

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

УДК 657

Лаговська О. А.,

д.е.н., проф., декан факультету обліку і фінансів, професор кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

ВНУТРІШНЬОФІРМОВЕ РЕГЛАМЕНТУВАННЯ ПІДГОТОВКИ УПРАВЛІНСЬКОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Здатність бухгалтерського обліку задовольняти інформаційні потреби управлінського персоналу в значній мірі залежить від ефективності його організації. При цьому якість інформації визначається не тільки в процесі її збору та обробки, а й у процесі передачі користувачам, що повинно враховуватися при побудові облікової системи на підприємстві. Ігнорування комунікаційних властивостей системи бухгалтерського обліку може призвести до втрат та викривлень інформації в процесі її передачі. У зв'язку з цим обґрунтовано доцільність побудови механізму внутрішньофірмової регламентації процесу підготовки управлінської бухгалтерської звітності та облікової комунікації, під якою мається на увазі процес передачі інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управління, управлінська звітність, внутрішньофірмовий регламент, інформаційний запит.

Lagovska O. A.,

Doctor of Economics, Professor, Dean of the Faculty of Accounting and Finance, Professor of the Department of Accounting and Audit, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr

INTRA-CORPORATE REGULATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING REPORTING

Abstract. The ability of accounting to meet the information needs of managerial staff largely depends on the effectiveness of its organization. In this case, the quality of information is determined not only in the process of its collecting and processing, but also in the process of transfer to users, which should be considered when forming the accounting system in the enterprise. Ignoring the communication properties of the accounting system can lead to loss and distortion of information in the process of its transfer. In this regard, the expediency of forming the mechanism of intra-corporate regulation of the process of preparation of managerial accounting reporting and accounting communications is substantiated, which refers to the process of transfer of information generated by the accounting system for internal and external users.

Key words: accounting, management, managerial reporting, intra-corporate regulations, information request.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік повністю відповідає критеріям системності, які включають: цілісність, подільність, наявність зв'язків, відносність, ієрархічність, наявність структури та стійкість. Зокрема, цілісність та подільність облікової системи проявляється в тому, що вона являє собою сукупність елементів, які перебувають у взаємозв'язку та взаємодії та функціонують як єдине ціле з метою досягнення спільної мети – задоволення інформаційних потреб користувачів, при цьому межі поділу системи на елементи визначаються цілями дослідника, що відповідає ознаці відносності. Сукупність підсистем та елементів формують

структуру системи бухгалтерського обліку. Ієрархічність даної системи проявляється в тому, що вона є складовою системи більш високого порядку – системи управління. При цьому система бухгалтерського обліку є складною, оскільки складається із значної кількості елементів, які можуть бути виділені в залежності від цілей дослідника, відкритою, оскільки активно взаємодіє із зовнішнім середовищем, штучною, тому, що її організація здійснюється власником або уповноваженою ним особою, стохастичною – її поведінку не можна спрогнозувати з високим рівнем точності, поліфункціональною – виконує більше однієї функції, адаптивною – здатна

адаптуватися до змін зовнішнього середовища, динамічною – можливою є її зміна з метою вдосконалення, інформаційно-комунікаційною, оскільки її призначенням є не тільки обробка та зберігання інформації, необхідної для визначення та управління вартістю підприємства, а й передача даної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Одночасно встановлено, що комунікаційним властивостям системи бухгалтерського обліку науковцями не приділяється достатньої уваги, про що свідчать дані моніторингу поглядів вчених. Так, 83,33 % вчених, думки яких були проаналізовані, вважають бухгалтерський облік інформаційною системою, 6,67 % – інформаційно-документальною, 3,33 % – інформаційно-комунікаційною, 6,67 % – комунікаційною.

Розширення комунікаційних властивостей облікової системи потребує опису механізму внутрішньофірмової регламентації процесу підготовки управлінської бухгалтерської звітності та облікової комунікації, під якою мається на увазі процес передачі інформації, генерованої системою бухгалтерського обліку внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Процес підготовки управлінської звітності, формування її інформаційної панелі, враховуючи запити управлінського персоналу різного ієрархічного рівня тощо, потребує чіткої регламентації на внутрішньофірмовому рівні. Відсутність чітких вказівок щодо регулювання процесу внутрішньофірмового звітування впливає на якість інформації як засобу комунікаційної взаємодії, керованість бізнес-процесами підприємства, їх стан та ефективність.

Розробки потребує процес внутрішньофірмового регулювання підготовки управлінської бухгалтерської звітності із врахуванням сукупності комунікаційних зв'язків та бар'єрів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідження нормативного регулювання процесу підготовки управлінської бухгалтерської звітності є досить актуальним. Про це свідчить публікаційна активність дослідників, зокрема: Ю. Безверхньої, С. Голова, Н. Лоханової, М. Любимової, Р. Кузіної, Н. Кулікової та інших.

Більшість вчених звертають увагу на необхідність удосконалення національного законодавства та розширення поля його дії і на процес внутрішньофірмового регулювання процесу підготовки управлінської бухгалтерської звітності.

Враховуючи напрацювання та проблематику досліджень вищезазначених вчених, слід відмітити, що ряд проблем, які потребують ґрунтовного дослідження, залишилися частково або повністю поза їх увагою.

Необхідність комплексного дослідження питань внутрішньофірмового регулювання процесу звітування із врахуванням специфіки бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи, якій притаманні специфічні структурні елементи, актуалізує дане дослідження.

Постановка завдання - визначити фактори впливу на процес внутрішньофірмового регулювання процесу підготовки управлінської бухгалтерської звітності, описати базову структуру внутрішньофірмового регламенту як основи підвищення якості інформаційної підтримки обліковою системою інформаційних запитів відповідних груп користувачів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основними рівнями стандартів та регламентів підготовки управлінської звітності є: 1) Положення про систему управління та управлінської звітності; 2) Загальні методичні положення; 3) Інструктивні положення (табл. 1).

Таблиця 1

Основні стандарти та регламенти системи формування управлінської бухгалтерської звітності

№ з/п	Види положень за рівнями регламентації	Перелік стандартів, положень та регламентів
1	Положення про систему управління та управлінської звітності	<ul style="list-style-type: none"> • Положення про систему управлінської звітності. • Положення про комунікаційні зв'язки та документообіг. • Положення про систему ключових показників діяльності.
2	Загальні методичні положення	<ul style="list-style-type: none"> • Класифікатори об'єктів обліку, що визначають їх внутрішню структуру, що може бути покладено в основу управлінської бухгалтерської звітності. • Правила, що визначають порядок розрахунку індикативних показників. • Правила побудови внутрішніх та зовнішніх інформаційних потоків. • Інші.
3	Інструктивні положення	<ul style="list-style-type: none"> • Порядок формування управлінських запитів. • Порядок визначення та взаємодії суб'єктів комунікації. • Документи, що регулюють порядок подання інформації управлінської звітності, у тому числі документи, що визначають забезпечення комерційної таємниці.

Документи 1-го рівня визначають правовий та структурний зміст системи формування управлінської бухгалтерської звітності в цілому, формують методологічну основу розробки та стандартів наступних рівнів.

Документи 2-го рівня становлять систему стандартів, розроблених в розрізів об'єктів, функцій, напрямів управління. До цієї сукупності відносять і внутрішні стандарти з управлінського обліку та звітності. В якості окремої категорії даного рівня стандартизації можуть розглядатися також Класифікатори і Довідники з управлінського обліку та звітності. Ключове призначення Класифікатора полягає у декларуванні основних принципів та ознак, за якими формуються та кодуються об'єкти управлінського обліку та звітності.

Документи 3-го рівня визначають сукупність робочих інструкцій, методичних вказівок і т.п. – Регламентів діяльності, у тому числі Регламентів з формування управлінської звітності.

Слід зауважити: розгалуженість даного переліку стандартів, регламентів та положень, що виділяються науковцями, у кінцевому випадку призводить до дублювання інформації, тому, на нашу думку, формування вищезазначених документів є економічно необґрунтованим.

Запорукою ефективного функціонування будь-якої внутрішньої системи, котрею є система управлінського обліку, є її раціональна організація, що забезпечує виконання поставлених перед системою завдань. На нашу думку, до основних внутрішніх регламентів процесу формування управлінської звітності слід віднести:

1. Положення про підрозділ.
2. Посадові інструкції суб'єктів комунікаційної взаємодії.
3. Положення про комунікаційні зв'язки та документообіг.
4. Внутрішньофірмовий регламент формування управлінської бухгалтерської звітності (в додатках регламентовані форми управлінської бухгалтерської звітності).

Варто зауважити, що обов'язковою умовою ефективного функціонування системи управлінського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ (якщо такий на підприємстві є), що дасть змогу:

- визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством;
- визначити внутрішню структуру підрозділу;
- розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу;
- забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій;
- оцінити результати діяльності підрозділу;
- закріпити організаційно-правову основу документування діяльності підрозділу.

Регламентация документообігу передбачає розробку системи контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, а й підтримувати, інакше вони

можуть втратити свою актуальність. Надмірна – бюрократизація документообігу ускладнює діяльність підприємства та впливає на підвищення втрат якості інформації та часу в ході облікової комунікації.

Сукупність таких загальних правил формування можна звести в єдиному внутрішньофірмовому регламенті підготовки управлінської бухгалтерської звітності. Слід відмітити, що розробка внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” – це затвердження не тільки загальних правил формування, форм та строків подання звітів, принципів їх підготовки, а й графіку документообороту, правил використання облікової інформації, розробка процедур у рамках дотримання інформаційної безпеки.

Метою внутрішньофірмового регламенту є встановлення єдиних вимог до складання та подання управлінської бухгалтерської звітності.

Завданнями внутрішньофірмових регламентів є:

- формування загальних принципів складання управлінської бухгалтерської звітності;
- затвердження вимог щодо форми, змісту та оформлення управлінської бухгалтерської звітності;
- встановлення порядку складання та зберігання управлінської бухгалтерської звітності.

Формування внутрішньофірмового регламенту розпочинається насамперед з вирішення організаційних питань. Відповідальність за організацію формування наказу про внутрішньофірмовий регламент слід покласти на керівника або головного бухгалтера.

Внутрішньофірмовий регламент “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності” доцільно формувати поетапно (рис. 1).

Керівник підприємства приймає рішення стосовно створення спеціальної комісії, на яку покладено розробку формування внутрішнього регламенту. До складу комісії можуть входити фахівці з різних підрозділів підприємства, а саме: відділу бухгалтерської служби, відділу фінансів, відділу менеджерів, відділу виробництва, аналітиків та інших.

У разі необхідності до розробки внутрішньофірмового регламенту можна залучити спеціалізовану організацію, однак на практиці вітчизняних підприємств це досить рідко спостерігається в порівнянні з зарубіжним досвідом.

Варто відмітити, що на спеціальну комісію з формування внутрішньофірмового регламенту, як правило покладено наступні функції:

- аналіз господарської діяльності підприємства;
- аналіз нових способів ведення управлінського обліку та формування управлінської бухгалтерської звітності.

Після розподілу службових обов'язків між членами спеціальної комісії, на яку покладено формування внутрішньофірмового регламенту та встановлення комунікаційних зв'язків з іншими підрозділами підприємства, переходять до наступного етапу.

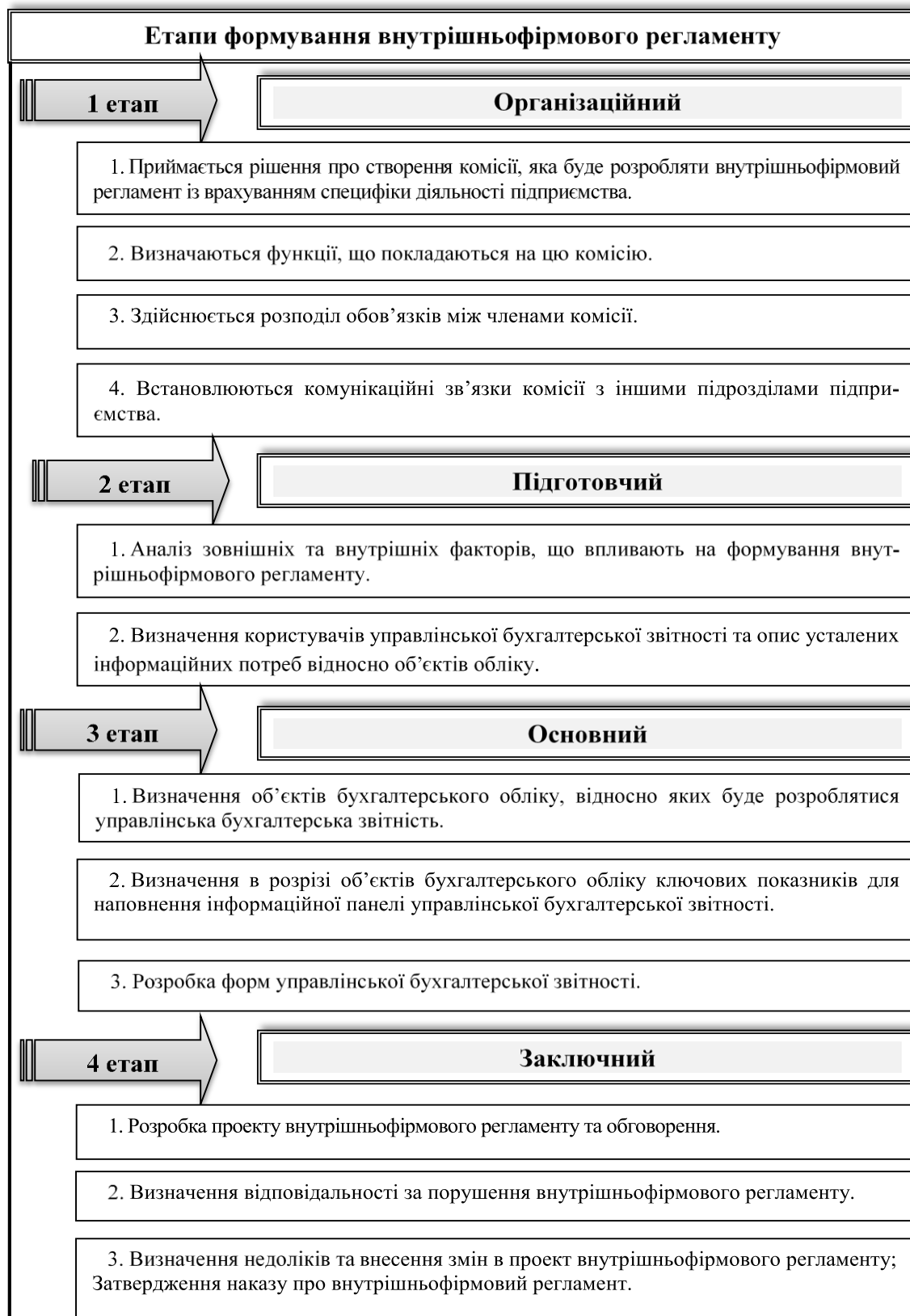


Рис. 1. Етапи формування внутрішньofірмового регламенту

На підготовчому етапі здійснюється аналіз та оцінка сукупності внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на формування внутрішньofірмового регламенту.

До основних факторів впливу на формування внутрішньofірмового регламенту відносяться наступні:

- стан нормативно-правового регулювання управлінського обліку та формування управлінської

бухгалтерської звітності, що впливає на основні підходи щодо формування внутрішньофірмового регламенту;

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства, які обумовлюють особливості побудови обліку відповідно до користувачів;

- вид діяльності та галузева специфіка, які обумовлюють особливості господарської діяльності підприємства та особливості;

- потенціал підприємства та стратегія розвитку;

- рівень професійної підготовки управлінського персоналу підприємства, від якого залежить ефективність роботи в цілому підприємства та інші.

Варто відмітити: наведений перелік факторів, що впливають на формування внутрішньофірмового регламенту, не є вичерпним.

На основному етапі комісія визначає об'єкти бухгалтерського обліку, відносно котрих буде формуватися система ключових показників як основа наповнення інформаційної панелі управлінської бухгалтерської звітності. Інформаційне забезпечення формування внутрішньофірмового регламенту передбачає розроблення форм управлінської бухгалтерської звітності відповідно до запитів, встановлюється порядок обробки обліково-аналітичної інформації, а також визначаються порядок та правила документообігу.

Заключний етап передбачає затвердження внутрішньофірмового регламенту шляхом відповідного розпорядчого документа – наказу про внутрішньофірмовий регламент. При цьому спочатку розробляється проект внутрішньофірмового регламенту, визначається відповідальність за порушення даного регламенту. Потім виявляються недоліки та вносяться зміни в розроблений проект, який після цього затверджується.

Практика показує, що сьогодні функціонує багато великих підприємств, які складають та подають управлінську бухгалтерську звітність без загальних правил формування; це свідчить не тільки про відсутність регулювання на підприємстві, а й про недостатню кваліфікацію працівників.

Слід відмітити, що процес формування внутрішньофірмового регламенту є трудомістким та потребує застосування науково обґрунтованого підходу. Тому, на нашу думку, на підприємстві доцільно створити спеціальну комісію з розробки внутрішньофірмового регламенту “Про порядок формування та подання управлінської бухгалтерської звітності”. Правильний підхід до формування даного регламенту дозволить забезпечити потреби

менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній обліково-аналітичній інформації для прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

Варто відмітити, що внутрішньофірмовий регламент повинен виглядати чітко структурованим та лаконічним, інформація, що в ньому міститься, має бути послідовною, не повинна містити повторів змісту.

Зі змістом даного регламенту, під підпис, повинні бути ознайомлені всі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм даного документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Описаний підхід до внутрішньофірмового регламентування генерування та подачі управлінської звітності дасть змогу згенерувати відповіді на інформаційні запити її користувачів у розрізі таких важливих аспектів, як:

- оцінка якості системи управління підприємством;
- ефективність реалізації управлінських цілей;
- ефективність діяльності підприємства та результатів роботи центрів відповідальності;
- оцінка організації управлінського обліку на підприємстві;
- оцінка стану об'єктів управлінського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст] : монографія / О. А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 344 с.
2. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О. А. Лаговська. – Житомир, 2012. – 676 с.

REFERENCES

1. Lahovs'ka, O. A. (2011), Bukhhalters'kyj oblik dlia upravlinnia: hnoseolohichnyj ta epistemolohichnyj konflikt, ZhDTU, Zhytomyr, 344 s.
2. Lahovs'ka, O. A. (2012), Oblikovo-analitychne zabezpechennia vartisno-orientovanoho upravlinnia: teoriia ta metodolohiia, Zhytomyr, 676 s.