

Отрицательные факторы влияния, обуславливающие слабость гостиничного сектора в Республике Беларусь, сдерживающие развитие гостиничного бизнеса и формирующие в итоге несбалансированность спроса и предложения при рассмотрении с позиции международных операторов и потенциальных инвесторов представляют собой позитивный тренд, привлекая их и позволяя извлекать значительные выгоды ведения бизнеса при практическом отсутствии конкурентов на новом рынке. Необходимо отметить тот факт, что будущее индустрии гостеприимства Республики Беларусь лежит также и в плоскости создания национальных гостиничных цепей, так как в условиях здоровой конкурентной борьбы имеются значительные возможности повышения качества предоставляемых услуг и снижения на них цен. Концепция национальной гостиничной цепи не должна замыкаться на столичном гостиничном рынке. Имеются возможности развития малых гостиниц в областях (например, в рамках концепции агро- и экотуризма) с последующим объединением их в гостиничные цепи. Доля объектов данного формата в условиях западного гостиничного бизнеса достигла 70 % от общего количества объектов гостиничного бизнеса. Они не требуют больших капиталовложений и характеризуются быстрой окупаемостью.

*А.В. Бунь, магистр экон. наук  
УО «БГЭУ», (г. Минск)*

## **СТАНДАРТИЗАЦИЯ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА В ОРГАНИЗАЦИИ**

В единой системе хозяйственного учета организации важное место принадлежит бухгалтерскому учету, представляющему собой одну из наиболее действенных форм контроля за сохранностью и движением имущества. Этот тезис подтверждается тем, что производственный процесс организации всегда подвержен наблюдению за совершаемыми хозяйственными операциями, подвергается измерению и регистрации, сопоставлению полученных результатов с показателями по плану. Контроль, основанный на документах, отражающих совершающиеся факты хозяйственной жизни, позволяет не только выявлять перерасход, потери, нарушения, злоупотребления, но и предупреждать подобные негативные явления. Это придает контрольной функции бухгалтерского учета особую ценность.

Достижение поставленных перед каждым хозяйствующим субъектом основных целей должно быть обеспечено соблюдением хозяйственной дисциплины и порядка всеми участниками хозяйственных процессов – их подразделениями, должностными лицами, рядовыми исполнителями. Бухгалтерский контроль играет важную роль в обеспечении рационального использования ресурсов, предотвращении попыток разного рода злоупотреблений. Между тем на протяжении своего развития бухгалтерский контроль, по различным причинам, не полностью выполнял задачи, вытекающие из самой организации и управления производством. Рост хищений, нарушений и злоупотреблений, совершаемых с использованием возможностей бухгалтерского учета, свидетельствует о слабости контроля в первичном его звене. Это требует существенного усиления контрольных функций бухгалтерского учета.

В настоящее время вопросы развития бухгалтерского контроля находится в центре внимания учетной науки. При этом особую актуальность представляют вопросы исследования базиса бухгалтерского контроля и его связи с бухгалтерским учетом.

Бухгалтерский контроль в основном носит предварительный и текущий характер. Причем в последнее время принято считать, что первостепенное значение должно принадлежать предварительному и текущему контролю, направленному на пресечение фактов необоснованного расхода финансовых ресурсов и нерационального использования имущества организации. Предварительный контроль в бухгалтерском учете осуществляется до совершения фактов хозяйственной жизни с целью предупреждения возможных финансовых и других нарушений и злоупотреблений. Текущий контроль осуществляется в процессе выполнения фактов хозяйственной деятельности организации. При этом основной задачей такого контроля является выявление отклонений в процессе выполнения работ с целью принятия необходимых мер по устранению негативных фактов и закреплению положительного опыта. Текущий контроль представляет собой средство оперативного систематического контроля конкретных фактов хозяйственной жизни организации, которые не требуют применения сложных методик и выполняются для предотвращения недостатков [1, с. 17-20].

Проведенное нами исследование интеграции предварительного, текущего и последующего контроля в систему элементов метода бухгалтерского учета позволило сформулировать вывод о неспособности эффективной реализации контрольной функции бухгалтерского учета при симбиозе приемов и способов предварительного, текущего и последующего контроля и элементов метода бухгалтерского учета в общем виде. Это предопределило необходимость поиска более адекватных современным условиям путей ее реализации с целью обеспечения действенного контроля на всех этапах хозяйственного процесса.

Стандартизация выступает важным инструментом регламентации и регулирования в системе экономических отношений. Стандартизацию можно рассматривать как «...деятельность по установлению технических требований в целях их всеобщего и многократного применения в отношении постоянно повторяющихся задач, направленная на достижение оптимальной степени упорядочения в области разработки, производства, эксплуатации (использования), хранения, перевозки, реализации и утилизации продукции или оказания услуг» [2]. Объектом стандартизации могут выступать «...продукция, процессы ее разработки, производства, эксплуатации (использования), хранения, перевозки, реализации и утилизации или оказания услуг» [2], а также специальные документы, процедуры, действия и деятельность.

Экономическая роль стандартизации выражается в обеспечении условий для достижения оптимальной степени упорядочения действий, деятельности, процедур, результатом чего является повышение степени соответствия продукции, процессов, услуг их функциональному назначению, а также устранения барьеров в международной торговле, содействие научно-техническому сотрудничеству между странами мира.

Процесс стандартизации предусматривает разработку стандартов — совокупности типовых требований к методам и процедурам организации и ведения определенно-го вида деятельности [3, с. 133].

В бухгалтерском учете стандартизация является важным инструментом приведения системы учетной обработки информации в соответствие с требованиями законодательства, соблюдение которого выступает объектом финансового контроля. Разно-

образе направлений стандартизации в учетной сфере определяет целый ряд проблем, связанных с теоретико-методическим обоснованием исходных положений и определения механизма стандартизации бухгалтерского учета.

Стандартизации бухгалтерского учета как инструмента регламентационного воздействия на процесс определения параметров обработки информации о фактах хозяйственной жизни уделяется недостаточно внимания отечественными и зарубежными авторами. Большинство из них рассматривают стандартизацию в аспекте подготовки финансовой отчетности по требованиям МСФО (Д.А. Панков, А.П. Михалкевич, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевская, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, О.И. Соснаускене, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Б.Е. Нидлз и др.).

Проблемы стандартизации в области учета и его организации впервые были исследованы Ч. Гаррисоном. Исследователь придерживался позиции абсолютной унификации выполнения всех учетных операций, что позволяло избежать индивидуально-субъективного суждения бухгалтеров [4, с. 60-77]. Ч. Гаррисон ввел понятие стандарта в учетную сферу, отмечая, что стандартизация в учете должна базироваться на научной организации труда с установлением четких и научных стандартных норм учетной работы и замене рутинных приемов четко разработанными методами и точными исчерпывающими инструкциями по технике выполнения учетных операций.

Стандартизация учета создает предпосылки для повышения упорядоченности организации учета, его прозрачности с позиции финансового контроля. Использование стандартов в бухгалтерском учете способствует установлению нормирования учетной работы путем применения нормативов численности работников, занятых бухгалтерским учетом и финансовым обеспечением деятельности организаций [5].

Учитывая природу стандартов как нормативных документов, а также их научно-методологическое происхождение, **стандарт бухгалтерского учета можно определять как формализованную модель оптимизации учетного процесса, а также пошаговую регламентацию действий всех его участников.** Вследствие этого основными объектами стандартизации на уровне хозяйствующего субъекта могут выступать следующие элементы системы бухгалтерского учета: организация учетного процесса, учетная методология и методика, технология осуществления учетных работ.

По нашему мнению, система стандартизации учетного процесса субъекта хозяйствования должна включать в себя пакет внутренних стандартов бухгалтерского учета, содержащих руководства, инструкции, методические разработки, пособия и другие обязательные к применению документы. Их можно разделить на три уровня:

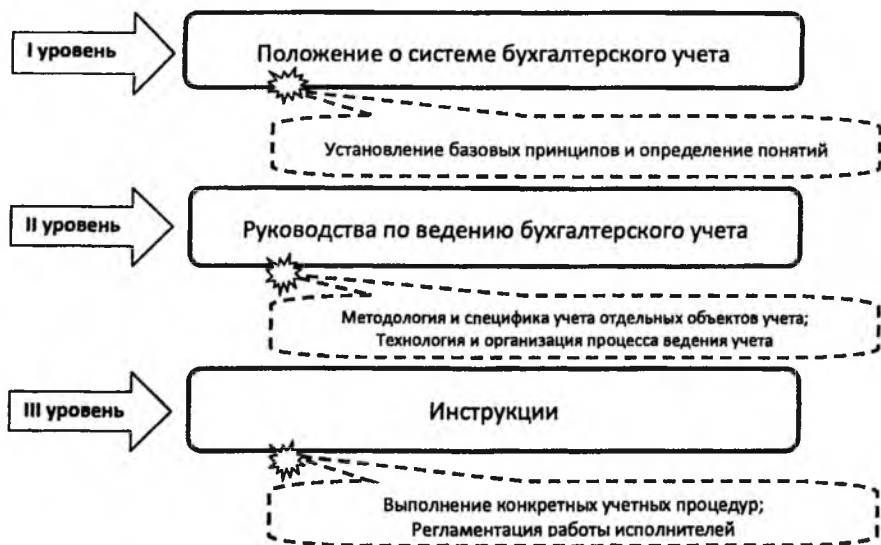
*I уровень:* положение о системе бухгалтерского учета;

*II уровень:* руководства по ведению бухгалтерского учета;

*III уровень:* инструкции (см. рисунок).

Это деление отражает скорее не иерархию документов, поскольку они друг другу не подчинены, а их значимость и уровень детализации.

Наиболее важным и общим является положение «О системе бухгалтерского учета». Этот документ первого уровня формализует, прежде всего, методологическую работу бухгалтерии. Он устанавливает: краткое описание и основные требования к составлению документов, входящих в систему ведения бухгалтерского учета; описание главных принципов классификации и группировки объектов учета; глоссарий (словарь) с перечнем терминов и их определений, используемых в руководствах по ведению бухучета и в должностных инструкциях; глоссарий может быть как отдельным документом, так и приложением к данному Положению.



### Система стандартизации учетного процесса организации

Примечание – Источник: собственная разработка автора

Руководства занимают второй уровень стандартов и расписывают весь процесс ведения бухгалтерского учета субъекта хозяйствования. Их можно подразделить на две группы: 1) документы, в которых отражают способы формирования информации об объектах учета (руководства по бухгалтерскому учету, руководство по бухгалтерской отчетности); 2) документы, в которых расписана организация функционирования финансовой службы субъекта хозяйствования (руководства по организации ведения бухгалтерского учета).

Руководства по бухгалтерскому учету целесообразно разрабатывать по отдельным элементам учета и отчетности – активам, обязательствам, капиталу, доходам и расходам в разрезе объектов и процессов бухгалтерского учета.

Руководства должны иметь стандартную структуру и состоять из: общих положений; ссылок на нормативные акты; правил и условий признания объектов в учете; оценки объектов (первоначальная стоимость, изменение, оценки и т.д.).

Содержание руководств по бухгалтерскому учету должно быть снабжено типичными хозяйственными операциями и корреспонденцией счетов по ним. В приложениях к руководствам допустима конкретизация по отдельным объектам учета. Например, в приложении «Учет расчетов с персоналом по оплате труда» рационально раскрыть специфику учета: отдельных видов начислений (например, оплата труда работников по повременной системе, оплата труда работников по сдельной системе и т.д.); отдельных видов удержаний (например, удержания подоходного налога с учетом различных вариантов вычетов, удержания алиментов и сумм по исполнительным листам судебных органов и т.д.); отдельные виды выплаты (например, выплата наличными или посредством зачисления на карт-счета в банке, выплата продукцией предприятия или в иной натуральной форме и т.д.).

Отдельно следует утвердить «Руководство по бухгалтерской отчетности», установив в нем требования к составу и формам отчетности, применяемых субъектом хозяйствования, с указаниями по их заполнению, в частности по консолидированной отчетности и отчетности по требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

К группе руководств, посвященных ведению бухгалтерского учета, относится и учетная политика субъекта хозяйствования.

Руководства по организации ведения бухгалтерского учета должны раскрывать: цели, задачи и функции бухгалтерской службы; организационную структуру бухгалтерии; порядок взаимодействия отдельных участков службы; порядок взаимодействия бухгалтерии с другими подразделениями субъекта хозяйствования; правила документирования хозяйственных операций; организацию документооборота, порядок хранения первичных документов и регистров бухгалтерского учета.

Примерами положений по организации учета могут быть «Положение о бухгалтерской службе», «Положение об организации первичного учета», «Положение о документообороте» и т.д.

Положения по организации ведения бухгалтерского учета занимают особое место во всей системе стандартизации учетного процесса. В настоящее время при осуществлении финансового контроля и обнаружении различного рода нарушений действующего законодательства практически всегда ответственность за их допущение несут главный бухгалтер и руководитель организации. При этом далеко не все виды учетных работ выполняет непосредственно бухгалтерская служба субъекта хозяйствования. В этом смысле положения по организации ведения бухгалтерского учета позволяют документально разграничить виды работ между структурными отделами организации, а внутри отделов закрепить индивидуальную ответственность за конкретными сотрудниками по осуществлению определенных видов учетных работ. Это позволяет сместить субъективную ответственность главного бухгалтера за все без исключения учетные работы и объективно закрепить их за реальными исполнителями, что, безусловно, будет положительно сказываться на добросовестности выполнения последними своих должностных функциональных обязанностей.

Документы третьего уровня — это инструкции, которые формализуют конкретные операции в учетной работе бухгалтерской службы. В отличие от документов второго уровня, они регламентируют деятельность работников только бухгалтерской службы. Инструкции можно подразделить на: регламенты бухгалтерского учета (по отдельным объектам), содержащие пошаговый алгоритм действий для каждого исполнителя (например, «Регламент бухгалтерского учета по отражению в учете поступления и выбытия основных средств», «Регламент бухгалтерского учета по расчету амортизационных отчислений» и т.д.); должностные инструкции сотрудников бухгалтерской службы.

Документы третьего уровня выступают продолжением разграничения ответственности среди сотрудников субъекта хозяйствования. Они позволяют персонализировать ее среди работников бухгалтерии за выполненные учетные процедуры. В результате должностные инструкции перестанут носить формальный характер, каковыми они зачастую являются во многих организациях на сегодняшний день. Каждый счетный работник при выполнении различных операций будет нести ответственность за

правильность их выполнения, а не перекладывать подсознательно ее на главного бухгалтера.

Внедрение трехуровневой системы документирования при осуществлении стандартизации учетного процесса и укрепления на ее основе контрольной функции бухгалтерского учета субъектов хозяйствования позволит:

1) формализовать методологический аспект и обеспечить логическую стройность всей системы бухгалтерского учета (Положение «О системе ведения бухгалтерского учета»);

2) добиться соблюдения требований нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету со стороны работников бухгалтерской службы, сделать технологию учета более рациональной, снизить трудоемкость учетных работ (Руководства по бухгалтерскому учету, Руководство по бухгалтерской отчетности). Процесс стандартизации учетных работ предполагает комплексный подход со стороны руководства, что неизбежно затронет все структурные подразделения и таким образом будет достигнуто единообразие порядка учета всей организации;

3) гармонизировать работу бухгалтерии с другими подразделениями организации, персонализировать ответственность исполнителей различных отделов за формирование и представление необходимых документов в бухгалтерию (Руководства по организации ведения бухгалтерского учета);

4) регламентировать (пошагово) деятельность учетных работников, повысить их ответственность и исключить дублирование обязанностей (Регламенты бухгалтерского учета (по отдельным объектам), Должностные инструкции сотрудников).

## Литература

1. Алибеков, Ш.И. Концепция современной бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Ш.И. Алибеков ; ГОУ ВПО «Российская правовая академия» Министерства юстиции Рос. Федерации. — Казань, 2009. — 42 с.
2. Основные термины и их определения // ГОССТАНДАРТ - официальный сайт Государственного комитета по стандартизации Республик Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа : <http://www.gosstandart.gov.by/ru-RU/Sys-tech-1-terminu.php>. — Дата доступа : 08.03.2011.
3. Шигун, М.М. Стандартизация бухгалтерского учета в системе принятия управленческих решений / М.М. Шигун // Вестник Житомирского государственного технологического университета. — 2009. — № 2. — С. 133—138.
4. Гаррисон, Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / пер. с англ. Б. Вакмап : под ред. и с пред. Ю.О. Любовича. — М. : «Техника управления», гос. тип. изд. «Ленингр. правда» в Лгр., 1930. — 299 с.
5. Об утверждении Межотраслевых нормативов численности работников, занятых бухгалтерским учетом и финансовым обеспечением деятельности коммерческих организаций : постановление Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 14 нояб. 2006 г., № 143 // АПС «БИЗНЕС-ИНФО», версия 2.0.0.68 [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2010.