

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ПРОЦЕДУРИ ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ: АДАПТАЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО СУЧАСНИХ УМОВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*Запропоновано напрями врегулювання комунікаційної взаємодії
економічних агентів за допомогою комунікаційної облікової політики*

Постановка проблеми. Функціонування підприємства в конкурентному середовищі зумовлює необхідність використання системного підходу до його інформаційної безпеки. Враховуючи те, що однією із систем генерації інформаційного продукту на підприємстві є система бухгалтерського обліку, в рамках забезпечення інформаційної безпеки бізнес-одиниці в цілому, до даної системи повинен застосовуватися комплекс процедур щодо захисту від несанкціонованого доступу до інформації, що надходить в облікову систему, створюється в її межах та передається з неї; захисту від модифікації змісту облікової інформації як продукту даної системи у обліковому повідомленні та уникнення затримок при її (його) передачі в ході комунікаційного обміну. Результатом змін у середовищі функціонування вітчизняних підприємств є необхідність появи облікової комунікаційної політики як інструменту стандартизації та координування комунікаційного процесу та забезпечення інформаційної безпеки в частині облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичним та методологічним проблемам організаційних комунікацій присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, однак місце бухгалтерського обліку як системи інформаційно-комунікаційного типу розглядається фрагментарно. Так, Н.А. Єрмакова досліджувала специфіку комунікаційних процесів між компонентами економічного простору управлінського обліку, що конструюється та тим простором, що реконструюється [1, с. 41]. В.Г. Крючков здійснив дослідження комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи та спрямування інформаційних потоків в її межах [2] без врахування специфіки міжсистемних та зовнішніх відносно системи обліку комунікацій та не наведення врегулювання даного процесу на загальнодержавному рівні у вигляді відповідного нормативного акту та на рівні суб'єкта господарювання у вигляді внутрішньо-фірмового стандарту.

Мета дослідження. Теоретично обґрунтувати доцільність врегулювання комунікаційної взаємодії економічних агентів за допомогою комунікаційної облікової політики

Викладення основного матеріалу дослідження. Формування облікової комунікаційної політики підприємства є доцільним із використанням змішаного підходу (централізовано-децентралізованого) до організації бухгалтерського обліку, враховуючи специфічні фактори впливу на процес облікової комунікації, що притаманні певній бізнес-одиниці.

При цьому регулювання обліковими комунікаціями повинно бути спрямоване на задоволення як комунікаційних потреб підприємства в цілому, так і персоналізованих суб'єктів запиту. Облікова комунікаційна політика підприємства забезпечує регламентацію процесу управління елементами облікової комунікаційної мережі, виходячи із формалізованих комунікаційних зв'язків.

Необхідність розробки облікової комунікаційної політики підприємства зумовлює вирішення групи концептуальних проблем. Зокрема, ідентифікації сутності, змісту облікової комунікаційної політики, значення даної політики як для мікро-, так і макrorівня в частині інформаційного забезпечення запитів відповідних суб'єктів та уникнення асиметрії інформації, а також для забезпечення економічної безпеки підприємства в частині інформаційної складової.

Окреслені проблемні питання будуть вирішені із застосуванням загальнонаукових методів пізнання, зокрема аналізу та синтезу, історичного методу, методів порівняння та моделювання.

Комунікаційна облікова політика в системі бухгалтерського нормативного регулювання, зокрема, та системи нормативного регулювання в цілому має дуалістичний зміст, виступаючи як елементом централізованого регулювання комунікаційної взаємодії підприємства із інститутами зовнішнього середовища, так і засобом децентралізації комунікаційних зв'язків підприємства.

Базою розробки комунікаційної облікової політики підприємства є нормативні акти України вищих ієрархічних рівнів відносно суб'єктного рівня (т. то нормативних актів, що розробляються безпосередньо на підприємстві та носять нормативний характер).

Виходячи із дуалістичного регламентаційного характеру комунікаційної облікової політики доцільним є закріплення базових положень у відповідному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку та формування варіативної складової, яка не суперечить задекларованим нормам у даному стандарті безпосередньо у внутрішньо-фірмовому стандарті щодо комунікаційної облікової політики підприємства.

Дані нормативні документи призведуть до чіткої регламентації комунікаційної взаємодії підприємства при якій системі бухгалтерського обліку відводиться роль як комутатора, так і реципієнта, чіткого санкціонування доступу різних груп користувачів до облікових даних, дотримання принципів комунікаційного процесу як основи уникнення модифікації, викривленого розкриття та затримки передачі облікового повідомлення на запит реципієнта.

Предмет даного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Комунікаційна облікова політика" розкриває процедурну сторону формування та затвердження комунікаційної облікової політики. Формування комунікаційної облікової політики описує етапність побудови організаційних комунікацій облікового типу підприємством, а також описує процедуру погодження та внесення змін до сформованих положень підприємством. Зміст вищезгаданого положення (стандарту) є варіативною частиною, наповнення якої залежить від специфіки суб'єкта господарювання.

Доцільність нормативного закріплення процедури формування та затвердження комунікаційної облікової політики на державному рівні є необхідною базою для уникнення негативних проявів асиметрії облікової інформації та "інформаційного голоду" заінтересованих груп осіб, враховуючи їх статус до можливого одержання даних, що становлять комерційну таємницю.

Виокремлення в нормативному регулюванні Положення про комунікаційну облікову політику як на макро-, так і мікро-рівнях повинно підпорядковуватися загальній стратегії уряду відносно бухгалтерського обліку.

Дворівневе прописування комунікаційної облікової політики забезпечить виконання завдань бухгалтерського обліку, зокрема щодо інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру економічними агентами і, що важливо, усунення асиметрії облікової інформації (мікро- та макrorівень) та інформаційне забезпечення розрахунку макропоказників (рис. 1).

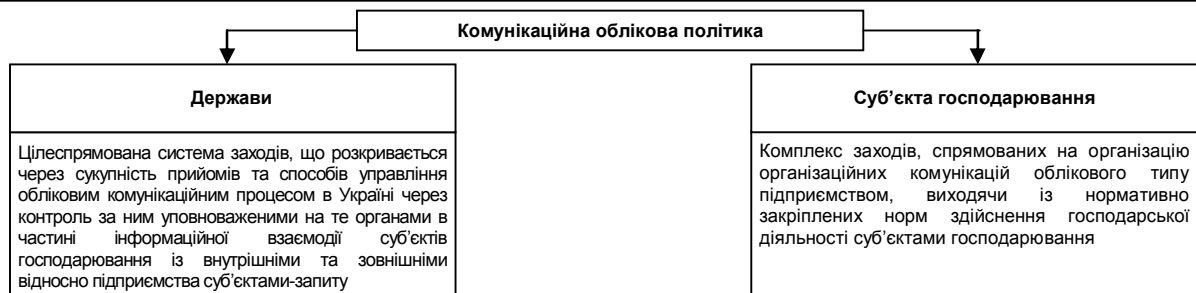


Рис. 1. Дуалістична природа комунаційної облікової політики

Вважаємо, що сутність комунаційної облікової політики на макрорівні полягає у її розгляді як цілеспрямованої системи заходів (сукупність прийомів та способів) з управління обліковим комунаційним процесом в Україні через контроль за ним уповноваженими на те органами в частині інформаційної взаємодії суб'єктів господарювання із внутрішніми та зовнішніми відносно підприємства суб'єктами-запиту. Метою комунаційної облікової політики на загальнодержавному рівні є активізація комунаційних процесів економічних агентів.

Комунаційна облікова політика покликана на вирішення блоку завдань мікро- та макрорівневого значення як основи подолання антагоністичних інформаційних інтересів учасників комунаційної взаємодії (рис. 2).

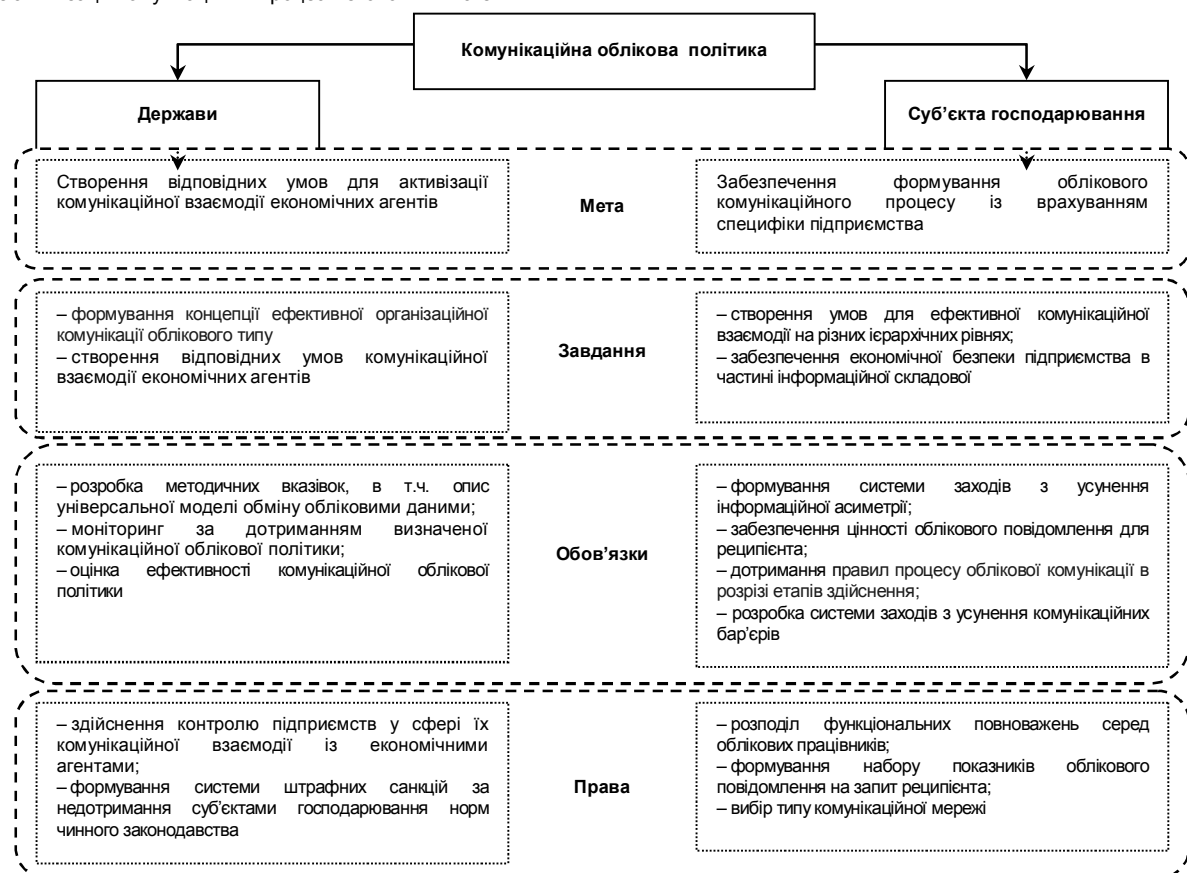


Рис. 2. Модель комунаційної облікової політики у сучасних економіко-соціальних умовах господарювання

Метою комунаційної облікової політики на макрорівні є створення відповідних умов для активізації комунаційної взаємодії економічних агентів. Завдання, що повинна виконувати комунаційна облікова політика на макрорівні у сучасних економіко-соціальних умовах господарювання – наступні: 1) формування концепції ефективної організаційної комунації облікового типу; 2) створення відповідних умов комунаційної взаємодії економічних агентів.

На основі мети та сформуованих завдань комунаційної облікової політики, визначено обов'язки, що покладуються на державу та права при її реалізації.

При реалізації комунаційної облікової політики на державу покладаються наступні обов'язки:

1. *Розробка методичних вказівок, в т.ч. опис універсальної моделі обміну обліковими даними.* Дане завдання реалізується шляхом розробки пакету

нормативних актів та документів методичного характеру, які б описували принципи та правила комунаційного облікового процесу, опис моделі облікової комунаційної взаємодії; напями розкриття інформації щодо комунаційної облікової політики суб'єкта господарювання.

2. *Моніторинг за дотриманням визначеної комунаційної облікової політики.* Даний обов'язок спрямований на постійний контроль за дотриманням комунаційної облікової політики підприємством в частині обов'язкових та варіативних положень як основи повного та оперативного забезпечення інформаційних запитів реципієнтів, подолання антагоністичних інтересів економічних агентів, які є суб'єктами комунаційної взаємодії через усунення асиметрії облікової інформації, базуючись на забезпечення її цінності при формуванні облікового повідомлення.

3. *Оцінка ефективності комунікаційної облікової політики.* На основі реалізації контрольних процедур відносно суб'єкта господарювання з приводу дотриманням ним закріпленої комунікаційної облікової політики здійснюється її оцінка та визначається ефективність загальнодержавної політики, що може виражатися через перелік параметричних показників та експертних оцінок:

- вчасність подання облікового повідомлення у формі відповідних форм бухгалтерської зв'язності;
- інформаційна задоволеність реципієнтів;
- підвищення достовірності обчислення макроекономічних показників на підставі облікової інформації та ін.

Держава має наступні права при реалізації комунікаційної облікової політики на загальнодержавному рівні:

1. *Здійснення контролю підприємств у сфері їх комунікаційної взаємодії із економічними агентами.* Державний контроль орієнтований на дотримання прав суб'єктів комунікаційної взаємодії та мінімізацію інформаційної асиметрії.

2. *Формування системи штрафних санкцій за недотримання суб'єктами господарювання норм чинного законодавства.* Розробка систем штрафних санкцій за уникнення від надання або надання викривленого облікового повідомлення на запит реципієнта, що сформований у відповідності до норм чинного законодавства.

У зв'язку з цим комунікаційну облікову політику на макrorівні можна ідентифікувати як інструмент інформаційного захисту економічних агентів, які є суб'єктами комунікаційної взаємодії, що поживляє процес усунення інформаційної асиметрії.

Комунікаційна облікова політика, задекларована на загальнодержавному рівні носить обов'язковий характер, а суб'єкт господарювання може обирати різні підходи до організації комунікаційного процесу облікового типу із сукупності запропонованих, базуючись на виділених принципах, моделі облікової комунікаційної взаємодії.

Виходячи із новизни комунікаційної облікової політики необхідним є формування теоретичних та практичних засад її формування, напрями розкриття положень, задекларованих в ній, порядок її модифікації, шляхом внесення змін суб'єктом господарювання.

Зупинимось на структурі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Комунікаційна облікова політика".

Структура даного Положення (стандарту) розкриває загальні положення, процедуру формування комунікаційної облікової політики та порядок розкриття інформації щодо неї.

Процедура формування комунікаційної облікової політики ґрунтується на описі універсальної моделі обміну обліковими даними як у внутрішньосистемному, міжсистемному, зовнішньому рівнях та формування бухгалтерської звітності як форми облікового повідомлення, що є основою для комунікаційної взаємодії реципієнта та комутатора, з дотриманням вимог інших нормативних актів.

Модель облікової комунікаційної взаємодії є шестирівневою.

Перший рівень первинний передбачає прийом даних, зафіксованих в первинних документах, що надходять від контрагентів зовнішнього середовища та суб'єктів внутрішнього середовища відносно підприємства. З даного рівня можлива передача вхідних даних без їх обробки, т. то без застосування елементів методу бухгалтерського обліку відносно вхідних даних.

На даному рівні можуть формуватися запити від системи бухгалтерського обліку до рівнів представлення вхідних даних щодо уточнення, дублювання та якості вхідної в систему інформації. На даному рівні система бухгалтерського обліку відповідає не лише за генерування облікової інформації, а й передачу службової інформації планового, контрольного та аналітичного характеру.

Рівень кодування передбачає обробку даних та представлення їх у формі облікового повідомлення, що сформоване на запит відповідного реципієнта. При цьому обирається оптимальний набір показників, які позбавляли надання зайвої, нерелевантної інформації, яка перетворюється на шум для суб'єкта-запиту.

На даному рівні також здійснюється переспрямування запиту реципієнта іншій підсистемі управління, за умови що система бухгалтерського обліку не може сформувати облікове повідомлення на сформований запит.

Враховуючи, те що найбільш оптимальним є організація комунікаційної мережі за типом "колесо" на даному рівні здійснюється зміна вхідного формату планових, контрольних та аналітичних даних у потрібну форму, що дозволяє надавати трансформовані дані у потрібній формі облікового повідомлення, а також структурування вхідних даних для наступного їх кодування.

За допомогою подвійного запису відбувається шифрування частини вхідної інформації із використанням відповідних рахунків синтетичного та аналітичного обліку.

Сеансовий рівень. На даному рівні здійснюється персоніфікація права на передачу та одержання облікового повідомлення із відповідним змістовним наповненням.

Маршрутний рівень передбачає вибір оптимального маршруту проходження облікового повідомлення між системою бухгалтерського обліку, яка є комутатором, та реципієнтом. При цьому враховується завантаженість каналів, формалізація зв'язків обміну.

Транспортний рівень відповідає за достовірність передачі облікового повідомлення реципієнту, повноту висвітлення інформації згідно сформованого запиту та уникнення дублювання інформації з різних підсистем управління. За умови недержання облікового повідомлення реципієнтом відбувається його повторна передача. Здійснюється зворотний зв'язок, що свідчить про прийнятність змісту облікового повідомлення або незадоволеність суб'єкта-запиту.

Рівень перекодування. На даному рівні здійснюється змістовне перекодування облікового повідомлення із врахуванням зауважень реципієнта та враховуючи ідентифікований рівень доступу до облікової інформації визначений на сеансовому рівні або відмова у представленні облікової інформації, за умови, що вона містить компонент комерційної таємниці і не підлягає розголошенню даному суб'єкту-запиту.

Вважаємо, що під комунікаційною обліковою політикою на мікрорівні слід розуміти комплекс заходів, спрямованих на організацію організаційних комунікацій облікового типу підприємством, виходячи із нормативно закріплених норм здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання.

Метою комунікаційної облікової політики мікрорівня є забезпечення формування облікового комунікаційного процесу із врахуванням специфіки підприємства.

Сучасні економічні умови господарювання зумовлюють необхідність орієнтації комунікаційної облікової політики на виконання наступних завдань:

1. Створення умов для ефективного комунікаційної взаємодії на різних ієрархічних рівнях.

2. Забезпечення економічної безпеки підприємства в частині інформаційної складової.

Суб'єкт господарювання при провадженні комунікаційної облікової політики має як права, так і обов'язки.

При реалізації комунікаційної облікової політики підприємство повинно виходити із наступних обов'язків:

1. *Формування системи заходів з усунення інформаційної асиметрії.* Облікова політика підприємства, орієнтована на прописування комунікаційного процесу обміну обліковим повідомленням, враховуючи формування його змісту, орієнтованого на мінімізацію викривлення його змісту, як вході формування, передачі та інтерпретації суб'єктом-запиту.

2. *Забезпечення цінності облікового повідомлення для реципієнта.* Формування облікового повідомлення, виходячи із моделі об'єкту управління, що забезпечить цінність облікової інформації суб'єктом, що її обробляє та приймає на її основі відповідні управлінські рішення.

3. *Дотримання правил процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення.* Здійснення комунікаційного облікового процесу із дотриманням правил (персоніфікація генерування інформації; дотримання економічної безпеки в розрізі її інформаційної складової; обмеження

завантаженості каналу обміну; вибір оптимального каналу передачі облікового повідомлення; оптимізація потоків облікової інформації; пріоритетність формування облікового повідомлення; оптимізація та структурування дій типу прийом-передача-прийом; забезпечення зворотного зв'язку щодо сприйняття облікового повідомлення; врахування комунікаційних бар'єрів) є основою якості комунікаційного процесу.

4. *Розробка системи заходів з усунення комунікаційних бар'єрів.* Вибір напряму подолання негативного впливу комунікаційних бар'єрів, притаманних даному суб'єкту господарювання.

Права суб'єкта господарювання при здійсненні комунікаційної облікової політики полягають у наступному:

1. *Розподіл функціональних повноважень серед облікових працівників.* Прописування функціональних обов'язків облікових працівників в їх посадових інструкціях, задля чіткого виконання функцій, покладених на систему бухгалтерського обліку.

2. *Формування набору показників облікового повідомлення на запит реципієнта.* На це впливає як чинне законодавство, так і статус економічного агента, що виступає суб'єктом-запиту. Облікові працівники формуючи облікове повідомлення повинні уникати того, щоб його змістове наповнення створювало шум для даного суб'єкта запиту, враховуючи при цьому, що для іншого суб'єкта запиту дана інформація може бути релевантною.

3. *Вибір типу комунікаційної мережі.* Детально питання щодо вибору типу комунікаційної мережі та наукове обґрунтування даного вибору.

Чітке розмежування між державою та підприємством їх прав та обов'язків щодо комунікаційної облікової політики дозволить уникнути негативного прояву антагоністичних інтересів економічних агентів та усунення негативного впливу інформаційної асиметрії.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Для уникнення інформаційної асиметрії та подолання антагоністичності інтересів економічних агентів, які виступають учасниками комунікаційного обміну інформацією в т.ч. обліковою державі необхідно сформувати чітку комунікаційну облікову політику.

2. Комунікаційна облікова політика має дуалістичний характер прояву централізовано-децентралізованого нормативного регулювання коумнікаційної взаємодії економічних агентів.

Концептуальні проблеми щодо даного виду взаємодії економічних агентів запропоновано вирішувати шляхом: дотримання принципів організації бухгалтерського обліку в ході формування та реалізації облікового комунікаційного процесу; базування процедури формування комунікаційної облікової політики на

шестирівневій моделі облікової комунікаційної взаємодії (первинний, кодування, сеансовий, маршрутний, транспортний та рівень перекодування); самостійно розробляти ті положення комунікаційної облікової політики, які потребують врахування виключно притаманних для суб'єкта господарювання факторів впливу на процес облікової комунікації.

3. У сфері комунікаційної облікової політики нормативно необхідно закріпити за державою та підприємствами як обов'язки, так і права.

Обов'язки, що покладаються на державу: розробка методичних вказівок, в т.ч. опис універсальної моделі обміну обліковими даними; моніторинг за дотриманням визначеної комунікаційної облікової політики та оцінка ефективності комунікаційної облікової політики.

Обов'язки, що покладаються на підприємство: формування системи заходів з усунення інформаційної асиметрії; забезпечення цінності облікового повідомлення для реципієнта; дотримання правил процесу облікової комунікації в розрізі етапів здійснення та розробка системи заходів з усунення комунікаційних бар'єрів.

Права держави: здійснення контролю підприємств у сфері їх комунікаційної взаємодії із економічними агентами; формування системи штрафних санкцій за недотримання суб'єктами господарювання норм чинного законодавства.

Права підприємства: розподіл функціональних повноважень серед облікових працівників; формування набору показників облікового повідомлення на запит реципієнта; вибір типу комунікаційної мережі.

Список використаної літератури:

1. *Ермакова Н.А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М.: Экономика, 2005. – 296 с. 2. *Крючков В.Г.* Теоретико-методологическое исследование современных моделей информационной учетно-налоговой системы и концепция коммуникационного взаимодействия ее элементов – Москва: Финпресс, 2009. – 112 с.

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

Наукові інтереси:

– проблеми облікового забезпечення процесу управління.

Стаття надійшла до редакції 16.10.11 р.