

УДК 657.01

Хорунжак Н. М.

## ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ І ЇХ РОЗВИТОК

*Анотація.* Розглянуто перспективи розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ відповідно до нових економічних відносин і вимог ринкової економіки. Обґрунтовано нові функції та визначено їхні основні характеристики.

*Ключові слова:* бюджетні установи, функції бухгалтерського обліку

Horunzhak N.

## THE FUNCTIONS OF ACCOUNTING OF BUDGET-FUNDED ORGANIZATIONS AND ITS DEVELOPMENT

*Summary.* In the article the prospects of development of functions of record-keeping of budgetary establishments are considered in accordance with new economic mutual relations and requirements of market economy. New functions are grounded and their basic descriptions are certain.

*Keywords:* budget-funded organizations, the functions of accounting.

### 1. Вступ

Забезпечити можливості надання якісної медичної допомоги та послуг в Україні – одне з ключових завдань держави. Однак прагнення ство-

рити належні умови не завжди досягають мети. Об'єктивними причинами кризового становища галузі, безумовно, є фінансова нестабільність та відстала матеріально-технічна база. Загальноеконо-

мічні тенденції вітчизняної системи господарювання накладають відбиток на соціальні аспекти життя населення, а тому показники охорони здоров'я в нашій країні надзвичайно низькі. Аналіз чинників впливу дає підстави стверджувати, що найдешевшим і найефективнішим з них є поліпшення організації бухгалтерського обліку та розширення його функцій відповідно до сучасних умов. Найочевиднішими такими умовами є розвиток нових інформаційних технологій, зростання ролі інформаційних ресурсів у забезпеченні прийняття оперативних управлінських та особистісних рішень, формування відкритих і закритих електронних баз даних, мережі Інтернет, що здатні визначати позицію й впливати на дії користувачів. Важливою умовою є також активна діяльність для створення професійних галузевих комп'ютерних систем.

## 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемність вирішення питань розвитку функцій бухгалтерського обліку нині лежить у площині наукових пошуків. Причому дослідження стосуються переважно матеріального виробництва. Зокрема, ці питання розглянуто в працях Ф. Ф. Бутинця, І. О. Гури, Б. І. Валусєва, Г. П. Журавля, Г. Г. Кірейцева, В. О. Осмятченка, М. С. Пушкаря, Я. В. Соколова, В. В. Сопка та інших. Зважаючи на спільність основ теорії бухгалтерського обліку у виробничій та бюджетній сферах, підходи вказаних авторів слід враховувати та науково осмислювати.

## 3. Мета статті і постановка завдання

Мета дослідження полягає у формуванні теоретичної концепції та обґрунтуванні доцільності розширення функцій бухгалтерського обліку відповідно до тих нових наукових, технічних й економічних умов, у яких функціонують суб'єкти галузі охорони здоров'я. Основою досягнення вказаної мети може слугувати виконання таких завдань: оцінювання підходів дослідників до цієї проблематики; визначення позиції стосовно функцій обліку в бюджетних установах (зокрема медичних), які б відповідали сучасним потребам управління.

## 4. Виклад основного матеріалу

У теорії бухгалтерського обліку велика роль відводиться його функціям та їхньому впливу на інформацію й дані, відображенні цією системою. Ф. Ф. Бутинець до функцій бухгалтерського обліку зараховує "формування інформаційного потоку про кругообіг засобів; виявлення результатів господарської діяльності; регламентацію господарських операцій, що відображаються, контроль за станом майна та його джерел. Ці функції дозволяють сформулювати наступне визначення: наука про бухгалтерський облік вивчає стійкі, конкретні прояви діючих економічних законів, що повторюються в умовах різних форм господарювання; розробляє на цій основі шляхи, методи і способи забезпечення кількісного відображення стану і руху засобів та зобов'язань, результатів діяльності, збереження власності, регламентації правових норм щодо здійснення обліку, контролю та режиму економіки" [1, с. 21–22].

Як бачимо, Ф. Ф. Бутинець розглядає функції бухгалтерського обліку з погляду не лише прак-

тичної діяльності, а й науки. Такий підхід важливий і відображає сучасні об'єктивні потреби й закономірності. Завдяки обґрунтуванню позиції про можливість використання науки бухгалтерський облік щоб удосконалити відображення стану та руху господарських засобів і джерел їх формування, забезпечується поліпшення результатів діяльності суб'єктів господарювання. І. О. Гура сформулювала значно вужчий перелік функцій бухгалтерського обліку, до якого увійшли такі складові: інформаційна (облікова); обліково-контрольна; обліково-аналітична [3, с. 4]. Трохи іншою є позиція російського науковця Л. І. Вороніної. Серед функцій бухгалтерського обліку вона виділяє інформаційну, планову, контрольну, аналітичну функції та функцію зворотного зв'язку [2, с. 18–20]. Правомірність виокремлення функцій зворотного зв'язку пов'язана з процесом здійснення управління суб'єктом на базі інформаційної системи, основою якої є дані бухгалтерського обліку.

У монографії Г. Г. Кірейцева обґрунтовано необхідність змістовнішого бачення можливостей методу обліку в реалізації його функцій та відображенні змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів, потребу в істотному поліпшенні якості облікової інформації, забезпеченні високого наукового рівня підготовки фахівців з бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Цей аспект проблем пов'язаний з підвищенням ролі суб'єктів облікової діяльності у розв'язанні фінансових та суто управлінських завдань [6, с. 5]. Г. Г. Кірейцев достатньо детально характеризує функції бухгалтерського обліку й класифікує їх на внутрішні та зовнішні (рис. 1).

Зовнішні функції відповідно до позиції Г. Г. Кірейцева впливають на об'єкти бухгалтерського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, котрі постійно розвиваються [6, с. 42]. Велику увагу науковець приділяє науково-пізнавальній функції, приєднуючи її з проблемою визначення кінцевих фінансових результатів, яка у зв'язку зі змінами в економічних і правових відносинах ускладнюється й потребує високого методологічного рівня всієї системи бухгалтерського обліку. Розвиток нової науково-пізнавальної функції обліку уможливиться за умови процедурного підходу щодо розкриття взаємозв'язку економічних дій та їхньої сутності, із використанням ЕОМ, статистичних методів, а також застосуванням нової його методології [6, с. 42]. Достатньо детально досліджує функції бухгалтерського обліку в умовах упровадження інформаційних технологій В. О. Осмятченко. Він цілком справедливо вважає, що в сучасних умовах "...є необхідність подальшого дослідження концептуального апарату теорії бухгалтерського обліку, а саме його функцій за умов сполучення з інформаційними технологіями" [9, с. 163]. Критично оцінивши позиції різних авторів та зробивши власні узагальнення, цей науковець обґрунтовує доцільність уведення до переліку функцій функції зворотного зв'язку. За основу такого твердження

взято зв'язки, які виникають в автоматизованій системі бухгалтерського обліку. Для бюджетних установ, зокрема медичних, це також актуально. На сьогодні переважна більшість суб'єктів охорони здоров'я використовує програмні продукти для автоматизованого ведення бухгалтерського обліку. Заміна ручної форми на автоматизовану значно розширює функціональну спрямованість обліково-аналітичної діяльності.

регулюванні порядку ведення бухгалтерського обліку та його невизнанні як науки загалом. З цього приводу зазначимо, що авторська позиція збігається з думкою більшості українських науковців про визначальну роль і місце бухгалтерського обліку в системі економічних наук і необхідність його розвитку. Отже, науково-пізнавальна функція повинна входити до переліку облікових функцій у бюджетних установах, оскільки використовуючи її,



Рис. 1. Функції бухгалтерського обліку згідно з позицією Г. Г. Кірейцева [6, с. 42]

З огляду на це слушним з погляду бухгалтерського обліку як науки, є те, що Г. Г. Кірейцев виокремлює його науково-пізнавальну функцію. Попри дискусійність вказаного підходу, зазначимо, що потрібні подальші дослідження розглядуваної позиції. Обґрунтування цього слугує культурне обговорення доцільності наукових пошуків за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)" загалом. Висловлюється думка, що доцільно об'єднати дослідження за низкою спеціальностей в один напрям "Економіка і підприємництво", основана на тезі про відсутність практичного (експериментального) зразка результату дослідження, жорсткому законодавчому

можна забезпечити подальшу модернізацію й удосконалення бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління.

Отже, дослідження наукових та інших джерел дає підстави стверджувати, що в економічній літературі [4, с. 71; 10, с. 25–26] активно дискутується проблематика функцій бухгалтерського обліку. При цьому не рекомендується ототожнювати функцію інформаційної системи бухгалтерського обліку з функціями системи бухгалтерського обліку як науки і як виду практичної діяльності [4, с. 71]. Не заперечуючи вказаного підходу загалом, варто зазначити, що для бюджетних установ крім їхньої специфіки (котра впливає на завдання і

принципи) в умовах сьогодення характерна зміна потреб управління. Відповідно до неї доцільно розглядати і розвиток функцій обліку як інформаційної системи. Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, І. О. Кондратюк, В. В. Петруніна [5, с. 8] вважають, що як система контролю за використанням бюджетних коштів бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує три функції: управлінську, контрольну, інформаційну.

Певна парадоксальність цього переліку полягає у розгляді управлінської функції як функції

оцінка (аналіз) вихідних даних і подальших його результатів.

Отже, рекомендації щодо розвитку функцій бухгалтерського обліку варто розглядати у поєднанні з функціями аналізу. Розроблена в цьому контексті схема функцій обліку та аналізу має враховувати можливі впливи на них зовнішнього й внутрішнього середовища, об'єктивні технічні досягнення в галузі опрацювання інформації тощо (рис. 2).



**Рис. 2. Розвиток функцій обліку та аналізу відповідно до вимог управління установами охорони здоров'я, що фінансуються з бюджету**

бухгалтерського обліку. Це почасти суперечить класичній теорії, згідно з якою саме облік є однією з функцій управління, а не навпаки. Проте для бюджетних установ, видатки яких суворо контролює Держказначейство та його відділення, твердження Р. Т. Джоги, Л. М. Сінельник, І. О. Кондратюк, В. В. Петруніної є цілком обґрунтованим. Бухгалтерський облік у цьому контексті справді виконує управлінську функцію, оскільки слугує механізмом виконання розпоряджень і, одночасно, дозволяючи основою здійснення тієї чи іншої операції, пов'язаної з витратанням грошових коштів. Своєчасність та ефективність управлінських рішень (у нашому випадку ієрархічно вищого управлінського та контролюючого органу) прямо пропорційна до точності, коректності, законності та доцільності інформації, яка подається на розгляд. Окрім цього, невід'ємним атрибутом прийняття управлінського рішення є

Відповідно до визначених на рис. 2 нових складових слід розглядати можливості подальшої модернізації обліку та аналізу, які б не суперечили чинному законодавству й забезпечували досягнення мети – виконання кожної із функцій.

Н. М. Малога стосовно соціальної функції стверджує, що "розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб" [7, с. 112]. З урахуванням цього соціальна функція бухгалтерського обліку в галузі охорони здоров'я полягає у: сприянні можливості отримати високоякісне медичне обслуговування усім, без винятку, верствам населення; забезпеченні належного рівня якості за мінімальних затрат; досягненні збалансованості потреби у медичних кадрах і послугах. Для виконання цієї функції треба розробити показники соціального характеру та сформулювати науково-обґрунтовану методологію їх обліку.

Прогнозна функція, яку в літературі з бухгалтерського обліку в бюджетних установах не виокремлюють [5], притаманна йому методологічно, починаючи з того часу, коли почали складати кошториси. У них відображають планові дані, а самі кошториси вважають основними плановими документами, на підставі яких, бюджетні установи отримують фінансове забезпечення. В сучасних економічних умовах значно розширюється спрямованість цієї функції в галузі охорони здоров'я. Загострення конкуренції вимагає формування у системі обліку інформації не лише щодо усіх явищ, процесів і операцій, котрі відображаються документально та через бухгалтерські рахунки. В обліку повинні враховуватися також усі ті істотні події, котрі використовуються у різноманітності моделей управлінських рішень. Окрім того, призначення обліку трансформується також у забезпечення максимально точного прогнозування діяльності медичної установи, яке б враховувало не лише внутрішні передумови, а й вплив зовнішнього середовища. Прогнозна функція бухгалтерського обліку достатньо ефективно реалізується завдяки використанню засобів і програмних продуктів автоматизації обліку. Частково завдяки цьому розвивається й креативна та оптимізаційна функція.

Джерела прийняття рішень, отримані за допомогою такої інформаційної системи, як бухгалтерський облік, можна сформувати з використанням сучасних технологій. Автоматизовані системи обробки інформації мають позиціонуватися з урахуванням потреб усього управлінського циклу, а не забезпечувати лише фрагментарні аспекти. Зважаючи на це, достатньо актуальним є твердження Я. М. Николаїчука, якого можна зарахувати до фундаторів теорії джерел інформації про те, що "питання моделювання інформаційних процесів є одним з ключових при створенні, реорганізації та вдосконаленні розподілених комп'ютерних систем і завжди піднімається при викладенні теоретичних основ джерел інформації та інформаційних процесів" [8, с. 30].

Відповідно, функції бухгалтерського обліку, як основа формування автоматизованої інформаційної системи, адаптованої до потреб управління медичними установами, повинні бути спрямовані на забезпечення виконання управлінських завдань у межах конкретної (визначеної) зональної області. У системі інформаційного забезпечення управління, що використовується нині, застосовуються оперативні контури під час підготовки даних для управління. Як правило, це збірка даних з різних бухгалтерських документів, узагальнена у вигляді таблиці MS Excel. Дані для складання такого документа можна ввести автоматично, за допомогою ручного набору, а також формувати, поєднуючи інформацію комбінованим способом. Попри гнучкість (програма дає змогу самостійно додавати чи вилучати рядки та графи), такий підхід є громіздким і довготривалим. Тому треба враховувати ризик несвочасності подання інформації або її застарілість для прийняття управлінського рішення.

Я. М. Николаїчук, розглядаючи питання джерел інформації звертає увагу на те, що саме узагальнена теорія дає змогу істотно підвищити функціональні можливості програмно-інформаційного забезпечення комп'ютерних систем збирання, обробки, передавання даних та керування складними об'єктами. "Рух інформації в системах управління, як правило, характеризується складністю і розгалуженістю. Жодна з функцій управління не може забезпечувати підтримки заданих параметрів системи без налагоджених і постійних потоків інформації. Організаційна структура інформації являє собою невід'ємну органічну систему управління, що забезпечує комплексну та ефективну взаємодію всіх її компонентів та елементів" [8, с. 23–24]. Отже, функція зворотного зв'язку бухгалтерського обліку особливо активізується в умовах автоматизованих інформаційних систем. Для забезпечення ефективності у медицині її використання слід поширити на: об'єкти обліку й пов'язану з ними управлінську компонентну взаємодію; побудову матриці вхідних і вихідних параметричних характеристик, суміжної взаємодії об'єктів та даних; формування інформаційної бази, заснованої на логічно поєднаній системі показників згідно з наявними умовами і технологіями обробки інформації тощо. Управляючи установами охорони здоров'я на основі даних бухгалтерського обліку, необхідно звернути увагу на те, що в сучасних умовах важливо мати інформацію, здатну забезпечити розуміння та спонукати до дій.

Так проявляється основна філософська сутність креативності обліку. Причому справедливим є твердження про зміну позицій атрибутів інформації. Донедавна її розглядали як елемент інших об'єктів (людей, літературних та інших джерел тощо). Нині інформація стає самостійним об'єктом, а люди, матеріальні ресурси тощо стають її атрибутами. Зміна вектора ролі інформації в сучасному інформаційному просторі вимагає внесення відповідних коректив у підходи до її формування. Основою такого процесу може слугувати чітке окреслення проблематики потреб управління та створення адекватної йому інформаційної бази. До проблем можна зарахувати:

- забезпечення взаємозв'язку інформаційних ресурсів зі складовими елементами усіх процесів, що відбуваються під час надання медичних послуг;

- поліпшення можливостей інтерпретації даних структурних підсистем з метою прийняття рішень щоб забезпечити поєднання ресурсів і процесів;

- формування ефективної системи зворотних взаємозв'язків і засобів семантичної обробки інформаційних ресурсів;

- вишукування можливостей для того, щоб оптимізувати функціонування медичних установ і їхніх структурних підрозділів.

Зворотний зв'язок та використання автоматизованих інформаційних систем уможливають розвиток оптимізаційної функції бухгалтерського обліку. Для цього слід розробити алгоритм та побудувати модель завдання розроблення ідеального

плану діяльності медичної установи. Формалізоване його подання в поєднанні з можливостями задавання порівняльних параметрів, оперативно взятих з бази бухгалтерського обліку, дасть змогу контролювати рівень використання наявного потенціалу та формувати необхідні управлінські коригування. З цього випливає, що сучасну систему бухгалтерського обліку слід доповнити підсистемою управління нормуванням. Окрім цього, щоб вирішити питання побудови ідеального плану, треба накопичувати необхідну статистичну інформацію, яка мала б формуватися у підсистемі господарського обліку та слугувала б основою встановлення параметрів значень плану. В такому контексті оптимізаційна функція бухгалтерського обліку в умовах обмеженості ресурсів відіграватиме позитивну роль та зробить ефективнішою діяльність медичних установ, які отримують фінансове забезпечення у вигляді бюджетних коштів і коштів від надання платних послуг. Підставою такого твердження є те, що розроблення ідеального плану орієнтоване на запровадження в бюджетній сфері елементів нормативного обліку, метою якого є оптимізація витрат.

Критичне оцінювання ролі бухгалтерської інформації для потенційних споживачів медичних послуг, як і споживачів послуг усіх бюджетних установ загалом, свідчить про недостатнє використання інформаційної функції. Надзвичайно мало громадян (за винятком інформації про ціни на аналогічні послуги) приймають рішення що доцільно звернутися до вибраної медичної установи. Перешкодою у цьому є також територіальний принцип обслуговування населення, який поширюється на бюджетні суб'єкти господарювання. Однак ширше використання інформаційної функції саме для населення може відіграти суттєву роль у поліпшенні фінансового та матеріального становища установ охорони здоров'я.

### 5. Висновки

Розвиток теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ щодо розширення його функцій, як і усіх суб'єктів національної економіки загалом, зумовлений сучасними інформаційними технологіями, досягненнями інформатики та інших наук. Перспективи подальших досліджень і вирішення проблем розвитку функцій бухгалтерського обліку відповідно до економічних потреб та вимог полягають у тому, щоб створити основу формування ефективної бухгалтерської системи, що зможе забезпечити конкурентоздатність суб'єктів медичної галузі не лише на українському, а й на міжнародному ринку. Таке завдання актуалізує цей напрям наукових пошуків, адже його вирішення сприятиме

оптимізації системи управління в галузі охорони здоров'я, раціоналізації використання ресурсного забезпечення та підвищенню якості медичних послуг. Важливим цільовим вектором у цьому випадку є спрямування на те, щоб, завдяки розширенню облікових функцій, оптимізувати процеси підготовки та прийняття управлінських рішень. Успішність результатів залежить від комплексності й системності підходу до цього питання. Тому в перспективі необхідно розвивати математичну складову (показники), яка має документально відобразитись, а також напрями їх подальшого використання відповідно до обґрунтованих у теорії функцій бухгалтерського обліку.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с.
2. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Л. И. Воронина. – М.: Издательство ЭСКО, 2007. – 416 с.
3. Гура І. О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / І. О. Гура. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
4. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим підприємством: рівні формування та напрями використання / З. В. Гуцайлюк, Р. І. Мачуга // Вісник ЖДТУ. – № 3. – 2010. – С. 70–74.
5. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
6. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: монографія / Г. Г. Кірейцев – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
7. Мальога Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ...доктора економ. наук: 08.06.04 / Н. М. Мальога – Житомир, 2006. – 397 с.
8. Николайчук Я. М. Теорія джерел інформації: монографія / Я. М. Николайчук – Тернопіль: ТЗОВ "Терно-граф", 2010. – 536 с.
9. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко // Вісник ЖДТУ. – № 2 (52). – 2010. – С.163–166.
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, 1996. – 638 с.