УДК 657.6

Є. Ю. Шара
Національний державний університет податкової служби України

ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ ПОТРЕБ МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ЗОВНІШНІХ КОРИСТУВАЧІВ

© Шара Є.Ю., 2014

Наведено класифікацію аналітичної інформації за групами її користувачів і колом вирішуваних ними проблем, запропоновано загальну схему формування інформаційного забезпечення аналізу результатів діяльності підприємства. Розглянуті питання формування інформаційної бази аналізу результатів діяльності підприємств для потреб менеджменту та зовнішніх користувачів.

Ключові слова: інформаційне забезпечення, фінансові результати, фінансова звітність, користувачі фінансової звітності.

Ye.Yu. Shara
State University National Tax Service of Ukraine

FORMATION OF INFORMATION FRAMEWORK ANALYSIS FOR THE PERFORMANCE MANAGEMENT AND EXTERNAL CUSTOMERS

© Shara Ye.Yu., 2014

The article describes the classification of analytical data for groups of users, reasonably justified the informative report on the financial results and annual form number 5, "Notes to the financial statements", which allows to make predictions of future operations. The different users of financial statements and number of problems they solved are concidered; proposed general scheme of the information formation and the analysis of the company's activity which presented in figures. The issue of the formation of an information base analysis of the performance of companies for the purposes of management and external users is analyzed. It is proved that the efficiency of foreign economic decisions of users of financial statements depends on the completeness and accuracy of disclosure by those who prepare these financial statements. The general scheme of the formation of information for the analysis of the results of the company is given.

Proved that the realization of control functions requires effective analytical tools and relevant informational provision. Namely, by classifying analytical data for groups of users and their range of solvable problems. For this purpose we recommend usage of the general scheme of information formation for the analysis of the company's activity, which will enable further optimization of the key factors and components of financial results that will enhance the effectiveness of the entity in future periods, improving both its financial position.

Key words: provision of information, financial results, financial statements, users of financial statements.

Постановка проблеми. Інформація – це один із найвагоміших факторів, який суттєво впливає на інтенсивність та ефективність будь-яких процесів, зокрема й інтеграційних. Інформаційною основою бізнесу є бухгалтерський облік, його кінцевий продукт – фінансова звітність.

Реформування бухгалтерського обліку, що триває в Україні, має за мету надати дійсним та потенційним інвесторам та кредиторам, зокрема і зарубіжним, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання у нашій країні. Уже здійснені реформи, націлені на те, щоб інформація була зрозумілою та однозначно тлумачилась кожним її користувачем.

Пошук ефективних механізмів управління суб'єктами господарювання та забезпечення їх реальної інтеграції у систему ринкових відносин зумовлює підвищення ролі бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності під час прийняття поточних господарських рішень. Тому формування інформаційної бази аналізу результатів діяльності підприємств для потреб менеджменту та зовнішніх користувачів є важливим організаційним етапом роботи господарюючого суб'єкта.

Метою статті є формування інформаційної бази аналізу результатів діяльності підприємств для потреб менеджменту та зовнішніх користувачів. Для досягнення мети в статті необхідно вирішити такі **завдання**:

– внесення пропозицій щодо формування інформаційної бази аналізу результатів діяльності підприємств для потреб менеджменту;

– внесення пропозицій щодо формування системи взаємопов'язаних показників за групами користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання інформаційного забезпечення аналітичної роботи досліджували багато науковців – це І.А. Бланк, С.Ф. Голов, О.Д. Гудзинський, З. Гуцайлюк, К. Друрі, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко та інші, проте залишаються питання, які потребують подальшого вивчення, зокрема питання, що стосується формування інформаційної бази аналізу результатів діяльності.

Виклад основного матеріалу. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – підсумок результатів господарювання підприємства за період. Ці результати – основа подальшого існування підприємства, метою якого є отримання прибутку, база для обґрунтування доцільності та умов виділення кредиту, розширення чи згортання інвестицій в це підприємство, прийняття поточних управлінських рішень менеджментом підприємства.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкта, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів.

Зазначений звіт є однією з найбільш інформативних форм фінансової звітності, оскільки надає інформацію про динаміку прибутку підприємства, слугує базою на основі якої будуються прогнози майбутньої діяльності підприємства.

Крім Звіту, для аналізу фінансових результатів використовують інформацію річної звітної форми № 5 "Примітки до фінансової звітності". Так, у Примітках у розділі V "Доходи і витрати", зокрема, розкривається деталізована інформація про складові інших операційних доходів і витрат, доходи і витрати від участі в капіталі, інші фінансові доходи і витрати, інші доходи і витрати.

Зокрема, П(С)БО 15 "Дохід" [5] та МСБО 18 "Дохід" [3] вимагають таких додаткових розкриттів щодо доходів у примітках:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу, враховуючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, враховуючи дохід, отриманий від: реалізації товарів, надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів, суму доходів, які виникають від обміну товарів або послуг, що включаються до кожної суттєвої категорії доходу.

Підприємство розкриває також будь-який непередбачений прибуток або збиток. Непередбачений прибуток або непередбачений збиток можуть виникати від таких статей, як витрати на гарантійне обслуговування, претензії, штрафи, санкції або можливі збитки.

Під можливими збитками розуміють суму збитків, що можуть виникнути у майбутньому у разі настання певних подій чи обставин, про які відомо керівництву підприємства на дату балансу. Наприклад, збитки, що можуть виникнути в разі програшу справи в суді, розгляд якої уже розпочато у звітному періоді.

У МСБО 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” [3] передбачається також у випадках, коли дохід та витрати у межах прибутків і збитків від звичайної діяльності мають такий розмір, характер та частоту, що їх розкриття є важливим для пояснення результатів діяльності підприємства за цей період, та розкривати у примітках характер та суму таких статей. Аналогічні вимоги містяться і в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Так, у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) передбачено додаткове розкриття інформації про елементи операційних витрат у розділі 3 цього звіту. Цей розділ звіту про фінансові результати містить корисну та доцільну для зовнішніх користувачів інформацію. Але його корисність суттєво б виросла, якби відповідні елементи витрат надавались за видами чи сегментами діяльності. Особливо ж важливою така інформація є для менеджерів підприємства. Тому, враховуючи цю обставину, а також те, що форми фінансової звітності затверджені Мінфіном України, доцільно у примітках до фінансових звітів, додатково надавати інформацію в складі елементів операційних витрат за такими видами діяльності: виробництво продукції, надання послуг, виконання робіт, витрати на управління, витрати на реалізацію, інші види операційної діяльності.

Звичайно, під час аналізу фінансових результатів використовується й інша інформація, яка є в облікових регістрах бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат, зокрема, дані бухгалтерського Балансу (Звіту про фінансовий стан), де міститься інформація про нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на звітну дату. Також для аналізу використовуються планові показники доходів, витрат і фінансових результатів.

Тобто, сучасний підхід до аналізу фінансових результатів підприємства ґрунтується на якості інформаційного забезпечення, від якої, своєю чергою, залежить прийняття ефективних управлінських рішень.

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] зазначено, що “користувачі фінансової звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття відповідних рішень”.

На сьогодні існують різні підходи до класифікації користувачів бухгалтерської фінансової звітності. Щодо користувачів фінансової звітності, то їх повну класифікацію навів Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, де передбачено, “що користувачами фінансових звітів є існуючі і потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, клієнти, уряд та урядові установи, громадськість” [2].

Усі перелічені користувачі використовують фінансові звіти для задоволення різноманітних потреб у фінансовій інформації. Такі потреби, зокрема, мають:

– інвестори – особи, які дають венчурний капітал, та їх консультанти, стурбовані ризиком, властивим інвестиціям і доходам від цих інвестицій, щодо інформації, яка допомагає визначити, що необхідно робити: купувати, утримувати або продавати;

– акціонери щодо інформації, про спроможність підприємства сплачувати дивіденди;

– працівники і групи їх представників, щодо інформації про стабільність та прибутковість роботодавців, а також здатність підприємства забезпечувати оплату праці, пенсію та зайнятість;

– позикодавці щодо інформації своєчасно сплачених позик та відсотків за користування такими позиками;

– постачальники та інші торгові кредитори щодо інформації, яка дає їм змогу визначити, чи будуть вчасно сплачені заборговані їм суми;

– клієнти, які виявляють інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довгострокові угоди з підприємством або залежать від нього;

– уряд та урядові установи, які зацікавлені у розміщенні ресурсів, а отже, і у діяльності підприємства. Інформація їм також потрібна для того, щоб регулювати діяльність підприємств, визначати податкову політику і як основа статистичних даних про валовий внутрішній продукт (ВВП) тощо.

Фінансова ж звітність, своєю чергою, забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов’язання; забезпеченості зобов’язань підприємства; визначення сум дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства, інших рішень.

Тому аналіз фінансових результатів діяльності – є важливою складовою системи інтегрованих аналітичних процедур щодо фінансової діяльності підприємства, щоб прийняти відповідні економічні рішення.

Загальна схема виконання аналітичних процедур формування інформаційного забезпечення аналізу результатів діяльності повинна містити взаємопов'язані етапи:

– визначення мети аналізу фінансових результатів;

– визначення системи показників, які підпорядковані меті аналізу;

– підготовка відповідного інформаційного забезпечення;

– аналіз абсолютних показників, що є складниками фінансових результатів;

– здійснення аналізу відносних показників-складників фінансових результатів;

– факторний аналіз фінансових результатів;

– узагальнення результатів аналізу та прийняття відповідних економічних рішень.

Схему формування системи взаємопов'язаних показників за групами користувачів наведено на рис. 1, 2, 3.

Рис. 1. Схема формування аналітичних показників для кредиторів

З використанням наведених схем можна запропонувати загальну схему формування інформаційного забезпечення аналізу результатів діяльності підприємства (рис. 4).

Вказані у блоках схеми процедури формування інформаційних масивів стосуються як загальних аналітичних процедур, які здійснюються кожною окремою групою користувачів, так і спеціального аналізу конкретних питань за складникіами фінансових результатів.

Формування масивів інформаційного забезпечення передбачає використання як узагальненої інформації, що міститься у фінансовій звітності, так і більш деталізованої, джерелами якої можуть бути лише регістри аналітичного обліку. Враховуючи ту обставину, що ці дані не можуть використати зовнішні користувачі, їх звичайно використовують лише під час внутрішнього аналізу менеджери підприємства та під час внутрішнього аудиту.

Кожна група користувачів фінансової звітності переслідує свої інтереси тому, що вирішує особливі, лише притаманні їй проблеми, приймає свої специфічні економічні рішення.

Враховуючи ту обставину, що дійсне обґрунтування будь-якого економічного рішення можливе лише з використанням інформації, що міститься в регістрах аналітичного та внутрішнього виробничого обліку, можна зробити висновок про те, що багато в чому ефективність економічних рішень зовнішніх користувачів фінансової звітності залежить від повноти та достовірності розкриття інформації тими, хто готує цю звітність, а саме: керівництвом та бухгалтером підприємства, а також аудиторами, що готують висновок за результатами аудиторської перевірки. Тому корисною є розробка типового переліку питань, які, як правило, виникають у зовнішніх користувачів з погляду аналізу фінансових результатів. Бухгалтер та керівник підприємства, готуючи фінансову звітність, повинні керуватись цим переліком питань, розкриваючи відповідну інформацію в межах форм фінансових звітів та у примітках до них.

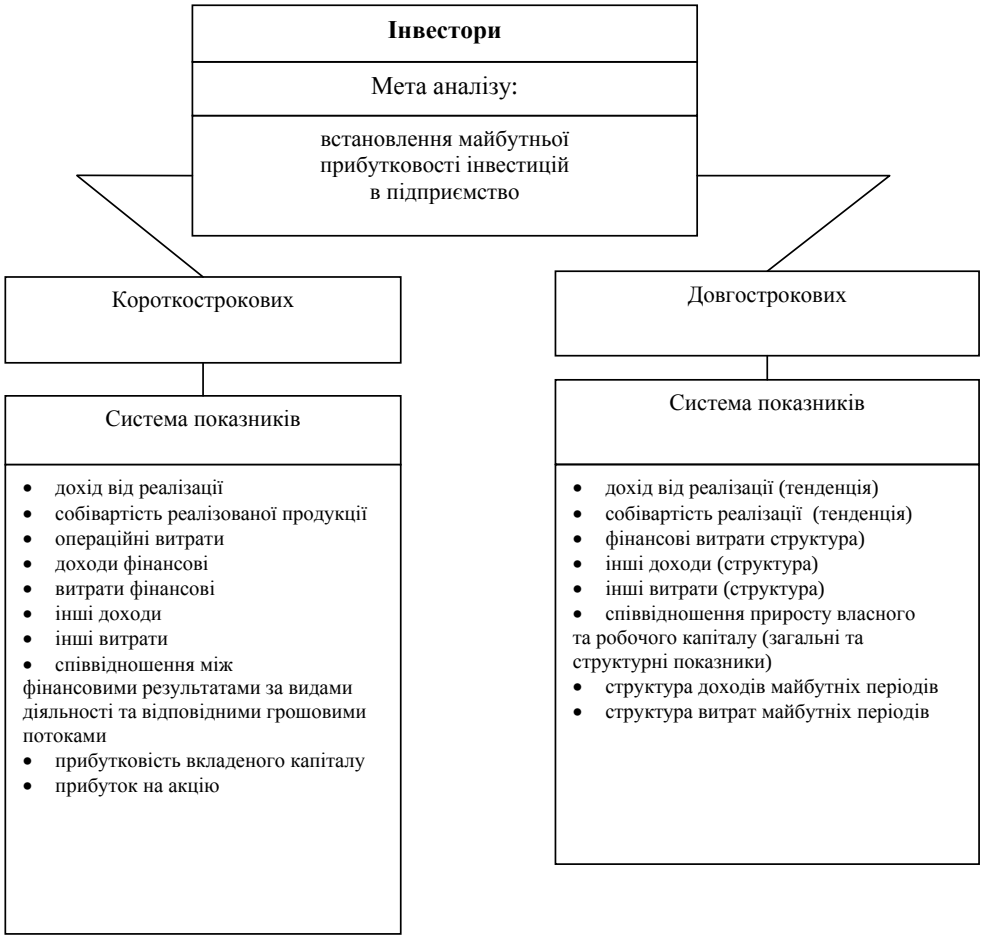

Рис. 2. Схема формування аналітичних показників для інвесторів

Аудиторський висновок серед інших положень повинен також містити думку аудитора про повноту та достовірність інформаційного забезпечення саме цих обов'язкових питань. Причому, як правило, вимога повноти розкриття інформації виконується за умов уніфікації форм фінансової звітності лише за допомогою приміток. Частково вимоги щодо обов'язкового розкриття інформації у примітках до фінансових звітів містяться у відповідних міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та у прийнятих національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Варто також зауважити, що однією з важливих проблем, що виникають під час аналізу фінансової інформації та прийняття на її основі економічних рішень є порівняння відповідних аналітичних показників цього підприємства та подібних підприємств однієї галузі чи сфери діяльності.

На жаль, сьогодні здійснити таке порівняння буває або занадто складно, або і взагалі неможливо подекуди через відсутність такої інформації, а іноді просто через те, що її не можна ні з чим зіставити в результаті використання різних методичних баз та підходів, які навіть не розкриваються у додатках до фінансової звітності.

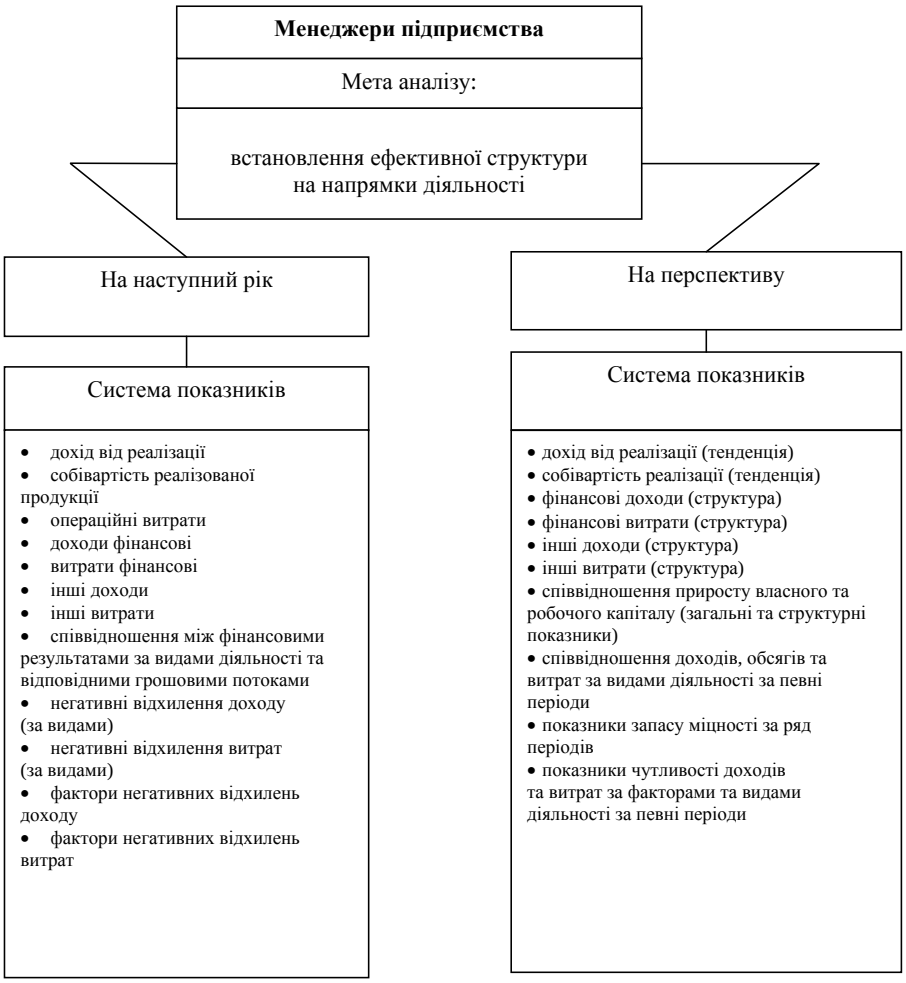

Рис. 3. Схема формування аналітичних показників для менеджерів підприємства

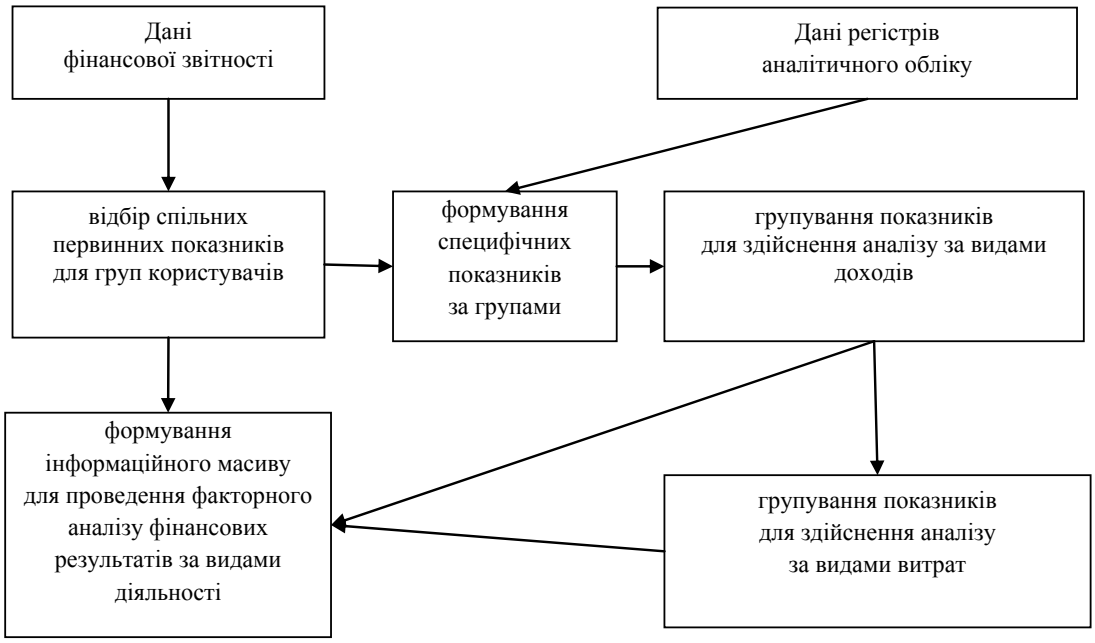

Рис. 4. Формування інформаційного забезпечення аналізу результатів діяльності

Відомо, що за кордоном відповідають за функцію інформаційного забезпечення порівняльного аналізу аналогічних показників підприємства та галузі, до якої воно належить, або групи подібних за розміром, сферою діяльності чи іншою ознакою підприємств спеціалізовані центри, які роблять перерахунок цих показників на єдину методичну базу, узагальнюють та агрегують відповідну інформацію, одержуючи середні величини, на основі яких можна робити висновки щодо основних характеристик, вибіркових сукупностей та множин.

Очевидно, керуючись такою метою, у межах програм реформування статистики та бухгалтерського обліку, доцільним було б створення таких інформаційно-статистичних самоокупних центрів і в Україні.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розробити методи перерахунку відповідних показників за попередні періоди, які порівнюються та аналізуються, і лише після цього виконувати необхідні аналітичні процедури.

Згідно з НПСБО № 1 фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди [4]. Відповідно до п. 43 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку № 1 "Подання фінансової звітності", зазначено, що якщо за деяких обставин неможливо перекласифікувати порівняльну інформацію за певний попередній період для досягнення зіставності з поточним періодом. Наприклад, суб'єкт господарювання міг не зібрати дані у попередньому періоді (періодах) так, щоб це дало змогу провести перекласифікацію, і неможливо відтворити відповідну інформацію [3], адже у суб'єктів діяльності під час складання фінансової звітності за 2013 рік постало питання щодо заповнення в другому розділі "Сукупний дохід" "Звіту про фінансові результати" (звіті про сукупний дохід) інформації за аналогічний період попереднього року, враховуючи те, що торік такого показника не було.

Варто зазначити також, що НП(С)БО 1 не регламентує кількість статей Звіту про фінансові результати, тому підприємства можуть не наводити статті, за якими немає інформації до розкриття за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Під час складання звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є можливим додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву й код рядка, але додаткові статті мають відповідати таким критеріям:

– інформація в них є суттєвою, тобто відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

– оцінка статті може бути достовірно визначена.

Такий підхід, визначений національним положенням відповідає рекомендаціям МСБО 1, за яким кожний суттєвий клас подібних статей потрібно подати у фінансовій звітності [2].

Висновки. Отже, реалізація функцій управління потребує ефективного аналітичного інструментарію та відповідного інформаційного забезпечення. Через класифікацію аналітичної інформації за групами її користувачів та колом вирішуваних ними проблем рекомендовано застосування загальної схеми формування інформаційного забезпечення аналізу результатів діяльності підприємства. Подальша оптимізація основних чинників та складників фінансового результату дають можливість суттєво підвищити ефективність діяльності суб'єкта господарювання в наступних періодах, поліпшуючи одночасно і його фінансовий стан.

1. Безверхий К.В., Бочуля Т.В. Деякі питання порядку складання вітчизняної фінансової звітності підприємств в контексті законодавчих змін // Облік і фінанси. – 2013. – № 3(61). – С. 25–28. 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – М.: 1994. – 480 с. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx 5. П(С)БО 15 "Дохід", затверджено наказом МФУ від 29.11.99 р. № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99. 6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=399.