

ФІНАНСОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Афанасьєва М.А.- аспірантка,
НТУ «Харківський політехнічний інститут»
м. Харків

УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК КРОК НА ШЛЯХУ ДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ

У 2017 році Україна завершила процес адаптації Цілей сталого розвитку до 2030 року (ЦСР), схвалених у 2015 році 193-ма державами-членами Організації Об'єднаних Націй на саміті в Нью-Йорку. До кожної з 17-ти запропонованих ООН цілей Україною сформоване конкретні завдання, показники для їх моніторингу та їх прогностичні значення до 2030 року. Для усіх показників визначено організацію, відповідальну за методологію та здійснення розрахунків, і для більшості показників - джерела даних (найменування відповідних спостережень та первинних звітів), терміни їх збору та поширення, а також посилення на сформовану інформацію у відкритому доступі [1].

Найбільш збігається із завданнями економіки ЦСР №8 «Гідна праця та економічне зростання». У рамках цієї цілі визначено шість першочергових завдань, а саме:

1. Забезпечити стійке зростання ВВП на основі модернізації виробництва, розвитку інновацій, підвищення експортного потенціалу, виводу на зовнішні ринки продукції з високою часткою доданої вартості;
2. Підвищувати ефективність виробництва на засадах сталого розвитку та розвитку високотехнологічних конкурентних виробництв;
3. Підвищити рівень зайнятості населення;
4. Скоротити частку молоді, яка не працює, не навчається і не набуває професійних навичок;
5. Сприяти забезпеченню надійних та безпечних умов праці для всіх працюючих, зокрема шляхом застосування інноваційних технологій у сфері охорони праці та промислової безпеки;
6. Створити інституційні та фінансові можливості для самореалізації потенціалу економічно активної частини населення та розвитку креативної економіки.

Виконання цих завдань планується контролювати за допомогою 16 індикаторів, серед них є матеріалоемність або відношення обсягу проміжних витрат з таблиць «витрати - випуск» видів діяльності, які виробляють матеріальну продукцію, до загального обсягу ВВП (індикатор 8.2.3 - метадані ще не визначено). Нагадаємо, що проміжні витрати – це витрати на матеріали та послуги сторонніх організацій, необхідні для окремого виду діяльності. До речі, про актуальність цього показника свідчать праці член-кореспондента

НАН України А. Гриценко, який наголошує, що основним протиріччям сучасної фінансово-економічної системи є протиріччя між виробництвом реальної вартості та рухом її грошових форм, тому дослідження вартості може бути базою для ефективного менеджменту підприємств [2]. Додамо, що згідно регламенту ЄС діяльність за КВЕД 21, 26, 30.3 вважається високотехнологічною, а за КВЕД 27, 28, 29, 30 (крім 30.1 та 30.3) – середньо технологічною [3, с. 19], тому працюючи над підвищенням ефективності виробництва слід значну увагу приділяти машинобудуванню.

Здійснюючи пошук джерел даних для індикатора 8.2.3, пропонуємо взяти за основу звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма №2), якій входить до складу фінансової звітності підприємств. Підкреслимо, що у професійних колах фінансова звітність вважається найбільш надійним джерелом інформації, тому що вона базується на балансових рівняннях та системі бухгалтерського обліку. Нефінансова звітність підприємств дуже корисна, коли вона пов'язана з показниками фінансової звітності та додатково розкриває натуральні показники, методологію розрахунків та поширює позитивні практики менеджменту і здійснення діяльності. На жаль, у вітчизняних умовах скоріше відтворюються негативні процеси, які замовчуються нефінансовою звітністю.

У звіті за формою №2 є розділ «Елементи операційних витрат», що є важливим джерелом деталізованої інформації для аналізу. Проте методологія розрахунків відповідних елементів не достатньо обміркована, а нормативна база включає деякі протиріччя, що обмежує можливості контролю ситуації на базі цього аналізу. Пояснимо про це йдеться. За вітчизняною традицією витрати за елементами розраховуються *на весь випуск продукції*, якій у більшій частині реалізується в поточному періоді, а якась його частка потрапляє на склад, *та на всю операційну діяльність*, яка охоплює основну та іншу операційну діяльність. Дотримання одного з основних принципів підготовки фінансової звітності – відповідності доходів та витрат - відображено у таблиці.

Основна операційна діяльність		Інша операційна діяльність	
Доходи (70)	Витрати (90, 91, 92, 93)	Інші операційні доходи (71)	Інші операційні витрати (94)
Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг)	<ul style="list-style-type: none"> • Собівартість реалізації; • Загальновиробничі витрати; • Адміністративні витрати; • Витрати на збут 	Доход від опер. оренди активів; від реалізації оборотних активів; від опер. курсової різниці; отримані штрафи та ін.	Витрати на надання активів в оренду; на НДР; собівартість реалізованих вироб. запасів; від опер. курсової різниці; безнадійні борги; штрафи до сплати та ін.

Як бачимо, інші операційні витрати, що систематизуються на 94-му рахунку бухгалтерського обліку, не мають відношення до основної операційної діяльності. До речі, вони іноді можуть бути розділені на елементи, наприклад, витрати на надання будівлі в оренду включають матеріальні витрати на енергоносії, витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу, амортизацію опалювального обладнання, інші – тобто ті, які не увійшли до складу витрат на матеріали, персонал та амортизацію. Можна навести такі приклади інших елементів операційних витрат разом з призначеними для їх обліку бухгалтерськими рахунками:

91 – перевірка точного обладнання метрологічною службою,

92 – послуги юридичної консалтингової фірми,

93 – послуги рекламної фірми, транспортні послуги компанії-перевізника,

94 – послуги пожежної охорони будівлі, що надається в оренду, послуги естрадного колективу для проведення святкового заходу для співробітників.

Підкреслюємо, що все це є *послугами сторонніх організацій*. Проте на 94-му рахунку додатково відображають ще ряд витрат іншої операційної діяльності, котрі *не мають відношення до сторонніх організацій*, але є іншими за економічним змістом: собівартість реалізованої валюти, витрати від операційної курсової різниці, забезпечення пільгових пенсій та ін. (см. таблицю). Ці витрати можна вважати ситуаційними, не маючими постійного характеру, отже вони не є стійкою ознакою окремого виду діяльності, а будучи відірваними від розшифровок практично не несуть інформації. До речі розшифровки інших операційних витрат та інших операційних доходів слід надавати у примітках до фінансової звітності.

Щодо нормативної бази розрахунку витрат за елементами слід сказати, що вона дозволяє різночитання, отже заважає однозначному тлумаченню сформованої інформації та порівнянності її для різних підприємств, що передбачено НП(С)БО №1. Так, у п. 3.37 Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.13 № 433) наголошено, що у цьому розділі форми №2 не наводиться собівартість реалізованих товарів, запасів. А у діючому до 2013 року П(С)БО 3, п. 38 в перелік того, що не враховується в цьому розділі, додатково входила собівартість реалізованої валюти. П(С)БО 3 був обов'язковий для всіх підприємств, а Методрекомендації носять рекомендаційний характер. Виходить, що тепер підприємства при складанні звітності можуть діяти по-старому (тобто знімати собівартість валюти з інших операційних витрат в цьому розділі) або по-новому: включати ці витрати до відповідного рядка. Все це погіршує якість інформації та умови роботи складачів звітності.

Відповіддю на ці виклики може бути наша **пропозиція** відображати у складі розділу «Елементи операційних витрат» форми №2 виключно витрати основної операційної діяльності, яка є основним предметом аналізу. Це також дозволить здійснювати ув'язку підсумку операційних витрат за елементами (рядок 2550 (ОВ)) зі структурою витрат, наведеною у розділі 1

форми №2, та зі зміною запасів у Балансі, а також ув'язати витрати та доходи. Тоді

Операційні витрати (ОВ) = собівартість реалізації + адміністративні витрати + витрати на збут +/- зміна запасів незавершеного виробництва та готової продукції (1)

Пропонуємо внести це рівняння до Методичних рекомендацій з перевірки порівняльності показників фінансової звітності (наказ Міністерства від 11.04.2013 № 476). Ці зміни у розділі «Елементи операційних витрат» дозволять розраховувати проміжні витрати окремих підприємств (сума рядків 2500 та 2520), що є індикатором 8.2.3 сталого розвитку (додатковий спосіб до таблиць «витрати - випуск»). Також це дозволить спираючись на фінансову звітність більш точно та простіше розраховувати додану вартість окремих підприємств, підвищення якої є головним завданням української економіки в цілому та є окремим індикатором 8.6.2 ЦСР для малих та середніх підприємств [3].

З метою порівняльної оцінки нашої пропозиції ми звернулися до річної фінансової звітності провідного світового виробника металообробних верстатів з ЧПУ та іншої машинобудівної продукції - DMG MORI AKTIENGESELLSCHAFT, яке утворилося внаслідок злиття таких відомих компаній як DECKEL, MAHO, GILDEMEISTER, MORI та об'єднує 14 заводів. Було виявлено, що у звіті про фінансові результати (Income statement, B.03) затрати по елементам наводяться на реалізовану продукцію звітного періоду (а не на весь випуск, як в Україні), та виключно на основну операційну діяльність. Результат іншої операційної діяльності відображається згорнуто: тобто або прибуток, або збиток, як кажуть на нетто-основі, при цьому у примітках надаються детальні розшифровки [4, с. 45, 79]. Слід визнати, що такий підхід додає звітності наочності та робить зайвими деякі трудомісткі аналітичні розрахунки. На базі цього можна дійти висновку, що порушене питання є актуальним, а наше тлумачення перебуває у сучасному тренді.

Тобто наша пропозиція сприяє значному підвищенню якості розглянутої інформації. Важливо, що її імплементація є дуже автономною та не зачіпає ніяких інших розділів або форм звітності. Користуючись нагодою, звертаємо увагу аудиторів до розділу 3 звіту про фінансові результати. Підкреслимо, що публічна фінансова звітність часто є основним джерелом для аналізу силами професійної та наукової спільноти, що важливо для реалізації потенціалу цієї частини суспільства та також є передумовою наближення сталого розвитку.

Список використаної літератури:

1. Власенко Н. Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних : аналітичний звіт в

рамках проекту ПРООН/ГЕФ «Інтеграція положень Конвенцій Ріо у національну політику України» / Н. Власенко. – К, 2017. – 232 с.

2. Гриценко А. А. Глобальна криза як форма сучасної фінансово-економічної динаміки / А. А. Гриценко // Економіка України. - 2010. – № 4. - с. 37-46.

3. Методика розрахунку показника структурної статистики «Додана вартість за витратами виробництва», затверджена наказом Держстату від 19.01.2016 № 10.

4. DMG MORI Annual report 2017. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

<https://ag.dmgmori.com/blob/503358/e323206f9c6945e9e01b13976391030c/dmgmori17e-data.pdf>