

УДК 657.01

Яцко М.В., Яцко Л.Б.

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ШЛЯХОМ ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНІХ РЕГЛАМЕНТІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджується система внутрішніх регламентів підприємства в частині організації розкриття інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Запропоновано до використання суб'єктами господарювання Положення про розкриття інформації, яке зосереджено на задоволенні інтересів зовнішніх користувачів.

Ключові слова: внутрішні регламенти, фінансова звітність, організація бухгалтерського обліку, подання, оприлюднення, розкриття інформації.

Постановка проблеми. Підприємство як відкрита система зумовлює постійний рух матеріальних цінностей, що, в свою чергу, спричинює відповідний рух інформації, яка на кінцевому етапі концентрується на рахунках бухгалтерського обліку та відображається у звітності. Такий рух інформації не є хаотичним, а відбувається чітко за схемою, що дозволяє отримати стійкі характеристики стосовно якості інформації, її своєчасності та достовірності.

Диспропорції в економічному розвитку суб'єктів як на макро-, так і на мікрорівні зумовлені не тільки ринковими законами та економічними умовами, але й неефективністю прийнятих рішень, що, зазвичай, є наслідком браку інформації, зокрема фінансової. Тому актуальним є питання удосконалення організації розкриття фінансової інформації, адже це приведе до підвищення якості рішень.

Окремого дослідження потребують питання розкриття інформації на рівні суб'єктів господарювання не тільки у сфері нормативно-правового регламентування на рівні законів та підзаконних актів, але й внутрішніх, локальних документів підприємств, що стосуються цього питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемними питаннями, пов'язаними з розкриттям інформації в бухгалтерському обліку, присвячено багато праць відомих вчених. Зокрема, серед них Н.С. Брохун, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Й.Я. Даньків, С.В. Івахненко, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнецова, Т.Є. Кучеренко, В.К. Орлова, Л.М. Пилипенко, Н.І. Пилипів, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко. Дослідники в основному звертали

увагу на методи формування інформації, особливості її розкриття та способи узагальнення, недостатньо приділяючи увагу наявному стану формування внутрішніх регламентів підприємства, що регулюють питання розкриття інформації.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей регламентування системи розкриття інформації зовнішнім користувачам на рівні суб'єкта господарювання в частині формування внутрішніх регламентів, а також надання пропозицій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування інформації про діяльність підприємства, зокрема про його фінансовий стан, відбувається за допомоги методів та інструментарію бухгалтерського обліку, що на вітчизняних підприємствах здійснюється переважно бухгалтерською службою, яка формує інформацію для системи управління. Інформаційне забезпечення управління впливає на діяльність підприємства, оскільки саме інформація здатна впорядкувати господарські операції та процеси, забезпечити відносну рівновагу між внутрішніми та зовнішніми потребами підприємства, а відтак стати основою його фінансово-економічного процвітання.

Організація бухгалтерського обліку є невід'ємним елементом у процесі створення, обробки та використання облікових даних, що характерно для всіх підприємств, незалежно від форми власності. Для якісного здійснення процесу організації бухгалтерського обліку підприємства розробляють та впроваджують у практику систему внутрішніх регламентів.

В умовах тенденції до розширення кола користувачів фінансової звітності остання повинна змінити вектор у напрямі приватного сектору економіки, що, на нашу думку, неодмінно забезпечить публічний доступ до фінансової інформації, а відтак надасть додаткового імпульсу економічному зростанню.

Недооцінка інформації на рівні управління економічною системою та невикористання потенційно можливого впливу всіх груп користувачів не дозволяє поліпшити економічну та фінансову стабільність бізнес-єдиниць. Підвищення ефек-

© Яцко Максим Вікторович, к.е.н. доцент кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», e-mail: maksym.yatsko@uzhnu.edu.ua

Яцко Людмила Борисівна, ст. викладач кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», e-mail: yatskolud@mail.ru

тивності подання та оприлюднення (розкриття інформації) фінансової звітності в системі організації бухгалтерського обліку забезпечить комплексне інформування користувачів про діяльність підприємства.

Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [4, с. 6].

Організація обліку сьогодні – пошук раціональної системи відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень [2, с. 17].

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів [3, с. 41].

Більшість вчених зазначають, що організація бухгалтерського обліку та його вектор на забезпечення інформаційних потреб користувачів для прийняття ними управлінських рішень та вдосконалення цієї компоненти є обов'язковою ознакою такої системи. Тому доцільним є виокремлення в цій системі етапу організації подання та оприлюднення фінансової звітності (розкриття інформації).

Варто погодитись із думкою, що «підготовка даних для звітності та сам процес складання звітності – це два самостійних етапи» [9, с. 288], тому кінцевим етапом у досягненні мети фінансової звітності є процес її подання та оприлюднення, що, на нашу думку, становить окремий етап, відносно відокремлений від інших.

С.В. Свірко зазначає, що предмет організації бухгалтерського обліку являє собою систему бухгалтерського обліку, що розглядається як обліковий процес та вид відповідної людської діяльності, що, у свою чергу, потребують забезпечення і перебувають у постійному розвитку [7, с. 296]. Тобто компонента «постійний розвиток» є невід'ємною частиною предмета організації бухгалтерського обліку, а відтак перебуває у постійному русі, доповнюючись новими елементами або модернізуючись існуючими. Зв'язок між організацією бухгалтерського обліку і процесами подання та оприлюднення фінансової звітності є логічним розвитком облікової науки, спроможним забезпечити і підвищити рівень доступності до інформації для користувачів. Це наступний

етап розвитку системи організації бухгалтерського обліку, що формує систему представлення інформації не тільки для внутрішніх, а й для зовнішніх користувачів.

Від рівня організації бухгалтерського обліку залежить ефективність забезпечення всієї системи інтересів користувачів фінансової звітності та функціонування бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому.

Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), організація ведення обліку – виключно обов'язок головного бухгалтера [8, с. 10].

Крім того, згідно зі ст. 8 п.7 абз. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності. Законодавець вказує на обов'язок головного бухгалтера подати фінансову звітність, тому цей аспект стосується організації бухгалтерського обліку.

Річний звіт головний бухгалтер подає особисто в передбачені законодавством інстанції та строки [9, с. 294]. Головний бухгалтер має можливість надіслати фінансову звітність рекомендованим листом з описом вкладення та повідомленням про вручення або використати електронні методи подачі фінансової звітності за допомоги мережі Інтернет. Отже, існує низка повноважень, якими наділені відповідні працівники, що забезпечують практичну реалізацію процесів подання та оприлюднення фінансової звітності. Такі повноваження повинні виконувати працівники, що схематично ілюструє рис. 1.

На рис. 1 пояснюється взаємовплив обов'язків адміністрації підприємства та бухгалтерії, причому останні повинні забезпечити процеси подання фінансової звітності під контролем перших і навпаки. Тільки за таких умов можливо забезпечити систему противаг у реалізації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності. Така система противаг підсилить контрольні функції та зменшить ймовірність не подання фінансової звітності.

Стосовно подання фінансової звітності відзначимо, що виконує контрольні функції адміністрація, що ж стосується її оприлюднення – контрольні функції виконує бухгалтерія.

З допомогою схеми встановлення відповідальності та розподілу обов'язків щодо практичної реалізації подання та оприлюднення фінансової звітності досягається належний рівень їх організації.

У сучасних умовах система менеджменту і методологія бухгалтерського обліку зорієнтовані на забезпечення збереження капіталу, отримання максимальних прибутків та відображення їх по-

казників у стандартизованій фінансовій звітності [1, с. 13]. Тому необхідним є розширення меж

впливу організації бухгалтерського обліку на рішення користувачів.



Рис. 1. Схема розподілу повноважень при розкритті інформації про підприємство з метою формування внутрішніх регламентів*

* Власна розробка авторів

Ф.Ф. Бутинець підкреслює, що «головний бухгалтер повинен заздалегідь визначити коло користувачів, яким подаватиметься звітність» [3, с. 483]. Це потрібно робити з метою контролю над процесами подання та оприлюднення фінансової звітності. Не зайвим, на нашу думку, буде також погодити такий список із керівником підприємства. Контрольні функції також відіграють важливу роль в ефективній організації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності.

В.С. Лень пропонує складати план підготовки звітності, в якому зазначати перелік встановлених форм звітності, строки їх складання і подання [4, с. 13]. Основною проблемою в реалізації таких пропозицій є відсутність повного списку користувачів фінансової звітності, який уточнюється за результатами звітної господарської діяльності. Список користувачів завжди є змінним компонентом і залежить від значної кількості внутрішніх та зовнішніх факторів.

Для найбільш ефективної регламентації розкриття інформації та встановлення єдиної методики її здійснення необхідне відповідне документальне забезпечення.

Однією з фундаментальних основ бухгалтерського обліку є документ, він виступає доказом у фіксації фактів господарського життя, що виникають у підприємства. Тому такий елемент методу бухгалтерського обліку, як документування, повинен фігурувати і в практичному руслі розкриття інформації про діяльність підприємств-

ва. Тим більше, враховуючи те, що «категорія фінансової звітності фігурує в багатьох імперативних нормах» [5, с. 507], як необхідний внутрішній регламент у забезпеченні таких процесів.

Документальне забезпечення процесів подання та оприлюднення фінансової звітності ілюструє рис. 2, з якого випливає, що Положення про подання та оприлюднення фінансової звітності (розкриття інформації) покладає забезпечення процесу її подання на працівників бухгалтерії, а оприлюднення – на адміністрацію підприємства. Це дозволить захистити інтереси користувачів фінансової звітності та уникнути небажаних рішень через нерозкриття інформації.

Таке Положення організовує регулювання процесів подання та оприлюднення фінансової звітності на мікрорівні та є легітимним (вводиться в дію наказом керівника). Воно показує, яким чином необхідно організувати внутрішню роботу на підприємстві, щоб досягти максимального результату у площині розкриття інформації про діяльність підприємства.

Така організація є методикою регулювання процесів подання та оприлюднення фінансової звітності, як сукупність взаємозв'язаних способів і прийомів доцільного проведення роботи.

Вважаємо, що внутрішній організаційно-розпорядчий документ, що регулює подання та оприлюднення найбільш значущого виду звітності – фінансової, повинен відповідати низці вимог:

1. Містити обґрунтовані тлумачення процесів подання та оприлюднення фінансової звітності, що дозволить внести чіткість і зрозумілість в реалізацію цих процесів.
2. Забезпечувати науково обґрунтований підхід до організації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності в системі організації бухгалтерського обліку.
3. Захищати приватні інтереси дійсних та потенційних користувачів фінансової звітності.
4. Встановлювати коло осіб, відповідальних за забезпечення реалізації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності та порядок дисциплінарних та адміністративних стягнень за невиконання вказаних обов'язків.
5. Містити вичерпний перелік прав та обов'язків особи, що розглядає запити потенційних користувачів фінансової звітності до підприємства.
6. Детально описувати процес оприлюднення фінансової звітності, в т.ч. за допомогою мережі Інтернет, інше.

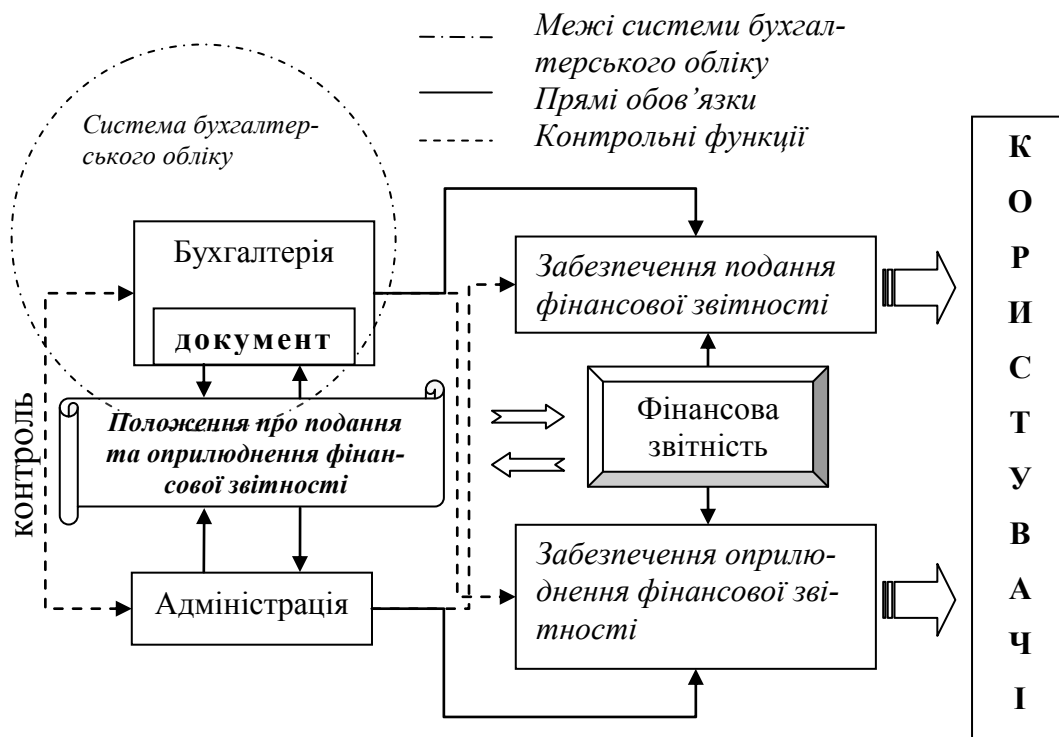


Рис. 2. Узагальнена схема реалізації розкриття інформації на основі формування внутрішніх регламентів*

* Власна розробка авторів

Отже, система організації бухгалтерського обліку спроможна забезпечити ефективну організацію процесів подання та оприлюднення фінансової звітності користувачам, спираючись на всю різноманітність їх інтересів через документальну основу – Положення про подання та оприлюднення фінансової звітності, яке встановлює чіткі і прозорі правила та обов'язки для працівників, надає діяльності підприємства гласності і допомагає зрозуміти та виявити вплив кожного окремого підприємства на загальний соціально-економічний розвиток регіону та країни в цілому.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дало змогу встановити наявність логічного зв'язку між ор-

ганізацією бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю, який проявляється у практичних аспектах реалізації системи розкриття інформації через внутрішні регламенти підприємства. Одним із важливих елементів системи організації бухгалтерського обліку, що забезпечує розкриття інформації, є Положення про подання та оприлюднення фінансової звітності (про розкриття інформації), яке сприяє ефективному функціонуванню та наданню фінансової звітності користувачам, захищаючи їх приватний та суспільний (публічний) інтереси. Таке Положення може бути впроваджене як доповнення до облікової політики підприємства, так і окремим документом, що забезпечить належну організацію процесів подання та оприлюднення фінансової звітності

та вдосконалив систему розкриття інформації на рівні підприємства для широкого кола користувачів.

Найбільш ефективними з точки зору реалізації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності є використання розгалуженої бази даних, зокрема документально регламентованого порядку розподілу повноважень: для бухгалтерського підрозділу – подання фінансової звітності,

для адміністрації – її оприлюднення. Крім того, ці підрозділи повинні виконувати перехресні контрольні функції. Впровадження такого порядку (алгоритму) підвищить відповідальність працівників за результати надання інформації та посприє у задоволенні інтересів користувачів. Подальших досліджень потребує аналіз дії внутрішніх регламентів підприємства на інформаційне забезпечення користувачів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад на 6-й Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
2. Кужельний М.В. Організація обліку: підруч. // М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
3. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
4. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб.; за ред. В.С. Леся – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
5. Пилипенко Л.М. Роль фінансової звітності в управлінні ринковою економікою/ Л.М. Пилипенко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів: Видав-во Львівської політехніки, 2011. – № 713. С. 505–509.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених України / С.В. Свірко// Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. – К., 2009. – Вип. 13. – С. 289–297.
8. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. пос. / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
9. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

REFERENCES

1. Kyreytsev H.H. Hlobalyzatsyya ekonomyky y unyfykatsyya metodolohyy bukhhaltenskoho ucheta [Economic globalization and unification of accounting methodology]: *Nauchnyy doklad na 6-y Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsyy «Nauchnye issledovaniya v sfere bukhhaltenskoho ucheta, kontrolya y analiza: teoretyko-praktycheskoe znachenye y napravleniye dal'neysheho razvytiya»* – Scientific report at the 6th International Conference "Research in the field of accounting, control and analysis: theoretical and practical significance, and areas for further development" – Zhytomyr: ZhHTU, 2007. – 68s. (68 p.) [in Russian]
2. Kuzhel'nyy M.V. & Levyts'ka S.O. (2010) *Orhanizatsiya obliku [Organization of accounting]* Kiev.: Tsentr uchbovoyi literatury [in Ukrainian]
3. Butynt's F.F. (Eds.) (2002) *Orhanizatsiya bukhhaltens'koho obliku [Accounting organization]*. Zhytomyr: PP «Ruta» [in Ukrainian]
4. Len'o V.S. (Eds.) (2006) *Orhanizatsiya bukhhaltens'koho obliku [Accounting organization]*. Kiyv: Tsentr navchal'noyi literatury [in Ukrainian]
5. Pylypenko, L.M. (2011) Rol' finansovoyi zvitnosti v upravlinni rynkovoyu ekonomikoyu [The role of financial reporting in managing a market economy]. *Visnyk Natsional'noho universytetu «L'viv's'ka politekhnika»: Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku – Vestnik of National University "Lviv Polytechnic": Management and Entrepreneurship in Ukraine: stages of development and problems*, 713, 505-509 [in Ukrainian]
6. Pro bukhhaltens'kyy oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini: Zakon Ukrayiny [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. (n.d.) *zakon.rada.gov.ua* Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian]
7. Svirko, S.V. (2009) Problemy identyfikatsiyi zmistovnoho napovneniya vidpravnykh polozhen' bukhhaltens'koho obliku v dysertatsiynnykh robotakh vchenykh Ukrayiny [Problems identifying the semantic content of the provisions of the penal accounting dissertations scholars Ukraine]. *Finansy, oblik i audyt: zb. nauk. pr. — Finance, accounting and auditing: scientific research journal*, 13, 289-297 [in Ukrainian]
8. Sl'ozko, T.M. (2008). *Orhanizatsiya obliku [Organization of accounting]*. Kiyv: Tsentr uchbovoyi literatury [in Ukrainian]
9. Sopko, V.V. & Zavhorodniy V.P. (2004) *Orhanizatsiya bukhhaltens'koho obliku, ekonomichnoho kontrolyu ta analizu [Accounting organization, economic control and analysis]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian]