

УДК 657
JEL Classification M 41, G 32

Головацька С.І.,
канд. екон. наук, професор кафедри
бухгалтерського обліку,
Курак А.І.,
аспірантка,
Львівський торговельно-економічний університет

ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВО-УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ

Holovatska S.I.,
cand.sc.(econ.), professor at the
department of accounting,
Kurak A.I.,
postgraduate student,
Lviv University of Trade and Economics

REPORTING ON PROVISION OF FUTURE COSTS AND PAYMENTS IN ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: ACCOUNTING AND MANAGEMENT ASPECTS

Постановка проблеми. Потреба в інформації про результати діяльності та фінансове становище підприємства зумовлюють доцільність складання ним звітності. На сьогодні, підприємства працюють в умовах ризику та невизначеності, що зумовлює потребу відображення таких даних у звітності підприємства. Звітність має завчасно попереджати керівництво про наближення ризику, привертати увагу до небажаних наслідків розвитку подій або прийняття рішень. Інформація повинна бути достовірною, точність оцінювання і точність розрахунків має бути високою, оскільки помилки в такій звітності призводять не до штрафів, а до прорахунків у бізнесі. Для зниження негативних наслідків при настанні ризикованої події, створюються забезпечення майбутніх витрат і платежів. Користувачі інформації, а саме інвестори, власники та інші зацікавлені особи потребують отримати таку інформацію, що дозволяє оперувати даними про облікові резерви. У звітності підприємства потребує розкриття інформація про вплив резервування на показники звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспекти концептуальних основ звітності досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені М.І. Бондар, С.І. Головацька [1; 2], А.Б. Жданова, В.О. Іваненко, О.В. Карпенко, В.А. Кулик, П.О. Куцик [7; 8], М.О. Любимов [9], К.Є. Нагірська [10], Л.В. Нападівська, В.О. Озеран, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, О.П. Сашко, Т.М. Сторожук, Л.В. Шалаєва, М.М. Шигун, Н.С. Хаймьонова [12] та інші. Позитивно оцінюючи результати аналізу останніх досліджень і публікацій необхідно відзначити, що поставлена проблема залишається ще недостатньо вивченою. Особливий науково-практичний інтерес щодо подальшого розгляду і вивчення викликають питання удосконалення фінансової та управлінської звітності для комплексного якісного інформаційного забезпечення управління ризиками підприємства.

Постановка завдання. Метою статті є структурування та визначення складу фінансової, нефінансової та внутрішньої управлінської звітності щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів, як засіб формалізації вимог користувачів до облікової інформації, з метою комплексного якісного інформаційного забезпечення управління ризиками підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність удосконалення управління підприємством забезпечується вчасним реагуванням на кризові явища та їх адаптацію за допомогою впровадження системного підходу до кількісних та якісних змін. Управління ризиками підприємства має включати сукупність процедур менеджменту, систематизованих та організованих у певному порядку [2].

Обліковими методами в нейтралізації або зменшенні негативного впливу підприємницьких ризиків на фінансові результати діяльності підприємства є створення різних видів резервів та забезпечень майбутніх витрат і платежів. Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [11]. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», виходячи з особливостей діяльності підприємств, передбачені забезпечення на оплату відпусток працівникам, на додаткове

пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань та щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію підприємства, на забезпечення призового фонду, на виплату джек-поту, на матеріальне заохочення, на відновлення земельних ділянок та інші, що не суперечать чинному законодавству України.

Ефективне управління економікою підприємств і держави в цілому значною мірою залежить від достовірності, повноти, доречності та своєчасності інформації щодо характеру та обсягу здійснюваних господарських процесів, наявності та використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, джерел отримання фінансових результатів діяльності та напрямів використання прибутку. Одним з основних джерел такого інформаційного забезпечення є звітність, яка готується шляхом виконання спеціальних процедур обробки, групування і підрахунку даних і формується на завершальній стадії облікового процесу.

Сукупність показників звітності є вихідною обліковою інформацією, що дозволяє [10]:

- встановити стратегію, мету і результати діяльності підприємства, оцінити можливості, які підприємство має і які при цьому для нього відкриваються;
- приймати своєчасні та обґрунтовані управлінські рішення;
- координувати дії розрізнених структурних підрозділів, спрямовуючи їх зусилля на досягнення поставлених цілей.

Методологічно та організаційно звітність є невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими реєстрами.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємства формується із дотриманням принципів автономності, безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою та єдиного грошового вимірника. Основною формою фінансової звітності, в якій наводиться інформація про стан забезпечень майбутніх витрат і платежів підприємства на кінець звітного кварталу та року, є Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1).

У Пасиві Балансу в розділі 2 «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» наводиться сума довгострокових забезпечень витрат і платежів – зобов'язань, які не виникли в ході нормального операційного циклу та термін погашення яких більше 12 місяців – на початок і кінець звітного періоду за її теперішньою вартістю. У Пасиві Балансу в розділі 3 «Поточні зобов'язання і забезпечення» відображаються поточні забезпечення – зобов'язання, які виникли в ході нормального операційного циклу та термін погашення яких менше 12 місяців – на початок і кінець звітного періоду за їх поточною вартістю.

Крім цього, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація [11]:

1. Сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене із складу поточних зобов'язань з обґрунтуванням причин цього.
2. Перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу «Інші довгострокові зобов'язання», «Інші поточні зобов'язання».
3. Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію: цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення; залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду; невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді; сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.
4. За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація: стислий опис зобов'язання та його сума; невизначеність щодо суми або строку погашення; сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

У розділі VII Приміток до річної фінансової звітності «Забезпечення та резерви» за кожним видом забезпечень майбутніх витрат і платежів розкривається наступна інформація: залишок забезпечень на початок та кінець року; сума створення (збільшення) забезпечення; сума використання забезпечень; невикористана сума забезпечень; сума очікуваного відшкодування витрат, врахована при оцінці забезпечення.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність підприємства», що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств) разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю подають Звіт про управління.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [11].

Склад та форми фінансової звітності та звіту про управління встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління [11].

Згідно Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління аналіз діяльності, стану та розвитку підприємства проводиться, враховуючи розмір та вид діяльності підприємства, і включає як основні фінансові, так і нефінансові показники діяльності щодо певного виду діяльності, у тому числі інформацію екологічного та соціального характеру, з посиланням на відповідні показники річної фінансової звітності та пояснення щодо сум за відповідними показниками.

З метою систематизації та співставності інформації звіт про управління формується за напрямками, які відображені на рис. 1.

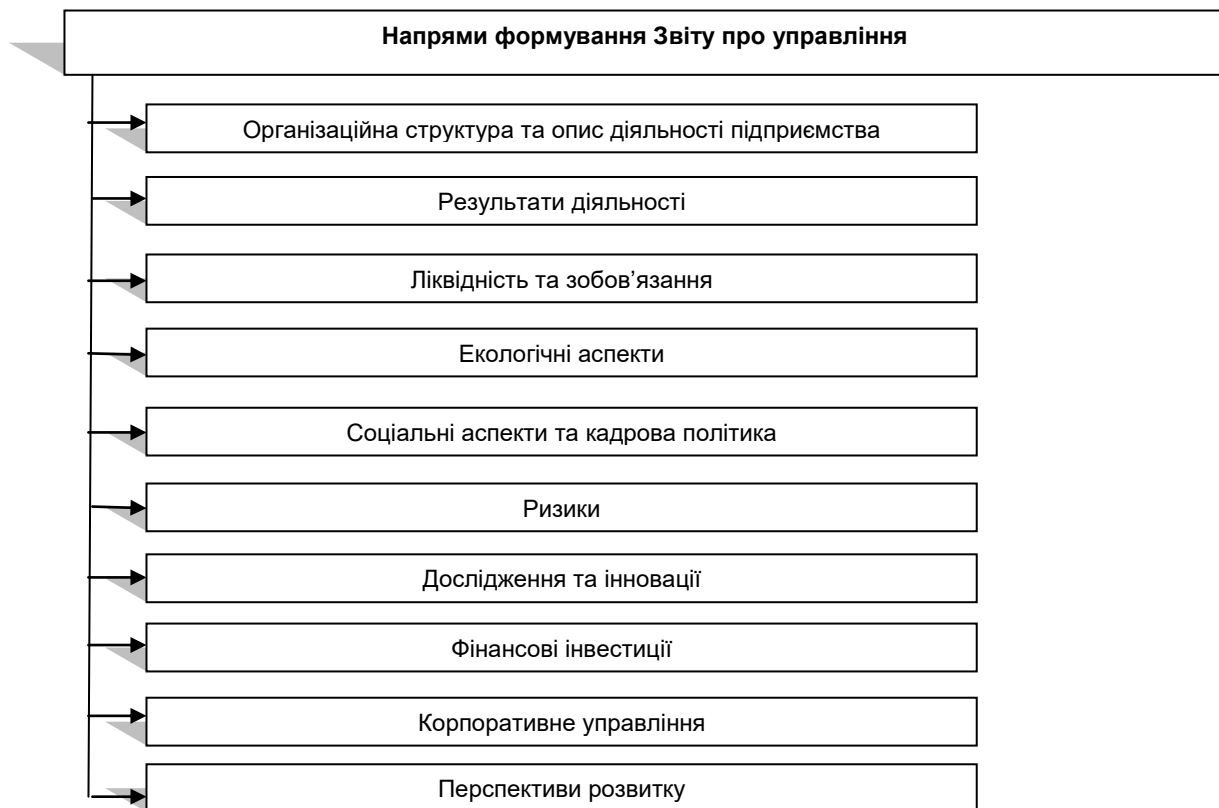


Рис. 1. Напрями формування Звіту про управління

Джерело: авторська розробка

Перелік напрямів та показників, які розкриваються у звіті про управління не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.

Великі підприємства, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, включають у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, у тому числі питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме: стислий опис моделі діяльності підприємства; опис політики, яку провадить підприємство щодо зазначених питань; результат такої політики; основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками; основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства. Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, то нефінансова інформація повинна містити щодо цього чітке і аргументоване пояснення.

За напрямом «Ризики» наводиться інформація про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом

їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо.

Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства.

Звітним періодом для складання звіту про управління є календарний рік, який починається з 1 січня кожного року та закінчується 31 грудня того самого року. Звіт про управління та консолідований звіт про управління підприємства оприлюднюються разом з річною фінансовою звітністю та аудиторським звітом на власній веб-сторінці або веб-сайті чи в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Управлінська звітність підприємства не обмежена у виборі форм, методів і правил, оскільки розробляється самим підприємством із урахуванням специфіки його діяльності. Основним фактором, який визначає різноманітні параметри управлінської звітності, є потреби користувачів інформації. Теоретичні основи складання управлінської звітності повністю не сформовані – у науковій літературі управлінську звітність розглядають як форму надання інформації, сукупність способів отримання даних, сукупність показників (інформації) тощо.

Таким чином, стандартного набору управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою бути не може, тому виділяють класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до формування управлінських звітів [5]:

- за формою представлення (табличні, графічні, текстові й комбіновані звіти);
- за видами діяльності (звіти по закупівлі й заготівлях, звіти з реалізації);
- за рівнем представлення (звіти для керівників вищого рівня, звіти для менеджерів структурних підрозділів, звіти для менеджерів низової ланки);
- за обсягом інформації (зведення, оперативні звіти, підсумкові звіти);
- за частотою подання (поточні, зведені та комплексні звіти);
- за змістом (звіти по ключових позиціях та аналітичні звіти);
- за соціальним значенням (звіти з соціального розвитку колективу, звіти з реалізації заходів збереження навколишнього середовища);
- за видами прийнятих управлінських рішень (для обґрунтування оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень).

Ключові характеристики управлінської звітності пов'язані з тим, що вона призначена виключно для внутрішнього використання; включає, крім інформації про господарську діяльність підприємства, інформацію про зовнішнє середовище (умови) його діяльності і для отримання необхідних даних використовує методичні прийоми не тільки бухгалтерського обліку, але й інших функцій управління.

Сьогодні вчені виділили низку спільних поглядів щодо призначення управлінської звітності [12]:

- управлінська звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- управлінська звітність складається за центрами відповідальності і загалом по підприємству та подається управлінському персоналу різних рівнів;
- управлінська звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості діяльності підприємства та потреби управлінського персоналу;
- мета складання управлінської звітності – джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування та прийняття управлінських рішень.

Враховуючи зазначене, об'єктивною в контексті практичного застосування є потреба в розробці практичного механізму надання облікової інформації про ризики діяльності підприємства управлінському персоналу з метою комплексного якісного інформаційного забезпечення користувачів.

Авторська позиція полягає у такому варіанті структурування та визначення складу внутрішньої управлінської звітності щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів підприємства, який відображений на рис. 2.

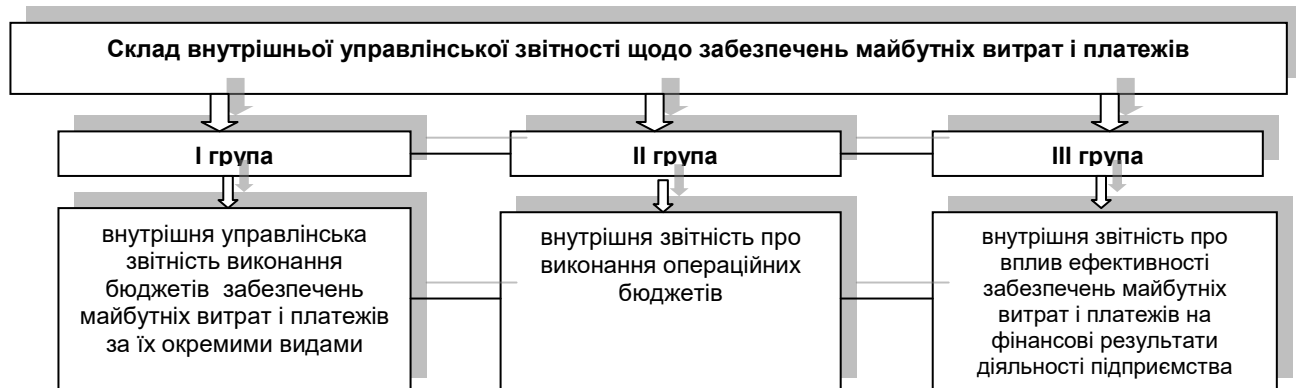


Рис. 2. Склад внутрішньої управлінської звітності щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів підприємства

Джерело: авторська розробка

Як видно з рисунка 2, запропонована внутрішня управлінська звітність розподіляється на такі три групи: 1) звітність виконання бюджетів забезпечень майбутніх витрат і платежів за їх окремими видами 2) звітність про виконання операційних бюджетів; 3) звітність про вплив ефективності забезпечень майбутніх витрат і платежів на фінансові результати діяльності підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, звітність є узагальнюючим інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством на всіх рівнях для прийняття ефективних рішень. Стабільність та ефективність діяльності підприємства можлива при цілеспрямованому моніторингу, прогнозуванні і попередженні проблем, поєднанні фінансових і нефінансових оціночних показників стратегічного менеджменту. Звітність щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів може стати ефективним засобом в управлінні ризиками та визначенні перспектив розвитку економіки в цілому і підприємства зокрема, якщо вона формується на підставі загальноприйнятих правил та відповідає нормативно встановленим вимогам.

Література

1. Головацька С. І., Хаймьонова Н. С. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління витратами підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія «Економіка». 2015. Випуск 47. С. 42–46.
2. Головацька С. І. Методичні аспекти обліково-інформаційного забезпечення ризик-орієнтованого управління будівельним підприємством. *Вісник Львівського торговельно – економічного університету*: зб. наук. праць. 2018. Вип. 23.
3. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31.01.2000 р. № 20. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045 (дата звернення: 10.02.2019).
4. Колос І. В. Звітність як елемент системи управління підприємством. *Економіка та держава*. 2012. № 8. С. 26–31.
5. Коноваліхіна Т. О. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ресторану. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства*: матеріали науково-практичної конференції, 23-24 жовтня 2011 року. Львів, 2009. С. 55–56.
6. Кузнецова С. А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1(7). С. 270–279.
7. Курак А. І. Організаційні аспекти забезпечення ризиків діяльності підприємства за міжнародними стандартами. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Сер.: економіка, політологія, історія. 2017. № 10 (252). С. 28-38.
8. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 146–150.
9. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2012. 22 с.
10. Нагірська К. Є. Формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2012. 26 с.
11. Про бухгалтерський облік: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 10.02.2019).
12. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки: Науковий вісник*: електрон. наук. фахове вид. 2015. Вип. 5. С. 1044–1047. URL: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/955-khajmonova-n-s-vnutrishnya-zvitnist-u-sistemi-upravlinskogo-obliku-vitrat-pidpriemstva> (дата звернення: 10.02.2019).

References

1. Holovatska, S.I. and Khaimonova, N.S. (2015), "Methodological tools of budgeting in the system of management of company's expenses", *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii*. Seria «Ekononika», Iss. 47, pp. 42–46.
2. Holovatska, S.I. (2018), "Methodical aspects of accounting and information support of risk-oriented management of a building enterprise", *Visnyk Lvivskoho torhovelno – ekonomichnoho universytetu: zb. nauk. prats*, Iss. 23.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2000), On Approval of the Regulation (Standard) of Accounting 11 "Commitments" dated 31.01.2000 no. 20. available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045 (access date: February 10, 2019).
4. Kolos, I.V. (2012), "Reporting as an element of enterprise management system", *Ekononika ta derzhava*, no. 8, pp. 26–31.
5. Konovalikhina, T.O. (2009), "Management reporting in the system of accounting and analytical support for the management of the restaurant", *Oblikovo-analitychne zabezpechennia systemy menedzhmentu pidpriemstva: materialy naukovo-praktychnoi konferentsii, 23-24 zhovtnia 2011 roku*

[Accounting and analytical support of the enterprise management system: materials of the scientific and practical conference, October 23-24, 2011], Lviv, Ukraine, pp. 55–56.

6. Kuznetsova, S.A. (2014), "Integrated management reporting, global challenges and local solutions in the era of the noosphere", *Ekonomichnyi nobelivskiy visnyk*, no. 1(7), pp. 270–279.

7. Kurak, A.I. (2017), "Organizational aspects of providing of the company's functional risks according to international standards", *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*. Ser.: ekonomika, politolohiia, istoriia, no. 10 (252), pp. 28-38.

8. Kutsyk, P.O. (2012), "Prerequisites and problems of implementing a unified corporate accounting and reporting system", *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*, no. 722, pp. 146–150.

9. Liubymov, M. O. (2012), "The formation of managerial reporting of enterprises (on the example of food industry)", Thesis abstract for Cand. Sc. (Econ.), 08.00.09, Odesa, Ukraine, 22 p.

10. Nahirska, K.Ye. (2012), "Formation of management reporting of agricultural enterprises", Thesis abstract for Cand. Sc. (Econ.), 08.00.09, Kyiv, Ukraine, 26 p.

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About accounting" dated 05.10.2017 no. 2164, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (access date: February 10, 2019).

12. Khaimonova, N.S. (2015), "Internal reporting in the system of costs management accounting at the company", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky: Naukovyi visnyk: elektron. nauk. fakhove vyd.*, Iss. 5, pp. 1044–1047, available at: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/955-khajmonova-n-s-vnutrishnya-zvitnist-u-sistemi-upravlinskogo-obliku-vitrat-pidpriemstva> (access date: February 10, 2019).

Стаття надійшла до редакції 26.02.2019 р.

Рецензент: д.е.н., професор Львівського торговельно-економічного університету М.В. Корягін

УДК 657.6:336.2

JEL Classification M 40, H 20

**Зінкевич А.В.,
аспірант* кафедри обліку та контролю
в сфері публічного управління,
Тернопільський національний економічний університет**

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ

**Zinkevych A.V.,
postgraduate student at the department of
accounting and control in public administration,
Ternopil National Economic University**

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF TAX AUDIT OF ENTERPRISES

Постановка проблеми. Передумовою ефективного розвитку будь-якого підприємства, незалежно від галузі та форми власності, є матеріальна зацікавленість у результатах своєї діяльності. Специфіка функціонування підприємства, його організаційна структура та основна місія впливають на організацію бухгалтерського обліку, що своєю чергою зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту податків з урахуванням новацій законодавства. Динамізм податкової сфери в Україні, стрімке наближення обліку та аудиту до європейських стандартів, економічний та фінансовий розвиток суб'єктів підприємництва в умовах глобалізації, оптимізаційні заходи в оподаткуванні спонукають керівників підприємств до залучення аудиторів та аудиторських фірм до перевірки правильності внутрішніх процесів оподаткування. Це

* Науковий керівник: Лучко М.Р. – д.е.н., професор