

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПОТЕНЦІЙНИХ ЗАГРОЗ ПІДПРИЄМСТВА В ПРОЦЕСІ ГЕНЕРУВАННЯ ЙОГО ВАРТОСТІ

Сформовано підхід до облікового відображення умовних зобов'язань підприємства екологічного та соціального характеру як сукупності загроз подальшій можливості генерування вартості бізнес-одиницею

Ключові слова: умовні екологічні зобов'язання, умовні соціальні зобов'язання, вартість підприємства

Постановка проблеми. Екологічні та соціальні проблеми з якими стикається та/або може зазнати суб'єкт господарювання слід розглядати як реальні загрози погіршення його фінансового стану, корегування змістовного наповнення постулату безперервності діяльності не залежно від стадії життєвого циклу на якій перебуває підприємство й, відповідно, можливостей підприємства створювати вартість. Можна констатувати факт відсутності комплексного дослідження проблем оцінки впливу соціальних та екологічних загроз на рівень його вартості, що зумовлює актуальність даного дослідження. А бухгалтерський облік на сьогодні, не дає можливості оцінювати рівень ризику за рішеннями, що приймаються управлінським персоналом, значення якого може позначитися як на безперервності діяльності підприємства, так і на грошовому вираженні показника вартості бізнес-одиниці в часі. Виходячи з цього можна констатувати факт невідповідності існуючої методології бухгалтерського обліку інституційним запитам, внаслідок обмеженості облікової інформації щодо опису реальних та потенційних можливостей підприємства як генератора вартості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Можна констатувати наявність фрагментарних досліджень екологічних та соціальних аспектів діяльності, вимір їх впливу на показники представлені в бухгалтерській звітності. Слід відмітити праці А.І. Бородіна, І.В. Замули, Є.В. Ільїчева, С.В. Козельскої, Т. Кларка (Clarke Т.), С.Ф. Легенчука, Г.В. Пачуріна, К.С. Саенко, Л.В. Чхутіашвілі та ін.

Проблематиці бухгалтерського обліку та аудиту умовних фактів господарського життя приділена незначна кількість праць науковців, що свідчать про недостатню міру розробленості наукової проблеми в контексті реалізації концепції стійкого розвитку підприємства та вартісно-орієнтованого управління. В даному напрямі слід відмітити праці О.А. Агєєва, Р. Адамса, Д. Александера, Е.А. Арєнса, Л.С. Бакаєва, П.С. Безрукіх, Н.Г. Барышнікова, М.А. Бахрушиної, Д. Бриттона, С.М. Бичкової, І.П. Василевича, І.М. Вигівської, К.М. Гаріфулліна, В.Г. Гетьмана, Ю.А. Данілевського, В.Б. Івашкевича, М.І. Кутєра, Н.П. Кондракова, Дж.К. Лоббека, М.В. Мельник, Р. Монтомери, Б. Нідлза, В.Д. Новодворського, І.В. Орлова, В.Ф. Палія, В.В. Палія, Л.В. Сотнікова, В.В. Скобари, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, Т.В. Узунова, А.Д. Шеремєта, Л.З. Шнейдмана та ін.

Мета дослідження. Удосконалити існуючу методологію бухгалтерського обліку на базі еколого-соціально-економічних взаємозв'язках господарської

діяльності як основи врахування екологічного, соціального та економічного аспектів дій бізнес-одиниці та рівня їх ризикованості на теперішній момент часу та в перспективі в контексті реалізації вартісно-орієнтованого підходу до управління в розрізі відповідних методів іманентного рівня та рівня методологічної інтеграції.

Викладення основного матеріалу. Екологічна та соціальна діяльність є джерелом ключових ризиків для суб'єктів господарювання. Забруднення навколишнього середовища в ході антропогенної діяльності бізнес-одиниць, соціального характеру відповідних проблем здійснюють вплив на господарську діяльність підприємства через фінансування соціальних та екологічних програм; покриття витрат внаслідок невиконання або неналежного виконання соціальних та екологічних зобов'язань, що виражається в сумі штрафних санкцій та інших додаткових витрат для суб'єкта господарювання. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність оцінки впливу екологічного, соціального та економічного як синтезуючого напрямів діяльності на рівень вартості підприємства через відповідне інформаційне забезпечення процесу оцінку на основі трансформації існуючої методології бухгалтерського обліку.

Необхідність облікового моделювання із використанням рахунків як субметоду рівня методологічної інтеграції потенційних загроз екологічного та соціального характеру, їх оцінка та вплив на процес генерування вартості підприємства зумовлюються етапність даного дослідження. Як зазначає Т. Кларк (Clarke Т.) ринок все в більшій мірі вимагає інших джерел інформації та баз для оцінки, перспективних даних, показників вартості невідчутних активів бізнесу, інших стандартів бухгалтерського обліку [1, с. 16].

Трансформація існуючої методології бухгалтерського обліку забезпечить можливість оцінки, виміру тенденції (квантифікації) ризику, який може зазнати підприємство соціального та екологічного змісту та комунікації через бухгалтерську звітність як засіб комунікаційної взаємодії реципієнта та комунікатора щодо вартості останнього на звітну дату (рис. 1). Це, в свою чергу, зумовлює необхідність визнання та оцінки умовних фактів господарського життя в розрізі соціальної та екологічної діяльності з їх подальшим обліковим відображенням як основи прогнозування тенденцій розвитку підприємства в т.ч. в створення його вартості, виходячи з ймовірності розвитку негативного або ж прийнятого сценарію для підприємства.



Рис. 1. Ризикові наслідки господарської діяльності підприємства та їх вплив на його вартість

Розглянемо специфіку умовних зобов'язань за їх різновидами внаслідок провадження екологічної та соціальної діяльності підприємства.

Враховуючи можливі негативні наслідки настання умовних зобов'язань необхідно виходити з рівня ймовірності даної події та керуватися даною обставиною під час формування відповідного забезпечення як реального засвідчення факту понесення витрат підприємством за результатами його минулої діяльності. При оцінці невизначеності дій підприємства в майбутньому доцільним є оцінка розміру умовних подій задля прийняття відповідних рішень, в т.ч. в контексті реалізації вартісно-орієнтованого управління.

Отже, спрямуємо дослідження на пошук причин виникнення умовних зобов'язань, тобто тих сфер невизначеності, які зумовлюють виникнення ризиків екологічної та соціальної діяльності суб'єкт господарювання, що несуть негативні наслідки (загрози діяльності). Виокремлення таких невизначеностей дозволить чітко виділити види умовних зобов'язань за видами екологічної та соціальної діяльності як основи розширення аналітичності облікової інформації.

Враховуючи результати попередньо здійсненого дослідження вважаємо за необхідне виділення наступних типів умовних екологічних фактів господарського життя, наслідками яких можуть бути або реальні зобов'язання, або реальні активи підприємства:

1) умовні зобов'язання в частині потенційних або не завершених (на звітну дату) судових справ по екологічним питанням (тип 1 – TE1);

2) умовні зобов'язання, пов'язані із відновленням забрудненого навколишнього середовища та усуненням негативних наслідків екологічного характеру (тип 2 – TE2);

3) умовні зобов'язання, пов'язані з майбутніми змінами норм чинного законодавства, державної політики, які зумовлюють виникнення нових екологічних зобов'язань або призводять до збільшення розміру існуючих (тип 3 – TE3);

4) умовні зобов'язання спричинені припиненням або призупиненням діяльності підприємства, викликаних не

дотриманням норм екологічного характеру, визначених законодавством (тип 4 – TE4);

5) умовні зобов'язання, викликані професійними захворювання працівників або третіх осіб, що пов'язано з діяльністю підприємства (тип 5 – TE5);

6) умовні зобов'язання/активи, пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення вимог законодавства (тип 6 – TE6).

При цьому необхідним вважаємо виділення типів умовних соціальних фактів господарського життя:

1) умовні зобов'язання/активи в частині потенційних або не завершених (на звітну дату) судових справ за питаннями соціального характеру (тип 1 – TC1);

2) умовні зобов'язання/активи щодо виконання положень колективного договору та інших внутрішньофірмових стандартів (тип 2 – TC2);

3) умовні зобов'язання/активи, пов'язані з якістю виготовленої та реалізованої продукції підприємства, наданих ним послуг, проведених робіт (тип 3 – TC3);

4) умовні зобов'язання, які виникають в наслідок недотримання норм безпеки праці на підприємстві (тип 4 – TC4);

5) умовні зобов'язання/активи, пов'язані з розширенням (скороченням) напрямів діяльності в частині зміни географічного розташування бізнес-одиниці або/та її компоненту, повного припинення або диверсифікації діяльності (продукту) (тип 5 – TC5);

6) умовні зобов'язання/активи, пов'язані зі сплатою штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства (трудового, податкового та ін.) (тип 6 – TC6).

Виділення типів умовних екологічних зобов'язань, та окреслення сфер невизначеності є першим етапом на шляху облікового відображення вище окреслених потенційних загроз підприємства.

Другий етап полягає у розробці шкали оцінювання ймовірності настання екологічного ризику, що потребує визнання умовного екологічного зобов'язання певного виду. Пропонуємо п'ятирівневу шкалу оцінювання рівня екологічних та соціальних ризиків (табл. 1).

Таблиця 1. Шкала оцінювання рівня екологічних та соціальних ризиків відповідно до значень коефіцієнта варіації

Значення коефіцієнта варіації (ймовірність настання ризику)	Рівень ризику	Необхідність відображення в бухгалтерському обліку умовного зобов'язання або умовного активу
До 10 %	Незначний	Такі УФГД не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку та представленню у звітності, тому що існує суб'єктивна ймовірність їх настання
Від 11% до 30 %	Низький	Рівень об'єктивної ймовірності настання УФГД є низьким; облікове відображення є економічно недоцільним
Від 31 % до 50 %	Середній	Існує об'єктивна ймовірність значного рівня щодо того чи відбудеться УФГД; наслідки умовних зобов'язань та умовних активів в майбутньому суттєво вплинуть на фінансовий стан підприємства
Від 51 % до 70 %	Високий	УФГД існує за об'єктивної ймовірності високого рівня настання; відображення в бухгалтерському обліку та звітності є необхідним
Вище 71 %	Максимальний	Існує об'єктивна ймовірність, що вказує на максимальну наближеність УФГД до реалізації; бухгалтерський облік УФГД та відображення інформації про їх ймовірні наслідки та заходи мінімізації екологічних та соціальних ризиків у звітності є обов'язковим

Після чого в рамках третього етапу здійснюється розробка карти екологічного ризику за типами умовних екологічних зобов'язань, з врахуванням об'єктів, на які здійснюють вплив негативні наслідки екологічної діяльності.

Четвертий етап полягає у вартісному вимірюванні умовних екологічних зобов'язань. За основу обчислення слід обрати підхід, що застосовується при вартісному вираженні умовних зобов'язань в процесі оцінки вартості підприємства. Виходячи з цього вартість умовних екологічних та соціальних зобов'язань може розраховуватися як добуток ймовірності настання подій, які зумовлять виникнення відповідного зобов'язання на величину очікуваних витрат у зв'язку з необхідністю погашення майбутнього зобов'язання. Очікувані витрати можуть бути

визначенні як середнє значення типових зобов'язань, що були визнані підприємством в минулих періодах.

За результати даного етапу потенційні загрози підприємства у вигляді відповідних зобов'язань підлягають відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне трансформувати бухгалтерський рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання", змінивши його назву на "Умовні активи та зобов'язання" (табл. 2), виходячи із етимології слова "умовний", тобто такий, що відбудеться при дії певних умов, впливі певних факторів, що на відміну від "непередбачених" (тобто таких, які не можна передбачити, визначити), в повній мірі розкриває сутність появи таких об'єктів обліку як умовні активи та зобов'язання.

Таблиця 2. Запропоновані зміни до рахунку 04 «Непередбачені активи і зобов'язання»

Відповідно до Інструкції № 291		Запропонований підхід щодо найменування та кодування бухгалтерського рахунку	
Шифр (код) рахунку	Назва рахунку	Шифр (код) рахунку	Назва рахунку
04 «Непередбачені активи і зобов'язання»		04 "Умовні активи та зобов'язання"	
041	"Непередбачені активи"	041	Умовні соціальні активи
042	"Непередбачені зобов'язання"	042	Умовні екологічні активи
		043	Інші умовні активи
		044	Умовні соціальні зобов'язання
		045	Умовні екологічні зобов'язання
		046	Інші умовні зобов'язання

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В ході дослідження виділено шість типів умовних екологічних фактів господарського життя та шість типів умовних соціальних ФГЖ. Це, в свою чергу, є основою для ідентифікації як умовні соціальні та екологічні зобов'язання, так і активи, як основи моделювання наслідків настання екологічної та соціальної відповідальності підприємства перед суб'єктами економічних взаємовідносин.

Запропоновано підхід до оцінки умовних зобов'язань соціального та екологічного характеру як основи їх облікового відображення. Даний підхід до оцінки передбачає проходження чотирьох етапів: 1) ідентифікація рівня екологічного або соціального ризику, виділення типів умовних зобов'язань та окреслення сфер невизначеності; 2) розробка шкали оцінювання ймовірності настання вищезазначених ризиків, що потребує визнання відповідного умовного зобов'язання; 3) розробка карти ризику (екологічного, соціального); 4) вартісне вимірювання умовних зобов'язань за видом ризику.

Список використаної літератури:

1. Clarke T. Balancing the triple bottom line: Financial, social and environmental performance // J. of gen. management. – Oxford, 2001. – Vol. 26, № 4. – P. 16-27

ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми облікового забезпечення процесу управління.

Надійшла до редакції: 11.04.12 р.