

**ЗВІТНІСТЬ: НАЦІОНАЛЬНІ
ОСОБЛИВОСТІ ТА
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД**



**REPORTING: NATIONAL
CHARACTERISTICS AND
INTERNATIONAL EXPERIENCE**

УДК 657.633 : 334.735
JEL Classification M 48

Воронко Роман

к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет

м. Львів, Україна

E-mail: rvoronko@ukr.net

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Анотація

Вступ. Одним із джерел інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є внутрішня звітність підприємства, яка надає менеджерам необхідні дані для управління, виявлення відхилень та недоліків фінансово-господарської діяльності і формує важелі зворотного впливу на підконтрольні об'єкти. Доцільно зазначити, що на сьогодні питання інформаційного наповнення внутрішньої звітності залишається дискусійним оскільки зміст її не є регламентованим, а співвідношення фінансової та внутрішньої звітності залежить від умов діяльності суб'єктів господарювання та управлінських традицій його керівництва у цьому питанні.

Методи. У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Зокрема, абстрактно-логічний метод застосовувався при теоретичних групуваннях та формулюванні висновків; історичний, емпіричний, спостереження – при визначенні тенденцій запровадження форм внутрішньовідомчої звітності у системі споживчої кооперації та недоліків у нормативно-правовому регулюванні цих процесів; наукового узагальнення – в процесі розробки пропозицій щодо використання внутрішньої звітності для раціональної побудови системи внутрішнього контролю; системного і порівняльного аналізу – для виявлення тенденцій і змін, які стосуються внутрішнього контролю та показників, що характеризують його ефективність.

Результати. У статті узагальнено теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених щодо ролі інформації внутрішньої звітності в раціональній організації внутрішнього контролю. Обґрунтовано потребу достовірного відображення його результатів у звітності з метою оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Наукове обґрунтування ролі управлінської (внутрішньої) звітності для побудови дієвої системи контролю, визначення ефективності служби внутрішнього контролю підприємства та роботи її працівників. У процесі дослідження використовувалися абстрактно-логічний, історичний, емпіричний, спостереження, наукового узагальнення, системного і порівняльного аналізу методи дослідження для виявлення тенденцій запровадження внутрішньої звітності та її використання у процесі контролю.

Розглянуто управлінську (внутрішню) звітність, як важливий інформаційний ресурс, що відображає показники і результати діяльності по підприємству в цілому і у розрізі структурних підрозділів, необхідні для прийняття управлінських рішень. Розкрито порядок групування та змістовного наповнення форм внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України та їх інформаційне значення для потреб контролю. Акцентовано увагу на формах спеціалізованої звітності кооперативних

підприємств, які відображають підсумки здійснення внутрішнього контролю. Запропоновано доповнити звітність про контрольню-ревізійну роботу інформацією про кількість запланованих і проведених контрольних заходів та кількість осіб, задіяних у них, кількість заходів, здійснених для усунення виявлених порушень з метою визначення ефективності роботи працівників контрольних підрозділів.

Перспективи. Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення факторів, критеріїв та методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю з використанням показників внутрішньої звітності.

Ключові слова: внутрішній контроль, інформаційне забезпечення, внутрішня звітність, управлінська звітність, форми звітності, споживча кооперація.

Вступ. Належне виконання завдань внутрішнього контролю можливе за умови якісного інформаційного забезпечення, а оцінка його ефективності з використанням кількісних і якісних показників – за наявності відповідного достовірного відображення результатів контролю у звітності. Одним із джерел інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є внутрішня звітність підприємства, яка надає менеджерам необхідні дані для управління, виявлення відхилень та недоліків фінансово-господарської діяльності і формує важелі зворотного впливу на підконтрольні об'єкти. Доцільно зазначити, що на сьогодні питання інформаційного наповнення внутрішньої звітності залишається дискусійним оскільки зміст її не є регламентованим, а співвідношення фінансової та внутрішньої звітності залежить від умов діяльності суб'єктів господарювання та управлінських традицій його керівництва у цьому питанні. Аналогічно неоднозначними є напрями використання цієї звітності в обліку, управлінні та внутрішньому контролі.

Відображення результатів внутрішнього контролю у спеціалізованих формах внутрішньовідомчої звітності споживчої кооперації, які затверджені постановами Правління Укоопспілки, забезпечує необхідною інформацією органи управління споживчих товариств, споживспілок, їх підприємств та інших господарюючих суб'єктів для прийняття поточних і стратегічних рішень. Проте, щодо інформаційного навантаження, то на сьогодні тут також мають місце ряд невирішених проблем, які вимагають розробки необхідних для контролю нових документів і звітних форм, а також підвищення фахової підготовки працівників контрольню-ревізійних служб, задіяних у підготовці цієї звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації й методики внутрішнього контролю та його інформаційного забезпечення присвятили свої праці такі українські вчені, як: Т. А. Бутинець, М. Т. Білуха, Ю. А. Верига, А. М. Волошин, Н. Г. Виговська, Є. Ф. Горбатова, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, І. К. Дрозд, І. В. Жиглей, О. І. Захаров, Є. В. Калюга, А. М. Кузьмінський, О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, І. М. Мельник, Л. В. Нападовська, Н. А. Остап'юк, В. П. Пантелеєв, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, Л. В. Чижевська, В. О. Шевчук та ін.

Із зарубіжних вчених окремі питання внутрішнього контролю досліджували: В. Д. Андреев, Е. А. Аренс, В. В. Бурцев, Дж. К. Лоббек, Е. Майєр, М. Х. Мескон, Дж. К. Робертсон, Ж. Рішар, Ф. Хедоурі, В. П. Суйц, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен та ін.

Наукові дослідження зазначених вчених мають як теоретичне так і практичне значення оскільки спрямовані на розгляд актуальних питань організації та методики внутрішнього контролю, його ролі в системі управління та підвищенні ефективності господарювання. Проте у сфері інформаційного забезпечення контролю та відображення його результатів у звітності ще існує низка нерозв'язаних проблем.

Метою статті є вироблення концептуальних підходів до наукового обґрунтування ролі внутрішньої звітності для побудови дієвої системи контролю, визначення ефективності служби внутрішнього контролю підприємства та роботи її працівників.

Методологія дослідження. У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Зокрема, абстрактно-логічний метод застосовувався при теоретичних групуваннях та формулюванні висновків; історичний, емпіричний, спостереження – при

визначенні тенденцій запровадження форм внутрішньовідомчої звітності у системі споживчої кооперації та недоліків у нормативно-правовому регулюванні цих процесів; наукового узагальнення – в процесі розробки пропозицій щодо використання внутрішньої звітності для раціональної побудови системи внутрішнього контролю; системного і порівняльного аналізу – для виявлення тенденцій і змін, які стосуються внутрішнього контролю та показників, що характеризують його ефективність.

Інформаційною базою для проведення дослідження стали праці українських та зарубіжних науковців з питань організації та методики контролю, його забезпечення і ролі в системі управління.

Результати. Актуальність цього дослідження обумовила потреба якісного інформаційного забезпечення для виконання внутрішнім контролем покладених на нього завдань. Це вимагає розмежування інформаційних ресурсів, які можна отримати із форм внутрішньої звітності підприємства, що дозволяють виявляти відхилення у процесі господарсько-фінансової діяльності і розробляти заходи регулятивного впливу на них та тими даними, які містяться у звітності про контрольню-ревізійну роботу й дають можливість оцінити ефективність системи внутрішнього контролю, ефективність служби внутрішнього контролю та ефективність роботи її працівників.

Із загального масиву економічної інформації (планова, нормативно-довідкова, облікова та інша) найбільша її частка (за різними оцінками 70-80%) формується у сфері бухгалтерського обліку і далі трансформується у показники фінансової звітності. Сучасні різноманітні інформаційні системи часто зазнають критики у зв'язку з низьким рівнем співвідношення "корисність – витрати". Цей висновок підтверджують такі дослідники як Е. Ван Вайцекер, Н. Карр і Д. Нортон, які вказують на наявність численних бар'єрів на шляху впровадження інформаційних систем у бізнесі. Особливо часто ці бар'єри виникають під час побудови інформаційних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які за своєю природою мають слабкий причинно-наслідковий взаємозв'язок із цінністю, що створюється бізнесом [1].

В процесі розвитку ринкових відносин до інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю ставляться підвищені вимоги. Щоб краще зрозуміти поведінку підконтрольних об'єктів потрібно розробити сукупність критеріїв і показників, які їх характеризують, зібрати фактичні дані про їх стан, знайти відхилення та прийняти необхідні рішення щодо них. Багато з цих показників відображаються у формах внутрішньої (управлінської) звітності підприємства, яка не є стандартизованою та вимагає постійного вдосконалення.

В сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє управлінська (внутрішня) звітність, яка є джерелом деталізованої і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства. Тому виникає потреба вдосконалення системи обліку з метою формування якісної управлінської звітності для задоволення інформаційних потреб внутрішнього контролю. Внутрішня звітність включає систему взаємопов'язаних показників, що характеризують технологічні, виробничі та фінансові результати діяльності центрів відповідальності і є важливим інформаційним ресурсом й засобом внутрішнього контролю, який призначений для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Слід зазначити, що на сьогодні для науковців питання визначення змісту і призначення внутрішньої звітності є дискусійним.

Так за визначенням Ф. Ф. Бутинця, управлінська звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згруповані загалом по підприємству і в розрізі структурних підрозділів [2, с. 416]. На думку Г. В. Нашкерської, управлінська звітність – система показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень [3, с. 582]. Як бачимо з визначень цих вчених а також інших, більшість вважають управлінську звітність важливим інформаційним ресурсом, який відображає показники і результати діяльності по підприємству в цілому і у розрізі структурних підрозділів, необхідні для прийняття управлінських рішень.

Внутрішня звітність, яка використовується зокрема в процесі прийняття оперативних та поточних управлінських рішень щодо витрат може бути класифікована на: звітність про виконання бюджетів витрат за видами суб'єктів їх узагальнення (щодо виконання бюджету: придбання сировини і матеріалів, витрат на підготовку виробництва продукції, виробництва продукції, реалізації продукції та ін.); звітність про виконання бюджетів витрат за їх функціональним призначенням (щодо виконання бюджету: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут); звітність про виконання бюджетів витрат за центрами відповідальності (щодо виконання бюджету витрат: відділу закупівель сировини і матеріалів, виробничих підрозділів, підрозділів пакування і зберігання готової продукції, підрозділів допоміжного виробництва, підрозділів обслуговуючого виробництва, адміністративних підрозділів, збутових підрозділів).

Внутрішня звітність, в умовах відсутності чіткого регламентування управлінського обліку, розробляється кооперативними підприємствами самостійно з врахуванням особливостей їх діяльності, тому набір форм і правил її складання може бути довільним.

Завдання внутрішньої звітності полягають в інформаційному забезпеченні контролю через відображення у ній звітних і бюджетних показників та дотримання періодичності складання звітних форм. Обсяг та точність наведеної інформації залежить від організаційно-технологічних особливостей та виду діяльності підприємств споживчої кооперації. Порівняння фактичних і бюджетних показників дає змогу проаналізувати й оцінити діяльність центрів відповідальності та є інформаційною базою управлінського впливу на них на всіх рівнях управління.

Для виконання покладених на внутрішню звітність функцій (оціночна, комунікативна (взаємозв'язок між різними рівнями управління), контрольна, стратегічна) вона має відповідати певним вимогам: інформація, яка наводиться у формах внутрішньої звітності повинна бути достатньо гнучкою для оперативного реагування на зміни потреб керівників центрів відповідальності; з урахуванням принципу ієрархічності, у кожній формі цієї звітності має міститися інформація, призначена для керівника певного рівня управління; показники відображені у звітності повинні давати можливість проведення оперативного аналізу і контролю діяльності центрів відповідальності.

В якості інформаційних ресурсів, які можуть забезпечити системність і комплексність контролю діяльності центрів відповідальності можуть бути запропоновані для використання підприємствами споживчої кооперації форми внутрішньої звітності: відомість оперативного контролю витрат, відомість контролю витрат за статтями, відомість відхилення планових (бюджетних) значень витрат від фактичних, контрольна калькуляція готової продукції, відомість контролю руху матеріальних цінностей та інші, у яких повинні відобразитися різні параметри підконтрольних об'єктів.

Домінуюче значення в процесі управління витратами займає внутрішній контроль собівартості продукції, яка виражає усю сукупність виробничих ресурсів у грошовій формі, що витрачені на її виробництво. Правильний розрахунок собівартості потрібен для обчислення рентабельності виробництва в цілому, а також окремих видів продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції; визначення ціни її продажу; прийняття обґрунтованих рішень щодо оновлення асортименту випуску продукції.

Перевірити правильність розрахунку собівартості окремих видів продукції можна з використанням контрольної калькуляції готової продукції, яка складається за статтями витрат, згрупованими у відповідні елементи (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація, інші витрати) та надає інформацію про планові, фактичні значення показників витрат і відхилення, вираховані на загальний обсяг виробництва й на одиницю продукції. Важливе контрольне значення має виділення у цьому документі колонки для зазначення причин відхилень шляхом запису коду цих причин, що дозволяє автоматизувати процеси контролю і управління відхиленнями. Використання контрольної калькуляції готової продукції для щоденного контролю витрат дасть

зможу виявляти необґрунтовані перевитрати виробничих ресурсів та встановлювати їх причини.

З метою забезпечення якості і своєчасності подання внутрішньої звітності, визначення показників оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та доцільності проведених ними витрат на підприємстві доцільно розробити і затвердити відповідний регламентуючий документ – Положення про внутрішню (управлінську) звітність, а також зразки форм звітності та методик у їх заповненні. Це допоможе впорядкувати основні показники внутрішньої звітності, відповідальних осіб за її складання і подання у визначені терміни та інші параметри, які повинні відповідати як певним загальноновизначеним вимогам (достовірність, повнота, своєчасність тощо) так і прийнятним на конкретному підприємстві.

У зв'язку з цим ми не розділяємо позицію зарубіжних науковців, які вважають, що якщо формати звітності, об'єкти обліку, одиниці виміру, періодичність складання звітів обираються згідно з вимогами менеджменту, то вони можуть бути будь-якими [4, с. 12].

Раціональнішою є точка зору, що під особливим контролем повинна перебувати обмежена кількість факторів, які відіграють вирішальну роль у досягненні цілей організації того чи іншого центру відповідальності. Ці ключові показники (як правило, їх не більше п'яти) можуть змінюватися швидко та непередбачувано, здійснюючи суттєвий вплив на результати діяльності [5, с. 466].

Насамперед до показників, які можуть контролюватися управлінським персоналом відносять саме витрати підприємства і внутрішня звітність повинна мати такий формат, щоб приділяти їм першочергову увагу.

Вітчизняні науковці вважають, що внутрішня управлінська звітність, орієнтовна на стратегічний рівень управління, повинна містити набір показників, необхідних для планування, ефективної реалізації та контролю стратегії підприємства. На їх думку, спеціально сформовані звіти на основі застосування різноманітного облікового інструментарію, повинні дозволяти отримувати показники, що виступають інформаційною основою для прийняття рішень щодо здійснення вибору із наявних стратегічних альтернатив, подальшої реалізації та контролю обраної стратегії підприємства [6, с. 247, 257].

Для забезпечення систематичності та ієрархічності контролю відповідними управліннями центрального апарату системи споживчої кооперації розроблені і затверджені постановами Правління Укоопспілки форми внутрішньовідомчої звітності кооперативних підприємств (табл. 1).

Дослідники цих питань зазначають, що спеціалізована звітність забезпечує необхідною інформацією органи управління споживчих товариств, споживспілок споживчої кооперації, їх підприємств (об'єднань), інших господарюючих суб'єктів системи Центральної спілки споживчих товариств України для прийняття управлінських рішень [7, с. 384].

При поданні фінансової та статистичної звітності облспоживспілками відбувається контрольна звірка даних, наведених у ній, відповідними управліннями (об'єднаннями), відділами та службами Укоопспілки з відображенням результатів в окремій відомості з перевірки фінансової і статистичної звітності.

Ця відомість видається відповідальній особі (головному бухгалтеру) підприємства, що подає звіт, а перевіряючий проставляє у належній колонці підпис із відміткою про наявність зауважень і пропозицій або їх відсутність. Якщо до фінансової або статистичної звітності є зауваження чи пропозиції, то вони викладаються на окремих сторінках. Тобто на стадії приймання здійснюється попередній контроль показників звітності, яка надалі узагальнюється і використовується для аналізу і прийняття управлінських рішень.

Із наведених форм спеціалізованої звітності кооперативних підприємств підсумки здійснення внутрішнього контролю відображаються лише в одній із них – Звіті про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки (форма № 11), яка складається щоквартально і за рік.

Таблиця 1

Форми внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України та їх інформаційне значення для контролю*

Номер форми і вид звітності	Розробник і відповідальний за контроль показників звітності	Назва форми звітності і дата затвердження	Періодичність складання і подання	Інформаційне призначення
1-р, статистична	Управління бухгалтерського обліку, звітності та корпоративних прав	Звіт про розмежування й закріплення власності в споживчій кооперації, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 06.10.1994р. № 138	Квартальна, річна	Відображена структурна будова Укоопспілки (наявність балансових одиниць сільських, міських, районних споживчих товариств, споживспілок, Укоопспілки та їх зміни за період), чисельність членів споживчих товариств, наявність та рух коштів статутного і пайового капіталу, наявність та рух громадського майна підприємств і організацій споживчої кооперації
1-ФП, фінансова	Управління фінансової звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про фінансові результати, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 27.12.2002р. № 419	Квартальна, річна	Наведена інформація про доходи, витрати і фінансові результати за галузями діяльності (торгівля, ресторанне господарство, заготівлі, промисловість, будівництво, транспорт та всього), власні кошти та їх розміщення, фінансовий результат за ланками діяльності (споживчі товариства, підприємства і організації споживспілок) й структуру платежів до бюджету та у позабюджетні фонди
2-ФП, фінансова	Управління фінансової звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про витрати, пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 27.12.2002р. № 419	Квартальна, річна	Узагальнена інформація про витрати на транспортування, збут товарів, адміністративні та фінансові витрати за торговельною діяльністю, ресторанним господарством та заготівлями. Виробничі підприємства подають розшифровку витрат на виробництво хлібобулочних, ковбасних виробів, консервів, безалкогольних напоїв і мінеральної води
3-ФП, статистична	Госпрозрахункові об'єднання ринків споживчої кооперації Укоопспілки, Укоопринторг	Звіт про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 15.09.2000р. № 185	Квартальна, річна	Відображена інформація про формування фінансового результату ринків як специфічного виду діяльності, пов'язаної в основному із наданням послуг. У чотирьох довідках до звіту відображається: використання коштів на поліпшення матеріально-технічної бази ринків; величина активів, зобов'язань і капіталу; кількість ринків і середньоспискова чисельність персоналу; заготівельний оборот
11, статистична	Контрольно-ревізійне управління	Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 23.02.1996р. № 21	Квартальна, річна	Подана інформація про розміри втрат від нестач, крадіжок, пожег, псування та стан відшкодування цих втрат. У довідках відображаються дані про підприємства, де зберігаються матеріальні цінності та грошові кошти, види та засоби охорони цих об'єктів, суми витрат на їх утримання, кількість випадків скоєних крадіжок та їх суми залежно від видів охорони

Продовження табл. 1

Без номера, бухгалтерська	Управління бухгалтерського обліку, звітності та корпоративних прав	Пояснювальна записка до фінансової звітності	Квартальна, річна	Наведена додаткова, але важлива інформація для здійснення контролю і прийняття управлінських рішень щодо дебіторської заборгованості, позабалансових рахунків, майна і зобов'язань підприємств, проти яких порушена справа про банкрутство, розрахунків з профспілковими організаціями, довгострокових інвестицій, укомплектованості облікових працівників та їх якісного складу, кооперативних виплат членам споживчого товариства тощо
1-кооп (споживспілка), статистична	Управління статистичної звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (торгівля та послуги), затверджена постановою Правління Укоопспілки від 30.11.2007р. № 385	Місячна	Наведена інформація про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств, що здійснюють діяльність у віддалених, гірських населених пунктах з чисельністю жителів до 500 чоловік з роздрібною торгівлі, ресторанного господарства. Накопичуються дані для організації нових форм бізнесу за цими видами діяльності
2-кооп (споживспілка), статистична	Управління статистичної звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (з виробництва промислової продукції), затверджена постановою Правління Укоопспілки від 30.11.2007р. № 385	місячна	Подана інформація про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств, що здійснюють діяльність з виробництва промислової продукції у віддалених, гірських населених пунктах з чисельністю жителів до 500 чоловік. Наводяться дані про обсяг реалізації промислової продукції у відпусних цінах і, зокрема, хлібобулочних та ковбасних виробів, безалкогольних напоїв й мінеральної води

*Складено автором на підставі [7]

Метою складання цього звіту є розкриття інформації про розміри втрат від нестач (у тому числі великих), крадіжок, пожеж, псування цінностей та стан відшкодування цих втрат. Заповнюється цей звіт за даними бухгалтерського обліку, відображеними на балансових і позабалансових рахунках. Структурно звіт складається з трьох розділів (рис. 1).

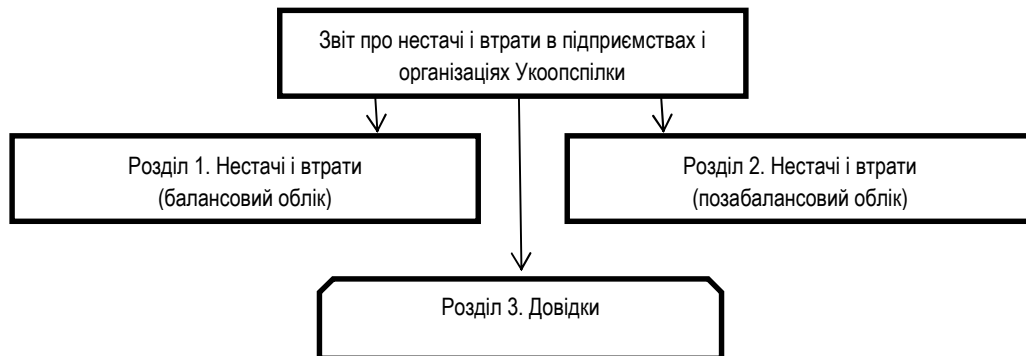


Рис. 1. Структура Звіту про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки*

*Розроблено автором

Для отримання узагальненої інформації про нестачі і втрати в цілому по системі споживчої кооперації України звіт форми № 11 проходить послідовну ієрархію формування його показників: споживчі товариства і їх підприємства звітуються перед райспоживспілками (райСТ); райспоживспілки (райСТ) та їх підприємства – перед облспоживспілками; облспоживспілки, спільні та власні підприємства Укоопспілки – перед Укоопспілкою.

Інформація першого розділу дає змогу проаналізувати залишки на початок і кінець періоду й рух за звітний період (виявлено, відшкодовано, списано) сум нестач, втрат від крадіжок, пожеж та псування майна (товарів, продукції, інших матеріальних цінностей, основних засобів, грошових коштів), відображених на балансових рахунках. Важливими є також дані про кількість випадків і суми нестач й втрат віднесених на фінансові результати до прийняття рішень про конкретних винуватців (для обліку на позабалансовому рахунку) та відновлених із позабалансового обліку до складу дебіторської заборгованості після встановлення винних осіб.

З другого розділу можна почерпнути інформацію про залишки і зміни, які відбулися у складі заборгованості з нестач, втрат від крадіжок, пожеж та псування, списаної з балансу з причини, що на момент її виникнення конкретні винуватці не були встановлені. Доцільно відмітити, що дані зазначені у розділі 2, які стосуються позабалансового обліку нестач і втрат повинні відповідати інформації, наведеній за такою заборгованістю у пояснювальній записці до фінансової звітності.

У третьому розділі наводяться дані про забезпеченість кооперативних підприємств засобами охорони, суми витрат на її утримання, суми скоєних крадіжок у розрізі видів охорони та залежно від наявності охоронно-пожежної сигналізації. Інформація подається окремо за об'єктами (підприємствами), які забезпечені позавідомчою, відомчою охороною та охоронно-пожежною сигналізацією й тими, що не охороняються і не обладнані такою сигналізацією. Важливими для оцінки якості внутрішнього контролю є дані щодо кількості матеріально відповідальних осіб, які не були у відпустці більше одного та двох років, кількості інвентаризацій, що були заплановані але не проведені більше одного року.

Зокрема, Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, складений за 2014 рік, по облспоживспілці засвідчує низький рівень забезпечення її підприємств позавідомчою і відомчою охороною та охоронно-пожежною сигналізацією, що є аргументом до зростання кількості крадіжок майна.

Так, із загальної кількості об'єктів (822) лише 225 або 27,4% знаходилися під позавідомчою і відомчою охороною та були обладнані охоронно-пожежною сигналізацією. Решта ж 597 об'єктів або 72,6% від загальної їх кількості не охоронялися й не обладнані сигналізацією та іншими технічними засобами захисту. Це, з одного боку, виправдано складним фінансовим становищем більшості кооперативних підприємств, а з другого боку, наявність на кінець звітної періоду на позабалансовому обліку втрат за крадіжками у сумі 2067 тис. грн., за якими винуватці не встановлені, заставляє задуматись над пріоритетами щодо покращення цієї роботи.

Загалом, аналіз організаційної побудови споживчої кооперації України станом на 1 січня 2015 року вказує на наявність у ній 2262 споживчих товариств і районних споживспілок, які належать до 22 спілок обласного рівня.

Мережа підприємств роздрібної торгівлі (магазинів), закладів ресторанного господарства та ринків налічує 8913 об'єктів [8, с. 7-10]. Причому найбільшу питому вагу серед них займають підприємства роздрібної торгівлі (магазини) – це 6922 об'єкти або більше ніж 77% від загальної їх кількості і заклади ресторанного господарства – 1657 об'єктів або 18,6%, де зосереджені великі залишки товарних запасів та грошових коштів.

Також споживча кооперація має на ринках 835 павільйонів із 22368 торгових місць та 66340 місць на критих та відкритих столах ринків. Така велика кількість підконтрольних об'єктів вимагає життя дієвих заходів щодо забезпечення їх надійними засобами захисту та охорони, щоб максимально унеможливити подальші випадки нестач і втрат кооперативного майна.

Ревізійні підрозділи споживспілок за звітні періоди (квартал, рік) складають також звіти про

контрольно-ревізійну роботу, у яких відображають кількість проведених ревізій і перевірок по відношенню до загальної кількості балансових одиниць, кількість підприємств, у яких виявлені незаконні витрати, нестачі, розкрадання, інші порушення фінансової дисципліни та їх суми.

Причому ця інформація наводиться у розрізі видів порушень:

- незаконні витрати грошових і матеріальних цінностей;
- зайво нараховані суми заробітної плати за роботи і послуги;
- занижена вартість орендної плати;
- витрати, які несвоєчасно віднесені на результати діяльності тощо.

Важливе місце у цьому звіті посідають заходи, вжиті за результатами ревізій і перевірок, які дають кількісну оцінку ефективності внутрішньокооперативного контролю: суми відшкодованих і поновлених в обліку незаконних та безпідставно проведених витрат; кількість та суми справ, переданих у правоохоронні органи; кількість осіб, притягнених до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, у тому числі звільнених із займаних посад.

Доповнює інформацію цього звіту зведений акт про кількість справ, суму заборгованості за нестачами станом на кінець звітного періоду, який складається з трьох розділів, де показуються такі дані:

- 1) справи, які не передані судово-слідчим органам (за особами, які ухиляються від слідства або повернені для доопрацювання);
- 2) справи, які знаходяться в судово-слідчих органах (прокуратурах, міліції, судах);
- 3) кількість справ і суми за виконавчими листами, у тому числі у розрізі справ, за якими проводяться стягнення і за якими стягнення припинено.

Зведений акт заборгованості за крадіжками, які знаходяться у судово-слідчих органах (прокуратурах, міліції, судах) розкриває станом на кінець звітного періоду інформацію про присуджені судом за крадіжками виконавчі листи, списані на позабалансовий облік суми крадіжок, за якими присуджені виконавчі листи і ведеться розслідування, стан розслідування крадіжок за роками виникнення.

Важливе значення для здійснення управлінського впливу на процес запобігання й погашення заборгованості має аналіз даних про крадіжки, що скоєні в системі облспоживспілки за звітний період, який подається правлінню її ревізійною комісією. У цьому звіті у розрізі райспоживспілок та власних підприємств облспоживспілки наводиться інформація про:

- скоєні за звітний період крадіжки;
- кількість крадіжок, за якими погашена заборгованість і відсоток відшкодування;
- відхилення щодо кількості і суми крадіжок у порівнянні з попереднім звітним періодом; втрати від крадіжок з розрахунку на 1 млн. товарообігу;
- відсоток втрат від крадіжок у загальній їх кількості за об'єктами, які обладнані різними видами охорони та не охороняються;
- залишок не відшкодованих крадіжок на кінець звітного періоду, у тому числі присуджених, що знаходяться на балансовому обліку і тих що обліковуються поза балансом (проводяться розшукові заходи).

Аналіз фактичних даних про крадіжки, які скоєні в системі облспоживспілки за звітний період засвідчив, що із 35 крадіжок скоєних у цьому періоді за 32 проведено відшкодування у розмірі 22%. Втрати від крадіжок становлять 800 грн. на 1 млн. товарообігу. При чому у тих об'єктах, які перебувають під позавідомчою і відомчою охороною не скоєно жодної крадіжки, лише одна – на підприємстві, обладнаному охоронно-пожежною сигналізацією, а всі решта – на об'єктах, що не охороняються.

Важливим документом у ревізійній роботі є висновок ревізійної комісії за річним звітом та заключним балансом на кінець року, який затверджується постановою правління відповідної споживспілки.

Поряд з оцінюванням загальної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства (наприклад, за бальною оцінкою – надійна, частково надійна, ненадійна або відсутність такої),

важливе значення має визначення ефективності служби внутрішнього контролю та ефективності роботи її працівників. Ефективність служби внутрішнього контролю можна оцінити за розрахунковим прибутком від її діяльності (перевищення доходів, отриманих завдяки виявленню порушень над витратами на утримання служби) і інформацію для цього частково можна віднайти у внутрішній звітності. У той же час для визначення ефективності роботи працівників контрольних підрозділів потрібної інформації тут недостатньо. Тому, на нашу думку, звітність про контрольню-ревізійну роботу доцільно було б доповнити даними про кількість запланованих і проведених контрольних заходів та кількість осіб, задіяних у них, кількість заходів, здійснених для усунення виявлених порушень тощо.

Висновки і перспективи. Отже, на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що внутрішня звітність є важливою інформаційною складовою, яка може забезпечити ефективне проведення внутрішнього контролю. Отримання керівництвом кооперативних підприємств оперативної інформації про виконання бюджетів та характер і причини відхилень, які при цьому виникають, можливе за умови використання розроблених спеціальних форми внутрішньої звітності. Це забезпечує можливість своєчасно контролювати такі відхилення та приймати правильні рішення щодо проведення заходів регулюючого впливу.

Форми внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України є достовірним джерелом даних, покликаних задовольнити інформаційні потреби користувачів, що приймають різнопланові управлінські рішення, у тому числі у сфері внутрішнього контролю і якими є органи управління споживчих товариств, споживспілок різних рівнів, їх підприємств та інших господарюючих суб'єктів системи Укоопспілки.

Із розглянутих форм спеціалізованої звітності кооперативних підприємств підсумки здійснення внутрішнього контролю відображає Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, який розкриває інформацію про їх розміри та стан відшкодування. Звіти про контрольню-ревізійну роботу надають дані про кількість проведених ревізій і перевірок, кількість підприємств, у яких виявлені незаконні витрати, нестачі, розкрадання, інші порушення фінансової дисципліни та їх суми, а також заходи, вжиті за результатами ревізій і перевірок, що виражають кількісну оцінку ефективності внутрішньокооперативного контролю. Разом з даними, які містяться у зведеному акті про кількість справ, суму заборгованості за нестачами станом на кінець звітного періоду та аналізом даних про крадіжки, які скоєні за звітний період ці звіти є важливою інформаційною базою для здійснення управлінського впливу на процес запобігання втратам кооперативного майна.

Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення факторів, критеріїв та методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю з використанням показників внутрішньої звітності.

Список використаних джерел

1. O'Sullivan M. A. Contests for corporate control: corporate governance and economic performance in the United States and Germany / M. A. O'Sullivan. – Oxford : Oxford University Press, 2001. – 352 p.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [6-е вид.]. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 756 с.
3. Нашкерська Г. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку [Текст] : монографія / Г. В. Нашкерська. – Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – 426 с.
4. Суйц В. П. Управленческий учёт [Текст] : учебник / В. П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007. – 371 с.
5. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт [Текст] : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2006. – 618 с.
6. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
7. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства [Текст] : навч. посібник. / Ю. А. Верига, А. М.

Волошин. – 2-е вид., перероб. і допов. / За ред. проф. Ю. А. Вериги. – К. : ПП “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2008. – 472 с.

8. Показники господарсько-фінансової діяльності підприємств і організацій спілок споживчих товариств областей за 2014 рік [Текст] / Всеукраїнська центральна спілка споживчих товариств України (Укркоопспілка). – К., 2015. – 52 с.

Voronko Roman

Ph.D., Associate Professor, Department of Auditing, Analysis and Taxation
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

E-mail: rvoronko@ukr.net

ADMINISTRATIVE REPORTING FOR INTERNAL CONTROL SYSTEM

Abstract

Introduction. One of the sources of information for the internal control is internal reporting of the enterprise that provides managers with the necessary data for management, deviations and shortcomings of financial and economic activities and creates leverage feedback effect on controlled objects. It is worthwhile to note that today, the question of the content of the internal reporting remains controversial because its content is not regulated, and the ratio of the financial and internal reporting depends on the conditions of activity of economic entities and management traditions leadership in this matter.

Methods. The following general scientific and special methods of investigation are used in the study. In particular, the abstract and logical method is applied in the theoretical grouping and theoretical formulation of conclusions; historical, empirical and observation methods are used in determining trends in the implementation of the forms of internal statements in the system of consumer cooperatives and the shortcomings in the regulatory and legal regulation of these processes; scientific generalization is used in the process of developing proposals for the use of internal reporting for rational construction of internal control system; systematic and comparative analysis to identify trends and changes concerning the internal controls and indicators that characterize its effectiveness.

Results. The article summarizes theoretical research achievements of domestic and foreign scholars concerning the role of information presented in internal accounting reports for a rational organization of internal control. It is substantiated the need for reliable display of the results in financial statements in order to evaluate the efficiency of the internal control system. Scientific substantiation of the role of internal reporting in order to create an effective system of control and determination of the effectiveness of the internal control of an enterprise and its employees, is considered in the article.

The abstract logical, historical, empirical, observation, scientific generalization, systematic and comparative analysis methods are used to identify trends in the introduction of internal reporting and its use in the control research. Internal reporting is considered as an important information resource that reflects the performance and results of operations for a company as a whole and in the context of its structural units, which is necessary for decision-making.

The paper exposes the order of grouping and filling in forms of interdepartmental reporting for enterprises and organizations of consumer cooperation in Ukraine and it explains their informational value for the purposes of control. The attention is drawn to specialized reporting forms used by cooperative enterprises, reflecting the results of internal control. It is proposed to supplement the reporting on auditing work with information revealing the number of planned and conducted audits and persons involved in them, the number of measures taken to eliminate detected violations in order to determine the efficiency of control units' employees.

Discussion. Further researches will be focused on studying the factors, criteria and methods of evaluating the effectiveness of internal control system using indicators of internal reporting.

Keywords: internal control, information support, internal reporting, management reporting, reporting forms, consumer cooperation.

References

1. O'Sullivan, M. A. (2001). *Contests for corporate control: corporate governance and economic performance in the United States and Germany*. Oxford : Oxford University Press.
2. Butynec', F. F. (Ed.) (2005). *Buhgalters'kyj finansovyj oblik* [Accounting]. Zhytomyr : PP "Ruta". [in Ukr.].

3. Nashkers'ka, G. (2009). *Metodologija i praktyka ocinjvannja u finansovomu obliku* [Methodology and practice of evaluation in the financial accounting]. Lviv : Vydavnychyj centr LNU imeni Ivana Franka. [in Ukr.].
4. Sujc V. P. (2007). *Upravlencheskij uchjot* [Management Accounting]. Moscow : Vyssee obrazovanie. [in Rus.].
5. Ivashkevich, V. B. (2006). *Buhgalterskij upravlencheskij uchjot* [Management accounting]. Moscow : Jekonomist. [in Rus.].
6. Korjagin, M. V., & Kucik, P. O. (2016). *Problemi ta perspektivi rozvitku buhgalters'koї zvitnosti* [Problems and prospects of development of the financial statements]. Kyiv : Interservis. [in Ukr.].
7. Veriga, Ju. A. (Ed.), & Voloshin, A. M. (2008). *Buhgalters'ka finansova zvitnist' pidpriemstva* [The accounting financial statements]. Kyiv : PP "Vidavnychij dim "Komp'juterpres". [in Ukr.].
8. *Pokazniki gospodars'ko-finansovoї dijal'nosti pidpriemstv i organizacij spilok spozhivchih tovaristv oblastej za 2014 rik* (Ukrkoopspilka) [Indicators of financial and economic activities of enterprises and organizations, unions of consumer societies areas for 2014] (2015). Kyiv : Vseukrains'ka central'na spilka spozhivchih tovaristv Ukraini. [in Ukr.].

