

ЗМІСТ

		С.
	Вступ.....	6
1	Теоретичні основи формування фінансової звітності та методики проведення її аудиту згідно завдань із надання впевненості.....	9
1.1	Сутність звітності підприємств, її види, значення фінансової звітності в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень	9
1.2	Сутність завдання з надання впевненості та його реалізація при формуванні показників звітності та її аудиту	20
	Висновки до розділу 1	25
2	Методика складання та аудиту фінансової звітності як завдання з надання впевненості на прикладі КНП «ХОГВВ».....	27
2.1	Особливості діяльності КНП «ХОГВВ» та організаційні аспекти обліку і аудиту як інформаційної системи для формування фінансової звітності	27
2.2	Методика складання фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого бізнесу.....	36
2.3	Методика аудиту фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як завдання з надання впевненості.....	42
	Висновки до розділу 2.....	47
3	Удосконалення методики складання та аудиту фінансової звітності як завдання з надання впевненості на прикладі КНП «ХОГВВ».....	49
3.1	Подальший розвиток комп'ютеризації облікових процедур як основний напрям удосконалення механізмів формування фінансової звітності та її аудиту на прикладі КНП «ХОГВВ».....	49
3.2	Облікова політика як інструмент удосконалення організаційних аспектів обліку та аудиту фінансової звітності КНП «ХОГВВ» для цілей підвищення інформованості внутрішніх і зовнішніх користувачів.....	55
	Висновки до розділу 3.....	67

						ДРОА.015056.01.03.00		
Зм.	Лист	№докум.	Підп.	Дата	Фінансова звітність: формування показників та її аудит як завдання з надання впевненості на прикладі КНП «Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни», с.Ружичанка, Хмельницької обл.	Літ.	Аркуш	Аркушів
Розробив		Деревенько Т.В.					5	82
Перевірив		Ченаш В.С.						
Н.контр.		Ченаш В.С.				ХНУ ОАмз-20-1		
Затвердж.		Скоробогата Л.В.						

Висновки	68
Перелік джерел посилання.....	71
Додаток А Підходи до класифікації видів звітності	80
Додаток Б Фінансова звітність КНП «ХОГВВ».....	81

ВСТУП

На сьогоднішній день є надзвичайно актуальною проблема удосконалення фінансового управління підприємством. За умов зниження обсягів доходів і ресурсів, а також суттєвого збільшення витрат перед українськими підприємствами постала проблема зростання ефективності управління фінансовою діяльністю, а також її важливим елементом – плануванням. Багаторічний досвід українських підприємницьких структур та закордонних фірм підтверджує, що нехтування плануванням, а також його недооцінювання, і зведення планування бюджету до мінімуму, в тому числі ігнорування або некомпетентне здійснення, на основі інформації, не підтвердженої аудитом, найчастіше призводять до нічим не виправданих, надзвичайно великих, економічних втрат і, що може призвести, без впровадження важливих заходів, до банкрутства.

Разом із тим, надзвичайно очевидно, що на зміну етапу інтуїтивного управління підприємством, має прийти управління, яке базується на сучасній науковій методології та ефективному використанню всього потенціалу обліку і аудиту, що втілюється в об'єктивній інформації бухгалтерської фінансової звітності.

Ринкові механізми управління змінами динамічних соціально-економічних перетворень, які протікають під впливом глобалізації світової економіки, ґрунтуються на цілісній інформаційно-аналітичній системі, що висвітлюється бухгалтерським обліком і його завершальним етапом – фінансовою звітністю. Варто зазначити, що впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку за вимогами транснаціональних корпорацій не завжди задовольняє інформаційні потреби основних інституціональних національних користувачів, до яких відносяться державні органи управління, оскільки не висвітлюються галузеві та національні особливості примноження та обігу капіталу, відсутній високоефективний інформаційно-комунікативний зв'язок між учасниками бізнесу та суспільством у цілому.

Разом із тим, фінансова звітність є надзвичайно важливою не тільки для внутрішніх, але і для зовнішніх користувачів, також для керівництва та персоналу підприємства. За допомогою наведених у звітності даних, можливо зробити обґрунтований аналіз показників платоспроможності та рентабельності підприємства, а також його фінансового майнового стану.

Систематизоване висвітлення важливих проблем адаптації фінансової звітності, а також її галузевого спрямування згідно МСФО подано у наукових роботах В.О. Андрієнка, Т.В. Барановської, Л.М. Білої, І.В. Головащенко, Н.І. Дорош, О.О. Канцурова, Л.М. Кіндрацької, О.М. Коробко, В.В. Ластовецького, Л.Г. Ловінської, Т.Г. Маренич, Н.Л. Правдюк, Н.В. Семенишеної, П.Я. Хомина та багатьох інших. Варто зазначити, що залишилися не висвітленими теоретичні основи розвитку інституціонального забезпечення фінансової звітності, а також її значимість в ході управління для визначення місії підприємства на ринку капіталу за напрямками галузевих ознак, а також визначення ролі і місця галузі в економіці регіональних систем, систем країни, світу, включаючи забезпечення її інноваційно-інвестиційної привабливості, а також ефективності національної політики соціально-економічного розвитку в Україні. Розвитку теоретичним і методичним основам, питанням аудиту і формування інформації фінансової звітності присвячені фундаментальні дослідження таких вітчизняних вчених як П.Я. Хомина, С.В. Голова, Ф.Ф. Бутинця, В.К. Савчука, В.О. Шевчука, В.В. Сопка, М.Я. Дем'яненка та інших науковців. Дослідження праць вчених, їх вивчення дозволить знайти пошук нових шляхів, формування нових ідей для цілей покращення інформативності обліку і аудиту фінансової звітності підприємств.

Мета дипломної роботи полягає у висвітленні теоретичних положень щодо вдосконалення фінансової звітності та складання на їх основі практичних рекомендацій, спрямованих на покращення процесу формування та аудиту її показників як завдання з надання впевненості. До завдань, які потрібно вирішити для досягнення поставленої мети, слід віднести: вивчення видів звітності, методики формування основних показників фінансової звітності, а також нормативно-правової бази її формування; дослідження законодавчого

регулювання, поглядів зарубіжних та вітчизняних вчених щодо сутності звітності, та вивчення класифікації звітності, що дозволить її користувачам розуміти зміст звітності, а також підвищить відповідальність господарюючих суб'єктів при підготовці об'єктивної звітної інформації; виділення особливостей аудиту фінансової звітності підприємства, яке досліджується; визначення необхідних облікових процесів для удосконалення послідовності формування фінансової звітності та інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Об'єктом дослідження обрано підприємством КНП «ХОГВВ» міста Хмельницького, що здійснює лікування хворих військових, і, починаючи із 2019 року належить до суб'єктів малого бізнесу, а також подає фінансовий звіт як суб'єкт малого бізнесу. Предметом дослідження виступає фінансова звітність підприємства, методика її складання, та аудит показників фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як завдання з надання впевненості як суб'єкта малого бізнесу.

При написанні дипломної роботи нами використані наступні методи наукового дослідження: групування – при визначенні основних ознак об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення відмінностей та спільних ознак господарських та облікових процесів, що досліджуються; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження, для ділення його на складові; розрахунковий – для розрахунку основних показників аналізу звітності; відносних величин – для визначення зміни рівня основних показників балансу, які характеризують досліджувані процеси.

До основних джерел, що використовувалися для написання дипломної роботи, слід віднести: навчальні посібники, монографії, підручники, матеріали всеукраїнських та міжнародних конференцій, нормативні та законодавчі документи України, інформація фінансової звітності військового госпіталю КНП «ХОГВВ», періодичні видання з обліку і аудиту та аудиту річні звіти.

Практичне значення отриманих результатів полягає в систематизації основних наукових, теоретичних підходів та визначенні рекомендацій, наведених в дипломній роботі, дотримання яких може покращить процес обліку

та формування фінансової звітності підприємства, а також її аудиту як завдання з надання впевненості, вдосконалив існуючий на сьогодні процес формування фінансового звіту КНП «ХОГВВ», сприятиме зростанню рівня достовірності та оперативності економічної інформації, вказаної у фінансовій звітності лікувальної установи.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ЇЇ АУДИТУ ЗГІДНО ЗАВДАНЬ ІЗ НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

1.1 Сутність звітності підприємств, її види, значення фінансової звітності в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень

Розвиток національної економіки привів до ускладнення зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування бізнесу, що супроводжується продуктовими та технологічними інноваціями, посиленням конкуренції, змінами як правового, так і інформаційного поля. Динаміка інтегрованих світових ринків робить суттєвий вплив на підприємницькі структури, що конкурують на міжнародному та національному рівнях. Під впливом таких тенденцій змінюються завдання і стратегічні цілі підприємств, і, якщо суб'єкти господарювання сподіваються досягти успіху, то їм потрібно мати таку економічну інформацію, що надасть інструментарій керівництву оперативно реагувати на ринкові зміни. За таких умов суттєво підвищується роль інформаційного забезпечення в результатах управління фінансово-господарською діяльністю, в якому вирішального місця набуває фінансова звітність.

В багатьох розвинутих країнах світу інвестори, кредитори, дебітори, державний апарат, акціонери, адміністрація підприємства, а також його працівники досягають своїх економічних інтересів, що можуть бути як однаковими, так і протилежними за характером. Варто зазначити, що кожен із цих учасників прагнув би мати якомога більший прибуток. Досягти цього можливо різними інструментами, включаючи бухгалтерські розрахунки, оскільки прибуток обчислює бухгалтер. Зауважимо, що це не усвідомлена фальсифікація даних бухгалтерської звітності, а правомірний, креативний, злагоджений і законний вибір процедур бухгалтерського обліку, що дозволяють одержувати різні дані показників фінансового стану підприємства, а також його

фінансового результату.

Цільове спрямування економічних інтересів сукупності суспільних груп впливає на побудову процедур бухгалтерського обліку і, відповідно, на формування фінансової звітності. Згідно із вимогами, що пред'являються до фінансової звітності, методологія бухгалтерського обліку не повинна бути упередженою, тому що якість і корисність інформації має тісну залежати від наукових принципів, що визначають засади бухгалтерського обліку, і, відповідно, обмеження щодо включення даних до внутрішніх та зовнішніх звітів.

Одержані результати дослідження процедур формування показників фінансової звітності підприємств дозволяють стверджувати, що загалом вони відповідають інформаційним потребам користувачів України. Разом із тим, варто акцентувати увагу на тому, що можлива різна інтерпретація зазначеної інформації, через те є можливим виникнення управлінських помилок. Розв'язання даних проблем, перочергово залежить від рівня їх структурно-методичного, теоретичного та методологічного вивчення, і відповідного рівня узагальнення, що виступає науковою засадою розробки практичних інструментів та рекомендацій за напрямками підвищення корисності і якості точної інформації фінансової звітності з метою управління підприємством.

На сучасному етапі динамічних ринкових умов, для усталеного функціонування кожної ланки управління вкрай важливо, щоб всі учасники господарського процесу могли обґрунтовано та оперативно приймати управлінські рішення, своєчасність, а також правильність яких ґрунтується на використанні певної інформації, яка об'єктивно характеризує стан діяльності підприємства. За умови відсутності таких даних, майже неможливо прийняти виважені рішення за напрямками подальшого розвитку не тільки підприємства, але й всього промислового комплексу загалом. Із цієї причини все більшого значення в сучасній системі інформаційного забезпечення всіх ланок управління економічними процесами набуває фінансова звітність підприємств.

Сучасний рівень методичного і нормативного забезпечення формування показників звітності дозволяє констатувати факт неузгодженості окремих форм

та порядку їх складання і подання.

У багатьох зарубіжних та вітчизняних джерелах використовуються такі категорії як «фінансова звітність», «бухгалтерська звітність», а також виділяються різні форми звітності та складні інформаційні джерела для її заповнення. Необхідність узгодження і систематизації видів фінансової звітності підприємств, а також уніфікації змісту поняття зумовлює актуальність досліджень за обраним напрямом.

Розвитку теоретичних і методичних питань аналізу, формування, та прогнозування показників звітності підприємств присвячена велика кількість досліджень таких вітчизняних науковців, як Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.В. Голов, С.М. Гольцова, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.К. Савчук, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, В.О. Шевчук, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська та ін. Великий внесок у вирішення зазначених проблем зробили зарубіжні вчені, такі як П.С.Безруких, Л.А. Бернстайн, Н.А. Бреславцева, Г.А. Велш, А.П. Міхалкевич, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, А.Н. Хорін, А.Д. Шеремет та інші.

Тому ефективне управління економікою сучасних підприємств та промислового комплексу країни значною мірою залежить від об'єктивності, повноти, достовірності, своєчасності, доречності та точності інформації щодо обсягів та характеру здійснюваних господарських операцій, використанню та наявності трудових, фінансових і матеріальних ресурсів, а також джерел отримання позитивних фінансових результатів діяльності і напрямів використання прибутку. Основним джерелом формування якісного інформаційного забезпечення виступає звітність, яка створюється шляхом проведення облікових процедур групування, обробки і підрахунку інформації та складається на завершальній стадії облікового процесу.

В тому випадку, якщо первинна реєстрація проведених господарських операцій з використанням документів, а також наступне їх групування на бухгалтерських рахунках надає можливість оперативно контролювати хід господарської діяльності на окремих ділянках роботи підприємства, то звітність містить інформацію за підсумками та результатами роботи підприємства в

цілому, а також за його окремими ділянками, галузями за відповідні звітні періоди.

В області облікової теорії звітність як поняття і як економічну категорію трактують дwoяко. Так, з одного боку, економічна категорія виступає системою взаємопов'язаних та узагальнених економічних показників, які в свою чергу характеризують фінансово- господарську та виробничу за певний період діяльність підприємства. З іншого – звітність, в даному випадку, є елементом бухгалтерського обліку підприємства, способом подання та узагальнення інформації про отримані результати діяльності підприємства. Оскільки, в даній ситуації, обліковий цикл завершується складанням звітності за певний період, то звітність за своєю сутністю також включає не лише систему задіяних економічних показників, а й виступає, в свою чергу сукупністю прийомів, способів та узагальнення облікових даних.

Таким чином, звітність узагальнює облікову інформацію, отриману в системі бухгалтерського обліку підприємства, і водночас є складовим елементом його методу. Хоча ряд вчених, по даному питанню, не дотримується такої позиції. Наприклад, проф. Ф.Ф. Бутинець відзначав, що облікова звітність є системою економічних узагальнених показників, що характеризують використання та наявність засобів, результати господарської діяльності підприємства за звітний період, а також рівень виконання плану. Також проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що одним із завдань бухгалтерського обліку підприємства є якісне і своєчасне складання облікової звітності та одержання, при цьому, необхідної системи економічних показників. Для бухгалтерського обліку підприємства звітність як система узагальнених економічних показників є вказівкою, директивою, в яких показниках необхідно узагальнювати отриманні дані поточного ведення обліку [26, с. 134].

Звітність не є складовим атрибутом методу бухгалтерського обліку підприємства. Звітність в даному контексті є методом статистики, однією з форм статистичного методу спостереження, складовим атрибутом методу бухгалтерського обліку діяльності підприємства.

Вчений Т. Войтенко також, по даному питанню, зауважує на тому, що

звітність є самостійною системою представлення та надання даних, необхідних для відповідного інформаційного забезпечення менеджменту діяльності підприємства, і в жодному разі, в даній ситуації не може вважатися складовим елементом бухгалтерського обліку підприємства [30, с. 40]. Двоєк відношення до поняття звітності буде і надалі мати місце, а поняття звітності продовжуватиме розглядатись, в даному контексті як елемент методу бухгалтерського обліку, оскільки даних підхід узагальнює економічні дані, які генеруються та формуються в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Таким чином, звітність як форма статистичного методу спостереження формується на основі облікових даних підприємства, проте це не дає нам підстави вважати облікову звітність методом статистики.

Сукупність економічних показників звітності є вихідною обліковою інформацією підприємства, що дозволяє [26, с. 9]:

- встановити мету, стратегію, і результати діяльності підприємства, а також оцінити можливості, які підприємство, на теперішній час має і які при цьому для нього відкриваються для подальшої діяльності;
- приймати обґрунтовані та своєчасні управлінські рішення;
- координувати дії структурних розрізнених підрозділів підприємства, спрямовуючи зусилля підрозділів на досягнення поставленої мети.

Звітність – це впорядкована система взаємопов’язаних та узагальнюючих показників, які відображають джерела їх генерації та формування, а також використання господарських засобів підприємства, стан кредиторської та дебіторської заборгованостей, а також поточний фінансовий стан і результати всіх видів діяльності підприємства, що здійснює на поточному етапі суб’єкт господарювання, та визначає оптимальні напрями використання прибутку за визначений інтервал часу.

Таким чином, звітність може стати достатньо ефективним засобом в визначенні та управлінні перспектив розвитку економічної діяльності в цілому і конкретного підприємства зокрема, якщо вона формується, в даному випадку, на підставі загальноприйнятих функціонуючих правил та відповідає нормативно встановленим вимогам в країні.

Інформація, яка відображена у звітності підприємства, повинна мати однозначне тлумачення, бути зрозумілою для користувачів, що її використовують за умови, що вони зацікавлені у сприйнятті такої інформації та мають достатні знання успішного її використання. Згідно Закону України «Про фінансову звітність та бухгалтерський облік в Україні» фінансова звітність підприємства повинна містити лише порівнювану, достовірну, доречну інформацію, і готуватись з дотриманням принципів, як безперервність, повне висвітлення, обачність, послідовність, автономність, превалювання сутності над формою, нарахування та відповідність витрат і доходів, історична (фактична) собівартість, періодичність, єдиний грошовий вимірник [3].

Таким чином, основним завданням, в процесі складання облікової звітності є надання правдивої, повної, а також неупередженої інформації користувачам про результати діяльності, фінансовий стан, рух грошових коштів суб'єкта господарювання (включаючи структурних підрозділів) за визначений інтервал часу для оцінки ступеня виконання поставлених завдань, фінансового стану та прийняття відповідних рішень.

Користувачами облікової звітності можуть бути юридичні особи, фізичні, відповідні державні органи, які потребують даної інформації про діяльність підприємства за звітній період для прийняття відповідних управлінських рішень. При цьому необхідно розрізняти внутрішніх та зовнішніх користувачів, які, в свою чергу, можуть мати непрямий або прямий інтерес стосовно звітної інформації, яка міститься у звітності підприємства.

Виділяють сім груп користувачів облікової інформації підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності: працівники, інвестори, постачальники, кредитори, громадськість, уряд, покупці. Крім того, облікової інформації підприємства необхідна керівникам підприємства, власникам та іншим зовнішнім і внутрішнім користувачам, які потребують звітної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта (структурних підрозділів) (табл. 1).

Таблиця 1.1 – Інформаційні запити різних груп користувачів звітності

Користувачі звітності	Інформаційні запити
Внутрішні користувачі	
Власники	Збільшення прибутковості діяльності, участь у капіталі підприємства, визначення суми дивідендів
Керівництво підприємства	Оцінка якості управління, регулювання діяльності підприємства
Персонал, працівники	Стабільність підприємства, оплата праці, пенсійне та соціальне забезпечення, можливість матеріального стимулювання
Зовнішні користувачі	
Інвестори (акціонери)	Захист прав акціонерів, якість управління, придбання, продаж і володіння цінними паперами та здатність підприємств сплачувати за ними дивіденди
Кредитори	Своєчасність повернення кредитів та отримання відсотків, забезпечення зобов'язань підприємства, оцінка ліквідності та платоспроможності
Постачальники	Здатність підприємства своєчасно оплачувати рахунки та виконувати інші зобов'язання
Покупці, замовники, інші дебітори	Стабільність компанії, здатність забезпечувати клієнтів необхідними товарами, продукцією, роботами, послугами, фінансова стійкість і як довго можна погашати кредиторську заборгованість
З непрямым інтересом	
Держава (державні органи влади)	Своєчасна сплата зобов'язань перед державою, показники для формування податкової політики, визначення національного доходу, розподіл ресурсів, формування макроекономічних показників
Громадськість	Загальні питання, які впливають на добробут населення: зайнятість, екологія, соціальна захищеність працівників тощо

(побудовано автором за [26; 32; 51; 52])

Як бачимо, достовірне інформаційне забезпечення підприємств, яке базується на обліковій звітності, набуває важливого значення для прийняття та вправдження об'єктивних управлінських рішень, які мають суттєвий вплив на стратегію і тактику розвитку як окремих суб'єктів господарювання, також регіонів, країни в цілому.

Таким чином, з огляду на диференціацію інформаційних поточних запитів користувачів, звітність, в даному контексті класифікується за різними ознаками. Так, наприклад, залежно від того, кому надається облікова звітність, вона поділяється на зовнішню та внутрішню. Внутрішня звітність призначена для задоволення потреб та інтересів користувачів внутрішніх (керівника, власника, працівників та менеджерів) в об'єктивній та достовірній інформації

про діяльність підприємства, також оперативній інформації стосовно будь-яких напрямків діяльності підприємства з метою прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень. Ця облікова звітність становить комерційну таємницю діяльності підприємства і не підлягає розголошенню та оприлюдненню, оскільки її зміст, вид, форми і терміни подання встановлюються внутрішніми відповідними розпорядчими документами конкретного підприємства залежно від індивідуальних потреб, вимог внутрішніх користувачів, а також специфіки діяльності.

Відповідно зовнішня звітність призначена та подається зовнішнім користувачам. Причому зміст та перелік її статей, а також відповідно терміни подання облікової звітності чітко регламентуються державними органами. Тому до зовнішньої облікової звітності можна віднести фінансову, статистичну податкову та інші види звітності підприємства. Слід, в даному контексті, відмітити, що зазначені види облікової звітності підприємства можуть використовуватися не тільки внутрішніми, а також зовнішніми користувачами, залежно від їх поточних інформаційних запитів. У наукових, економічних та інших джерелах наводяться підходи різні щодо класифікації видів облікової звітності підприємств (Додаток А).

Вивчення поглядів, щодо звітності, зарубіжних та вітчизняних авторів свідчить, що більшість вчених не визначають, в даному контексті суттєвої різниці між поняттями фінансової та бухгалтерської звітності (Додаток А). Такі вчені як Ю.В. Бікіна [20], Г. О. Андрющенко [18], В. Вишневецька [29], І. Г. Брітченко [25] та ряд інших ототожнюють фінансову та бухгалтерську звітність. Іншу вчені відстоюють думку, доводячи при цьому, що бухгалтерська звітність підприємства за своїм обсягом включає фінансову, розглядають як її елемент. Вважаємо в даному контексті, що твердження другої групи вчених є більш обґрунтованим, адже бухгалтерська облікова звітність – є поняттям більш широким, оскільки вона включає, окрім фінансової, й інші види зовнішньої та внутрішньої звітності, які складаються на підставі інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку підприємства.

З цього приводу проф.Ф.Ф. Бутинець вказує, що бухгалтерський облік

підприємства є систематизованим процесом обробки та збору інформації, а бухгалтерська облікова звітність - один з отриманих результатів даного процесу [26, с. 348]. Таким чином, в даному контексті, термін «бухгалтерська звітність» означає лише те, що облікова звітність підготовлена у системі бухгалтерського обліку підприємства і відповідає, при цьому вимогам теоретичних принципів, закладених в основу даної системи ведення обліку підприємства.

Згідно Закону України «Про фінансову звітність та бухгалтерський облік в Україні» розрізняють податкову, фінансову, статистичну та інші види звітності, які формуються на основі отриманих даних бухгалтерського обліку підприємства. Визначення дається, в даному випадку лише фінансовій звітності, згідно якого це бухгалтерська звітність, що містить дані про результати діяльності, фінансове становище та рух грошових коштів діяльності підприємства за звітний період [3].

У зв'язку з тим, що на підприємстві на законодавчому рівні передбачено наступні види звітності, як бухгалтерська, фінансова, податкова, статистична та інші види, проте, як видно не передбачено їх призначення та сутності, то виникають стосовно даного питання розбіжності в дослідженні та думках багатьох дослідників.

Так, дослідники даного питання П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін, А. С. Гальчинський зазначають, що структура і склад облікової звітності залежить від видів обліку, в яких формується відповідна інформація, та інформаційних запитів користувачів системи. Таким чином, зазначені автори виділяють три види ведення обліку: бухгалтерський, статистичний та управлінський і відповідно три види звітності підприємства. За своїм обсягом, крім того, бухгалтерська звітність включає спеціальну (внутрішньосистемну) та фінансову. Проте залишається, в даному випадку поза увагою дослідників звітність до фондів пенсійного та соціального страхування та податкова звітність [31].

Такі науковці, як С.Ф. Голов та Ф.Ф. Бутинець зазначають, що інформаційне забезпечення облікової звітності одночасно формується у системах управлінського, статистичного, бухгалтерського, податкового обліку

та фінансового. Проте розрізняють податкову, фінансову, спеціальну звітність і статистичну яка, в свою чергу є складовою єдиної зовнішньої бухгалтерської звітності підприємства, яка відповідно формується на підставі інформації бухгалтерського обліку. Додаткового обґрунтування також потребує виділення окремо фінансового та бухгалтерського обліку.

Досить цікавий підхід, в даному питанні щодо класифікації облікової звітності запропонований науковцем Г. О. Андрющенко. У своїй праці Г. О. Андрющенко пропонує класифікувати облікову звітність за ознакою придатності та корисності задоволення потреб користувачів системи і відповідно поділяє звітність на бухгалтерську звітність, яка включає соціальну і фінансову, а також оперативну, податкову і статистичну. Причому такий поділ облікової звітності пояснюється тим, що саме соціальна та фінансова облікові звітності формуються лише на інформації бухгалтерського обліку, а всі інші види звітності використовують також інформацію оперативного, податкового та статистичного обліку.

Спільним для всіх наведених вище авторів є твердження, що облікову звітність необхідно класифікувати залежно від виду облікової звітності, в якій формується необхідна інформація діяльності підприємства. Переважна більшість авторів виділяє статистичний і бухгалтерський облік, а окремі – управлінський, податковий та оперативний.

Змушені, в даному контексті, поставити під сумнів існування такої кількості різних типів та видів облікової звітності, зокрема оперативного та статистичного. Дійсно, був єдиний народногосподарський облік діяльності об'єкта господарювання в Радянському союзі, який поділявся на статистичний, оперативний та бухгалтерський. Проте в українському законодавстві, на теперішній час немає жодного нормативного акту, який би регулював, при цьому ведення оперативного та статистичного обліку.

На відміну від інших авторів, такі дослідники як А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін пропонують класифікувати звітність відповідно до основних вимог чинного законодавства України.

Разом із тим варто зазначити, що не залежно від того, до якого виду

належить та чи інша звітність, за результатами наукових праць вчених, а також фахівців-практиків спеціалізованих видань, що єдиним інформаційним забезпеченням для формування всіх видів звітності є дані бухгалтерського обліку. Крім того, доповнивши класифікацію звітності, запропоновану в наукових працях, подамо її наступною (рис.1.1).

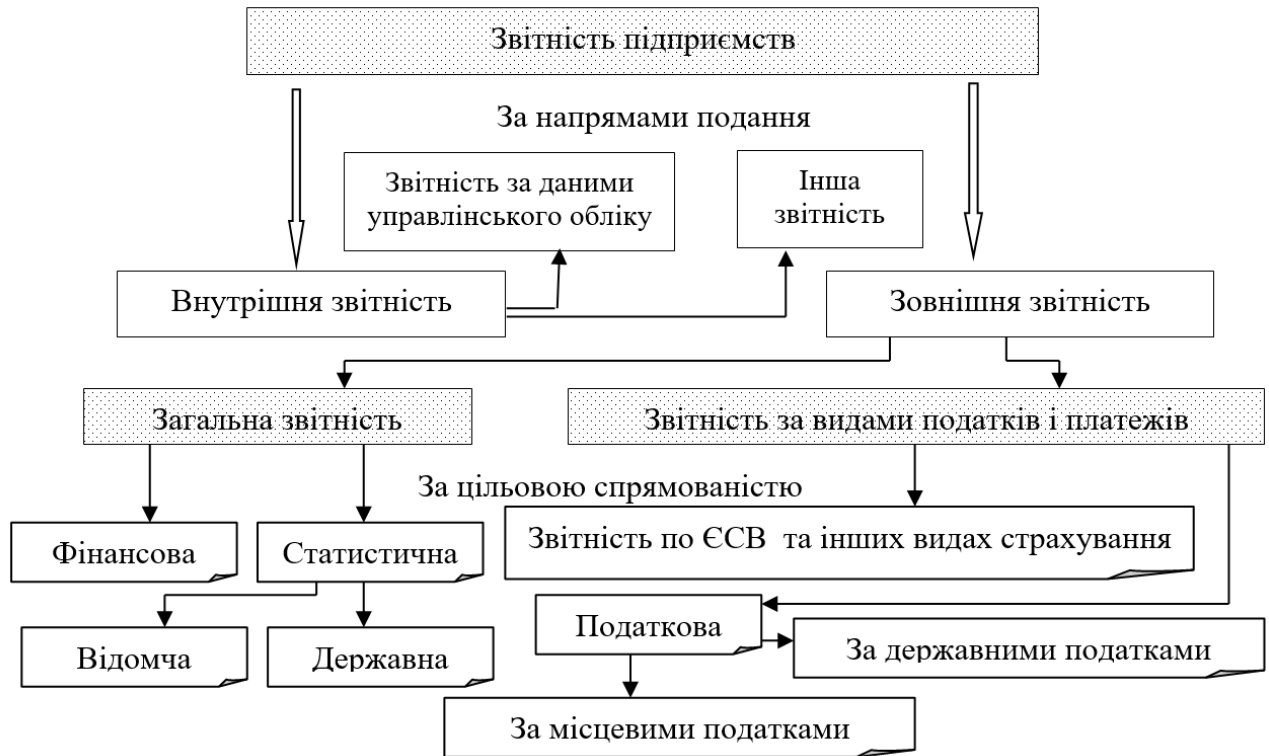


Рисунок 1.1 – Класифікація звітності підприємства
(побудовано автором за [3; 26; 62])

З огляду на те, кому надається звітність, а також які користувачі визначають інформаційні запити та форми їх змісту, порядок складання та подання, звітність підприємств поділяють на внутрішню та зовнішню.

Запропоновані зміни до класифікації звітності підприємств дозволяють уточнити зміст поняття звітності підприємств та особливостей формування внутрішньої звітності підприємств.

1.2 Сутність завдання з надання впевненості та його реалізація при формуванні показників звітності та її аудиті

Грунтовний досвід економічно розвинених країн світу, становлення ринкових відносин у нашій країні підтверджують, що демократичні засади управління трансформаційними змінами у зв'язку із інтеграцією України у світовий економічний простір потребують ґрунтовного розвитку методології і практики бухгалтерського обліку та фінансової звітності як найважливіших джерел інформації про ефективність управління діяльністю підприємства.

За результатами проведеного нами аналізу теоретичних положень дослідників, ми погоджуємося із висновком, що в основі ведення бухгалтерського обліку, за результатами якого відбувається складання фінансової звітності, виступає чинне законодавство України та основні положення стандартів, які переважно не співпадають із податковим законодавством, що унеможливує забезпечення абсолютної тотожності у формуванні інформації для різних користувачів, включаючи і податкові структури як контролюючі органи.

Відповідно, фінансова звітність підприємств виступає важливим елементом ринкової інфраструктури, що пов'язує у єдину систему інформаційні запити різних суб'єктів ринку капіталу, які на її основі приймають інвестиційні та інші управлінські рішення. Саме потреби реформованої національної економіки потребують переусвідомлення критеріїв формування звітної і облікової інформації, а також більш чіткого визначення елементів бухгалтерської фінансової звітності, що має відповідати міжнародним стандартам. Це також дозволяє встановити взаємозв'язок між об'єктом і суб'єктом управління шляхом здійснення інформаційних запитів для впровадження виважених управлінських рішень з регулювання діяльності суб'єктів господарювання.

Таким чином, на сьогоднішньому етапі розвитку облікової науки та особливостей її практичної реалізації, із врахуванням розвитку аудиторських технологій, потребує адекватного обґрунтування, із врахуванням існуючих

міжнародних вимог, завдання з надання достатньої впевненості, та його взаємозв'язок із традиційним аудитом.

Згідно із Міжнародними концептуальними основами завдань із надання впевненості термін «завдання з надання достатньої впевненості трактується як завдання, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями» [4]. Тому виникає проблема розуміння фахівця-практика. Ми погоджуємось із думкою О.В. Артюха, який за результатами аналізу МСЗНВ 3000, Кодексу етики професійних бухгалтерів, дійшов висновку, що «фахівцем-практиком є професійний практикуючий бухгалтер у фірмі, що надає професійні послуги (або фірма професійних практикуючих бухгалтерів)» [19, с. 236]. Як справедливо зазначається автором, в практичній діяльності трапляються випадки, коли спостерігається трансформація понять: фахівець-практик → аудитор [19, с. 236-237].

Таким чином, аудит як особливий вид контролю посідає важливе місце в організаційних аспектах економіки нашої країни. На сучасному етапі суспільно-економічного розвитку відбуваються активні еволюційні процеси як в економічній системі загалом, так і у сфері аудиту, зокрема. При цьому варто зазначити, що найбільш розповсюдженим виступає аудит фінансової звітності підприємства. Проте, інформаційні запити в даному випадку значно ширше наявних теоретико-методичних рекомендацій, оскільки на сьогоднішній день замовники аудиту вважають себе захищеними від ускладнень при взаємодії із зовнішнім і внутрішнім середовищем не лише за умови правильно складеної фінансової звітності, а й після ретельної перевірки та оцінки ухвалених виважених управлінських рішень як з позицій їх ефективності, так і з позиції відповідності певним вимогам та оптимальності. Тому, в ході проведення аудиту та виконання завдань із надання впевненості, фахівець-практик повинен дотримуватися вимог МСА, МСЗНВ, Міжнародного стандарту контролю якості, Кодексу етики професійних бухгалтерів, для цілей досягнення мети завдання з надання впевненості – це «зменшення ризику завдання до прийнятно

низького рівня за обставин завдання як основи для позитивної форми надання висновку фахівця-практика» [19]. Отже, мета завдання визначає спеціально розроблені критерії, зміст та кількісні і якісні ознаки яких мають відмінності при проведенні аудиту та виконання завдань з надання достатньої впевненості.

Такі види завдань в теоретичних дослідженнях та спеціалізованій фаховій літературі висвітлюють як операційний аудит, або аудит результативності, управлінський аудит, аудит ефективності, або ж як аудит на відповідність вимогам. Тому важливим є висновок З. Душко, що згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики вищезазначені завдання входять в групу завдань із надання впевненості, які не є оглядом чи аудитом історичної фінансової інформації, та включають різні види оцінок, аудиторських перевірок, ефективності та відповідності різних процесів, а також об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства, до яких, зокрема, можна віднести методи використання виробничих потужностей, функціонування систем матеріального стимулювання, системи управління, інформаційних систем та оплати праці персоналу, тощо [38].

Проте, ринок сьогоdnішніх аудиторських послуг характеризується тією ознакою, яку справедливо описує І. Андрейцева, яка стверджує, що «прагнення вітчизняної економіки до європейської інтеграції та об'єктивні процеси глобалізації зумовлюють виникнення суспільної потреби у достовірній фінансовій інформації про діяльність економічних суб'єктів. Таку достовірність та відповідність стандартам і нормативам має забезпечити аудиторське підтвердження фінансових звітів» [15]. Такі висновки знаходять своє відображення в працях багатьох українських науковців та практиків в сфері аудиту, які вважають, що аудит фінансової звітності підприємств, який регламентується Міжнародними стандартами аудиту, переважно привертає увагу дослідників і більш повно висвітлений в наукових працях та фахових виданнях. Майже поза увагою перебувають теоретико-методичні аспекти дослідження організації, сутності та методики проведення інших видів завдань з надання впевненості.

Отже, в ході виконання завдання з надання впевненості відбувається взаємодія аудитора (фахівця-практика), а також замовника аудиторських послуг, і за результатами їх впливу, оцінювання різних ситуацій визначається хід виконання завдання з надання впевненості (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Чинники поведінки користувача фінансової інформації
(джерело: [91])

Також варто зазначити, що надзвичайно важливою, на нашу думку, є пропозиція О.Л. Шерстюка, який вважає за необхідність належне висвітлення проблеми застосування та ідентифікації у практичній діяльності окремих характеристик впевненості користувачів інформації, що надається за результатами аудиту фінансових даних. З метою вирішення поставленого завдання, а також для цілей детального висвітлення шляхів їх розв'язання, одночасно постає проблема дослідження аспектів формалізації упевненості, яка надається користувачам актуальної фінансової інформації за результатами проведеного аудиту. Потреба у такій формалізації також викликана необхідністю прийняття обгрунтованого рішення щодо використання фінансової інформації, яка надійшла за результатами виконання незалежним аудитором (фахівцем-практиком) відповідних аудиторських процедур, та реалізації зумовлених нею ефективних заходів. При цьому варто акцентувати увагу на тому, що формалізація здійснюється аудитором із використанням

аудиторських звітів та робочих документів, у яких висловлюється думка аудитора щодо результатів проведення аудиту фінансової інформації [91].

Таким чином, під завданнями із надання впевненості слід розуміти завдання, виконуючи які, аудитор формує висновок, що призначений підвищити ступінь довіри користувачів в майбутньому, які не виступають відповідальною стороною за результатами оцінки або порівняння предмета завдання із обґрунтованими критеріями. Звідси випливає, що впевненість – це ступінь довіри користувача інформації до достовірності обґрунтованого предмета перевірки аудитором. Але потрібно також розуміти, що аудитор, який зобов'язаний надати користувачеві таку впевненість, не може стверджувати, що рівень її абсолютний, оскільки абсолютна впевненість засвідчує, що можна гарантувати відсутність суттєвих перекручень та помилок на сто відсотків в наданій інформації, щодо якої аудитором зроблено висновок. Але на практиці це здійснити надзвичайно складно, або ж неможливо. Тому можна вважати, що метою завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо наданої інформації є висловлення аудитором не абсолютного, але високого рівня впевненості в тому, що надана інформація, яка підлягала аудиторській перевірці, не містить суттєвих викривлень. Відповідно, в даному випадку аудитор використовує традиційно «позитивну» форму висловлення своєї думки [15; 19; 38; 91].

Отже, протягом останніх років проведеними науковими дослідженнями встановлено, що сучасний рівень розвитку ринкових відносин в українській економіці спонукає до інтегрованого прояву економічних інтересів господарюючих суб'єктів, а також до нового характеру інформаційних запитів користувачів. Водночас нова проблема полягає в тому, що за одними й тими ж наданими звітними показниками потрібно задовольняти інформаційні запити користувачів з багатограними економічними інтересами та поглядами на результати діяльності підприємства. Тому важливо зазначити, що корисність звітності визначається її інформаційно-аналітичними та комунікативними функціями. Від того, наскільки релевантною виступає для прийняття обґрунтованих управлінських рішень наведена в звітності інформація про перспективний фінансово-майновий і поточний стан підприємства, настільки

підвищується імовірність позитивного пошуку додаткових джерел фінансування, інвесторів, партнерів по бізнесу і кредиторів.

Разом із тим варто вказати, що проблеми звітності ніколи не втрачали своєї актуальності, а подальший розвиток менеджменту підприємств, ринкової економіки потребує теоретичного й практичного вивчення бухгалтерської звітності і як інформаційного елемента системи менеджменту, і як елемента методу бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

В першому розділі показано, що на сучасному етапі соціально-економічного розвитку країни, із періодичним виникненням кризових тенденцій, облікова інформація для менеджерів різних рівнів підприємства, незалежно від форми власності, є найголовнішим елементом в прийнятті якісних управлінських рішень. На сьогоднішній день кожен господарюючий суб'єкт, що здійснює свою господарську діяльність, прагне отримати максимальний прибуток при оптимальних витратах.

В роботі обгрунтовано, що кожному суб'єкту господарювання вкрай важливо використовувати дані фінансової звітності, тому що на їх основі можна об'єктивно оцінити й дослідити фінансовий стан підприємства, а також прийняти важливі управлінські рішення. Відповідно, правильна фінансова звітність є необхідною для внутрішніх і зовнішніх користувачів, оскільки забезпечує їх об'єктивною, повною, неупередженою та правдивою інформацією про результати діяльності підприємства. Такими користувачами фінансової звітності підприємства можуть бути: інвестори, банки, власники, замовники, постачальники, працівники підприємства та органи державного управління. За сучасних умов розширення сфери результативності фінансової звітності підприємства постає необхідність виконання завдання з надання впевненості. При цьому аудитор повинен мати можливість отримати відповідні та достатні

докази того, що надана інформація з предмету наданого дослідження не містить суттєвих перекручень. Тому для організації, планування та виконання завдання, особливо для визначення сутності, порядку виконання завдання, змістовного наповнення всіх робочих процесів та об'єму процедур отримання доказів, аудитором обов'язково враховується суттєвість, кількість і якість наявних доказів, ризик завдання да обов'язкові умови його виконання.

За результатами проведених теоретичних досліджень встановлено, що концепція обґрунтованої впевненості пов'язана із накопиченням аудиторських доказів, необхідних аудиторіві для формування висновку про відсутність суттєвих викривлень у наданих фінансових звітах, розглянутих в повному обсязі. Як правило, обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту. Також результатом виконання завдання з надання впевненості виступає письмовий висновок із надання впевненості, який за формою відповідає завданню із надання обмеженої впевненості або завданню з надання обґрунтованої впевненості.

2 МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI НА ПРИКЛАДІ КНП «ХОГВВ»

2.1 Особливості діяльності КНП «ХОГВВ» та організаційні аспекти обліку і аудиту як інформаційної системи для формування фінансової звітності

Інформація, яка була запропонована підприємством КНП «ХОГВВ» у Формі №1 фінансової звітності, Балансі КНП «ХОГВВ», за 2019 рік та за 2020 рік, дала можливість здійснити аналітичні дії, які формують підґрунтя для висновку щодо особливостей діяльності об'єкта дослідження дипломної роботи, виконаної на здобуття диплома магістра з обліку та оподаткування (таблиця 2.1, таблиця 2.2, таблиця 2.3, таблиця 2.4).

Дані таблиці 2.1 є базою таких аналітичних висновків. Обсяг нематеріальних активів КНП «ХОГВВ» у 2019 році показувало на рівні 23,9 тис.грн, а у 2020 році на рівні 28,6 тис.грн. Отже, відбулось зростання нематеріальних активів КНП «ХОГВВ» за рік на 4,7 тис.грн, у номінальних величинах, або на 20% у процентному відношенні до 2019 року, який вважаємо базовим роком порівняння облікової інформації балансу КНП «ХОГВВ». Причому варто звернути увагу на те, що відбувається зростання саме показника первісної вартості нематеріальних активів КНП «ХОГВВ». У 2019 році бачимо обсяги показника на рівні 23,9 тис. грн., а у 2020 році бачимо значення показника на рівні 28,6 тис.грн, зростання відповідно на 4,7 тис. грн, у вартісному вираженні, або на 20% у номінальному відсотковому вираженні.

Обсяги незавершених капітальних інвестицій КНП «ХОГВВ» зростають у 2019-2020 роках з 10999 тис. грн. до 16368,7 тис. грн., тобто відбувається зростання заявленого обсягу незавершених капітальних інвестицій на 5369,7 тис. грн, або на 49 %.

Обсяги значення основних засобів у 2019 році показувало КНП «ХОГВВ» на рівні 94421,6 тис. грн., а у 2020 році на рівні 97664,6 тис. грн., тобто відбулося незначне зростання основних засобів, на 3243 тис. грн, або на 3%.

Таблиця 2.1 – Здійснення горизонтального аналізу даних активу балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки (у тис. грн.)

Назва показника	За 2019 рік	За 2020 рік	Показник абсолютного відхилення 2020/2019 (тис. грн.)	Показник відносног о відхиленн я 2020/2019 (%)
1	2	3	4	5
Необоротні активи				
Нематеріальні активи	23,9	28,6	4,7	20%
первісна вартість	23,9	28,6	4,7	20%
незавершені капітальні інвестиції	10 999,0	16 368,7	5 369,7	49%
Основні засоби:	94 421,6	97 664,6	3 243,0	3%
первісна вартість	97 951,3	105 031,8	7 080,5	7%
Знос	(3 529,7)	(7 367,2)	3 837,5	108%
Усього за розділом 1	105 444,5	114 061,9	8 617,4	8%
Оборотні активи				
запаси:	6 389,0	8 356,1	1 967,1	31%
дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1 247,3	1 747,0	499,7	40%
гроші та їх еквіваленти	72,2	5 727,1	5 654,9	7 932%
Усього за розділом 2	7 708,5	15 830,2	8 121,7	205%
Баланс	113 153,0	129 892,1	16 739,1	15%

Обсяги первісної вартості основних засобів КНП «ХОГВВ» показувало у 2019 році на рівні 97951,3 тис. грн, у 2020 році на рівні 105031,8 тис. грн., тобто бачимо зростання показника на 7%, або на 7080,5 тис. грн. у грошовому вимірюванні.

Обсяги зносу основних засобів КНП «ХОГВВ» показало у 2019 році на рівні 3529,7 тис. грн., а у 2020 році на рівні 7367,2 тис. грн. Значне зростання показника, більше, ніж вдвічі, на 3837,5 тис. грн., або на 108 %.

В цілому, на КНП «ХОГВВ» спостерігається збільшення обсягів необоротних активів на 8%.

Щодо оборотних активів КНП «ХОГВВ», за даними таблиці 2.1 формується така аналітична інформація. Значно зростають обсяги запасів КНП «ХОГВВ». У 2019 році значення запасів КНП «ХОГВВ» було 6389 тис. грн., у 2020 році значення запасів КНП «ХОГВВ» стало 8356,1 тис. грн, тобто відбулося зростання на 1967,1 тис. грн, або на 31%.

Обсяг показника дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги КНП «ХОГВВ» у 2019 році складав 1247,3 тис. грн, у 2020 році складав 1747,0 тис. грн. Таким чином відбувається зростання показника КНП «ХОГВВ» на 499,7 тис. грн., або на 40 %.

Значення обсягів грошей та їх еквівалентів у 2019 році на КНП «ХОГВВ» було на рівні 72,2 тис. грн всього, на у 2020 році раптом 5727,1 тис. грн. Відбувається стрімке зростання показника 5654,9 тис. грн., або на 7932 %.

В цілому, обсяги оборотних активів КНП «ХОГВВ» зросли за період з 2019 року до 2020 року на 205%. Валюта балансу – зростання в цілому на 15 %, схвальна тенденція для лікарні. Адже у 2019 році обсяги валюти балансу КНП «ХОГВВ» були на рівні 113153 тис. грн., а у 2020 році уже на рівні 129892,1 тис. грн.

Таблиця 2.2 дає можливість сформулювати аналітичні висновки за результатами горизонтального аналізу даних пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за 2019-2020 роки дослідження.

Значення власного додаткового капіталу показує зменшення показника зі 100869,6 тис. грн. у 2019 році до 97693,2 тис. грн. у 2020 році, тобто на 3176,4 тис. грн., або на 3 %.

Значення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) показує КНП «ХОГВВ» у 2019 році на рівні 915,9 тис. грн., а у 2020 році уже 15673,8 тис.

грн. Тобто відбувається значне зростання показника, на 14757,9 тис. грн., або на 1711 %.

Таблиця 2.2 – Здійснення горизонтального аналізу даних пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки (у тис. грн.)

Назва показника	За 2019 рік	За 2020 рік	Показник абсолютного відхилення 2020/2019 (тис. грн.)	Показник відносного відхилення 2020/2019 (%)
1	2	3	4	5
1. Власний капітал				
додатковий капітал	100 869,6	97 693,2	-3 176,4	-3%
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	915,9	15 673,8	14 757,9	1 711%
Усього за розділом 1	101 785,5	113 367,0	11 581,5	112%
2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення				
	11 302,0	16 368,7	5 066,7	145%
3. Поточні зобов'язання				
товари, роботи, послуги	-	156,4	156,4	-
розрахунками з бюджетом	7,8	-	-7,8	-
Розрахунками з оплати праці	57,7	-	-57,7	-
Усього за розділом 3	65,5	156,4	90,9	239%
Баланс	113 153,0	129 892,1	16 739,1	15%

Таким чином, загальні обсяги власного капіталу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 рік зросли зі 101785,5тис.грн., до 113367,0тис.грн., тобто на 11581,5тис.грн., або на 112%.

Наступний етап здійснення горизонтального аналізу показників пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за 2019-2020 роки стосується 2 розділу, та 3 розділу.

Йтиметьсь про довгострокові зобов'язання КНП «ХОГВВ», цільове фінансування КНП «ХОГВВ» та забезпечення, а також про поточні зобов'язання КНП «ХОГВВ».

Значення довгострокових зобов'язань КНП «ХОГВВ», а також цільового фінансування та забезпечення, показує звітність КНП «ХОГВВ» у 2019 році на рівні 11302,0 тис. грн., а у 2020 році на рівні 16368,7 тис. грн., маємо зростання показника на 5066,7 тис. грн. або на 145%.

Особливе зацікавлення викликають показники поточних зобов'язань КНП «ХОГВВ». Перехід на сучасну систему обліку, відмова від бюджетного обліку КНП «ХОГВВ» призвів до того, що є складнощі здійснення аналітичних розрахунків через брак даних. Тобто, за період дослідження збір даних поточних зобов'язань відбувався по різному, а очевидно, що до порівняння можливі облікові характеристики КНП «ХОГВВ» такі, які мають ідентичну методику збору інформації за час, протягом якого було здійснено дослідження.

Саме цим обґрунтовуємо, що бракує даних за показником поточних зобов'язань за товари роботи послуги у 2019 році, а у 2020 році є інформація уже на рівні 156,4 тис. грн. Тобто горизонтальний аналіз не здійснюємо через брак даних.

Показник поточних зобов'язань КНП «ХОГВВ» за розрахунками із бюджетом у 2019 році є на рівні 7,8 тис. грн., а у 2020 році бракує даних за цим показником, тобто знову не проводиться горизонтальний аналіз такого показника КНП «ХОГВВ».

Показник розрахунків з оплати праці у 2019 році на КНП «ХОГВВ» подано на рівні 57,7 тис. грн., у 2020 році звітністю КНП «ХОГВВ» цей показник не подано, отже знову робимо висновок про неможливість здійснення горизонтального аналізу через брак аналітичної інформації за показником, яка може бути використана, балуючись на даних балансу КНП «ХОГВВ».

Зростання валюти балансу КНП «ХОГВВ» було описано попередньо.

Наступним етапом здійснення аналітичних дій стосовно фінансової звітності КНП «ХОГВВ» можна вважати процес здійснення вертикального аналізу даних активу балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки та

процес здійснення вертикального аналізу даних пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки.

У таблиці 2.3 запропоновано первинні дані та розрахунки до першої частини заявленої роботи.

Таблиця 2.3 – Здійснення вертикального аналізу даних активу балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки (у тис. грн.)

Назва показника	За 2019 рік	За 2020 рік	Показник відсоткової частки за 2019 рік (%)	Показник відсоткової частки за 2020 рік (%)
1	2	3	4	5
Необоротні активи				
Нематеріальні активи	23,9	28,6	0,1	0,1
первісна вартість	23,9	28,6	0,1	0,1
незавершені капітальні інвестиції	10 999,0	16 368,7	10	13
Основні засоби:	94 421,6	97 664,6	84	75
первісна вартість	97 951,3	105 031,8	87	81
Знос	(3 529,7)	(7 367,2)	3	6
Усього за розділом 1	105 444,5	114 061,9	93	88
Оборотні активи				
запаси:	6 389,0	8 356,1	6	6
дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1 247,3	1 747,0	1	1
гроші та їх еквіваленти	72,2	5 727,1	0,1	4
Усього за розділом 2	7 708,5	15 830,2	7	12
Баланс	113 153,0	129 892,1	100	100

В даному випадку валюту балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки прийнято за 100%, тоді можна визначити відсоткові частки усіх показників для наступного розуміння питомої ваги заявлених показників балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки в загальному обсязі.

Таким чином, питома вага обсягу необоротних активів КНП «ХОГВВ» у 2019 році склала 93 %, а обсяг оборотних активів, відповідно 7 %. У 2020 році обсяг необоротних активів КНП «ХОГВВ» склав 88 %, а обсяг оборотних активів КНП «ХОГВВ» склав 12 % відповідно. Йтиметься про поступове зменшення частки необоротних активів, на 5 % за період дослідження, за відповідне зростання частки оборотних активів, знову на 5 % відповідно.

Очевидно, що заявлена тенденція є схвальною для підприємства-лікарні, показує активізацію діяльності КНП «ХОГВВ» у 2020 році в порівнянні із 2019 роком.

В частині необоротних активів головний тягар належить, очевидно, основним засобам, їх питома вага на КНП «ХОГВВ» 84 % та 75 % у 2019 році та у 2020 році відповідно, а за первісною вартістю 87 % та 81 % відповідно за 2019 та 2020 роком. Тобто, зменшення загального показника основних засобів відбулося на 9 %, а зменшення первісної їх вартості на 6 %.

Натомість показник зносу показує 3 % у 2019 році та 6 % у 2020 році, це і є відповідна зміна у 3 %. Стосовно оборотних активів питома вага показників розподілилася в 2019 році в значне переважання запасів, з 7 % загальних майже все, 6 %, вибирають запаси, і тільки 1 % дебіторська заборгованість. У 2020 році картина на КНП «ХОГВВ» міняється, обсяги запасів залишаються на рівні 6 % до загального показника валюти балансу, натомість 4 % у показника грошей та їх еквівалентів та знову біля 1 % у дебіторської заборгованості, які сумарно і дають КНП «ХОГВВ» 12 % оборотних активів, тобто зростання з 7 до 12 %.

Візуально прослідкувати за змінами обсягів питокої ваги складових нематеріальних активів КНП «ХОГВВ» у 2019 році та у 2020 році можна на рисунках 2.1 та 2.2.

Рисунки 2.1 та 2.2 схематично показують, що максимальна питома вага у необоротних активів залишається у основних засобів.

За даними таблиці 2.4 можна прослідкувати особливості здійснення вертикального аналізу даних пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки, дані таблиці проявляють як первинні дані за заявлений період, так і

відсоткові частки показників пасиву КНП «ХОГВВ» у 2019 році та пасиву КНП «ХОГВВ» у 2020 році.

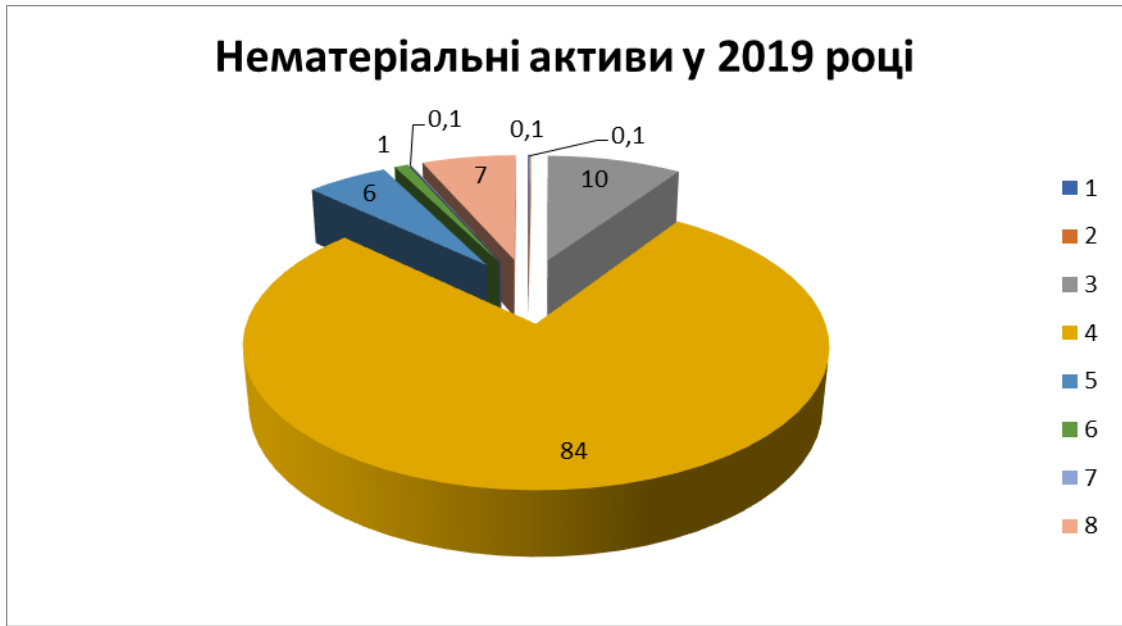


Рисунок 2.1 – Нематеріальні активи КНП «ХОГВВ» у 2019 році

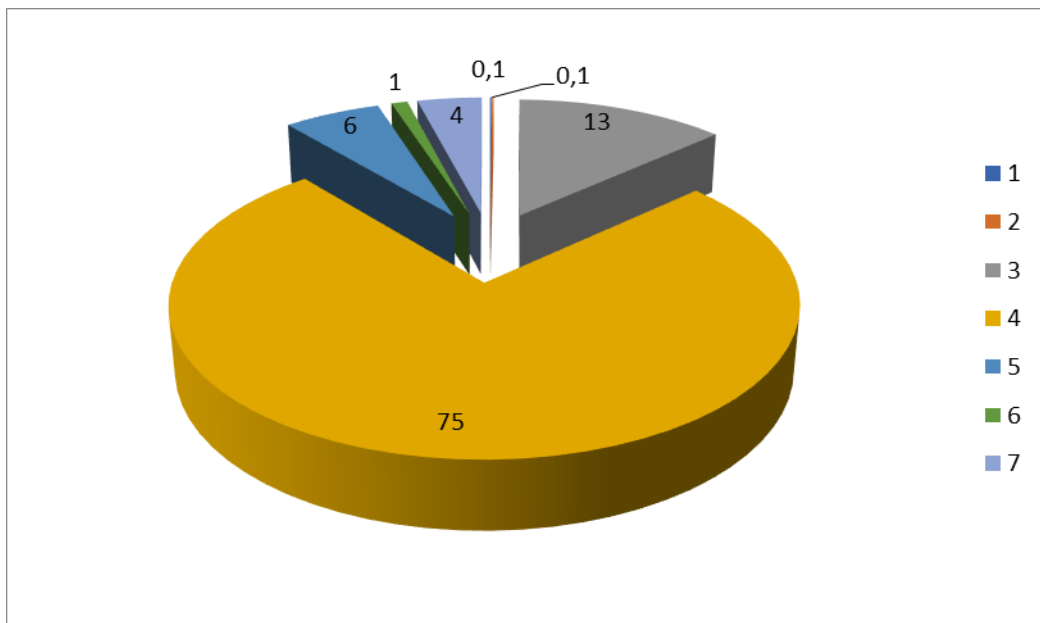


Рисунок 2.2 – Нематеріальні активи КНП «ХОГВВ» у 2020 році.

В даному випадку обсяги власного капіталу мають абсолютно переважаючу питому вагу, для 2019 року це 90 %, а для 2020 року 87 %. Відбувається зменшення показника на 3 %, а за рахунок чого відбулося таке зменшення, можуть показати інші дані таблиці.

Питома вага додаткового капіталу є максимальна в обсязі пасивів, у 2019 році вона є 89 %, а у 2020 році вона є 75 %. Відбулося зменшення на 13 %.

Натомість суттєво зростає значення показника нерозподіленого прибутку. Якщо у 2019 році цей показник був на рівні 1 %, то у 2020 році цей показник уже на рівні 12 %, а таке зростання, безумовно свідчить про активізацію діяльності лікарні, схвальних вплив медичної реформи, та обґрунтовує зміну інших показників питомої ваги пасиву балансу КНП «ХОГВВ».

Таблиця 2.4 – Здійснення вертикального аналізу даних пасиву балансу КНП «ХОГВВ» за період 2019-2020 роки (у тис. грн.)

Назва показника	За 2019 рік	За 2020 рік	Показник відсоткової частки за 2019 рік (%)	Показник відсоткової частки за 2020 рік (%)
1. Власний капітал				
додатковий капітал	100 869,6	97 693,2	89	75
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	915,9	15 673,8	1	12
Усього за розділом 1	101 785,5	113 367,0	90	87
2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення				
	11 302,0	16 368,7	10	13
3. Поточні зобов'язання				
товари, роботи, послуги	-	156,4		0,1
розрахунками з бюджетом	7,8	-	0,1	
Розрахунками з оплати праці	57,7	-	0,1	
Усього за розділом 3	65,5	156,4	0,1	0,1
Баланс	113 153,0	129 892,1	100	100

Показник довгострокових зобов'язань та цільового фінансування і цільового забезпечення КНП «ХОГВВ» за обсягом питомої ваги складав у 2019 році 10 %, а в 2020 році уже 13 %, зростання на 3 % є черговим відображенням позитивних змін та розвитку лікарні.

Показник поточних зобов'язань у питомій вазі своїй залишається мізерним. Для 2019 року він складає у КНП «ХОГВВ» всього 0,1 %, і для 2020 року він знову складає 0,1 %. Очевидно у даному випадку, що профіль діяльності підприємства, за матеріалами якого написано дипломну роботу, КНП «ХОГВВ», накладає відбиток свій на заявлені обсяги поточних зобов'язань. З іншого боку, перехід від бюджетного підприємства лікарні може призвести до змін у питомій вазі такого показника.

Таким чином, за даними форми номер 1 фінансової звітності підприємства, балансу КНП «ХОГВВ» за 2019 рік та за 2020 рік було здійснено вертикальний та горизонтальний аналіз активу балансу та вертикальний та горизонтальний аналіз пасиву балансу.

2.2 Методика складання фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого бізнесу

Фінансова звітність і загалом вся система обліку КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого бізнесу значно спрощена у порівнянні із малими підприємствами, тому має свої особливості. Це пояснюється тим, що застосування традиційної системи звітності та обліку КНП «ХОГВВ» як малим підприємством комунальної форми власності в сучасних умовах господарювання не є доцільним. Традиційна система є надто трудомісткою і громіздкою, а за умови незначної різноманітності господарських операцій та обмеженості функціональних служб КНП «ХОГВВ» неефективною і навіть зайвою.

Тому процес складання фінансової звітності на КНП «ХОГВВ» потребує ґрунтовного дослідження для визначення шляхів спрощення процедур та підвищення оперативності прийняття управлінських рішень.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що для суб'єктів малого підприємництва

національними положеннями встановлена скорочена за показниками фінансова звітність, яка включає баланс і звіт про фінансові результати [3].

Для цілей визначення результатів господарської діяльності підприємства за звітний період поточні дані бухгалтерського обліку доцільно узагальнити в певну систему показників, що досягається шляхом складання звітності. Отже, звітність – це система взаємопов'язаних і узагальнених економічних показників поточного обліку, які відображують результати господарської діяльності підприємства за певний звітний період.

Значення звітності для КНП «ХОГВВ» полягає в тому, що вона є джерелом інформації про результати фінансової і господарської діяльності підприємства. Показники облікової звітності використовують для аналізу, контролю та управління діяльністю лікувального підприємства, а також для аналізу його перспектив та планування подальшої роботи.

В обліковій системі КНП «ХОГВВ» використовується фінансовий звіт (додаток Б), який складається згідно основних положень стандарту П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» та закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». П(С)БО 25 передбачено, що фінансова звітність КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого підприємництва містить дві основних форми: баланс та звіт про фінансові результати. Обидві зазначених форми об'єднані під загальною назвою «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» і, відповідно, мають скорочену (у порівнянні із аналогічними формами для середніх і великих підприємств) кількість економічних показників (додаток Б). Показники зазначених звітів наводять у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Для малих підприємств запропоновано спрощений план рахунків для відображення фінансово-господарських операцій, хоча малі підприємства на власний розсуд вирішують, яким Планом рахунків користуватись – загальним чи спрощеним. Такий план рахунків бухгалтерського обліку складається з рахунків, в яких об'єднуються кілька рахунків загального плану рахунків. Наприклад, до рахунку 10 «Основні засоби» вносять інформацію за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи»

загального плану рахунків. КНП «ХОГВВ» здійснює облік господарської діяльності з використанням повного плану рахунків. На підприємстві облік частково автоматизовано, зокрема, що стосується формування зведених регістрів обліку. Наприклад, облік необоротних активів, до прикладу, облік основних засобів передбачає групування інформації за етапами їх руху: з моменту виникнення капітальних інвестицій до введення в експлуатацію.

Зокрема, придбання об'єктів основних засобів та відображення в обліку капітальних інвестицій на їх придбання представлено на рис. 2.3.

Період	Дебет	Кл.	Под. облік Дт	Кредит	Под. облік Кт	Сума
09.09.2021	1521	1,000		631		460 000,00
1	Мобільна рентген система IMAX 1010 V в ком...		Неопод. ПДВ, будь-яка госп.	ТОВ "МЕД ЕКСІМ"		
	Надходження товарів і послуг 0000-000687 від...			109к від 26.05.2021		
	Добруха Г.С.склад					

Рисунок 2.3 – Відображення в обліку виникнення капітальних інвестицій, пов'язаних з придбанням основних засобів

Періодично, за запитами користувачів, а також з метою оперативного контролю формується оборотно-сальдова відомість, яка відображує узагальнену інформацію про рух основних засобів (придбання), а також виникнення капітальних інвестицій, що пов'язані із придбанням основних засобів, по рахунку 1521 (рис. 2.4).

Отже, комп'ютерна форма ведення обліку, яка використовується КНП «ХОГВВ», дозволяє здійснювати формування відомостей типових форм для відображення в обліку господарських операцій за кожним із використовуваних рахунків бухгалтерського обліку. Варто наголосити на тому, що спрощена форма обліку є поширеною на підприємствах малого бізнесу як при ручній

формі ведення обліку, так і при комп'ютеризованому методі обробки облікової інформації.

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 1521 за 9 вересня 2021 р.

Період: 09.09.2021 – 09.09.2021 Рахунок: 1521

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 🖨️ 📧 Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 1521 за 9 вересня 2021 р.
 Вибір: Номенклатура Дорівнює "Мобільна рентген система IMAX 1010 V в комплекті"

Рахунок	Показники	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1521	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	
Неопод. ПДВ, будь-яка госп.	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	
Мобільна рентген система IMAX 1010 V в комплекті	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	
Надходження товарів і послуг 0000-000687 від 09.09.2021 23:59:59	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	
Добруха Г.С.склад	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	
Разом	БО			460 000,00		460 000,00	
	Кіп.			1,000		1,000	

Рисунок. 2.4 – Систематизація інформації про капітальні інвестиції в оборотно-сальдовій відомості по рахунку 1521

На етапі введення об'єктів основних засобів в експлуатацію формується оборотно-сальдова відомість по рахунку 10 (рис. 2.5), в розрізі субрахунків, що відкриті до рахунка 10.

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 104 за 28 жовтня 2021 р.

Період: 28.10.2021 – 28.10.2021 Рахунок: 104

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 🖨️ 📧 Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 104 за 28 жовтня 2021 р.
 Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)
 Вибір: Основні засоби Дорівнює "Мобільна рентген система IMAX 1010 V в комплекті"

Рахунок	Сальдо на початок періоду	Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
104			460 000,00		460 000,00
Неопод. ПДВ, будь-яка госп.			460 000,00		460 000,00
Мобільна рентген система IMAX 1010 V в комплекті			460 000,00		460 000,00
Разом			460 000,00		460 000,00

Рисунок 2.5 – Систематизація інформації про введені в експлуатацію об'єкти в оборотно-сальдовій відомості по рахунку 10

Окремо в обліковій системі КНП «ХОГВВ» систематизується інформація з обліку розрахункових операцій, зокрема, по розрахунках із покупцями у відомості по рахунку 361 (рис. 2.6), а також по розрахунках із постачальниками (рис. 2.7). у відомості по рахунку 631.

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 361 за 9 місяців 2021 р.

Період: 01.01.2021 – 30.09.2021 Рахунок: 361

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 🖨️ ✉️ Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 361 за 9 місяців 2021 р.
 Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
361	47 483,93		34 060 901,32	34 007 521,39	100 863,86	
Разом	47 483,93		34 060 901,32	34 007 521,39	100 863,86	

Рисунок 2.6 – Систематизація інформації по розрахунках із покупцями по рахунку 361

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 631 за 9 місяців 2021 р.

Період: 01.01.2021 – 30.09.2021 Рахунок: 631

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 🖨️ ✉️ Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 631 за 9 місяців 2021 р.
 Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
631		156 354,45	10 191 177,14	10 191 177,14		156 354,45
Разом		156 354,45	10 191 177,14	10 191 177,14		156 354,45

Рисунок 2.7 – Систематизація інформації по розрахунках із покупцями по рахунку 631

Особливості діяльності КНП «ХОГВВ» пов'язані із наданням медичних послуг, тому потребують різних видів запасів, в тому числі із особливими умовами зберігання та контролю. Тому правильно організований облік запасів передбачає організацію матеріальної відповідальності в місцях зберігання, а також рух документообороту по установі та чіткі, суворі вимоги до оформлення первинних документів. При комп'ютерній формі обліку, яка використовується в

бухгалтерії КНП «ХОГВВ», також відбувається узагальнення інформації в оборотно-сальдовій відомості (рис. 2.8) по рахунку 20.

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 20 за 9 місяців 2021 р.

Період: 01.01.2021 – 30.09.2021 Рахунок: 20

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 📄 📧 Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 20 за 9 місяців 2021 р.
 Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
20	7 653 826,06		9 340 364,04	11 521 615,00	5 472 575,10	
201	7 151 787,33		8 913 090,23	10 971 172,58	5 093 704,98	
2011	1 228 085,33		1 285 419,25	2 131 165,50	382 339,08	
2012	5 922 902,00		7 181 714,55	8 404 316,37	4 700 300,18	
2013	800,00		445 956,43	435 690,71	11 065,72	
203	78 092,95		106 508,49	167 225,69	17 375,75	
2031	78 092,95		106 508,49	167 225,69	17 375,75	
204	5 048,27			617,80	4 430,47	
207	56 707,07		51 236,94	36 258,23	71 685,78	
209	362 190,44		269 528,38	346 340,70	285 378,12	
Разом	7 653 826,06		9 340 364,04	11 521 615,00	5 472 575,10	

Рисунок 2.8 – Систематизація інформації по запасах КНП «ХОГВВ» по рахунку 20

Всі розрахункові операції, в тому числі господарські операції із придбання запасів супроводжуються рухом грошових коштів, інформація про рух грошових коштів КНП «ХОГВВ» узагальнюється на окремому рахунку 311 (рис. 2.9).

← → ☆ Оборотно-сальдова відомість по рахунку 311 за 9 місяців 2021 р.

Період: 01.01.2021 – 30.09.2021 Рахунок: 311

Сформувати Показати настройки 🔍 🔄 Друк 📄 📧 Регістр обліку ▾

КНП "Хмельницький обласний госпіталь ветеранів війни"
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 311 за 9 місяців 2021 р.
 Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
311	3 076 972,30		62 557 220,36	63 706 222,63	1 927 970,03	
Разом	3 076 972,30		62 557 220,36	63 706 222,63	1 927 970,03	

Рисунок 2.9 – Систематизація інформації по руху грошових коштів КНП «ХОГВВ» по рахунку 311

Отже, незважаючи на те, що суб'єкт підприємницької діяльності КНП «ХОГВВ» застосовує спрощену форму обліку та фінансової звітності відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», всі правила і принципи заповнення та оформлення балансу і звіту про фінансові результати збережені. Окрім того, комп'ютеризація облікових робіт забезпечує якість звітної інформації та достовірність показників звітності.

Фінансова звітність КНП «ХОГВВ» формується наприкінці кожного звітного періоду. В останній день підсумкового звітного року складається баланс установи. Перед тим як складати в кінці року фінансову звітність, необхідно в установі провести інвентаризацію активів, зобов'язань та власного капіталу.

Форми фінансової звітності в обов'язковому порядку підписуються керівником підприємства КНП «ХОГВВ», а також головним бухгалтером. Всі зазначені нами вище форми фінансової звітності КНП «ХОГВВ» відображають одні і ті ж господарські операції за останній звітний період, відповідно, інформацію минулого періоду, а також забезпечують відображення основ облікової політики за різними напрямками, що забезпечує передумови для детального аналізу діяльності підприємства.

2.3 Методика аудиту фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як завдання з надання впевненості

Теперішній мікроекономічний механізм повинен бути побудований таким чином, щоб сприяти виконанню конкретних завдань, які поставлені перед підприємством у конкретний період, для вирішення певної ситуації, і одночасно повністю відповідати інтересам усіх зацікавлених осіб. Ефективність даного процесу пов'язана із функціонуванням певної сфери, що обслуговує систему управління підприємствами, а також становить основу його об'єктивного інформаційного забезпечення – сферою бухгалтерського обліку.

Разом із тим слід зауважити, що ефективність діяльності бухгалтера на підприємстві суттєво підвищується через запровадження засобів інформатизації та автоматизації документообігу, що дозволяє оперативно накопичувати відповідні бази даних за результатами господарської діяльності, також використовувати їх для формування вихідних документів, звітів, та надавати інформаційні послуги на запити відповідним структурам, ланкам менеджменту щодо ефективності роботи, підвищувати якість праці аудиторів.

На сьогоднішній день в підприємницькій діяльності спостерігається різкі зміни, потужна нестабільність зовнішнього середовища, а також зміни в постійному підвищенні конкурентних протистоянь юридичних осіб.

Великою проблемою є і те, що установи із бюджетної сфери трансформуються у сферу бізнесу (до прикладу досліджуване підприємство КНП «ХОГВВ»), із мінімальною підтримкою держави. Тому для установи, діяльність якої трансформується в нове господарське середовище, важливого значення набуває аудит фінансової звітності як завдання із надання впевненості.

Інформація про КНП «ХОГВВ», яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає: організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства, назву, країну, де зареєстроване підприємство, а також адресу його офісу; назву органу, під чийм управлінням перебуває підприємство; стислий опис поточної діяльності підприємства; середню чисельність персоналу підприємства.

Основними джерелами інформації КНП «ХОГВВ» для аудиту фінансової звітності є звіт про фінансові результати (форма № 2-м), звітний бухгалтерський баланс (форма № 1-м), дані аналітичного і первинного бухгалтерського обліку, що деталізують окремі статті балансу.

Основна мета аудиту фінансових звітів КНП «ХОГВВ» – допомогти керівництву КНП «ХОГВВ» обґрунтувати свої фінансові плани, знайти слабкі місця у функціонуванні КНП «ХОГВВ», вжити відповідних заходів, що допоможуть виправити становище, а також прийняти рішення про

найефективніші напрями пошуку ресурсного забезпечення, скоригувати напрями майбутньої діяльності фірми.

Для висловлення думки аудитора доцільно описати, яку концептуальну пропозицію фінансової звітності використано для підготовки звітів. Це надасть можливість викласти думку аудитора за тим напрямом, що фінансові звіти достовірно й справедливо відображають об'єктивну інформацію згідно із визначеною концептуальною ідеєю фінансової звітності, а також відповідають вимогам законодавства. Аудитор на власну пропозицію може доповнити виконання завдань іншими розділами.

Також варто зазначити, що метою перевірки фінансової звітності КНП «ХОГВВ» може виступати встановлення достовірності підтвердженої реєстрації здійснення господарських операцій, а також відповідного відображення їх у фінансовій звітності, для цілей надання зовнішнім користувачам правдивої і неупередженої інформації про результати діяльності установи, додержання методології бухгалтерського обліку, оцінку правильності організації бухгалтерського обліку, виявлення перекручень звітності і обліку.

Відповідно, аудиторська перевірка фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як основного завдання із надання впевненості включає: нормативну базу для проведення аудиторської перевірки; предметну область проведення аудиту; методику перевірки окремих розділів бухгалтерського обліку, а також виконання інших робіт, які підлягають аудиту.

Нормативна база, яка використовується для організації аудиту КНП «ХОГВВ», поділяється на зовнішню і внутрішню.

Зовнішня нормативна база включає відповідні закони, методичні матеріали з обліку і звітності, положення, аудиторські правила та стандарти. Зазначені документи використовуються аудитором, для виявлення відповідності фінансової звітності і обліку підприємства, а також для надання впевненості проведення аналізу, та складання висновку. Оскільки в бухгалтерії КНП «ХОГВВ» облік комп'ютеризовано, то при наявності в аудитора сучасних комп'ютерних технологій в процесі аудиту можуть використовуватися наступні інформаційно-довідкові системи: «Податки і бухгалтерський облік»,

«Консультант», «Ліга» та ін.. Такий підхід значно полегшує роботу аудитора, активізує процес проведення перевірок, значно підвищує їхню якість та рівень виконання завдання із надання впевненості. Внутрішня нормативна база включає облікову політику КНП «ХОГВВ», різні методичні та інструкційні матеріали за напрямками організації обліку на КНП «ХОГВВ». Вони підлягають аналізу, а також зіставленню із діючою методологією ведення обліку КНП «ХОГВВ».

Предметний напрям проведення перевірок включає загальні та установчі КНП «ХОГВВ», у тому числі облікову політику, документи за всіма робочими рахунками, які в обліковій системі КНП «ХОГВВ» формуються за розділами бухгалтерського обліку і звітності, як в паперовій, так і електронній формах.

Аналіз облікової політики КНП «ХОГВВ» дозволить виявити загальні та особливі відомості про організацію обліку та звітності в методичному, організаційному і технічному аспектах.

Центральне місце посідає у проведенні аудиту перевірка всіх розділів і рахунків бухгалтерського обліку. Основні процедури та послідовність аудиту фінансової звітності як завдання із надання впевненості КНП «ХОГВВ» узагальнимо схематично (рис. 2.10). Аудит фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого підприємства, проводиться із повним застосуванням всіх правил проведення аудиторських перевірок, проте, із урахуванням специфіки діяльності із надання медичних послуг.

Зазначені вище чинники потребують необхідності ретельного планування і документування аудиту фінансової звітності як завдання із надання впевненості КНП «ХОГВВ».

Варто звернути особливу увагу на те, що на стадії планування доцільно скурпульозно вивчити особливості діяльності клієнта, тому особливого значення набуває така процедура, як письмове та усне опитування керівників, а також працівників бухгалтерії.

Така постановка завдання дозволить отримати необхідні письмові роз'яснення від керівництва КНП «ХОГВВ» за характером здійснюваних

господарських операцій, ведення обліку, розподілу відповідальності за надані звітні документи.



Рисунок 2.10 – Основні процедури аудиту фінансової звітності як завдання із надання впевненості КНП «ХОГВВ»

Таким чином, аудит фінансової звітності малого підприємства із врахуванням завдання з надання впевненості має відмінності від аудиту великого суб'єкта господарювання менш складним характером аудиту, а також більш спрощеною документацією. Проведення такого аудиту відбувається із меншою кількістю співробітників, що істотно скорочує трудовитрати, а також витрати клієнта на аудит. Це дозволяє аудитору оперативно дослідити особливості діяльності малого підприємства, а також його систему обліку та документообігу, і зібрати достатню кількість аналітичного матеріалу для підтвердження високого рівня впевненості в результатах аудиторської перевірки.

Разом із тим, документування аудиторських процедур при виконанні перевірки на малому підприємстві також не викликає ніяких складнощів. Також є можливим застосування надзвичайно широкого спектру аудиторських процедур, оскільки обсяг виконуваних робіт зазвичай невеликий, тому виконання не займає багато часу (наприклад, обсяг вибірок).

Тому при проведенні аудиту на КНП «ХОГВВ» не варто уникати аналітичних процедур, оскільки їх застосування може заощадити час за рахунок скорочення необхідності в проведенні інших процедур перевірки по суті. Відповідно, аналітичні процедури дозволяють сформулювати прийнятні аудиторські докази. Також в якості альтернативи аналітичним процедурам аудитору доцільно провести оглядову оперативну перевірку Головної книги, оборотно-сальдових відомостей за рахунками, або наданих клієнтом інших бухгалтерських даних.

Для виконання завдання із надання впевненості за результатами аудиту КНП «ХОГВВ», аудитор зобов'язаний вести відповідну аудиторську документацію, письмово відображувати результат виконуваних аудиторських процедур, зберігати отримані аудиторські докази, і, відповідно, належним чином оформляти всі необхідні документи аудитора за результатами аудиторської перевірки.

Висновки до розділу 2

В другому розділі дипломної роботи розглянуто особливості функціонування КНП «ХОГВВ» та проаналізовано результати діяльності малого лікувального підприємства, що відображені у річній спрощеній формі фінансової звітності згідно П(С)БО 25, а також розкрито механізм складання фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого бізнесу, виділено найголовніші процедури аудиту фінансової звітності як виконання завдань із надання впевненості для КНП «ХОГВВ».

Зазначено переваги спрощеної форми обліку і звітності над іншими формами для малих підприємств, які полягають в тому, що: відомості забезпечують доказовість інформації про ресурси та хід господарських операцій; систематизація і нагромадження даних з первинних документів обліку господарських операцій здійснюється у розрізі показників, необхідних для контролю і управління в сфері господарської діяльності малого підприємства. Також при спрощеній формі обліку відомості можна складати як за групою рахунків, так і за окремими синтетичними рахунками, що дозволяє здійснювати варіювання.

3 УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ НА ПРИКЛАДІ КНП «ХОГВВ»

3.1 Подальший розвиток комп'ютеризації облікових процедур як основний напрям удосконалення механізмів формування фінансової звітності та її аудиту на прикладі КНП «ХОГВВ»

Важливим напрямом подальшого успішного реформування бухгалтерського обліку в Україні є повна гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами. Прагнення України стати членом ЄС потребує відповідних змін у системах аудиту та контролю, а також нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Дослідження відображує перенесення більшості акцентів у міжнародній стандартизації аудиту та фінансової звітності із гармонізації на конвергенцію. Відповідно, конвергенцію можна визначити як процес зближення стандартів аудиту та фінансової звітності різних систем шляхом узгодження розробниками даних стандартів єдиних оптимальних методів оцінювання, принципів та розкриття інформації.

Важливо відмітити, що надвичайно вирішальну роль в цих проєсах відіграють сучасні інформаційні системи та комп'ютерні технології, які запроваджуються в системах обліку і аудиту на інтегрованих підходах.

В контексті обґрунтованих нами вище змін, а також їх ефективній реалізації важливим елементом виступає підвищення рівня комп'ютеризації облікових та аудиторських систем. В комп'ютерному варіанті бухгалтерського обліку і аудиту технологія ведення господарських операцій, а також створення реєстрів (які в подальшому виступають інформаційним забезпеченням аудиту) може проводитися за допомогою наступних компонентів: по-перше, за допомогою проведення бухгалтерського обліку, по-друге, за допомогою первинних документів, і, по-третє, за допомогою господарських операцій (рис. 3.1).

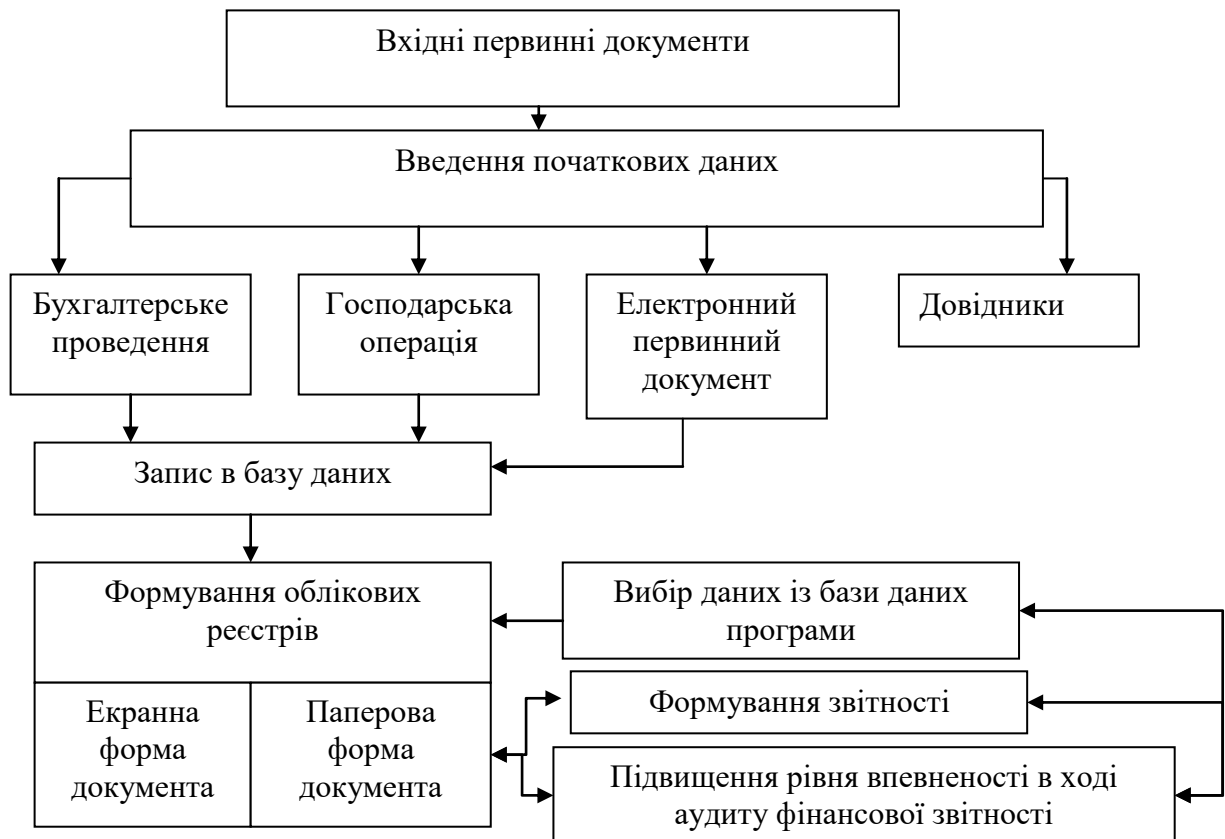


Рисунок 3.1 – Технологічна обробка облікової інформації в інформаційних системах обліку, рекомендована для підвищення ріня обліку та якості аудиту із надання впевненості для КНП «ХОГВВ»

Отже, інформаційні системи присутні в усіх господарських процесах, а також проникли в усі сфери діяльності підприємств. Бухгалтерський облік на сьогоднішній день потребує комплексної автоматизації. Автоматизація бухгалтерського обліку діяльності підприємства призвела до зменшення кількості помилок при генерації та заповненні документації об'єкта господарювання, однак з появою автоматизованих інформаційних систем спостерігається поява помилок нових типових у бухгалтерському обліку діяльності підприємства.

Проблемним, в даному випадку, є і те, що помилки, які допущені при коригуванні чи розробці прикладних інформаційних програм, можуть залишатися непоміченими протягом тривалого часу роботи підприємства. Порівняймо три найпоширеніші в Україні інформаційні автоматизовані системи бухгалтерського обліку підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Автоматизовані системи бухгалтерського обліку

Критерії порівняння	Парус-Бухгалтерія	Бест	Інфо-Бухгалтер
Наявність типових банківських і касових операцій	+	+	+
Самостійне налаштування типових банківських і касових операцій	+	+	+
Найменування рахунків / субрахунків у цифровому і літерному поданні	+	+	+
Можливість фільтрації журналу проведення	+	+	+
Наявність типових документів	+	+	+
Набір стандартної звітності	+	+	+
Можливість створення нових стандартних звітів	-	-	-
Можливість створення нових довільних звітів	-	-	+
Можливість зміни (корегування) документів	+	+	+
Забезпечення електронного документообігу з державними органами в частині розрахунково-платіжних документів і звітності	+	-	+

Стаття 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 дозволяє складати відповідні первинні документи в електронній формі, але враховуючи при цьому умови дотримання вимог законодавства про електронний документообіг та електронні документи. Основним нормативом в даній ситуації є Закон України «Про електронний документообіг та електронні документи» від 22.05.2003 р. № 851-IV. Тож, згідно із наведеним законом, під електронним документом в даному контексті є інформація, документ в якому представлена та зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи, при цьому, обов'язкові реквізити генерованого документа. Таким чином, до переліку обов'язкових реквізитів включаються: дата складання; назва документа (форми); обсяг й зміст господарської операції; одиниця виміру відповідної господарської операції; назва підприємства, від імені якого складено електронний документ; особистий підпис або інші дані, що надають змогу, в даному випадку ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції; посади осіб, відповідальних за правильність оформлення операції та здійснення господарської операції.

Електронний документ, згенерований системою, який складено відповідно до вимог діючого законодавства та містить необхідні усі реквізити, має таку ж, в даній ситуації, юридичну силу, як і документ, складений, в результаті аудиту, у паперовому вигляді.

Але, при використанні електронного документу, це лише частина вимог, яких слід дотримуватися для надання легітимності електронному первинному документу. Завершують генерацію та створення первинного електронного документа накладенням на нього головного реквізиту – підпису чи електронного підпису автора, що в даному випадку прирівняного до підпису власноручного відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV . Цифровий електронний підпис вважають аналогом «мокрої» печатки або власноручного підпису вповноваженої відповідальної особи, якщо під час підписання цифрового електронного документа дотримані необхідні всі умови, а саме: цифровий електронний підпис підтверджено на основі з використанням посиленого сертифіката довіреного ключа з використанням надійних засобів цифрового підпису; особистий секретний ключ підписувача відповідає аналогічному відкритому ключу, зазначеному в сертифікаті при використанні сучасної технології обміну ключами; під час перевірки обміну ключами використовувався посилений алгоритм сертифікації ключа, чинний на момент накладення цифрового електронного підпису.

Таким чином, підписання згенерованого електронного документа потрібно засвідчити (підтвердити) наявністю відповідного сертифіката цього ключа а також відкритого ключа. Центр сертифікації електронних ключів генерує та видає сертифікат, як, власне, і сам ключ, а також і відкритий.

Так от, є затверджена нормативно, процедура дійсності засвідчення цифрового електронного підпису. Урегульовано також порядком засвідчення наявності генерації електронних даних (електронного документа) на певний термін та момент часу. На практиці це означає, що підписання електронного документа повинно відбуватися не лише за допомогою використання

спеціального програмного продукту, але й у режимі онлайн трансляції (зазвичай через використання мережі Інтернет).

Окремо звернімо увагу та розглянемо ситуацію з касовою первинкою. Зважаючи, в даному контексті, на те що регулювання порядку та алгоритму її створення є прерогативою НБУ, контролери обережно традиційно надають роз'яснення щодо правомірності генерації та ведення в електронному вигляді наданих даних.

Серед іншого, в даній ситуації, установи зобов'язані створювати документи тривалого (більше 10 років) та постійного зберігання у двох формах – електронній та паперовій. Звісно, в даному випадку, на підприємстві дозволено затвердити та розробити окремі регламенти роботи з цифровими електронними документами, характеристик програмних і технічних засобів, специфіки організації діяльності підприємства, що функціонують на підприємстві.

Стисло розглянемо послідовний процес роботи з електронною первинною документацією. По-перше, цифровий електронний документ складають у певному електронному форматі – зазвичай використовують XML-формат. Проблем в даній ситуації, не повинно бути, бо низка офісних програмних продуктів (у т.ч. безкоштовних) підтримують можливість створення цифрових електронних документів у форматі XML-файлів. Щоправда, вони не уніфіковані та не акредитовані, а тому різні програмні продукти їх не завжди підтримують. Тож має бути, в даному випадку спеціалізоване програмне забезпечення, котра може створювати відповідні уніфіковані форми цифрових електронних документів. По-друге, цифровий електронний документ потрібно підписати – теж за допомогою відповідного спеціального програмного забезпечення. По-третє, підписання цифрового електронного документа має відбуватися в режимі онлайн із запитом на проставляння мітки часу та відповідних алгоритмів обміну ключами з використанням відкритих мереж.

І найголовніше, в даній ситуації: підписаний цифровий електронний документ потрібно направити контрагенту. А контрагент, в свою чергу, повинен мати змогу візуалізувати (відкрити) цей електронний документ і за

потреби, в разі необхідності – поставити свою цифрову підпис. А потім уже імплементувати його до своєї системної програми бухгалтерського обліку підприємства.

Виходить, при використанні цифрового електронного документа усе залежить від спеціального програмного забезпечення, яке дозволить використовувати цифровий електронний документ, створений одним програмним продуктом в усіх інших.

Основні етапи роботи з цифровим електронним первинним документом в системах обліку і аудиту можна поділити на:

1. Створення цифрового первинного документа. Причому розробник не тільки має первинки вже готові форми, але й дає змогу, при цьому створити власну відповідну форму.

2. Підписання первинного документа.

3. Відправка контрагенту (як вручну через поштову електронну скриньку, так і засобами самої програми) з підтвердженням про отримання.

4. Отримання від контрагента підписаного первинного електронного документа.

І все виглядає надійно і красиво до тих пір, поки не постає питання щодо уніфікації та стандартизації між різним використовуваним програмним забезпеченням. Адже електронні цифрові підписи надаються різними сертифікаційними автоматизованими центрами генерації ключів, але не все програмне забезпечення підтримує роботу із сертифікаційними центрами. Кожен із розробників спеціального програмного забезпечення зазначає перелік сертифікованих автоматизованих центрів генерації ключів, з якими вони співпрацюють.

Окрім цього, розробники програмного забезпечення не надають можливості обміну інформацією між користувачами програмних систем конкурента. Із позиції бізнесу, в даному випадку, це зрозуміло: кожен хоче, в свою чергу набрати якомога більше клієнтів, а в ідеалі – монополізувати ринок таких наданих послуг. Таким чином, не вигідно розроблювати уніфіковане програмне забезпечення, надаючи можливість, в даній ситуації, конкурентам

відібрати клієнта, який передусім зорієнтований на цінову політику. До того ж це «прив'язує» клієнта бізнесу до розробника програмного забезпечення та не дає змоги перейти клієнтові до конкурента. Адже базу даних складених цифрових електронних документів однією програмною системою неможливо імпортувати в програмну систему іншого розробника.

Таким чином, у результаті виникає низка спеціальних програмних продуктів, які можуть працювати з електронними первинними документами, лише якщо контрагент використовує таке ж програмне забезпечення. А деякі програмні продукти навіть обміну із «собі подібними» не підтримують сумісність даних. Мабуть, на теперішній час, це поки що найбільші мінуси, які стримують розвиток та запровадження цифрового електронного документообігу.

3.2 Облікова політика як інструмент удосконалення організаційних аспектів обліку та аудиту фінансової звітності КНП «ХОГВВ» для цілей підвищення інформованості внутрішніх і зовнішніх користувачів

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає КНП «ХОГВВ» більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку та, відповідно, форм звітності. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства.

Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики КНП «ХОГВВ» самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства. На рівні підприємства не виникає ніяких протиріч щодо розуміння облікової політики як складової організації бухгалтерського обліку. Проблема виникає лише тоді, коли облікову політику розглядають на загальнодержавному рівні. Отже, облікова політика на державному рівні має

обов'язковий характер, тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику – облікову політику підприємства.

Ступінь свободи КНП «ХОГВВ» у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, котра представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо. Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики. Необхідно зазначити, що МСФЗ 1 дозволяє зміну облікової політики тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Дана вимога обґрунтовується тим, що «стабільна» облікова політика дозволяє порівнювати фінансову звітність за різні періоди.

На основі вище проведеного дослідження, можна стверджувати, що облікова політика – це сукупність правил, прийомів та обліково-аналітичних процедур щодо відображення у системі бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності підприємств з метою забезпечення якісною обліково-аналітичною інформаційною базою систему управління та складання фінансової звітності.

Головною метою формування облікової політики КНП «ХОГВВ» є вибір найкращих методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що сприятимуть достовірному відображенню фінансового стану і результатів діяльності підприємства та підвищенню якості обліково-аналітичного інформаційного забезпечення складання звітності.

Оскільки кінцевим продуктом застосування облікової політики в практиці КНП «ХОГВВ», як і кожного підприємства, є складання і подання фінансової звітності, яка є основою облікової інформації, що виходить з системи бухгалтерського обліку. Окрім того, облікова політика має за мету не тільки складання та подання звітності, а й формування достовірної та повної облікової

інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Основним завданням формування облікової політики є високий рівень її ефективності з метою прийняття управлінських рішень підприємством. Рівень ефективності облікової політики науковці визначають відносно суб'єктів та об'єктів системи бухгалтерського обліку. Тобто облікова політика залежить від ефективності її формування керівництвом КНП «ХОГВВ».

Тому вважаємо, що облікова політика КНП «ХОГВВ» ставить перед собою наступні завдання: визначати методи і принципи ведення бухгалтерського обліку з врахуванням їх впливу на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати; забезпечувати повне відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських фактів діяльності, достовірне визначення фінансового результату діяльності КНП «ХОГВВ»; забезпечувати правильне оформлення та подання звітності, відповідність її даних даним синтетичного та аналітичного обліку; забезпечувати повною і достовірною обліковою інформацією систему управління.

Складовими аспектами облікової політики в Україні є: теоретичні засади бухгалтерського обліку – базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері; також включають в себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій; методика – це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат; практика – включає в себе безпосереднє ведення обліку на вище перерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно діючого плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта.

Сутність облікової політики вимагає роз'яснення теоретичного аспекту її формування через уточнення її складових елементів і практичного – через методологію її формування та організацію для підвищення ефективності

функціонування системи управління. Облікова політика підприємства охоплює визначення організаційних, методологічних та технічних елементів організації обліку, формуючи у підсумку наказ про облікову політику, не враховуючи запитів управлінської системи.

На нашу думку, облікова політика повинна формуватися під потреби управління, в іншому випадку її цінність знижується і облікова інформація не відповідатиме поставленим вимогам, а, отже, рішення прийняте на її основі неефективне. Тому, сукупність технічних, організаційних та методологічних елементів облікової політики не дасть можливість вирішувати запити управлінської системи і досягати поставлених цілей у довгостроковому періоді.

Відповідно запропонований управлінський рівень в обліковій політиці забезпечить ефективність функціонування не тільки системи бухгалтерського обліку, а й підприємства загалом, який повинен бути первинний рівнем у формуванні облікової політики з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

На основі проведених досліджень організації системи бухгалтерського обліку можна підсумувати вище викладені теоретичні підходи до вибору і формування облікової політики підприємства. На нашу думку, необхідно узагальнити в табл. 3.2 з урахуванням розробленої облікової політики для підприємств. Структура наказу враховує чотири рівні елементів облікової політики КНП «ХОГВВ» та галузеві особливості підприємств. Формування облікової політики можна розкрити через чотирьохрівневу структуру елементів системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог системи управління. Таку структуру можна пояснити тим, що облікова політика КНП «ХОГВВ» повинна формуватися під запити управлінської системи, тобто управлінський рівень є первинним. Сформувавши управлінський рівень, підприємство формує технічний, методологічний, організаційний рівні. Вважаємо, що відповідна структура наказу про облікову політику не задовольняє вимоги управління. Тому нами сформована структура, яка ґрунтується на запитах управлінської системи через визначення управлінського рівня представлена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Структура наказу про облікову політику

Відповідний рівень	Складові елементи
Управлінський	Система фактичних, фінансових прогнозних стратегічних показників
	Визначення собівартості медичних послуг, бюджетування
	Контроль за ресурсами
Технічний	Документообіг
	Первинний облік
Методологічний	Інвентаризація
	Оцінка
	Податковий облік
	Бухгалтерський облік
	Управлінський облік
	Основні засоби
	Нематеріальні активи
	Запаси
	Інші активи
	Дебіторська заборгованість
	Зобов'язання
	Інші активи та зобов'язання
Організаційний	Організація бухгалтерського обліку
	Повноваження на підпис документів

Відповідно сучасні підприємства використовують подібну методику процесу формування облікової політики, починаючи з організаційних питань, визначення відповідальності працівників бухгалтерії у сфері організації бухгалтерського обліку і завершуючи визначенням технічного забезпечення та первинного обліку. Така структура наказу про облікову політику не повністю забезпечує отримання якісної облікової інформації, адже починається з розподілу обов'язків між відповідальними особами не враховуючи методів, форм і способів обліку, програмного забезпечення, первинних документів, облікових реєстрів, абсолютно не враховуючи потреби системи управління, тобто управлінського рівня, що реалізується через систему фінансових і нефінансових показників, систему прогнозних стратегічних показників,

бюджетування та контролю за використанням ресурсів. При виникненні потреби в зміні облікової політики КНП «ХОГВВ» доведеться наново перерахувати показники фінансової звітності за три попередніх роки. Такий перерахунок називають ретроспективним, і він є загальним правилом щодо відображення змін в обліковій політиці.

Бухгалтерський облік функціонально поряд з прогнозуванням, плануванням, фінансуванням, регулюванням, економічним аналізом, контролем та іншими підсистемами складає загальну систему управління економікою на рівні держави, галузі, підприємства. Облікова політика підприємства, за аналогією з бюджетною, фінансовою, дивідендною, дисконтною, амортизаційною, кредитною та іншою, є сукупністю вибраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Тобто сфера її застосування обмежена бухгалтерським обліком і до системи управління економікою вона має опосередковане відношення. В довідковій та енциклопедичній літературі даються різні визначення політики, що свідчить про її багатогранність.

Формування облікової політики КНП «ХОГВВ» – це складний процес, який можна сформулювати в наступних кроках: вибір інформаційної бази; визначення користувачів облікової інформації; обґрунтування факторів впливу, що виникають при формуванні облікової політики та узагальнення сфери застосування облікової політики.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають: форма власності та організаційно-правова форма підприємства; галузева приналежність або вид діяльності; обсяги діяльності; чисельність працівників; система оподаткування; ступінь свободи діяльності в ринкових умовах; стратегія фінансово-господарського розвитку; система інформаційного забезпечення підприємства; система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства. Деякі економісти стверджують, що «суть облікової політики полягає в узгодженні майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації» [24]. Але слід

відмітити, що не всі користувачі можуть впливати на зміст інформації. Якщо менеджери підприємства (керівники, головні бухгалтери та інші), які безпосередньо приймають участь у формуванні облікової та звітної інформації, мають можливість через встановлення певних правил облікової політики змінювати на свою користь зміст окремих показників, якщо фіскальні служби під страхом застосування фінансових санкцій вимагають інформації, складеної виключно за нормами податкового законодавства, то потенційні інвестори, партнери з бізнесу (постачальники, покупці), які не мають впливу на хід діяльності користуються тією інформацією, яку їм подає керівництво підприємства.

Не виконує своєї основної функції зовнішній аудит, оскільки він є обов'язковим лише при підтвердженні об'єктивності показників звітності публічних акціонерних товариств. Більшість зовнішніх користувачів облікової інформації не приймають безпосередньої участі в управлінні, однак вони можуть вплинути на результати подальшої діяльності підприємства. Взаємозв'язок інтересів користувачів інформації звітності та складових облікової політики наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Вплив користувачів облікової інформації на формування облікової політики

Користувачі облікової інформації	Види обліку (звітності)	Напрями використання облікової політики
Державні органи та установи	Облік податкових розрахунків	Відсутні. Податкове законодавство не передбачає альтернативних варіантів обліку
Державні органи та установи, органи місцевого самоврядування, інвестори, постачальники та споживачі, громадськість, власники, менеджери	Фінансовий облік (всі форми фінансової звітності)	Наявні альтернативні варіанти облікових оцінок та методів (способів) обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, формування собівартості та фінансових результатів
Керівництво підприємства	Управлінський облік	Калькулювання собівартості робіт, послуг

Отже, метою регулювання фінансової звітності є забезпечення доступу всіх заінтересованих користувачів до інформації звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового становища і діяльності суб'єкта господарювання. Фінансова звітність має відображати наростаючим підсумком майнове та фінансове становище підприємства, результати господарської діяльності за звітний період (місяць, квартал, рік) і ґрунтуватися на даних синтетичного і аналітичного обліку.

Особливістю фінансової звітності є відсутність у ній будь-яких планових та нормативних показників. Дані вступного балансу мають відповідати даним затвердженого заключного балансу за період, що передує звітному, розбіжності повинні бути пояснені. Зміни даних бухгалтерської звітності внаслідок їх перекручення, що належать як до поточного, так і до минулого року (після затвердження цієї звітності), провадяться у тому звітному періоді, в якому були виявлені перекручення.

На нашу думку, сформована структура наказу про облікову політику підвищить рівень якості облікової інформаційної бази для системи управління сільськогосподарськими підприємствами та рівень ефективності прийнятих на основі консолідованої обліково-аналітичної інформації управлінських рішень, а також забезпечить вищий рівень організації системи бухгалтерського обліку, інформаційних процесів. Первинною ланкою повинен бути управлінський рівень, на основі якого і буде сформовано технічний, методологічний та організаційний рівні. Отже, можна стверджувати, що формування облікової політики залежить від системи бухгалтерського обліку, і включає в себе сукупність принципів, методів, прийомів і процедур складання звітності як результату діяльності і функціонування підприємства. Головною метою формування облікової політики є підвищення ефективності системи управління за рахунок високої якості консолідованої обліково-аналітичної інформації.

Отже, структура облікової політики визначається через чотири основні рівні: управлінський – запити системи управління у розрізі фінансових і нефінансових показників, прогнозних стратегічних показників, бюджетування та контролю за ресурсами; технічний – включає визначення первинних

документів, облікових реєстрів, розробку робочого плану рахунків; методологічний – визначення форм, методів і способів ведення бухгалтерського, управлінського та податкового обліку на підприємстві; організаційний – розподіл обов’язків між працівниками, відповідальними за ведення бухгалтерського обліку. В результаті формування облікової політики за такою структурою визначено складові наказу про облікову політику, що дасть змогу організувати процес ведення бухгалтерського обліку якісніше та ефективніше для системи управління.

Метою такої звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї, як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень.

Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти одних і тих же господарських операцій за звітний період, відповідну інформації попередніх звітних періодів, та розкриття особливої помітки та її змін, що робить можливим ретроспективний та перспективний аналіз діяльності підприємства. Під час складання фінансової звітності КНП «ХОГВВ» повинен завжди враховуватись фактор імовірності надходження чи втрати економічних вигод. Адже ситуація на ринку стрімко змінюється і на росту балансу вина може оцінюватись іншим чином, ніж на момент здійснення господарської операції.

Фінансова звітність КНП «ХОГВВ» повинна надати дохідливу, доречну, достовірну та зіставну інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у власному капіталу.

Для досягнення дохідливості інформації, припускається, що користувачі мають певний рівень знань і прагнуть уважно вивчити надану інформацію. Проте можлива складність розуміння інформації, яка необхідна для прийняття економічних рішень користувачами.

Доречність інформації характеризується її впливом на прийняття рішень користувачами та своєчасністю.

На прийняття рішень користувачами впливає лише суттєва інформація. Суттєвість – те точка інформації, яка потрапляє до фінансової звітності, або рівень точності такої інформації. Ця точка може бути визначена як на підставі

кількісних, так і якісних факторів. Найпростішим прикладом застосування кількісного обмеження суттєвості є складання фінансової звітності у тис. грн. з одним знаком після коми. У цьому випадку суми, які становлять тисячі гривень, у ній відображені не будуть.

Суттєвість також розглядається в контексті групування статей фінансових звітів: кожна суттєва стаття розкривається окремо, а несуттєві можуть бути об'єднанні, виходячи з їх економічного змісту чи функції. Тут перевага надається якісним факторам.

Фінансова звітність повинна бути підготовлена та надана користувачам у певні терміни, які визначаються чинним законодавством. У разі надмірної затримки під час надання звітної інформації, вона може втратити свою доречність.

Дані фінансової звітності є основою не лише для оцінки результатів звітного періоду, але і для їх прогнозування. Так інформація щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовується як основа для прогнозування майбутнього фінансового стану, результатів діяльності, спрямованості підприємства вчасно виконати своє податкове зобов'язання, вчасно сплатити дивіденди тощо. Аналогічні потреби користувачів задовольняються завдяки відповідній структурі фінансових звітів, наданню зіставної інформації за звітний та попередній періоди.

Корисною для користувачів може бути достовірна інформація. Достовірність досягається шляхом виключення помилок та необ'єктивних (упереджених) суджень. Як правило керівництво підприємства намагається так надати інформацію, щоб результати діяльності виглядали найпривабливіше для інвестора або кредитора. З цією метою може бути завищений фінансовий результат або вартість активів тощо. Знову ж таки ступінь фінансової достовірності оцінюється за допомогою аудиту. І особливого значення в даній ситуації набуває аудит із надання впевненості. Як справедливо зазначає С.М. Гончарук, [34] завдання з надання впевненості можуть бути обов'язковими й ініціативними та поділяються таким чином (табл. 3.4). Такі завдання є однаковими як для обов'язкового аудиту, так і для ініціативного, проте, на

нашу думку, ініціативний аудит може досліджувати значно більший обсяг інформації, яка також із багатьох причин може виступати об'єктом дослідження КНП «ХОГВВ».

Таблиця 3.4 – Завдання з надання впевненості

Обов'язкові завдання з надання впевненості	Ініціативні завдання з надання впевненості
Аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності	Аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності, а також управлінської і податкової звітності
Огляд історичної фінансової звітності та проміжної фінансової інформації	Огляд історичної фінансової звітності, проміжної фінансової інформації, кошторисів, калькуляцій та первинних документів і реєстрів обліку
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації

Ми погоджуємось із С.М. Гончарук, що «кожне завдання з надання впевненості повинно мати такі елементи: тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами; предмет перевірки: фінансові звіти або інша інформація; відповідні критерії, щодо виконання яких буде формуватися висновок; достатні та відповідні докази; письмовий звіт з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості» [34].

Відповідно, сучасні підприємства використовують подібну методику процесу формування облікової політики, починаючи з організаційних питань, визначення відповідальності працівників бухгалтерії у сфері організації бухгалтерського обліку і завершуючи визначенням технічного забезпечення та первинного обліку. Така структура наказу про облікову політику не повністю

забезпечує отримання якісної облікової інформації, адже починається з розподілу обов'язків між відповідальними особами не враховуючи методів, форм і способів обліку, програмного забезпечення, первинних документів, облікових реєстрів, абсолютно не враховуючи потреби системи управління, тобто управлінського рівня, що реалізується через систему фінансових і нефінансових показників, систему прогнозних стратегічних показників, бюджетування та контролю за використанням ресурсів.

Тому, на нашу думку, структура наказу про облікову політику для КНП «ХОГВВ» повинна відповідати табл. 3.3. Процес формування наказу про облікову політику можна узагальнити на рис. 3.2.

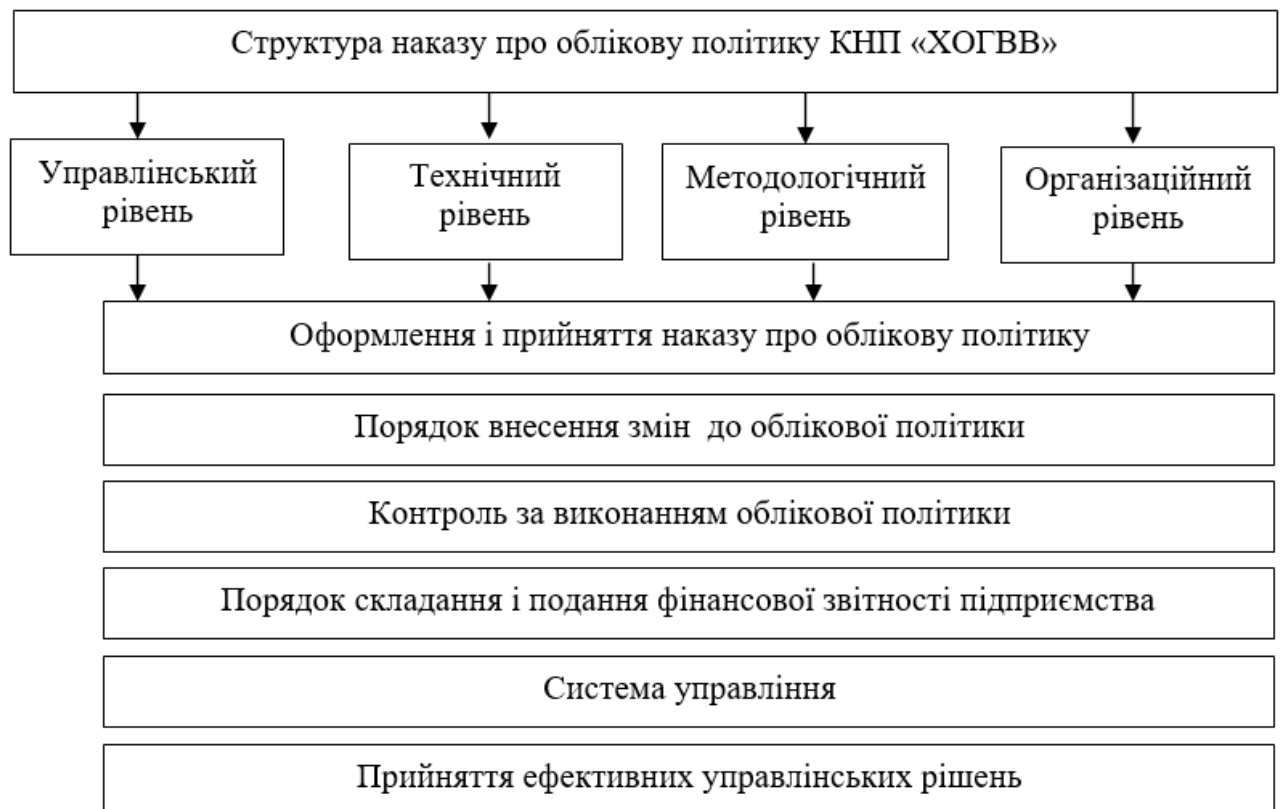


Рисунок 3.2 – Етапи формування наказу про облікової політики КНП «ХОГВВ» для забезпечення взаємозв'язку фінансової звітності і системи управління

На нашу думку, сформована структура наказу про облікову політику підвищить рівень якості облікової інформаційної бази для системи управління КНП «ХОГВВ» та рівень ефективності прийнятих на основі консолідованої обліково-аналітичної інформації управлінських рішень, а також забезпечить вищий рівень організації системи бухгалтерського обліку, інформаційних

процесів. Первинною ланкою повинен бути управлінський рівень, на основі якого і буде сформовано технічний, методологічний та організаційний рівні. Отже, можна стверджувати, що формування облікової політики залежить від системи бухгалтерського обліку, і включає в себе сукупність принципів, методів, прийомів і процедур складання звітності як результату діяльності і функціонування КНП «ХОГВВ». Головною метою формування облікової політики є підвищення ефективності системи управління за рахунок високої якості консолідованої обліково-аналітичної інформації.

Отже, структура облікової політики визначається через чотири основні рівні: управлінський – запити системи управління у розрізі фінансових і нефінансових показників, прогнозних стратегічних показників, бюджетування та контролю за ресурсами; технічний – включає визначення первинних документів, облікових реєстрів, розробку робочого плану рахунків; методологічний – визначення форм, методів і способів ведення бухгалтерського, управлінського та податкового обліку на підприємстві; організаційний – розподіл обов'язків між працівниками, відповідальними за ведення бухгалтерського обліку. В результаті формування облікової політики за такою структурою визначено складові наказу про облікову політику, що дасть змогу організувати процес ведення бухгалтерського обліку якісніше та ефективніше для системи управління.

Висновки до третього розділу

В третьому розділі дипломної роботи розглянуто тенденції розвитку інформаційного забезпечення, що пов'язані із фінансовою звітністю суб'єктів малого підприємства, які відбуваються під впливом вимог МСФЗ та розвитку комп'ютерних технологій і формування сучасного програмного забезпечення. Визначено основні напрями удосконалення організаційних аспектів аудиту фінансової звітності малого підприємства для цілей підвищення інформованості внутрішніх і зовнішніх користувачів та підвищення впевненості при виконанні завдань аудиту фінансової звітності із надання впевненості.

ВИСНОВКИ

В дипломній роботі виконано дослідження теорії і практики складання бухгалтерської звітності та проведення її аудиту як завдання з надання впевненості на прикладі КНП «ХОГВВ», внесено пропозиції, що спрямовані на удосконалення методики інформаційного забезпечення керівництва підприємства для прийняття успішних, обґрунтованих управлінських рішень. На основі систематизації дослідження слід зазначити наступне.

1. В першому розділі дипломної роботи визначена особлива значущість теоретичних основ складання, а також її аудиту як завдання з надання впевненості, застосування яких сприяє отриманню корисної інформації різними користувачами.

2. В роботі обґрунтовано, що кожному суб'єкту господарювання вкрай важливо використовувати дані фінансової звітності, тому що на їх основі можна об'єктивно оцінити й дослідити фінансовий стан підприємства, а також прийняти важливі управлінські рішення. Відповідно, правильна фінансова звітність є необхідною для внутрішніх і зовнішніх користувачів, оскільки забезпечує їх об'єктивною, повною, неупередженою та правдивою інформацією про результати діяльності підприємства. Такими користувачами фінансової звітності підприємства можуть бути: інвестори, банки, власники, замовники, постачальники, працівники підприємства та органи державного управління. За сучасних умов розширення сфери результативності фінансової звітності підприємства постає необхідність виконання завдання з надання впевненості. При цьому аудитор повинен мати можливість отримати відповідні та достатні докази того, що надана інформація з предмету наданого дослідження не містить суттєвих перекручень. Тому для організації, планування та виконання завдання, особливо для визначення сутності, порядку виконання завдання, змістовного наповнення всіх робочих процесів та об'єму процедур отримання доказів, аудитором обов'язково враховується суттєвість, кількість і якість наявних доказів, ризик завдання да обов'язкові умови його виконання.

3. За результатами проведених теоретичних досліджень встановлено, що концепція обґрунтованої впевненості пов'язана із накопиченням аудиторських доказів, необхідних аудиторіві для формування висновку про відсутність суттєвих викривлень у наданих фінансових звітах, розглянутих в повному обсязі. Як правило, обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту. Також результатом виконання завдання з надання впевненості виступає письмовий висновок із надання впевненості, який за формою відповідає завданню із надання обмеженої впевненості або завданню з надання обґрунтованої впевненості.

4. В другому розділі дипломної роботи розглянуто особливості функціонування КНП «ХОГВВ» та проаналізовано результати діяльності малого лікувального підприємства, що відображені у річній спрощеній формі фінансової звітності згідно П(С)БО 25, а також розкрито механізм складання фінансової звітності КНП «ХОГВВ» як суб'єкта малого бізнесу, виділено найголовніші процедури аудиту фінансової звітності як виконання завдань із надання впевненості для КНП «ХОГВВ».

5. Зазначено переваги спрощеної форми обліку і звітності над іншими формами для малих підприємств, які полягають в тому, що: відомості забезпечують доказовість інформації про ресурси та хід господарських операцій; систематизація і нагромадження даних з первинних документів обліку господарських операцій здійснюється у розрізі показників, необхідних для контролю і управління в сфері господарської діяльності малого підприємства. Також при спрощеній формі обліку відомості можна складати як за групою рахунків, так і за окремими синтетичними рахунками, що дозволяє здійснювати варіювання.

6. Доведено, що формування інформаційної системи на підприємстві повинне здійснюватися так, щоб були задіяні та враховані всі аспекти його економічної діяльності. В умовах комп'ютеризації облікового процесу нового потенціалу інформаційного забезпечення набуває звітність, система обліку та система аудиту.

7. Обґрунтовано, що значення аудиту як невід'ємного елемента сучасних економічних відносин постійно зростає. І хоча аудит як напрям контролю сприймається багатозначно, втім існує об'єктивна потреба в його функціонуванні як ініціативної форми фінансово-економічного контролю з метою зростання економічного розвитку, забезпечення інтересів і прав власників підприємств, поліпшення системи обліку та управління, попередження виникнення складних економічних ситуацій.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Конституція України. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.
- 2 Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=a&find=1&typ=21>
- 3 Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
- 4 Міжнародні концептуальні основи завдань з надання впевненості офіц. текст: – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
- 5 Міжнародні стандарти фінансової звітності: офіц. текст: [прийняті Радою з МСБО: станом на 1 січня 2009 р.] – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
- 6 Міжнародні стандарти аудиту: офіц. текст: – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
- 7 Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року. – К.: Алеута; Центр учбової літератури, 2011. – 488 с. 47. Про державну підтримку малого підприємництва : [Електронний ресурс] /Закон України від 19 жовтня 2000 року № 2063-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
- 8 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
- 9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 станом на 10.09.2016 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
- 10 Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII станом на 10.09.2016 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
- 11 На шляху до сучасної державної політики у сфері малого та середнього бізнесу в Україні: дослідження Фонду Фрідріха Наумана «За

Свободу». [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://fnst.org/sites/default/files/uploads/2016/08/01/smeinukraineukrfinal.pdf>

12 Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

13 Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : [Електронний ресурс] / Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>

14 Про схвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні : [Електронний ресурс] / Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. – Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

15 Андрейцева І. А. Методичні аспекти вибору аудиторського висновку / І. А. Андрейцева // Інноваційна економіка. - 2010. - № 5 (19). - С. 102-105.

16 Андрощенко Г. О. Сучасні проблеми організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах України / Г. О. Андрощенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 6. – С. 40-42.

17 Андрющенко Г. О. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств / Г. О. Андрющенко // Школа професійного бухгалтера. – 2015. – № 11. – С. 19.

18 Андрющенко Г. О. До питання актуальності створення стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності для суб'єктів малого бізнесу в Україні / Г. О. Андрющенко // Школа професійного бухгалтера. – 2014. - № 11. – С.19.

19 Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. О. В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 235-238. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55

20 Бикина Ю. В. МСФО для малых и средних предприятий / Ю. В. Бикина // Школа професійного бухгалтера. – 2016. – № 11. – С. 37.

21 Білуха М. Інтегровані бази даних в АРМ з обліку матеріально-технічних ресурсів / М.Білуха, В.Роздобудько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С.55-60

22 Бойко О. МСФО для МСП: актуальність для малого и среднего бизнеса / О. Бойко, Т. Вильчинская // Школа професійного бухгалтера. – 2017. – № 12. – С. 12-15.

23 Бойко О. МСФО для Украины: что выиграет частный бизнес? / О. Бойко // Школа професійного бухгалтера. – 2018. – № 1. – С. 9-11.

24 Бондарчук Н. В. Актуальні питання складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва / Н. В. Бондарчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 2. – С. 42-45.

25 Брітченко І. Г. Вплив малого бізнесу на розвиток регіону / І. Г. Брітченко // Економіка та держава. – 2018. – № 1. – С. 14-15.

26 Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів./ Вид. 2 – е, доп. і перероб./за ред..Ф.Ф.Бутинця – Житомир: ЖІТІ, 2006. – 640 с.

27 Васильців Т. Г. Удосконалення інституційного середовища розвитку малого бізнесу в малих містах / Т. Г. Васильців // Стратегічні пріоритети. – 2017. – № 2. – С. 124-129.

28 Вильчинская Т. Нужны ли МСФО микропредприятиям: взгляд финансиста / Т. Вильчинская // Школа професійного бухгалтера. – 2017. – № 1. – С. 11-12.

29 Вишневецька В. Фінзвітність малих підприємств та П(С)БО 25: заповнюємо разом / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 11. – С. 11-22.

30 Войтенко Т. Якщо фінзвітність складається за МСФЗ... і не тільки (коментар до наказу Мінфіну № 1591) / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – № 7. – С. 40-46

31 Гальчинський А. С. Основи економічних знань : навч. посіб. /А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Вища шк., 2012. - 543 с.

32 Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 3-15.

33 Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств / С. Ф. Голов // Школа професійного бухгалтера. – 2009. – № 7-8. – С. 22-24.

34 Гончарук С.М. Аудит і завдання з надання впевненості: теоретичні та практичні аспекти / С.М. Гончарук // Бізнес інформ. – 2021. – № 3 113-118.

35 Грицино О. М. Фінансові аспекти організації малого бізнесу в Україні / О. М. Грицино // Економіка та держава. – 2016. – № 6. – С. 32-33; № 7. – С. 24-25.

36 Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – №10. – С.11-17.

37 Дорош І. Актуальні питання організації процесу складання звітності в умовах сьогодення / І. Дорош // Казна України. – 2016. – № 5. – С. 13-16.

38 Душко З. Сутність завдань з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом фінансової звітності / З. Душко [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

39 Елементи облікової політики : довідник бухгалтера // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. - № 1/2. – С. 32-47.

40 Євдокимов В.В. Застосування методу моделювання в бухгалтерському обліку. // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 4 (26). – С. 99-104.

41 Євдокимов В.В. Метод бухгалтерського обліку та моделювання: взаємозв'язок понять. // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Другій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2017. – С. 39-41.

42 Євдокимов В.В. Моделювання в бухгалтерському обліку: філософський аспект / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2014. – № 3 (25). – С. 75-80.

43 Євдокимов В.В. Моделювання господарських процесів: обліково-управлінський аспект / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 4 (30). – С. 69-79.

44 Євдокимов В.В. Система бухгалтерського обліку як об'єкт моделювання / В.В. Євдокимов // Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта 2004». Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: «Наука і освіта», 2004. – С. 29-30.

45 Євдокимов В.В. Теоретико-методологічна основа моделювання облікового процесу при застосуванні комп'ютерних технологій / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – № 3 (29). – С. 49-57.

46 Євдокимов В.В. Формалізація як прийом моделювання в бухгалтерському обліку / В.В. Євдокимов // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том 1. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 11-16.

47 Євдокимов В.В. Роль моделювання при формуванні облікової політики / В.В. Євдокимов // Матеріали Першої Міжнародної науково-практичної конференції «Науковий потенціал світу 2004». Том 16. Облік і аудит. – Дніпропетровськ: «Наука і освіта», 2004. – С. 19-21.

48 Ермоленко А.Г. Теоретические положения формирования малого предпринимательства в Украине / А.Г. Ермоленко // Ученые записки ТНУ им. В.И. Вернадского. «Экономика». Т. 19(58). – 2006. – № 1. – С. 49-55.

49 Жук В. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С.16-22.

50 Заревчацька Т. В. Аналіз руху грошових потоків у процесі управління ефективністю діяльності малих підприємств / Т. В. Заревчацька // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 7/8. – С. 141-145.

51 Звітність : подання податкової, фінансової звітності, звітності з РРО та ЄСВ, якщо діяльність призупинено // Податки та бухгалтерський облік : всеукр. інформ.-аналіт. газ. – 2016. – № 6. – С. 21-28

52 Івахів Ю. Диференціація аналізу фінансової звітності підприємств / Ю. Івахів // Економіст. – 2011. – № 9. – С. 43-45.

53 Івахів Ю. Композиційні та загальнометодичні аспекти фінансової звітності / Ю. Івахів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 20-29.

54 Івахів Ю. О. Облікові методи визнання результатів діяльності підприємства / Ю. О. Івахів // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 1. – С. 79-83.

55 Ковбич Т.М. Проблемні питання в методиці аудиту / Т.М. Ковбич // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 4 (34) – С. 106-111.

56 Ковбич Т.М. Процес аудиту та етапи, що його складають / Т.М. Ковбич // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ «ХПІ», 2005. – № 58, Т. 2 – 220 с. – С. 105-110.

57 Ковбич Т.М. Метод аудиту: сутність та складові / Т.М. Ковбич // Вісник Хмельницького національного університету. – Том 3. – № 6. – 2005. – С. 109-115.

58 Ковбич Т.М. Аудиторська перевірка в умовах застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку / Т.М. Ковбич // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. Житомир: ЖДТУ. – 2008. – № 2 (44). – С. 68-76.

59 Крива С. В. Розвиток малого підприємництва – основа економічної стабільності України / С. В. Крива // Економіка та держава. – 2010. – № 12. – С. 62-64.

60 Кримська Л. О. Перспективні напрями імплементації засад державної політики в сфері підприємництва та розвитку людського ресурсу / Л. О. Кримська Н. М. Павлішина // Економіка та держава. – 2016. – № 7. – С. 31-34

61 Кузнецова С. Регламентування фінансової бухгалтерської звітності в Україні / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 25-31.

62 Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 21-29.

63 Кучеренко Т. Принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності / Т. Кучеренко // Вісник Київського Національного торговельно-економічного університету. – 2018. – № 2. – С. 103-113.

64 Кушмід Т. Удосконалення фінансової звітності на малих підприємствах (деякі аспекти обліку, аналізу та аудиту) / Т. Кушмід // Персонал. – 2017. – № 3/4. – С. 142-146.

65 Легенчук С. Новий підхід до структури бухгалтерського обліку / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С.23-29.

66 Любенко Н. М. Аналіз ефективності альтернативних форм оподаткування підприємств – суб'єктів малого бізнесу / Н. М. Любенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 10. – С. 145-148.

67 Максимова В.Ф. Загальний підхід до організації системи внутрішньогосподарського контролю. / В.Максімова, Вісник ЖІТІ. – 2017. – № 21. – С. 174-179.

68 Мервенецька В. Ф. Принципи й передумови в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності / В. Ф. Мервенецька // Економіка АПК. – 2017. – № 9. – С. 88-93.

69 Нестеренко Н. В. Сучасні тенденції розвитку малого бізнесу в Запорізькій області / Н. В. Нестеренко, Н. М. Дон // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2018. – № 3. – С. 71-74.

70 Нікітіна О. Проблеми економічних стосунків у малому бізнесі / О. Нікітіна // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2017. – № 3. – С. 17-18.

71 Омелянович М. Бухоблік для «малюків»: чим простіше, тим краще / М. Омелянович // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 81. – С. 48-50.

72 Опофінський О. О. Малий бізнес та сучасний механізм розв'язання соціально-економічних проблем в Україні / О. О. Опофінський // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 2. – С. 22-27.

73 Пактер П. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП): проблеми країн з економікою, що розвивається // Школа професійного бухгалтера. – 2018. – № 2. – С.4-14.

74 Парсяк В. Аналітичні передумови управління конкурентоспроможністю невеликих підприємств / В. Парсяк, І. Дибач // Економіст. – 2016. – № 8. – С. 56-59.

75 Піріашвілі О. Б. Пріоритетний розвиток малих промислових підприємств : [в т.ч. на прикл. Херсон. обл.] / О. Б. Піріашвілі // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 11. – С. 112-117.

76 Пенська І. О. Особливості бюджетування суб'єктів малого підприємництва / І. О. Пенська // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2011. – № 5. – С. 58-62.

77 Пожидаєва М. А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М.А. Пожидаєва. – К., 2005. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05pmasmp.zip>.

78 Радченко О. Д. Інститут державної підтримки малих підприємств у сільському господарстві / О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2011. – № 11. – С. 60-66.

79 Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : ЛКА, 2011. – 356 с.

80 Рижаківа Г. М. Визначення впливу факторів на показник обсягу реалізації продукції (робіт, послуг) малих підприємств у сільському, лісовому господарстві та мисливстві України / Г. М. Рижаківа // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 7/8. – С. 108-112.

81 Рижаківа Г. М. Вплив факторів на обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) малих підприємств у освіті / Г. М. Рижаківа // Економіка та держава. – 2011. – № 1. – С. 68-70.

82 Рижаківа Г. М. Економетричні залежності обсягів реалізації продукції малих підприємств у Західному регіоні України / Г. М. Рижаківа // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 12. – С. 218-224.

83 Руководящие принципы бухгалтерського учета и финансовой отчетности для малых и средних предприятий – руководство для уровня 3 : записка секретариата ЮНКТАД // Школа професійного бухгалтера. – 2009. – №4. – С. 17-21.

84 Свідерський Є. Формування показників звітності підприємств з податку на прибуток у 2017 році / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 10. – С. 15-21.

85 Сергієнко О. М. Проблеми та перспективи розвитку підприємництва в Україні / О. М. Сергієнко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 2. – С. 100-104.

86 Сердюк О. М. Проблеми аудиту фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва / О. М. Сердюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 1. – С. 111-114.

87 Сльозко Т. М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності / Т. М. Сльозко // Фінанси України. – 2018. – № 3. – С. 110-116.

88 Тимощенко Ю. М. Облік на малих підприємствах в умовах глобалізації світової економіки // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція // Збірник наукових праць. Вип. 1 (81). – Львів, 2010. – С. 532-541.

89 Тимощенко Ю. М. Перспективи розвитку системи обліку на малих підприємствах / Ю. М. Тимощенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 443-449.

90 Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 12-19.

91 Шерстюк О. Л. Формалізація упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". – 2017. – №3.