Є. Принципи та вимоги до формування звітності підприємств: управлінський аспект. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(2). С. 176-183. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(2)__25.pdf (дата звернення: 26.11.2022).
72. 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. (дата звернення: 26.11.2022).
73. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text
74. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text
75. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджене наказом Мінфіну від 31.05.2019 № 226 . https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0685-19#Text
76. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. №137
77. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 10

«Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. №237

78. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №181
79. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. №92
80. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. №559
81. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290
82. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318
83. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353
84. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. №163
85. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 20 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 р. №176
86. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193
87. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 22

«Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 р. №147

88. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. №303
89. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415.
90. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779.
91. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92
92. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. №242
93. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246
94. Національний стандарт України "Системи управління якістю". Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2005, IDT) : ДСТУ ISO 9000:2007. – Київ : Держспоживстандарт України, 2008. 29 с.
95. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем. Под. ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. С.17.
96. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія. К.: КНЕУ, 2015. 471 с.
97. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління. Автореф. дис.

на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю: 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2016. 33 с

98. Олійник Я. В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств Фінанси, облік і аудит. 2012. Вип. 20. С. 347-354. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2012_20_44.pdf (дата звернення: 26.11.2022).

99. Олійничук В. М. Значення і роль якісних характеристик фінансової звітності в інформаційному забезпеченні діяльності підприємства. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. 2011. Вип. 28(1). - С. 84-89. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu _2011_28(1)__23.pdf (дата звернення: 27.11.2022).

100. Осадча О. О. Реформування інформаційного забезпечення за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. 2014. Вип. 26. С. 119-123. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nznuoa_2014_26_21.pdf (дата звернення: 27.11.2022).

101. Пантелеєв В.П. Еволюція визначення «податкова звітність» *Облік, аналіз і аудит.* 2011. № 2. С. 171–176.

102. Першко Л.О. Аутсорсинг та інсорсинг в управлінні інтегрованим формуванням. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. №1. С. 449–455.

103. Петришин Л. Удосконалення методики складання фінансової звітності підприємства. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер : Економіка АПК*. 2013. № 20(1). С. 178-185. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vlnau_econ_2013_20(1)__31.pdf (дата

звернення: 27.11.2022).

104. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11 (дата звернення: 12.11.2022).

105. Податковий Кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України редакція від 01.02.2016 р URL: http://www.interbuh.com.ua Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс (дата звернення: 17.11.2022).

106. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV (з чинними змінами та доповненнями) URL: http://zakon1.rada.gov.ua (дата звернення: 22.11.2022).

107. Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень. *Ефективна економіка.* 2014. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203

108. Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – URL: http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost.

109. Савченко В. М., Кононенко Л.В., Пальчук О.В. Сучасний стан, проблеми та перспективи обліку розрахунків за податками та платежами некомерційних комунальних підприємств - закладів охорони здоров’я. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. № 171. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. URL: 99-105 http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/928 (дата звернення: 25.11.2022).

110. Савченко В.М., Юрченко О.В., Кононенко Л.В. Зміна облікової парадигми та її вплив на перспективи формування моделі обліку діяльності некомерційних комунальних підприємств - закладів охорони здоров’я в умовах глобалізації. *Економічний простір:*

Збірник наукових праць. № 172. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 81-86 URL: http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/946) (дата звернення: 28.11.2022).

111. Савчук В.К. До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій. URL: http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/67351 (дата звернення: 25.11.2022).

112. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. Вісник Львівської комерційної академії. .Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 35. . С. 319-322.

113. Семенишена Н.В. Річна бухгалтерська (фінансова) звітність підприємств: перспективи розширення інформаційних можливостей / Н.В. Семенишена. Актуальні проблеми на сучасному етапі та перспективи розвитку фінансово-кредитного механізму АПК : міжнар. наук.-практ. конф., 25-26 жовтня 2007р. : тези доповідей. Збірник наукових праць. 2007. Вип.15. - т.3. - С.557-570.

114. Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Вплив структури фіскального відомства на організацію податкового контролю: зарубіжний досвід. Ірпінь: НДІ фін. права, 2014. 56 с.

115. Сидоренко Р. В. Класифікація звітності підприємства в сучасних умовах господарювання. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. - 2012. Вип. 9(3). С. 271-275. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(3)__39.pdf

116. Сокіл О. Г. Методологічна основа обліково-аналітичного забезпечення формування звітності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1-2. С. 47-56. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2018_1-2_7

117. Сторожук Т. М. До питання термінологічного трактування дефініції "фінансова звітність". *Облік і фінанси*. 2019. № 4. С. 54-62. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_4_9 (дата звернення:

27.11.2022).

118. Сук Л, Сук П. Організація складання та подання звітності. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. №24. 2006. С.39-48.

119. Сушко Д.С. Прийоми вивчення достовірності показників бухгалтерського балансу. *Вісник ЖДТУ*. 2005. № 1 (31). С. 223-227.

120. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні в контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Інфраструктура ринку. Випуск № 4*. 2017. С. 133-137.

121. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю як інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання: монографія / авт. кол. ; за ред. д-ра екон. наук, проф. В. С. Рудницького - Київ.: ДВНЗ УБС, 2018. - 275с.

122. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: Монографія / П.Я.Хомин. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 288с.

123. Цивільний кодекс України : Закон від 16.01.2003 р. № 435-IV URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cgi ?nreg=435-15. (дата звернення: 27.11.2022).

124. Чередніченко А. П. Класифікація податкового контролю за видами і формами. Економіка та держава. 2005. № 12. С. 28—30.

125. Шеверя Я. В. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки: монографія. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.

126. Яцишин Н. З. Фінансова звітність підприємств у системі бухгалтерського обліку. *Економіка і управління*. 2010. № 4. С. 86-91. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/econupr_2010_4_15.pdf (дата звернення: 27.11.2022).

127. Barlow H. B. Sensory mechanisms, the reduction of redundancy, and intelligence / H. B. Barlow. NPL Symposium on the Mechanization of Thought Process. London: HM Stationery Office. 1959. No. 10 P. 535-

539.

128. Colantoni C. S. A Unified Approach to the Theory of Accounting and Information Systems . *WhinstonThe Accounting Review*. 1971. Vol. 46. № 1. P. 90-102.

129. Gartner: Data mart promises don't add up; Gartner URL : https://adtmag.com/articles/2003/04/02/gartner–data–mart–promises–dont–add–up.aspx (дата звернення 20.22.22).

130. Henglein F. POETS: Process–Oriented Event–driven Transaction Systems. Department of Computer Science University of Copenhagen (DIKU) / F. Henglein, C. Stefansen, K.F. Larsen, J. G. Simonsen // Journal of Logic and Algebraic Programming. 2009. P. 381- 401.

131. Lev B. F. New Accounting for the New Economy. New York : Stern School of Business 2000. 27 p.

132. Miller, J. G. Living Systems. *McGraw-Hill Book Company*, 1978. 1102 p.

133. The future of accounting and financial reporting. Part II: The colorized approach. Remarks of commissioner Steven M.H. Wallman American institute of certified public accountants. Twenty–third national conference on current SEC. 1996. URL : http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1996/spch079.txt (дата звернення 20.11.22).

134. XBRL Consortium official site. The business reporting standard. URL : https://www.xbrl.org/ (дата звернення 20.11.22).

ДОДАТКИ