

СТАНДАРТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Визначено основні властивості і характеристики облікових стандартів як регулятивних документів, досліджено підходи до здійснення облікової стандартизації, обґрунтовано вплив взаємовідносин суб'єкт-об'єкт управління на стандартизацію обліку, визначено фактори і об'єкти впливу в процесі облікової стандартизації

Постановка проблеми. Стандартизація виступає важливим інструментом регламентації і регулювання в системі економічних відносин. Стандартизацію можна розглядати як діяльність з встановлення положень для багаторазового застосування, що вирішують завдання у певній сфері з досягненням оптимального ступеня впорядкування і зведення до невеликої кількості типових спеціальних вимог, методів і процедур. Об'єктом стандартизації можуть виступати продукти, товари, готова продукція, документи, а також спеціальні процедури, дії і діяльність.

Економічна роль стандартизації виявляється у забезпеченні умов для досягнення оптимального ступеня впорядкування дій, діяльності, процедур, результатом чого є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів, послуг їх функціональному призначенню, а також усунення бар'єрів у міжнародній торгівлі, сприяння науково-технічному співробітництву між країнами світу.

Процес стандартизації розкривається авторами як повторювана діяльність, спрямована на вирішення завдань у сфері науки, техніки та економіки для досягнення оптимального ступеня їх упорядкування [6, с. 464]. В окремих випадках поняття стандартизації розкривається більш вузько – як встановлення однакових стандартних розмірів бланків типових документів [1, с. 973] або як встановлення єдиних обов'язкових норм і вимог на готову продукцію [7, с. 231].

Процес стандартизації передбачає розробку стандартів – сукупності типових вимог до методів і процедур організації та ведення певного виду діяльності.

Під стандартом, як правило, розуміють офіційний державний чи нормативно-технічний документ галузі, підприємства, фірми, яка встановлює необхідні якісні характеристики, вимоги, яким повинен відповідати певний вид продукту чи товару [2, с. 717; 9, с. 322]. У вузькому тлумаченні стандарт є зразком, еталоном, з яким порівнюють інші подібні об'єкти.

В бухгалтерському обліку стандартизація є важливим інструментом приведення системи облікової обробки інформації у відповідність до потреб і вимог користувачів цієї інформації. Різноманітність напрямів стандартизації в обліковій сфері визначає цілу низку проблем, що пов'язані з теоретико-методичним обґрунтуванням вихідних положень та визначенням механізму стандартизації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Стандартизації бухгалтерського обліку як інструменту управлінського впливу на процес визначення параметрів обробки інформації про факти господарського життя приділяється недостатньо уваги вітчизняними і зарубіжними авторами. Більшість з них приділяє увагу порядку підготовки фінансової звітності за вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) та її оприлюдненню.

Застосування міжнародних стандартів розкривається у працях таких вітчизняних авторів, як Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Григораш, Г.Г. Кірейцев, Н. Литвин, В.К. Макарович, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, О.М. Петрук, А.В. Рабошук,

Н.І. Ценклер, Л.В. Чижевська, а також широко досліджується зарубіжними авторами, такими як Х. Андерсон, А.М. Андросов, В.М. Волкова, В.В. Ворушкін, Н.Г. Гарчук-Іванча, Т.В. Гвелесіані, Л.В. Гобатова, В.Ю. Горобець, С.Дж. Грей, Х. ван. Грюнінг, С. Діпіаза (молодший), О.А. Заббарова, С.В. Ключников, Л.С. Коваль, Д. Колдуэлл, Е.В. Лахова, В. МакКензі, Г.А. Мезенцева, Т.М. Мезенцева, Н.П. Мощенко, Б.Е. Нідлз, В.Ф. Палій, В.С. Плотніков, Н.А. Ремізов, С.А. Рещенко, О.В. Рожнова, В.П. Сіднева, Ю.Н. Снопко, Я.В. Соколов, О.И. Соснаускене, Л.С. Стуков, С.А. Стуков, В.А. Терехов, Н.Н. Хахонова, Р. Екклз.

Мета дослідження. Визначити основні властивості і характеристики облікових стандартів як регулятивних документів, дослідити можливі підходи до здійснення облікової стандартизації, обґрунтувати вплив взаємовідносин суб'єкт-об'єкт управління на стандартизацію обліку, визначити фактори і об'єкти впливу в процесі облікової стандартизації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Стандартизацією у широкому розумінні називають процес встановлення і застосування правил з метою упорядкування діяльності в певній галузі на користь і за участі всіх зацікавлених сторін, зокрема для досягнення оптимальних фінансових результатів.

Стандартом називають нормативно-технічний документ зі стандартизації, що встановлює комплекс норм, правил, вимог до об'єкту стандартизації і затверджений компетентним органом. Стандарти, як правило, розробляються на основі досягнень науки, техніки, практичного досвіду і передбачають рішення, оптимальні для суспільства. Стандарти можуть визначати параметри об'єктів організаційно-методичного і загальнотехнічного характеру. Ці сфери стандартизації є безумовно близькими до бухгалтерського обліку, оскільки об'єктами стандартизації при цьому виступають правила, методи, техніки, що можуть багатократно застосовуватись в науці і техніці.

Шапошников А.А. називає стандартизацію найбільш загальним прийомом тиражування знайдених раціональних рішень, а одним з найважливіших завдань стандартизації вважає забезпечення необхідною інформацією [10, с. 111-112]. Стандарт з такої точки зору виступає в якості засобу інформації в єдності двох сторін: як джерело інформації і стандарт-документ як його сигнал. Вчений розглядає стандартизацію з позиції уніфікації облікових процедур і зауважує на важливості високого рівня конкретності розпоряджень, що дозволяє чітко налаштувати працівника на виконання певного комплексу дій.

Суперечливість сучасної нормативної бази не дозволяє обліковим працівникам оперативно знаходити необхідну й корисну інформацію при вирішенні конкретних завдань. Бухгалтерам доводиться звертатися до різних джерел, зіставляти й аналізувати дані багатьох нормативно-довідкових документів, перш ніж буде прийняте певне рішення та визначений порядок виконання дій.

Організація і ведення бухгалтерського обліку у країнах світу базується на принципово різних засадах. Відповідно науковцями виділяються різні облікові

макромоделі (англо-американська, континентальна, південноамериканська, глобальна). Світові облікові моделі вирізняються різним ступенем державної регламентації, суворістю нормативних вимог по відношенню до виконання облікових процедур, порядку відображення операцій на облікових рахунках.

Для України протягом 20-го ст. традиційною була жорстка регламентація організації та ведення бухгалтерського обліку, що передбачала чітке виконання вимог інструктивно-методичних документів, що встановлювали обмеження за основними параметрами облікових операцій і давали розпорядження з їх виконання. Основними інструктивно-методичними документами у сфері бухгалтерського обліку визначались положення, акти, накази, методичні вказівки, роз'яснення, інструкції.

Інструкції з бухгалтерського обліку відносились до найбільш поширеної форми розпоряджень у цій сфері і являли собою нормативні акти, що видавались міністерством або центральною установою і регламентували умови та порядок вирішення певних питань [4, с. 56].

Необхідність стандартизації в бухгалтерському обліку обумовлюється тим, що в сучасній системі прийняття рішень центральне місце продовжує займати свідомо-вольовий початок. Він передбачає активну дію керівника, професіонала чи реєстратора щодо вибору варіанту поведінки серед альтернативних варіантів і вимагає відповідного юридичного опосередкування відносин у схемах "людина-людина", "людина-комп'ютер", "людина-комп'ютер-людина".

Проблеми стандартизації в галузі обліку та його організації вперше були досліджені Ч. Гаррісоном. Дослідник дотримувався позиції абсолютної уніфікації виконання всіх облікових операцій, що дозволяло уникнути індивідуального судження бухгалтерів [3, с. 60-77]. Гаррісон Ч. ввів поняття стандарту в облікову сферу, зауважуючи, що стандартизація в обліку повинна базуватись на науковій організації праці з встановленням чітких і наукових стандартних норм облікової роботи і заміні рутинних прийомів чітко розробленими методами і точними вичерпними інструкціями з техніки виконання облікових операцій.

Шапошников А.А. стандарт розглядає як оптимальну інформаційну модель, що дозволяє передати в повному обсязі ті цілеспрямовані відомості, які несе у собі стандарт, та максимально полегшити процес сприйняття цих відомостей [10, с. 112-113]. Вчений вказує, що робота зі стандартами-документами є, по суті, роботою з інформаційною моделлю, під якою розуміються організовані відповідно до певної системи правил і передані на засоби індикації відображення реального становища.

Стандарт розглядають також як інструмент нормування облікової діяльності, як організаційно-правову норму [8, с. 29], називають його нормоутворюючим фактором [10, с. 118]. Інформаційні аспекти стандартизації бухгалтерського обліку можуть бути важливими в тій мірі, в якій інформація стандарту є комплексом норм здійснення тих або інших дій, заходів, зокрема з організації обліку.

Стандартизація на рівні підприємств може розглядатись як результат конкретної роботи нормуючого характеру, виконаної на основі досягнень науки, техніки, практичного досвіду і прийнятої компетентною організацією. Виконання стандартизації на рівні підприємств зближує офіційну стандартизацію з фактичною, згладжує розходження між ними.

Підвищення складності і різноманітності методів облікової діяльності, організаційних форм обліку створює потребу у їх відповідному упорядкуванні

через систему стандартизації. Це є передумовою формування належних умов їх адекватного вибору та компетентного застосування професіоналами у сфері бухгалтерського обліку.

Стандартизація обліку створює передумови для підвищення впорядкованості організації обліку, поліпшення його керованості. Ефективність процесу стандартизації залежить від **правильного визначення об'єктів, критеріїв, напрямів стандартизації, вимог**, що підлягають регламентації в стандартах.

Під об'єктом стандартизації, як правило, розуміють сферу або галузь застосування стандартів, при цьому вимоги або напрями стандартизації конкретизують параметри об'єкта стандартизації, показують, що саме підлягає регламентації в стандарті. У бухгалтерському обліку об'єктами стандартизації можуть бути представлені традиційні ділянки обліку або облікові завдання.

Процедура вибору об'єктів і напрямів стандартизації є досить складною, вченими не розроблено чітких алгоритмів вирішення завдань стандартизації у різних сферах економічної діяльності, зокрема вибору об'єктів, черговості стандартизації, технічного, організаційного, правового рівня впровадження стандартів, визначення видів вимог, що мають бути регламентовані. Для вирішення взаємних проблем стандартизації доцільно застосовувати неформальні методи аналізу, спрямовані на упорядкування процедури вибору і підвищення достовірності і якості результатів.

Стандартизація бухгалтерського обліку з позиції Качора І.М., Палія В.Ф. повинна охоплювати такі **об'єкти** [8, с. 29]: методи організації обліку; технологію обліку, включаючи порядок складання документів і реєстрів, відповідність їх вимогам законодавства, процедури первинної обробки даних, проведення інвентаризації; взаємини між виконавцями через встановлення правил ділового спілкування між структурними підрозділами підприємства; здійснення нагляду за виконанням вимог законодавства і стандартів.

Обліковий стандарт характеризується ознаками моделі, оскільки виконує функцію обстеження і створення образу об'єкта, що стандартизується. Стандарт-документ, таким чином обумовлює зручність, швидкість, якість сприйняття інформації в процесі професійних дослідницьких дій, за допомогою чого обліковець здійснює управління своєю поведінкою.

Основними властивостями і характеристиками облікових стандартів як регулятивних документів є такі:

- 1) призначені для нормування об'єкта;
- 2) мають регулятивну природу;
- 3) є обов'язковими для виконання;
- 4) забезпечують дотримання вимог законності облікових розпоряджень;
- 5) забезпечують виконання вимоги комплексності, оскільки є взаємопов'язаними між собою;
- 6) мають цілеспрямований характер;
- 7) володіють мінімальною надмірністю даних, компактні і зручні у використанні;
- 8) містять новизну в інформації, що дозволяє зменшувати невизначеність при вирішенні облікових завдань;
- 9) дозволяють в явному вигляді здійснювати процес оцінки ефективності управляючих дій;
- 10) сприяють організації і проведенню зовнішнього контролю ведення бухгалтерського обліку.

Використання стандартів в бухгалтерському обліку забезпечує можливість суворого нормування облікової праці шляхом розробки трудових матеріальних і організаційних нормативів, зокрема

трудоим нормативом є рекомендована кількість бухгалтерів на підприємствах з відповідною чисельністю працюючих та рівнем комп'ютеризації облікових робіт [5].

Аналіз сучасної теорії і практики ведення бухгалтерського обліку дозволяє виділити такі **підходи до облікової стандартизації**:

1) *автоматизований підхід* – розподіл складних облікових операцій на прості для їх максимального спрощення і доведення їх виконання до автоматизму (забезпечує приріст продуктивності до певного порогового рівня з наступною стабілізацією продуктивності або її зниженням);

2) *груповий підхід* – колективна організація виконання комплексу облікових операцій (діяльність кожного працівника базується на точних правилах колективної роботи, які задаються стандартами);

3) *процесний підхід* – передбачає розробку стандартів виконання господарських процесів, які визначають відповідні дії облікових фахівців (облікові операції залежать від характеру проходження господарського процесу – нормальний, з порушенням технічних норм, з покращанням технічних норм);

4) *правовий підхід* – ґрунтується на визначенні місць та об'єктів відповідальності з наступною організацією аналітичного обліку за такими місцями (стандартизація обліку впливає з правових умов та наслідків, що обумовлюють зміни у стані і русі об'єктів відповідальності).

В окремих працях можна побачити критичні зауваження відносно використання автоматизованого і групового підходів до облікової стандартизації. Так, Шапошников А.А. вказує, що підхід, заснований на застосуванні автоматизованої рефлексорної праці, є характерним для великих централізованих бухгалтерій з високим ступенем спеціалізації працівників на виконанні окремих операцій [10, с. 115-116]. Критикуючи цей підхід, вчений натомість зауважує на позитивному впливі колективного розподілу праці при стандартизації організації бухгалтерського обліку.

Процесний підхід може застосовуватись на підприємствах, на яких чітко виділяються окремі процеси. Це чітко прослідковується у виробничій сфері, де мають місце відносно самостійні процеси постачання сировини і матеріалів, виробництва, продажу готової продукції, а також науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки, діяльність обслуговуючих підрозділів, функціонування закладів соціальної сфери.

Правовий підхід принесе корисні результати для суб'єктів господарювання, в діяльності яких чітко виділити окремих процесів неможливо, але разом з тим є особи, відповідальні за досягнення певних господарських результатів – понесення витрат, отримання доходів, фінансових результатів, здійснення інвестицій.

Враховуючи природу стандартів як нормативних документів, а також їх науково-методологічне походження, **стандарт бухгалтерського обліку** слід розглядати як багатоваріантну інформаційну модель оптимізації процесів організації та виконання процедур збору, обробки та зведення даних про об'єкт бухгалтерського обліку.

Спроби стандартизувати організаційні аспекти супроводжували бухгалтерський облік з початку ХХ ст. У 20-х рр. ХХ ст. К. Адамецьки пропонував здійснювати нормалізацію методів обчислення собівартості продукції без їх галузевої належності.

Особлива увага зверталась на те, що відповідне угруповання різних типів виробництв дозволяє встановити від декількох до півтора десятка методів обчислення собівартості для цих груп. При цьому загальний метод обчислення собівартості продукції, встановлений для будь-якої групи, може ефективно використовуватись у кожному виробництві, що входить до цієї групи.

Характер багатоваріантності обліковий стандарт набуває внаслідок ускладнення методологічного забезпечення бухгалтерського обліку. Згідно із "законом необхідного різноманіття", введеним у кібернетиці, різноманітність множини виходів системи, якщо вона мінімальна, може бути зменшена лише за рахунок відповідного збільшення різноманітності, якою володіє регулятор. Це означає, що неможливо створити прості системи управління складними об'єктами.

У галузі бухгалтерського обліку подібні висновки були зроблені Ч. Гаррісоном про те, що тільки складна система обліку може бути адекватною складним умовам господарювання сучасних крупних промислових підприємств [3, с. 60].

Багатоваріантність стандартів бухгалтерського обліку відповідає складності господарських процесів, що підлягають обліковому відображенню. Разом з тим закон необхідного різноманіття може носити суб'єктивний характер, оскільки вибір варіанту моделі обліку того чи іншого об'єкта залежить від тих завдань, які ставить перед системою обліку управлінський персонал.

Характер і типи управлінських цілей і задач визначають структуру інформації, яка є основою для розробки проектів і прийняття рішень системою управління. Глибина розробки сукупності даних про об'єкти управління, методи оцінки активів і зобов'язань, підходи до обліку витрат і визначення фінансових результатів утворюють практично унікальну модель системи бухгалтерського обліку на кожному господарюючому суб'єкті.

Облікова стандартизація при цьому дозволяє звести множину можливих варіантів організації і ведення бухгалтерського обліку до мінімально можливої кількості, обрати з безлічі методів обліку ті, що є оптимальними для конкретних видів економічної діяльності або форм організації бізнесу.

Також слід відмітити важливу роль стандартизації обліку у приведенні до порівнянного вигляду звітну інформацію, що подається широкому колу зовнішніх користувачів, оскільки при виборі облікової політики інтереси зовнішніх користувачів враховуються найменше.

В системі опосередкування взаємовідносин суб'єкт-об'єкт управління за аналогією до фізичних і кібернетичних процесів стандартизація бухгалтерського обліку відіграє роль модулятора системи облікової обробки даних (рис. 1). У відповідності до передбачених стандартами методів і процедур видозмінюється система обліку, яка в процесі модуляції відіграє роль передавача змінених даних від їх носія (облікового об'єкта) до їх користувача (управлінського персоналу).

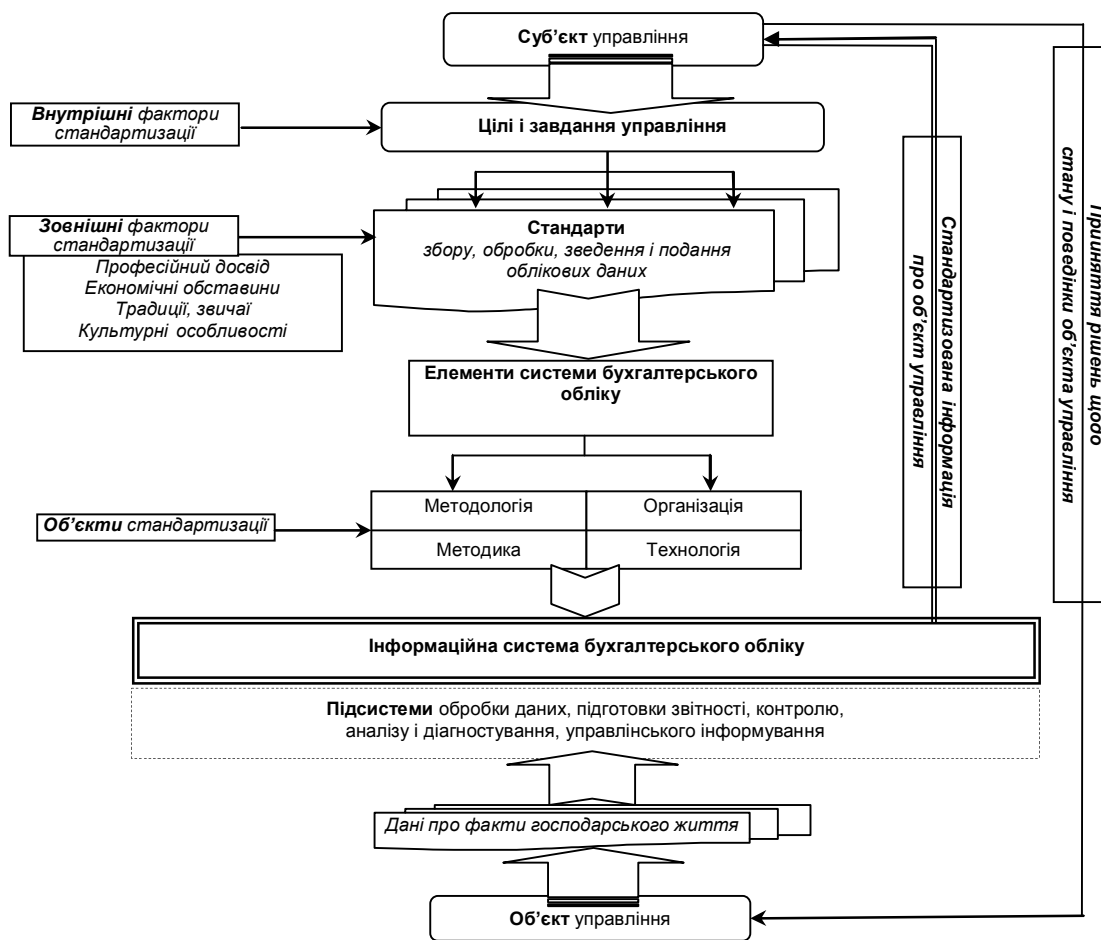


Рис. 1. Стандартизація бухгалтерського обліку в системі опосередкування взаємовідносин суб'єкт-об'єкт управління

Фактори впливу на процес стандартизації можна умовно поділити на внутрішні і зовнішні по відношенню до підприємства.

Зовнішні фактори стандартизації включають умови, в яких розробляються стандарти організації і ведення обліку, підготовки та подання звітності: професійний досвід в сфері бухгалтерського обліку, економічне макросередовище, політичні інтереси, національні і регіональні програми економічного розвитку, традиції, звичаї і культурні особливості країни.

Внутрішні фактори стандартизації обумовлюють характер вибору варіативних складових облікових стандартів управлінським персоналом господарюючого суб'єкта і визначаються передусім цілями та завданнями управління.

Розвиток національних стандартів може відбуватись і деталізуватись на рівні підприємства у формі внутрішніх нормативних документів уніфікуючого характеру.

Серед основних **об'єктів стандартизації** на рівні господарюючого суб'єкта є елементи системи бухгалтерського обліку, серед яких облікова методологія, методика бухгалтерського відображення фактів господарського життя, організація обліку і технологія його ведення.

В інформаційній системі бухгалтерського обліку функціонують підсистеми обробки даних, підготовки звітності, контролю, аналізу і діагностування, управлінського інформування, які забезпечують приведення інформації про факти господарського життя до зручної для сприйняття форми управлінським персоналом. Стандартизована інформація про об'єкт управління передається управляючій системі, в якій відбувається прийняття рішень щодо стану і поведінки об'єкта управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження можливостей використання стандартизації бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень дозволило отримати такі висновки:

1. Стандартизація обліку створює передумови для підвищення впорядкованості організації обліку, поліпшення його керованості. Ефективність процесу стандартизації залежить від правильного визначення об'єктів, критеріїв, напрямів стандартизації, вимог, що підлягають регламентації в стандартах.

2. Основними властивостями і характеристиками облікових стандартів як регулятивних документів визначено такі: призначені для нормування об'єкта; мають регулятивну природу; є обов'язковими для виконання; забезпечують дотримання вимог законності облікових розпоряджень; забезпечують виконання вимоги комплексності, оскільки є взаємопов'язаними між собою; мають цілеспрямований характер; володіють мінімальною надмірністю даних, компактні і зручні у використанні; містять новизну в інформації, що дозволяє зменшувати невизначеність при вирішенні облікових завдань; дозволяють в явному вигляді здійснювати процес оцінки ефективності управляючих дій; сприяють організації і проведенню зовнішнього контролю ведення бухгалтерського обліку.

3. Аналіз сучасної теорії і практики ведення бухгалтерського обліку дозволив виділити такі підходи до облікової стандартизації: автоматизований (максимальне спрощення і доведення до автоматизму виконання облікових операцій), груповий (колективна організація виконання комплексу облікових операцій), процесний (розробка стандартів виконання господарських процесів, які визначають відповідні дії

облікових фахівців), правовий (визначення місць та об'єктів відповідальності з наступною організацією аналітичного обліку за такими місцями).

4. Враховуючи природу стандартів як нормативних документів, а також їх науково-методологічне походження, визначено поняття стандарту бухгалтерського обліку як багатоваріантної інформаційної моделі оптимізації процесів організації та виконання процедур збору, обробки та зведення даних про обліковий об'єкт.

5. Обґрунтовано роль процесів стандартизації бухгалтерського обліку як модулятора системи облікової обробки даних в системі опосередкування взаємовідносин суб'єкт-об'єкт управління. У відповідності до передбачених стандартами методів і процедур видозмінюється система обліку, яка в процесі модуляції відіграє роль передавача змінених даних від їх носія (облікового об'єкта) до їх користувача (управлінського персоналу).

Враховано наявність зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на процес стандартизації бухгалтерського обліку. Зовнішні фактори стандартизації включають умови, в яких розробляються стандарти організації і ведення обліку, підготовки та подання звітності: професійний досвід в сфері бухгалтерського обліку, економічне макросередовище, політичні інтереси, національні і регіональні програми економічного розвитку, традиції, звичаї і культурні особливості країни. Внутрішні фактори стандартизації обумовлюють характер вибору варіативних складових облікових стандартів управлінським персоналом господарюючого суб'єкта і визначаються передусім цілями та завданнями управління.

Основними об'єктами стандартизації на рівні господарюючого суб'єкта є елементи системи бухгалтерського обліку, серед яких облікова методологія, методика бухгалтерського відображення фактів господарського життя, організація обліку і технологія його ведення.

Список використаної літератури:

1. Азрилян А.Н. Большой экономический словарь. – 4-е изд. доп. и перераб. / А.Н. Азрилян. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
2. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
3. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта [пер. с англ.] / Ч. Гаррисон. – Л.-М.: Техника управления, 1931. – 298 с.
4. Костюк П.А. Бухгалтерский словарь / П.А. Костюк. – Минск, Высшая школа, 1971. – 160 с.
5. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269.
6. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Ред кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с.
7. Науменко В.І. Словник термінів ринкової економіки / В.І. Науменко. – К.: Глобус, 1996. – 288 с.
8. Палий В.Ф. Инструкции и стандарты / В.Ф. Палий, Качор И.М. // Бухгалтерский учет. – 1980. – № 10. – С. 29-32.
9. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
10. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. Монография / А.А. Шапошников. М.: Финансы и статистика, 1982. – 142 с.

ШИГУН Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- моделювання інформаційних систем та системи підтримки прийняття рішень;
- вивчення взаємозв'язків між системою управління підприємством та підсистемами бухгалтерського обліку та господарського контролю