

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Тернопільський національний економічний університет



До 50-річчя

**Тернопільського національного
економічного університету**

Н. М. ХОРУНЖАК

**ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ
У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В УМОВАХ
ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА**

Монографія

**Тернопіль
ТНЕУ
2013**

УДК 657
ББК 65.052.9(4 УКР) 247
X 82

Рецензенти:

- М. І. Горбійчук** – доктор технічних наук, професор, завідувач кафедри комп'ютерних систем та мереж Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу;
- З. В. Гуцайлюк** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;
- В. В. Сопко** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту ВНЗ “Університет економіки та права “Крок”

Рекомендовано Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол №8 від 29.05.2013 р.)

Хорунжак Н. М.

X 82

Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 248 с.

ISBN 978-966-654-333-5

Монографія висвітлює актуальні проблемні питання здійснення модернізації системи обліку бюджетних установ в умовах інформатизації суспільства. Приділено увагу теоретико-методологічним засадам обліку в бюджетних установах в умовах розвитку інформаційних технологій. Монографія призначена для науковців і студентів вищих навчальних закладів економічного профілю.

УДК 657

ББК 65.052.9(4 УКР) 247

ISBN 978-966-654-333-5

© Хорунжак Н. М., 2013

ЗМІСТ

ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ.....	13
1.1. Порівняльно-історичний метод у дослідженнях розвитку системи обліку.....	13
1.2. Етапи розвитку бухгалтерського обліку в історичному розмежуванні.....	15
1.3. Етапи розвитку обліку в бюджетних установах.....	17
1.3.1. Витоки зародження обліку в бюджетних установах.....	17
1.3.2. Етапи розвитку обліку в бюджетних установах згідно з логічним розмежуванням.....	19
1.4. Особливості періоду становлення обліку державних коштів у часи козацтва.....	21
1.5. Період розвитку системи соціалістичного обліку.....	23
1.5.1. Етапи розвитку системи соціалістичного обліку.....	23
1.5.2. Переваги й недоліки системи обліку пострадянських країн і країн з ринковою економікою.....	28
1.5.3. Характеристики системи обліку пірамідальної архітектури	32
1.6. Постмодернізаційний період розвитку обліку	35
1.7. Розробка етапів розвитку обліку в бюджетних установах за функціональним принципом.....	38
1.7.1. Основи класифікації етапів розвитку обліку за функціональним принципом.....	38
1.7.2. Етап зародження обліку з властивою йому контрольною функцією.....	38
1.7.3. Етап розвитку захисної функції обліку.....	41
1.7.4. Етап розвитку функції регулювання	42
1.7.5. Етапи становлення й розвитку оцінної та науково-пізнавальної функцій.....	44
1.7.6. Етапи зародження й розвитку оптимізаційної та аналітичної функцій обліку.....	48

1.8. Інформаційний аспект розвитку системи обліку бюджетних установ.....	52
1.8.1. Система обліку та її взаємозв'язок з розвитком математичних знань та основ інформатики.....	52
1.8.2. Основні тенденції та характеристики розвитку Інформатики та комп'ютерної техніки для потреб обліку.....	54
Висновок до 1 розділу.....	57
РОЗДІЛ 2. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І ЇЇ МОЖЛИВІ НАПРЯМИ...	59
2.1. Категорійне означення та сутність поняття модернізації системи обліку.....	59
2.2. Чинники модернізації обліку бюджетних установ.....	61
2.3. Нормативне регулювання напрямів модернізації системи обліку в бюджетних установах	66
2.3.1. Напрями модернізації обліку згідно з державною Стратегією.....	66
2.3.2. Напрями модернізації згідно з логічним розмежуванням.....	67
2.4. Базові напрями та складові модернізації обліку в бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства.....	68
2.4.1. Комп'ютеризація процесів обліку як основний напрям його модернізації.....	68
2.5. Проблематизм досягнення завдань модернізації обліку шляхом комп'ютеризації.....	69
2.5.1. Правове забезпечення обліку та документування в умовах комп'ютеризації.....	69
2.5.2. Специфіка суб'єктів бюджетної сфери та її вплив на модернізацію обліку.....	71
2.5.3. Моделювання як основа вирішення проблем досягнення завдань модернізації обліку в бюджетних установах.....	73
2.6. Зарубіжний досвід запровадження безпаперового документообороту.....	76
2.7. Впровадження “хмарних” технологій у систему обліку в бюджетних установах.....	77
Висновок до 2 розділу.....	79

РОЗДІЛ 3. ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ В УМОВАХ СИСТЕМНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА.....81

3.1. Системна трансформація управління бюджетними установами та її вплив на функції обліку.....	81
3.2. Функції системи обліку бюджетних установ в умовах інформатизації суспільства.....	82
3.2.1. Трансформація підходів до означення ролі функцій обліку в умовах інформатизації.....	82
3.2.2. Можливості та функціональність системи обліку.....	83
3.3. Наукові підходи до складу функцій системи обліку бюджетних установ.....	84
3.3.1. Аналіз наукових позицій щодо функцій обліку.....	84
3.3.2. Функціональна теорія К. Зайделя.....	85
3.4. Розвиток теорії функцій обліку у вітчизняній науковій думці.....	86
3.5. Розвиток теорії функцій в умовах інформатизації суспільства.....	89
3.5.1. Науково-пізнавальна, інформаційна та контрольна Функції та їхня трансформація в сучасних умовах.....	89
3.5.2. Соціальна функція обліку.....	90
3.5.3. Прогнозна функція обліку.....	91
3.6. Розвиток функцій обліку як інформаційної системи.....	92
3.6.1. Розвиток функцій обліку відповідно до вимог управління установами, що фінансуються з бюджету.....	92
3.6.2. Сигнальна функція обліку як складова системи управління фінансовими потоками.....	95
3.7. Напрями розширення функціональних можливостей обліку.....	95
3.7.1. Математична природа обліку як основа його удосконалення та розвитку функцій.....	95
3.7.2. Проблематика потреб управління та її вплив на напрями вдосконалення обліку як його інформаційної бази.....	97
Висновок до 3 розділу.....	99

РОЗДІЛ 4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ	101
4.1. Концептуальні основи розвитку теорії обліку	101
4.2. Конструктивні параметри виведення обліку на якісно новий рівень	106
4.3. Закони доцільності та ефективності проектування модернізованої системи обліку	109
4.3.1. Закон фрактальності оптимізації обліку	110
4.3.2. Закон максимальної результативності (ефективності) впровадження модернізованої системи обліку	111
4.3.3. Закон якості	115
4.3.4. Закон собівартості	117
4.4. Розвиток принципів обліку в умовах інформатизації	122
4.4.1. Об'єктивність розвитку принципів обліку в умовах інформатизації	122
4.4.2. Підходи українських науковців до уточнення переліку принципів обліку	122
4.4.3. Огляд основних підходів зарубіжних науковців до проблематики розвитку принципів обліку	126
4.5. Експлікація принципів обліку відповідно до теорії моделювання та математичного подання його об'єктів і процесів	128
4.5.1. Принцип еквівалентності	129
4.5.2. Принцип компактності	132
4.5.3. Принцип ефективності	133
4.6. Основні атрибути концепції формування модернізованої системи обліку	134
Висновок до 4 розділу	135
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА	137
5.1. Спільність рис галузей бюджетної сфери як основа формування оптимізованої системи обліку	137
5.2. Облік як складна інформаційна система	138
5.3. Облік як кібернетична система	141

5.3.1. Сутність обліку як кібернетичної системи.....	141
5.3.2. Структура системи обліку бюджетних установ та його завдання в умовах інформатизації.....	145
Висновок до 5 розділу	148
РОЗДІЛ 6. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	151
6.1. Категорія “інформаційні технології” та її законодавче визначення.....	151
6.2. Позичіонування інформаційних технологій у науковій літературі.....	152
6.3. Узагальнення терміна “інформаційні технології в бюджетній сфері”	154
6.4. Об’єктивність потреби розвитку інформаційних технологій обліку в бюджетних установах.....	155
6.5. Проблеми використання інформаційних технологій в обліку суб’єктів, які фінансуються з бюджету.....	157
6.6. Задачі та етапи комп’ютеризації обліку.....	160
6.7. Принципи модернізації обліку на базі комп’ютеризації.....	163
6.8. Розробка моделі практичної реалізації принципів модернізації системи обліку на основі комп’ютеризації.....	164
6.9. Алгоритм оцінки готовності бюджетної установи до модернізації обліку.....	167
6.9.1. Визначення переліку параметрів та етапи побудови формалізованої моделі стратегії впровадження модернізованої системи обліку.....	167
6.9.2. Оцінка рівня готовності бюджетної установи до реалізації стратегії модернізації обліку.....	168
6.9.3. Оцінка вартості реалізації стратегії модернізації.....	169
6.9.4. Оцінка ефективності модернізаційних заходів	170
6.9.5. Оцінка часових меж реалізації стратегії модернізації обліку.....	171
6.10. Специфіка джерел облікової інформації в умовах комп’ютеризації.....	173

6.10.1. Компоненти джерел облікової інформації	173
6.10.2. Фізичні та математичні компоненти	177
6.10.3. Віртуальна компонента	178
Висновок до 6 розділу	179
РОЗДІЛ 7. МЕТАІНФОРМАЦІЙНІСТЬ ОБЛІКОВИХ ДАНИХ В УМОВАХ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА.....	183
7.1. Поняття про метаінформацію та можливості її використання в обліковій системі бюджетних установ	183
7.1.1. Еволюція інформації	183
7.1.2. Вплив зовнішнього середовища на склад і потребу в інформаційних даних.....	185
7.1.3. Інформація в системі обліку бюджетних установ: основні аспекти.....	186
7.2. Зміна культурологічних характеристик облікової інформації залежно від можливостей технічного забезпечення	188
7.2.1. Реалізація функціоналу задачі “забезпечення якісної організації праці»: основні показники та характеристики облікової інформації.....	188
7.2.2. Функціонал задачі “досягнення високої якості послуг” і його складові.....	192
7.3. Проблематизм вирішення оптимізаційних задач обліку в галузі вищої освіти та охорони здоров’я та перспективи подальших наукових досліджень.....	194
Висновок до 7 розділу	197
ВИСНОВКИ	199
СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	205
ДОДАТКИ	225

ВСТУП

Сучасний стан інформаційного суспільства та його наступної фази – суспільства знань потребує кардинальної зміни та підвищення ефективності управління діяльністю бюджетних установ на базі більш широкого використання інформації, сформованої системою обліку. Відповідно до цього пошук його нової парадигми в умовах інформаційної революції є одним з найважливіших завдань, яке набуває глобальних масштабів. Більшість компонент інформаційного суспільства – це результат науково-технічних досягнень. Не є винятком і система обліку бюджетних установ.

Бурхливий розвиток інноваційних форм передавання, опрацювання та використання інформаційних ресурсів, виникнення нових економічних явищ і тенденцій у діяльності, а також базових засад побудови інформаційних моделей, має суттєвий вплив на його теорію та методологію. Зростання вимог до облікової інформації, що пов'язане не лише з внутрішніми потребами управління, а й визначається рядом інших чинників, у тому числі економічних (кризові явища, інфляція, глобалізація та ін.) і соціально-політичних (розвиток міжнародного співробітництва), потребує, в свою чергу, відповідної модернізації системи обліку бюджетних установ.

Характерними рисами сучасного функціонування останніх є висока динамічність, значна кількість суб'єктів та учасників, надзвичайно широкий перелік послуг, а також потреба в поширенні певних видів інформації з рекламною метою. Окрім того, інформаційно ємкою є сфера обліку та контролю руху й використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів. Динаміка розвитку обсягів діяльності бюджетних установ, свідченням чого є закладені у державних бюджетах обсяги їх власних надходжень, вказує на достатньо високий організаційний рівень та зростання якісних параметрів послуг, що надаються ними. Модернізація обліку бюджетних установ, як загалом і усіх інших

суб'єктів господарювання, в сучасних умовах потребує застосування більш радикальних підходів, аніж просто удосконалення. Зміна вимог системи управління, поява нових засобів комп'ютеризації, нові наукові відкриття в галузі математики, інформатики, теорії моделювання та в інших науках, тісно пов'язаних з системою обліку, зумовлюють виникнення абсолютно інноваційних напрямів її розвитку. Разом з цим, практика свідчить, що розглянуті суб'єкти мають ряд проблем, пов'язаних з необхідністю подолання рутинності облікових процесів, потребою оперативного отримання затребуваних дискретних даних, які у системі обліку не є такими, формування масивів показників у зручному для користувачів та управлінців форматі тощо.

Проблематика питань модернізації обліку активно дискутується в наукових публікаціях вітчизняних науковців Н. В. Борисової, Р. Т. Джоги, О. О. Дорошенко, Н. А. Лиско, В. М. Метелиці, С. В. Свірко, Н. І. Сушко та інших. Загалом науковці багато уваги приділяють стандартизації, уніфікації обліку (в тому числі на основі формування єдиного Плану рахунків), а також широкому використанню зарубіжного досвіду. Також достатньо широко висвітлюються у спеціальній фаховій літературі проблеми розвитку інформаційних технологій. Зокрема, теоретичними й практичними аспектами використання цих технологій в обліку займалися такі науковці, як О. С. Височан, А. Г. Загородній, С. В. Івахненко, О. В. Клименко, І. І. Матієнко-Зубенко, Т. А. Писаревська, Л. О. Терещенко, В. Д. Шквір та інші.

Проте зміни, що відбуваються в сучасній економіці, її нестабільність, специфічність виявів причинно-наслідкових зв'язків та особливості галузей діяльності потребують вирішення основного управлінського завдання – переведення системи обліку зі стаціонарної у квазістаціонарну, тобто таку, що здатна надавати інформацію не лише з метою контролю явищ і процесів, що

відбуваються чи відбулися, а й з ціллю прогнозування та уникнення негативних наслідків діяльності.

Незаперечним прогресивним чинником при цьому визнано застосування пристроїв, що полегшують і прискорюють процес виконання обчислень. Поширеною є думка, що причиною винайдення комп'ютера став розвиток математики та потреб статистики. Однак не менш вагомим рушієм прогресу у цьому випадку слід вважати розвиток економіки. Саме у цій сфері людського життя формуються великі масиви інформації, існують монотонні, часто повторювані обчислення, а це потребує широкого застосування новітніх інформаційних технологій і систем керування.

Загалом перелік існуючих проблем у питаннях інформаційного наповнення управління в бюджетних установах вимагає суттєвої модернізації облікової системи. Відповідно до цього розробка й подальша реалізація теорії модернізації обліку на базі його комп'ютеризації та розвитку функцій загалом дасть змогу успішно вирішити проблему забезпечення доцільної корисності та ефективності інформації, яка формується цією системою. Таким чином, вдосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень – обліку бюджетних установ на основі використання потужної математично обґрунтованої теорії – важливий напрям наукових пошуків, спрямованих на формування якісно нової модернізованої його системи.

Мета розробки теорії та методології обліку в умовах інформатизації суспільства полягає в обґрунтуванні й створенні його модернізованої системи, формуванні засад відображення облікових даних на базі застосування різних моделей подання джерел інформації, розробці алгоритмів і способів оперативної оцінки станів об'єктів обліку, в тому числі на основі широкого використання математичного інструментарію та досягнень інформатики.

Основний предмет наукового пошуку – розроблення моделей джерел облікової інформації та розв'язання задачі спрощення

алгоритмів формування вихідних даних на основі використання математичного апарату, а також пошук шляхів підвищення ефективності використання ресурсів за допомогою формування оптимізаційних моделей, що базуються на використанні даних обліку. Для системи управління отримання даних, адаптованих до запитів керівництва й орієнтованих на оптимізацію, – важливий важіль забезпечення ефективної діяльності бюджетних установ. Причому зазначимо, чим оперативнішим буде процес формування такої інформації, тим швидше керівні служби та посадові особи зможуть усувати можливі недоліки й прорахунки. В кінцевому варіанті це дасть змогу не лише підвищувати якісь послуг, які надаються, а й досягти економії бюджетних коштів, що в умовах їхньої дефіцитності особливо важливо. Позитивні результати дослідження полягають у застосуванні інформаційних моделей і законів економічної доцільності щодо вирішення проблем створення ефективної системи обліку. Ідеї, викладені в монографії, дають змогу розвивати його функції та розширювати інформаційне поле у напрямі прогнозування й передбачення результатів не лише щодо діяльності бюджетних установ, а й оцінки результатів модернізації облікової системи.

Монографічне дослідження є спробою теоретичного узагальнення обґрунтування розвитку теорії та методології обліку бюджетних установ на основі підходу, заснованого на засадах розвитку його математичної та технічної складових.

РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

1.1. Порівняльно-історичний метод у дослідженнях розвитку системи обліку

Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку досліджує багато вітчизняних і зарубіжних науковців [4; 10; 16; 17; 23; 33; 35; 42; 45; 64; 67; 71; 78; 85; 87; 93; 108; 109; 124; 138; 141; 142; 148; 158; 159; 162; 169; 172; 176; 177; 181; 184; 189]. Цінність їхнього наукового осмислення пояснюється важливою роллю у визначенні можливостей подальшого удосконалення системи обліку.

Зокрема, Я. В. Соколов та В. Я. Соколов стверджують, що історія дає змогу: розкрити динаміку процесів, які проходять, та описати їхні закономірності; представити наявні зв'язки та розриви в процесі розвитку; розглянути еволюцію формування категорій і методів, які використовуються; простежити зміну концепцій; показати історію проблем та їхнього вирішення; навчити фахівців об'єктивно оцінювати нове або те, що під ним розуміється; подати практикам огляд вирішених задач; залишити майбутнім поколінням наукову спадщину та полегшити пошук нових ідей; освоїти техніку наукового передбачення тощо [142, с. 4].

На думку М. С. Пушкаря, без конкретно історичного аспекту, без врахування подій історії логіко-структурні методи як замкнуті системи відношень можуть виродитись в антиісторичний схематизм, в упереджений, неадекватний опис предмета, віддаленого від реальної дійсності [127, с. 11].

Виявлення особливостей історичного розвитку теорії обліку є, на думку С. Ф. Легенчука, ключем до вирішення проблем, які існують в бухгалтерському обліку на сучасному етапі [85, с. 63].

Одним з найбільш важливих висновків щодо розгляду історичних аспектів бухгалтерського обліку є думка про те, що, досліджуючи історію розвитку бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати і про інші науки, які так чи інакше пов'язані з обліком.

Автор цього твердження Л. В. Івченко також вважає, що необхідно використовувати так званий корпоративний (селективний, об'єднуючий) підхід, суть якого полягає в тому, що знання, отримані з різних дисциплін, так чи інакше пов'язаних з бухгалтерським обліком, є вихідним матеріалом, що може бути використаний при побудові методологічних конструкцій обліку [67, с. 91].

Схожу думку висловлює Н. В. Ярошовець, котра зазначає, що знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих варіантів розвитку, а еволюція бухгалтерського обліку розглядається не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасного і оцінки майбутнього [162, с. 3].

З огляду на зазначене розгляд генезису обліку є основою формування майбутньої, більш досконалої його концепції, розвитку теорії, організації та методології. На основі оцінки особливостей, властивих тому чи іншому історичному періоду, стає можливим формування нових характеристик та визначення інструментарію системи рахунковедення. Науковий підхід до встановлення закономірностей та особливостей кожного історичного періоду дає змогу виявити й систематизувати можливі шляхи удосконалення й модернізації облікової системи на основі врахування законів доцільності.

Застосування порівняльно-історичного методу в дослідженні проблем і перспектив розвитку обліку дає змогу виявити типологічні закономірності, властиві як об'єктам, так і самій системі обліку загалом, здійснити порівняння та встановити особливості підходів до ведення обліку в різні історичні періоди, дослідити схожість та відмінності рис обліку (як результат еволюційних закономірностей) на різних етапах його розвитку, наслідки взаємовпливу явищ і процесів, які відбуваються при цьому, а також здійснити аналіз впливу конкретно-історичних чинників на стан системи обліку.

У більш деталізованому спектрі дослідження історичних аспектів розвитку системи обліку може бути джерелом формування нових його концепцій, принципів, функцій, способів і прийомів ведення. Окрім цього, найвагомим результатом буде формування

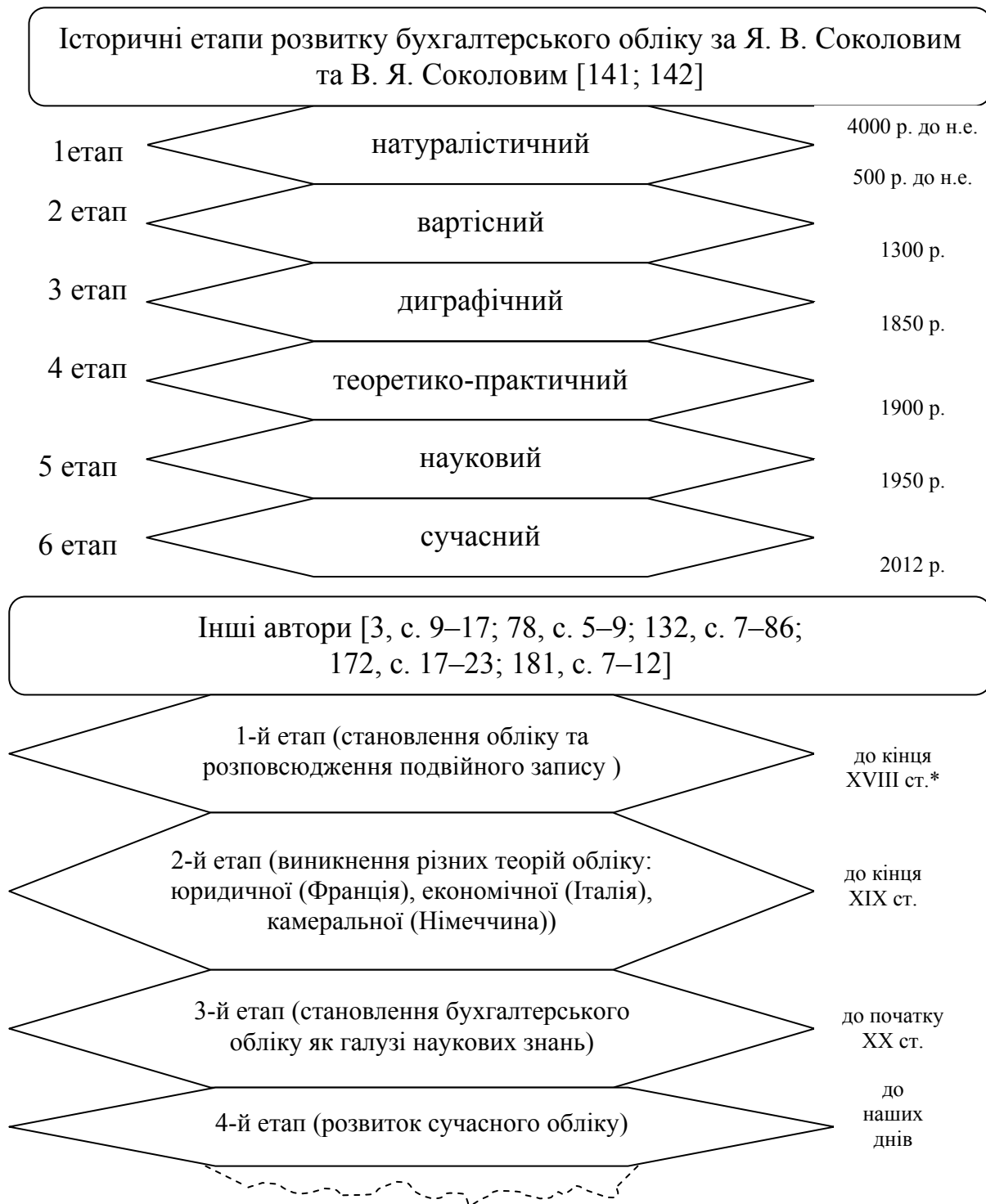
нової теоретичної парадигми та розробка інноваційної методології, яка ґрунтуватиметься на використанні тенденцій не лише розвитку обліку, а й комплексу базових наук, у тому числі сучасних інформаційних систем, теорії моделювання, математичної статистики та інших.

Суттєве значення у забезпеченні процесу еволюції системи обліку в сучасних умовах має розмежування історичних етапів розвитку. Проте дослідження наукової літератури свідчить, що періодизація розвитку системи обліку наводиться не стільки з дослідницькою, скільки з інформаційною метою. Так, процес, що відбувся, з точки зору філософії буття не може змінити сучасне. Однак його аналіз, як і встановлення причин виникнення, наслідків існування тощо, дасть змогу виявити й оцінити можливі альтернативи та вибудувати логічні моделі, які б мали більш досконалі характеристики й параметри.

1.2. Етапи розвитку бухгалтерського обліку в історичному розмежуванні

Найбільш детально й фундаментально питання історії розвитку бухгалтерського обліку дослідили Я. В. Соколов та В. Я. Соколов [142]. Науковці, крім висвітлення загальних характеристик, подають критичну оцінку організації та методології, вказують на недоліки й проблеми, властиві системі обліку. Показовим є той факт, що ці вчені також здійснюють періодизацію розвитку бухгалтерського обліку й розмежовують шість етапів, тоді як інші автори виділяють лише 4 (рис. 1.1).

Проілюстровані на рис. 1. 1 етапи розвитку обліку, які пропонують вітчизняні й зарубіжні науковці, не є вичерпним переліком існуючих позицій. Однак вони охоплюють більшість авторських рекомендацій. Примітним є те, що навіть деталізація періодів, яку здійснюють науковці в наукових дослідженнях, гармонійно вписується у визначені вище основні етапи.



Примітка.* Від початку зародження товарно-грошових відносин.

Рис. 1.1. Авторські підходи до розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку

Проте слід зазначити, що навколо встановлення меж 1-го етапу розвитку обліку – натуралістичного, виділеного Я. В. Соколовим та

В. Я. Соколовим [142], тривають наукові дискусії, оскільки ряд науковців стверджують, що на території Давнього Близького Сходу, задовго до появи клинопису, навіть задовго до появи шумерів, існував спосіб зберігання й передачі інформації. Розвиток системи керування державою, нагромадження багатств правителями, знаттю й храмами вимагало обліку майна. Система глиняних кульок, де кожний елемент позначав один об'єкт, служила для цих цілей уже в IX тис. до н. е. Починаючи приблизно з V тис. до н. е. з метою кращого зберігання, фішки почали поміщати в спеціальні контейнери – булли (порожні глиняні кулі діаметром 10 див). В 3300 р. до н. е. на поверхні булли з'являється короткий опис вмісту, і необхідність розбивати контейнер при кожній перевірці відпадає. Фішки виявилися непотрібними і зникли, а контейнер став плоским. Так виникли перші глиняні таблички із числами: кружечками й куточками, видавленими в глині, форма й розмір яких указували на об'єкт, що позначався, і на його кількість [43, с. 26–48].

Таким чином, історія розвитку людської цивілізації свідчить про більш ранні періоди зародження обліку. Підтвердженням цього є відповідні матеріальні носії інформації про тодішні об'єкти обліку (знаряддя, продукти харчування тощо). Не вдаючись до більш деталізованих досліджень, зазначимо, що аргументи на користь такої позиції є достатньо зваженими та мають об'єктивне (матеріальне) підґрунтя. Однак позиціонування обліку як системи припадає на більш пізні періоди.

1.3. Етапи розвитку обліку в бюджетних установах

1.3.1. Витоки зародження обліку в бюджетних установах

Системні дослідження літературних джерел, які висвітлюють питання історії обліку в бюджетних установах [5; 7; 26; 33; 35; 109; 138], дають змогу стверджувати, що єдина позиція щодо витоків його зародження на сьогодні відсутня. Проте право на існування має теза про те, що його появу слід шукати у такому часовому періоді, як первіснообщинний лад.

Наприклад, К. Маркс зазначав, що в найдавніших общинах фігурує бухгалтер з обліку ведення сільськогосподарського виробництва.

Ведення бухгалтерського обліку виділено як виняткову функцію посадової особи общини [95, с. 152]. Так, потреба у виникненні обліку пов'язана з необхідністю реєстрації господарських фактів, які здійснювалися в межах суспільної структурної одиниці, а тому його більш доцільно розглядати як практичну діяльність.

Оскільки характерними рисами общинного ладу було спільне ведення господарства, можна припустити, що в процесі еволюції, в тому числі у зв'язку з появою спільного скарбу (спочатку общинного, а потім і державного), загальна система обліку почала розмежовуватися на підсистеми. Однією з таких підсистем став облік общинного майна, а у більш пізні історичні періоди, зокрема після появи грошей і держави, – облік державного скарбу. У зв'язку з цим можна вважати, що першоосною зародження обліку в бюджетних установах є общинне рахівництво. Проте сутнісний зміст і методологічна доктрина обліку в бюджетних установах були сформовані в значно пізніші періоди й пов'язані з такими чинниками:

- появою перших державних утворень;
- формуванням державного бюджету (в тому числі сформованого у вигляді натуральних продуктів);
- здійсненням державної фінансової діяльності.

Основною умовою, яка окреслює виняткову характеристику досліджуваної системи обліку та яка є основою витоків її зародження, згідно з формальною логікою, виступає поява самих бюджетних установ. У сучасному трактуванні бюджетна установа – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету [120]. Дуже схоже означення подається в іншому нормативному законодавчому акті – Бюджетному кодексі України: бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю

утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [19].

1.3.2. Етапи розвитку обліку в бюджетних установах згідно з логічним розмежуванням

Встановлення етапів розвитку обліку в бюджетних установах є важливим підґрунтям виявлення специфічних характеристик, властивих тому чи іншому історичному періоду його розвитку. Критична оцінка цих характеристик та застосування діалектичного методу пізнання дають змогу виявити взаємозалежності основних положень обліку та видозмінювати їх відповідно до зміни станів розвитку інших наук.

Загалом з точки зору економічних тенденцій та з урахуванням історичних згадок про зародження державності (на ранніх стадіях общини) доцільним і логічним є розмежування історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах на чотири періоди (рис. 1.2).

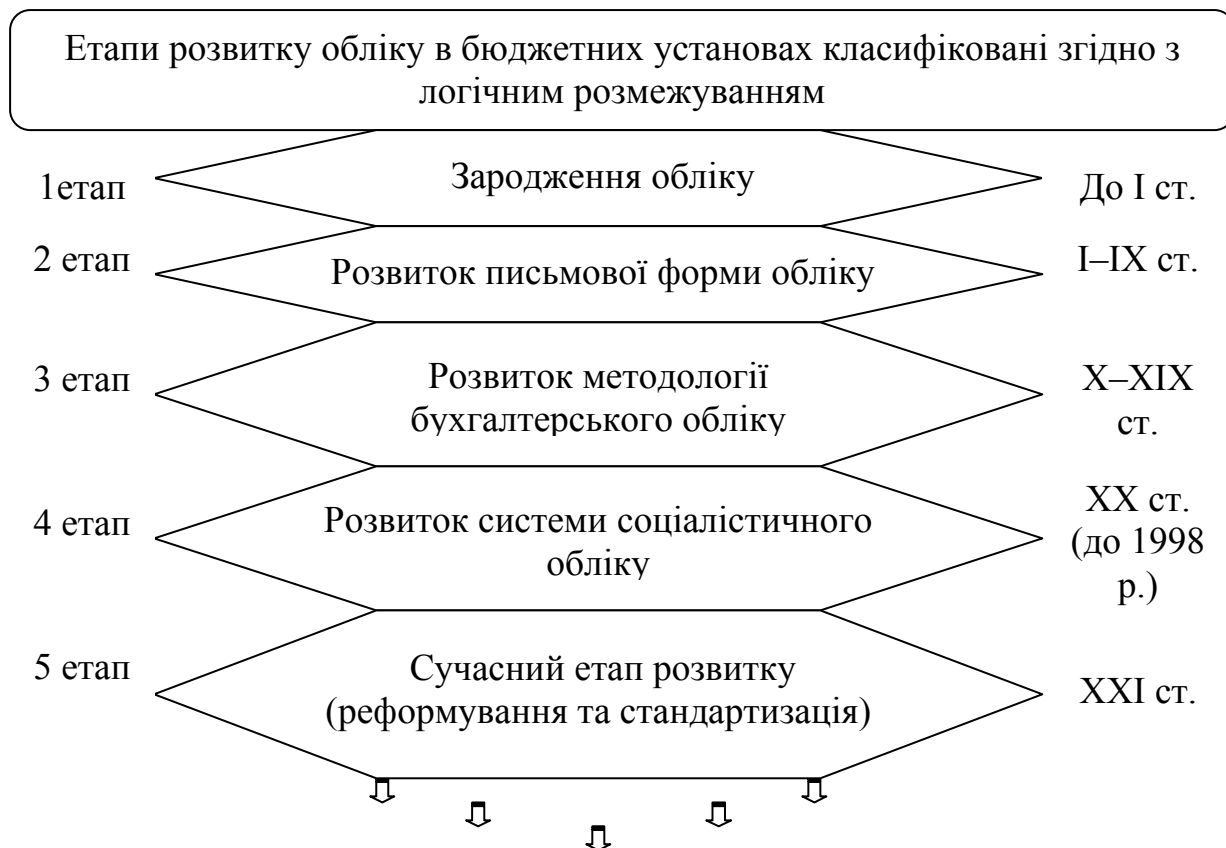


Рис. 1.2. Етапи розвитку обліку в бюджетних установах на території України

Показані на рис. 1.2 етапи характеризуються власними визначальними особливостями. Вони полягають не лише у відмінностях способів збереження та відображення інформації, а й у розширенні предмета і можливостей бухгалтерського обліку. Зокрема, перший етап (часовий період I–IX ст.) вирізняється відсутністю загальної методології обліку, ведеться він з допомогою використання цілих чисел і раціональних дробів, форми записів нагадують оборотні відомості, в яких відображається інформація в натуральних одиницях (ними є такі показники, як лікоть, п'ядь, перст і т. ін.) [175, с. 5; 177; 183]. Особливістю цього етапу є зміна в V–IX ст. абеткового відображення чисел на цифрове, тобто з'являються об'єктивні передумови для розвитку обліку як системи – елементарна математика та писемність. Системність виявляється у використанні такого відображення облікових даних, як “дохід-витрати”. Особливістю другого етапу є те, що він збігається з початком зародження відносин, характерних для держави. У часи склавинів і антів, котрих можна вважати прадавніми предками українців, управління не здійснювалося однією людиною. Вони жили за принципами народовладдя, а тому в них вигідні (прибуткові) й не вигідні (громадські) справи велися спільно. Відтак облік набуває певної системності. Юридичним свідченням цього є Устав князя Володимира [133, с. 139–140].

До XV ст. у результаті появи грошей облік набуває оцінної функції. Цей історичний період характеризується розвитком галузей, які функціонують за кошт держави. Проте зважаючи на територіальну розрізненість, пов'язану з тим, що українські землі перебували у складі Речі Посполитої, Великого князівства Литовського та Росії, облік у бюджетній сфері (як і фінансова система загалом) характеризувався відповідною специфікою, властивою кожній з держав.

1.4. Особливості періоду становлення обліку державних коштів у часи козацтва

Новий етап розвитку обліку в бюджетних установах пов'язаний з Козацькою добою та реформуванням державного скарбу і відокремленням коштів гетьмана у період гетьманування Івана Брюховецького (1663–1668 рр.). Закріплені Конституцією 1710 р. й розвинуті гетьманами Д. Апостолом і К. Розумовським принципи організації державних фінансів привели до реорганізації скарбового діловодства. Основним фондом державного скарбу стали так звані рангові маєтності, давні королівщини, надходження від яких спрямовувались на утримання державних установ, урядовців, забезпечення заслужених осіб [26, с. 11–18; 140, с. 37–163].

У часи козацтва (XVI–XVIII ст.) на тій території України, котра належала Речі Посполитій, особливістю обліку була концентрація управління коштами у руках коронного підскарбія. За повноваженнями він прирівнювався за рангом до сьогоднішніх міністра фінансів і голови національного банку, керував скарбницею та монетним двором. Його обов'язками також були: зберігання королівський клейнодів, управління державною скарбницею, її прибутками та витратами, контроль фінансового стану держави, керівництво монетним двором, видача платні найманому війську, адміністрування маєтками Королівщини, які не мали призначених управляючих, у разі відсутності короля – опікування його маєтками, звітування про свою діяльність перед сеймом [182]. На козацьких землях функції ведення облікових записів виконували полкові підскарбії – по два на полк, які керували полковими та міськими коштами та щороку складали звіт. Вони були підпорядковані генеральному підскарбієві, який відав скарбницею. Їхня діяльність регулювалася спеціальними інструкціями. Завданням підскарбіїв, крім керівництва збиранням грошових та натуральних податків, був контроль за їхніми витратами. Підскарбії мали скарбові канцелярії та так звану “рахункову комісію” [39, с. 195–197; 109, с. 35–36; 114, с. 8–10; 174, с. 12–16].

Доходи й видатки козацького скарбу загалом у спеціальних книгах обліковував скарбник і його підлеглі. Окремо велася Книга обліку касових операцій та матеріальних цінностей. Згідно з архівними даними, починаючи з 1645 р., формуються міські та загальні кошториси витрат. Проте єдиних правил їхнього складання не було. Специфіка розглянутого періоду розвитку обліку полягає ще й у тому, що попри наявність певних правил звітність про виконання кошторисів не велась. Надходження від православних братств (так званих допоміжних коштів (у сучасній категорійній інтерпретації – благодійної допомоги)) також не обліковувалися. Не дозволялося розголошувати інформацію про обсяги надходжень і їхнє використання. Залишок коштів на кінець року був початковим залишком на наступний рік [77, с. 317–319].

Після створення Міністерства фінансів (у 1802 р.) почав складатися кошторис. Єдиних правил його складання не було, проте він був доповнений розписом доходів і видатків на підставі кошторисів міністерств. До 1811 р. було утворене Міністерство фінансів та було започатковане формування загального керівництва обліком, доповнення кошторисів розписом доходів і видатків на підставі кошторисів міністерств [2, с. 128–135; 7, с. 5–8].

З метою впорядкування процесу формування документа, який є основою всіх бюджетних відносин, Міністерство фінансів 22. 05. 1862 р. видало Правила складання, розгляду, затвердження і виконання державного розпису. Було встановлено дату подання кошторису – до 15 листопада за єдиною формою. Бюджетні установи здійснювали свою діяльність відповідно до вимог законодавства та ієрархічної підпорядкованості, в тому числі казначейство. У 1886 р. касова готівка казначейства об'єднується з обіговою готівкою Державного банку й облік розрахунків ведеться через банківську систему [11, с. 221–234]. Період 1811–1906 рр. вважають етапом подальшого удосконалення планування видатків і доходів та початком їхнього постатейного обліку [7, с. 23], оскільки саме на цей часовий проміжок припадає також прийняття доповнень до Правил 1862 р., за якими було встановлено суворе розмежування доходів і видатків на

параграфи й статті. У 1906 р. були затверджені Бюджетні правила, котрі надали Міністерству фінансів право попереднього розгляду кошторисів. Це дало змогу посилити контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів на забезпечення діяльності різних суб'єктів бюджетної сфери, а також внести відповідні корективи у порядок складання та розгляду кошторисів. Окрім цього, з метою контролю при поданні кошторисів за звітний рік на затвердження обов'язковим було їхнє представлення разом з даними за минулий звітний період. Таким чином, забезпечення жорсткого контролю у питаннях формування й використання бюджетних коштів на етапі їхнього планування та звітності з використання стало основним результатом і характерною рисою розвитку обліку в бюджетній сфері в період козаччини. Така тенденція була характерна і для початку XIX ст.

1.5. Період розвитку системи соціалістичного обліку

1.5.1. Етапи розвитку системи соціалістичного обліку

Починаючи з 1917 р., розпочався період розвитку системи соціалістичного обліку. Є. П. Дедков розмежовує такі етапи його розвитку: 1917–1932 рр. – встановлення єдиної методології в бюджетних установах; 1932–1936 рр. – перехід від кошторисного методу обліку до бюджетного; 1938 – 1954 рр. – перехід до єдиних правил бухгалтерського обліку в системі бюджетних установ, незалежно від галузевої належності [33, с. 48].

С. В. Свірко, здійснюючи дослідження історії розвитку обліку в бюджетних установах, з цього приводу зазначає, що важливим моментом щодо оцінювання запропонованих варіантів є також чітка часова обмеженість (наприклад, у Є. П. Дедкова об'єктом дослідження є часовий термін з 1917 до 1962 р., а А. Н. Белов та П. Й. Атамас визначальним моментом початку розвитку зазначеної вище підсистеми вважають 1645 р.). Науковець робить висновок про те, що це веде до порушення неперервності історичного розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах, однак такий підхід

частково виправдовується відсутністю літературних джерел, які могли б стати основою наукових досліджень [138, с. 7–19].

Загалом період розвитку системи соціалістичного обліку вирізняється широким спектром проблем і варіантів їхнього вирішення. У зв'язку з цим його можна підрозділити щонайменше на чотири етапи: до 1938 р., 1939–1955 рр., 1956–1987 рр., 1988–2000 рр. Кожному з них властиві специфічні риси.

Зокрема, 1917–1938 рр. вважають етапом становлення бюджетного обліку в колишньому Союзі Радянських Соціалістичних Республік (СРСР), який ведеться за простою схемою. У 1927 р. у нормативних актах СРСР з'являється термін “спецфонд”. Використовується 3 плани рахунків: для обліку операцій з виконання кошторису витрат за бюджетом; для обліку операцій з позабюджетними коштами; для обліку операцій нестатутних підсобних господарств. Важливою особливістю організації обліку у цей період є зародження його централізації [7].

Зауважимо, що термін “бюджетний облік” використовується в публікаціях радянських часів для позначення системи, яка застосовується і щодо бюджетних установ. У сучасних умовах також іноді зустрічається ототожнення обох систем, проте насправді це різні поняття, хоча б тому, що є два різні плани рахунків: План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів і План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Якщо виокремити бюджетні установи з контексту бюджетного обліку, то слід зазначити, що вони вели облік видатків за розгорнутою кошторисною номенклатурою. Однак ті самі видатки паралельно обліковувалися ще двома іншими суб'єктами – касовими органами Народного комісаріату фінансів СРСР (облік касових видатків бюджету) та фінансовими органами (деталізований облік доходів і видатків за всіма підрозділами бюджетної класифікації). Таким чином, фетишизація і зациклення на контролі бюджетних коштів – основна характерна риса початку цього етапу розвитку системи обліку. Розуміння недоліків такої системи зумовило необхідність її удосконалення.

Першим кроком стало формування банківської системи касового виконання бюджету (1925–1931 рр.) та визнання неефективною казначейської системи, а також спрощення обліку виконання бюджетів фінансовими органами (1927 р.). Останнє полягало в зменшенні кількості рахунків обліку та форм звітності, а також збільшенні періодичності її складання. Важливою подією, яка відбулася на цьому етапі розвитку обліку, є прийняття у 1924 р. Інструкції по бюджетному обліку в установах, яка визначила принципи ведення обліку й звітності в бюджетних установах. Це був перший інструктивний (нормативний) документ, який стосувався лише бюджетних установ. Пізніше, з 1927 по 1932 р., були внесені поправки та зміни, які в кінцевому варіанті вилилися в нову Інструкцію, котра корінним чином поліпшила методологію обліку та особливо складання звітності. Облік, який базувався на застосуванні рекомендацій цієї інструкції, набув стандартизованого і більш систематизованого змісту, оскільки був введений єдиний для всіх установ план рахунків та уніфіковані облікові реєстри й звітність. Показовим є той факт, що в 1936 р. вперше в історії радянського бюджетного обліку, як стверджує І. М. Токарев, вводиться відокремлений облік операцій з виконання кошторису за бюджетними і позабюджетними коштами, а також операцій за капітальними вкладеннями і підсобними господарствами, що перебувають на госпрозрахунку. При цьому встановлений цією інструкцією порядок бюджетного обліку не застосовувався установами ряду міністерств і відомств – науково-дослідними інститутами та установами охорони здоров'я (вони мали особливий план рахунків). Так, Планом рахунків Народного комісаріату охорони здоров'я СРСР передбачалося нарахування амортизації на основні засоби, чого не було встановлено загальним порядком бюджетного обліку [151, с. 2].

Цей факт, попри свою дискусійність, має раціональне зерно, оскільки галузь охорони здоров'я характеризується потребою у високоякісному й дорогому медичному обладнанні, а формування амортизаційного фонду давало змогу оновлювати основні засоби

медичного призначення за його рахунок. Така практика була б корисною і в сучасних умовах. Тим більше, що дослідження питань розвитку історії обліку має за мету не лише інформування про особливості того чи іншого етапу, а пошук можливостей поліпшення його організації в бюджетних установах, в тому числі на основі виявлених тенденцій і позитивного досвіду.

Як свідчить дослідження практики та інструктивних і нормативних матеріалів, до 1938 р. єдиних підходів щодо організації обліку в бюджетних установах не було. Крім того, використання різних планів рахунків, а також розмежування бюджетних установ за ознакою обсягів діяльності (великі, малі), характеризує досліджуваний етап як етап зародження обліку та пошуку шляхів його вдосконалення.

Період з 1939 по 1955 р. вважається етапом удосконалення системи реєстрації господарських операцій у Радянському Союзі, уніфікації обліку, переходом від простого до подвійного запису та ідентифікації за двома планами рахунків. У цей період діють рекомендації щодо роздільного обліку виконання кошторису за бюджетом і позабюджетними коштами, через що бюджетні установи мали складати два баланси [5, с. 911; 7, с. 23; 101, с. 37]. Основою такого порядку було прийняття у 1938 р. нових нормативних документів: Інструкції по бюджетному обліку по простій системі в установах, які знаходяться на державному та місцевих бюджетах від 4 листопада 1938 р. [58] та Інструкції по бюджетному обліку по подвійній системі обліку в установах, які знаходяться на державному та місцевих бюджетах від 11 листопада 1938 р. [61].

Таким чином, облік почав вестися за подвійною, або простою схемою, залежно від обсягів діяльності та розмірів отриманого фінансування бюджетних установ. Ще однією важливою рисою цього етапу розвитку обліку стало затвердження в 1938 р. Єдиного плану рахунків, який містив перелік рахунків, необхідних для відображення операцій з виконання кошторисів. Проте статутні підсобні господарства, котрі мали у своєму підпорядкуванні бюджетні установи, продовжували використовувати План рахунків виробничих

підприємств, а тому наслідком таких рекомендацій стала потреба у формуванні двох балансів. Окрім цього, завдяки новим рекомендаціям, які були задекларовані Інструкцією з бухгалтерського обліку виконання державного бюджету Союзу РСР в фінансових органах [60], була запроваджена меморіально-ордерна форма обліку, оптимізована кількість бухгалтерських реєстрів та первинної документації. Окрім цього, відповідно до Інструкції про порядок складання річних бухгалтерських звітів установ, які знаходяться на бюджетах Автономних РСР і місцевих бюджетах, була укрупнена періодизація та впорядкований склад звітності бюджетних установ [57]. Процесу подальшого розвитку обліку перешкодила Велика Вітчизняна війна (1941–1945 рр.). Унаслідок цього наступні кроки до його удосконалення були здійснені на початку 50-х рр. ХХ ст. Стосувалися вони як питань виконання бюджетів, так і формування та розгляду кошторисів установ, які з них фінансувалися. Показовим є факт формування засад і розвитку категорійних означень коштів, що формувалися з тих доходів установ, які перебували на державному бюджеті СРСР, котрі могли витратитися на спеціальні цілі без проведення за дохідною та видатковою частинами державного бюджету. У 1952 р. щодо них було використано термін спеціальні кошти. Джерелом була відповідна Інструкція про порядок розгляду та виконання кошторисів спеціальних коштів установ, які знаходяться на союзному бюджеті, республіканських бюджетах союзних і автономних республік і місцевих бюджетах [56]. Такі кошти здебільшого могли використовувати на заробітну плату та зберігалися на процентних поточних рахунках в установах Державного банку СРСР. Позитивним результатом було введення у 1955 р. Єдиного плану рахунків для всіх бюджетних установ, котрі вели облік за подвійною системою. Після його запровадження значно спростилися процедури складання звітності, оскільки було створено передумови для складання єдиного балансу.

Період з 1956 по 1987 р. доцільно вважати етапом централізації обліку в бюджетних установах. На цьому етапі використовувався єдиний План рахунків і складався один баланс. Його вважають етапом уніфікації

обліку та його веденням за подвійною системою [7]. Нові інструкції продовжили традиції ведення обліку за подвійною та простою системами, а також започаткували широкий розвиток централізації обліку та появи облікових реєстрів для машинної обробки [59]. На цей історичний етап припадає використання першої машини для механізації (в багатьох джерелах вживається термін “автоматизація”) результатних розрахунків. Слід зазначити, що поява засобів прискорення обчислень, мається на увазі перфораційних машин, привела до необхідності засвоєння бухгалтерами нових знань, пов’язаних із складанням алгоритмів вирішення задач обліку. У зв’язку з цим у навчальні плани були введені такі дисципліни, як “Автоматизовані системи управління”, “Автоматизація обліку”, “Електронно-обчислювальні машини” (ЕОМ) та інші.

Період 1988–1999 рр. вважають етапом удосконалення. Для обліку характерна централізація та децентралізація, облік показників комерційної діяльності, позабюджетних коштів, відновлення казначейств, використання обчислювальних машин для обробки облікової та економічної інформації, переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку, оновлення нормативних актів з організації бухгалтерського обліку [4, с. 16–18].

Попри появу в пострадянський період ряду публікацій з критикою системи обліку, яка функціонувала в СРСР, слід вказати на її позитивну характеристику – доволі чітку й злагоджену організацію. Достатньо вдало у цьому контексті охоплюють загальність і об’ємність усіх нововведень радянської доби щодо питань обліку такі основні характеристики: облік почав застосовуватися загалом щодо народного господарства, подвійний запис почав розглядатися не як об’єктивно діючий закон, а як засіб обліку, значно посилилася контрольна функція.

1.5.2. Переваги й недоліки системи обліку пострадянських країн і країн з ринковою економікою

Відмінні риси обліку в бюджетних установах у СРСР, як і виробничих суб’єктів господарювання, полягають у тому, що він був спрямований на забезпечення збереження державної власності. Держава виступала основним користувачем сформованої обліковою системою

інформації переважно з метою контролю за виконанням планових завдань. Облік у країнах з ринковою економікою, або капіталістичних країнах, передусім розвивався як основа (інформаційна система) прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити підвищення ефективності використання ресурсів. Так, головною відмінністю обліку розвинутих країн є його мета – виявлення результату використання ресурсів і забезпечення оптимізації діяльності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Переваги й недоліки системи обліку пострадянських країн і країн з ринковою економікою*

Ознака / особливість	Система обліку соціалістичних країн	Переваги/ недоліки	Система обліку країн з ринковою економікою	Переваги/ недоліки
1	2	3	4	5
Управління системою обліку	Централізоване. Гостра ієрархічність структури управління.	Порівняльність показників, єдиний План рахунків / Відсутність самостійності. Некібернетичність облікової системи. Зростання впливу неправильних рішень зверху до низу і викривленість інформування знизу до верху. Надто велика централізація. Розвиток самоуправства та перевищення службових повноважень.	Демократичне	Можливість формувати обґрунтовані для конкретного суб'єкта підходи до складу та змісту облікових показників / труднощі для порівняння.
Зміст і призначення	Підпорядкування найбільш повному забезпеченню задоволення постійно зростаючих суспільних потреб. Контроль за використанням державних коштів і майна (засіб суспільного контролю).	Представлення інтересів суспільства та громадян / Труднощі у забезпеченні виконання індивідуальних запитів. Відсутність права на ініціативу.	Задоволення управлінських запитів	Забезпечення належного управління державними й муніципальними коштами / різноманітність підходів.

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
Плановість	Відображає процеси запланованої діяльності	Дає змогу моніторити відхилення та забезпечувати досягнення виконання запланованих завдань бюджетних установ / Не передбачалися зриви (ризиками).	Ринкові підходи	Забезпечення конкурентоздатності суб'єктів, спрямування на врахування ринкових умов / Багато вітчизняних суб'єктів не здійснюють стратегічного планування взагалі.
Представлення інтересів	Суспільства	Єдність норм і нормативів для усіх / Проблемність вирішення індивідуальних запитів. Відсутність зацікавленості у розвитку науки.	Держави, муніципалітетів і громадян	Врахування загальнодержавних та індивідуальних інтересів, можливість прийняття власних рішень муніципалітетами для громадян територіальної громади / Відсутність рівних можливостей для усіх громадян.
Рівень доступу до інформації	Дані доступні всім управлінським працівникам	Загальний доступ і конфіденційність. Складність оперативної корекції планів.	Основні дані доступні громадськості загалом, проте є дані внутрішнього користування.	Доступність громадського контролю / Закриття конфіденційної інформації для широкого загалу.
Специфіка власності суб'єктів соціальної сфери	Держава та ряд суб'єктів, котрі мали соціальне значення, перебували на балансі підприємств (дитсадки, лікарні, оздоровчі заклади тощо).	Часткове перекидання тягарю соціальних питань на суб'єкти виробничої сфери / Складність перерозподілу ресурсів на статті витрат та їхне обґрунтування.	Державна та муніципальна	Широкі права місцевих органів влади у вирішенні питань територіальної громади, в тому числі щодо місцевих податків і зборів; встановлення напрямів використання коштів органами місцевої влади.
Підходи до регулювання	Єдиний підхід, правила та форми організації обліку	Зрозумілість та достовірність облікових даних / Корупція, страх перед керівництвом і відсутність ініціативи.	Наявність впливу громадських бухгалтерських організацій	Свобода у виборі форми обліку / Проблемність формування статистичних показників.

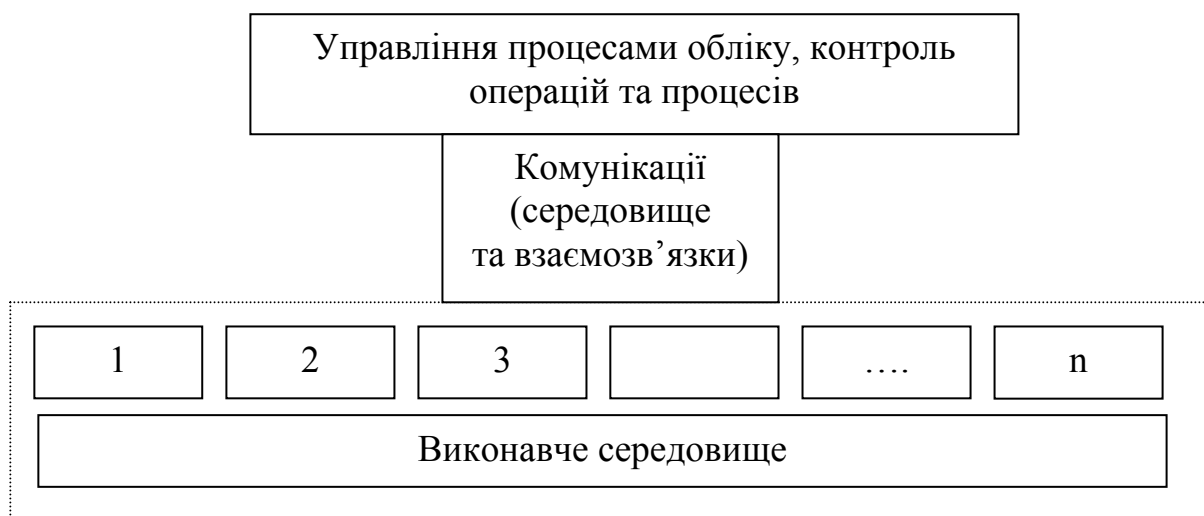
Примітка. *Сформовано автором на основі узагальнення джерел: [45; 163; 165; 169; 171; 178; 180; 189].

Окреслені в табл. 1.1 характеристики, зокрема недоліки й переваги, дають змогу стверджувати про наявні можливості їхнього подолання шляхом зміни усталених рамок за визначеними ознаками. Зокрема, демократичне управління має певні переваги перед унітарним, однак суттєвим його недоліком є проблемність формування порівняльних показників. Виходом зі становища може бути встановлення жорстких вимог до звітних показників. З цією метою може бути застосоване законодавче (обов'язкове) регулювання порядку розрахунку звітних показників за єдиною методологією. Щодо плановості, то зарубіжна практика вказує на широке її застосування, що дає змогу уникати ризиків та зривів у діяльності. Проте у вітчизняній економічній системі такі підходи після розпаду Радянського Союзу в більшості випадків ігноруються.

Причин такого ігнорування є достатньо багато – від нестачі високопрофесійних кадрів, здатних займатися прогнозуванням на високому рівні, до проблем його здійснення, що пов'язані з частою зміною законодавчих засад. Окрім цього, в багатьох випадках здійснення планування в сучасних умовах обмежене у зв'язку з тим, що суб'єкти господарювання вважають за доцільне економити саме на його проведенні. Натомість такий підхід є абсолютно не виправданим, оскільки без застосування названої функції управління практично неможливо досягти високих позитивних результатів діяльності. Вирішенням може служити запровадження обов'язковості представлення вищестоящим органам обґрунтувань стратегічних планів розвитку (як при створенні суб'єкта діяльності, так і щодо функціонуючих). При цьому можна обмежитися визначенням періодичності представлення таких планів (раз на 3 чи на 5 років). Не заглиблюючись у подальшу деталізацію шляхів вирішення проблемних аспектів, зазначимо, що визначення недоліків – основна умова пошуку шляхів удосконалення, формування засад їхнього подолання та забезпечення постійного удосконалення облікових систем.

1.5.3. Характеристики системи обліку пірамідальної архітектури

Як відомо, існують два класи систем за ознакою ієрархічності – гантельні та пірамідальні [103, с.158]. Попри те, що переважно ці терміни вживаються при дослідженні характеристик спеціалізованих комп'ютерних систем, обліку властиві особливості, що відповідають названим архітектурам. Архітектура системи обліку гантельного типу вирізняється складністю верхнього ієрархічного рівня управління, мінімалізованим (вузьким) функціональним комунікаційним середовищем і значною кількістю виконавчих органів (служб) (рис. 1.3).



Умовні позначення: 1,2, 3, ... n – структурні підрозділи (бухгалтерські служби, відділи та відповідальні особи)

Рис. 1.3. Архітектура системи обліку гантельного типу*

Примітка. *Адаптовано автором до об'єкта дослідження на основі [103].

Застосування зображеної на рис. 1.3 архітектури системи обліку дасть змогу уникнути проходження облікової інформації (особливо оперативного типу) по зайвих каналах ієрархії управлінських ланок. Загалом це відповідає одному з найважливіших законів модернізації – закону якості, який буде розглянутий у наступних розділах. Хоча слід зазначити, що попри те, що такій системі обліку властиві високий рівень інтелектуальності та стійкості виконавчих механізмів, її недоліком є швидка руйнація зв'язків при трансформації управління по вертикалі. Пірамідальна архітектура вміщає унітарне управління,

комунікаційне середовище, яке має активний двосторонній рух інформації та залежне виконавче середовище (рис. 1.4).

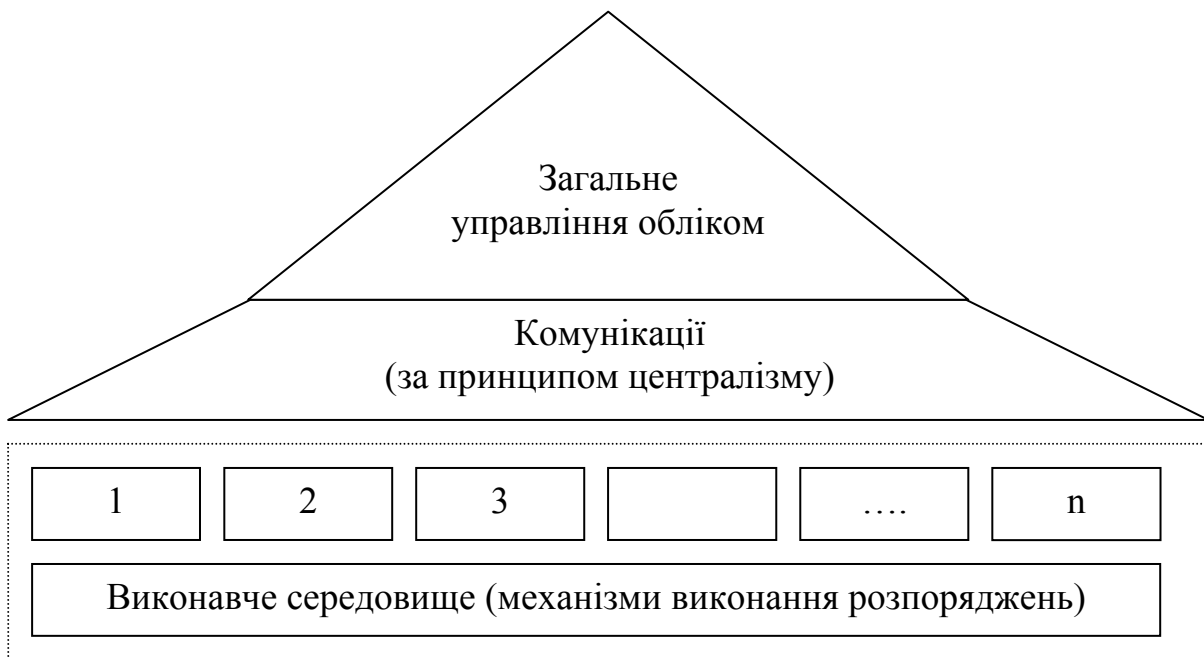


Рис.1.4. Архітектура системи обліку пірамідального типу*

Примітка. *Адаптовано автором до об'єкта дослідження на основі [103].

Архітектура системи обліку, зображена на рис. 1.4, характеризується стійкістю зв'язків та базових засад. Це видно навіть з її візуального подання. Проте основним недоліком є надходження інформації до вищого керівництва лише після проходження усіх шаблів управлінської ієрархії. При цьому може відбуватися множення хибних представлень і викривлення інформації (в тому числі навіть через об'єктивні й суб'єктивні причини – небажання керівництва низових ланок показувати власні упущення).

Систему обліку, що функціонувала у постсоціалістичних країнах до 90-х рр. ХХ ст. можна зарахувати за архітектурою класу до пірамідальних систем.

Формування відповідних характеристик (табл. 1.2) доцільно провести за аналогією з позицією вітчизняних науковців з цього питання щодо об'єктів управління спеціалізованих комп'ютерних систем (у сучасних умовах система обліку в бюджетних установах є саме такою системою) [103, с.158].

Характеристики системи обліку пірамідальної архітектури (1917 – 1990 рр.)*

	Характеристика	
	негативна	умова
Унітарне управління	Низький системний інтелект, низька емерджентність (κ_i). Ізоморфність. Поглинання значної частини ресурсів.	$\kappa_i \leq 2$
Комунікаційне середовище	Значне комунікаційне середовище (κ_{is}). Автоматичне поширення помилок по управлінському ланцюгу й обліковій документації. Некібернетичність (зворотні зв'язки існують лише всередині системи).	$\kappa_{is} = (N - 1) \div N \dots (1$
Виконавче середовище та механізми	Низька ефективність функціонування. Зростання впливу помилок (κ_p) при русі інформації знизу до верху.	$\kappa_p \rightarrow \max$

Примітка. *Сформовано автором на основі [103, с.158; 106, с. 43–51].

Загалом, як свідчать дані табл. 1.2, пірамідальність облікової системи, властива вітчизняній практиці у 90-ті рр. ХХ ст. характеризувалася багатьма негативними рисами, однак в умовах планової економіки та командно-адміністративної системи вона відіграла свою історичну роль у забезпеченні ефективності діяльності бюджетних установ. До ринкових умов така система неадаптована, оскільки є недостатньо гнучкою та не здатною до саморозвитку й відкритості. Проте певні її характеристики доцільно використовувати і зараз. Зокрема, така система була достатньо потужним інформаційним джерелом для аналізу, планування й прогнозування. Вона забезпечувала необхідними даними зацікавлених користувачів і давала змогу оперативно приймати управлінські рішення.

1.6. Постмодернізаційний період розвитку обліку

Після проголошення незалежності України розпочався новий, постмодернізаційний період розвитку обліку в бюджетних установах. Найвизначнішою його характеристикою є введення Нового плану рахунків бюджетних установ у 2000 р., запровадження досконаліших форм реєстрів і звітності, формування нетто-балансу. Він також характеризується зростанням інтересу науковців і практиків до міжнародного зближення систем бухгалтерського обліку, глобалізаційними процесами у суспільстві загалом і його інформаційному забезпеченні зокрема. Зважаючи на те, що система обліку є найбільш переконливою та важливою складовою такого забезпечення, від стану її розвитку залежить місце України у міжнародному економічному рейтингу країн.

У цьому контексті важливим є формування обґрунтованого інформаційного поля, здатного засвідчити прогрес у питаннях соціального захисту, системи адміністрування, розвитку освіти та охорони здоров'я тощо. Зрозуміло, що найбільш цікавою для аналізу є інформація про обсяги видатків і фінансування суб'єктів бюджетної сфери, яку може надати система обліку. Її подання у зрозумілому для широкого кола користувачів форматі було головним завданням, яке необхідно вирішити.

С. О. Левицька зазначає, що міжнародна практика обліку в державному секторі свідчить, що процес реформування фінансового управління було зосереджено на розвитку класифікації доходів і видатків для бюджетних цілей. Уряди намагалися встановити зв'язки між системою обліку витрат та існуючою системою камерального фінансового обліку з одинарним записом. Набуваючи досвіду при використанні цих систем, дедалі більше територіальних органів дійшли висновку, що потрібно впроваджувати цілісні та інтегровані системи управління фінансами [83, с. 36]. Окрім цього, адекватного реагування та відображення вимагало проникнення у діяльність суб'єктів бюджетної сфери ринкових механізмів. Саме це виступило

основним чинником реформування системи обліку бюджетних установ. Однак заходи, які були здійснені в результаті проведення реформування, в тому числі з метою адаптації вітчизняної системи обліку до міжнародних вимог і стандартів, не дали очікуваного результату.

М. Т. Білуха, оцінюючи результати реформування бухгалтерського обліку та сформовані після 2000 р. нормативно-методологічні документи, вказував на те, що останні не мають єдиної наукової концепції [10, с. 22].

Результатом стало те, що обліково-аналітичній практиці цього періоду властиві негативні риси, які виникли в процесі розвитку ринкових відносин, а саме: недосконалість показників для обчислення обсягів фінансового забезпечення та складання кошторису; відсутність матеріальної зацікавленості працівників у наданні якісних послуг; невирішеність проблеми з обліком платних послуг, які виникли в результаті проникнення ринкових відносин у діяльність названих суб'єктів господарювання; відсутність обґрунтованої методики аналізу результативності діяльності, ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів тощо.

Загалом системний процес переходу на економічні засади й механізми функціонування, який у науковій літературі [5, с. 5–6] розглядався як новий господарський механізм, розпочався наприкінці 80-х рр. ХХ ст. Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання (орендна, кооперативна, індивідуальна трудова діяльність тощо), як зазначає П. Й. Атамас, сприяли виникненню нових для бюджетних установ понять: інтенсифікація; платні послуги; собівартість і т. ін.

Особливо проблематичним, з точки зору облікового забезпечення, виявилось запровадження надання платних послуг бюджетними установами, адже згідно із законодавством вони належать до неприбуткових організацій. Таким чином, ні процесу реалізації у класичному його розумінні, ні прибутку не могло бути.

Цю проблему було вирішено таким чином: усі кошти, що надходять з різних джерел, слід планувати в єдиному кошторисі та обліковувати як фінансове забезпечення. В цей період вводяться поняття бюджетні та позабюджетні кошти. Одночасно надходження останніх не є підставою для зменшення бюджетного фінансування.

Практика обліково-аналітичної та контрольної діяльності у період з 2000 р. і до сьогодні характеризується відсутністю науково-обґрунтованих підходів, які б детально ураховували названі характеристики та вирішували проблему забезпечення єдиних засад обліку.

Розрізненість у вирішенні питань організації обліку діяльності, пов'язаної з наданням платних послуг, призвела до того, що в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову), в інших – вводять два плани рахунків (перший для обліку використання бюджетних коштів, а другий – для обліку підприємницької діяльності), ще в інших – складають окремі облікові реєстри і т. ін. [5, с. 5].

Така практика ніяких системних змін поліпшення якості надання послуг не забезпечує. Адже недостатність регламентації облікової системи щодо коштів, отриманих від надання платних послуг, і різні підходи в обліку не сприяють підвищенню ефективності функціонування бюджетних установ. Позначився саме непослідовний підхід і безсистемність впровадження нових підходів. Це вказує на необхідність взаємопов'язаного впровадження нових заходів, процесів, а не епізодичне використання окремих ринкових механізмів.

У разі надання платних послуг одночасно мали бути вирішені проблеми методології, організації та методики відображення таких операцій і їхніх результатів у бухгалтерському обліку. А подолання стереотипів в управлінні й удосконалення структури фінансового забезпечення, у зв'язку з появою нових економічних явищ і ринкових процесів має виступати першоосновою розвитку системи обліку, а також формування його нової концепції та методології.

1.7. Розробка етапів розвитку обліку в бюджетних установах за функціональним принципом

1.7.1. Основи класифікації етапів розвитку обліку за функціональним принципом

Наукове дослідження етапів розвитку обліку бюджетних установ дає змогу виявити певні системні логіко-функціональні взаємозв'язки й залежності його методології від різних чинників і на цій основі здійснювати подальше удосконалення цієї інформаційної системи. Зокрема, в процесі дослідження періодизації розвитку обліку зроблено висновок, що системна трансформація управління є фактором, який має прямий (лінійний) вплив на зміну, або забезпечує подальший розвиток методології обліку. У результаті більш доцільно здійснювати розмежування етапів його розвитку відповідно до послідовності зміни управлінських запитів і відповідного їм формування нових облікових функцій (за функціональною ознакою (принципом)). Таким чином, основою виділення 7-ми етапів в історії розвитку обліку були такі функції: контрольна: А – етап зародження обліку з властивою йому функцією контролю; соціальна: Б – етап зародження захисної функції обліку; регулятивна: В – етап зародження регулятивної функції обліку; оцінна: Г – етап зародження оцінної функції; науково-пізнавальна: Д – етап розвитку науково-пізнавальної функції; оптимізаційна: Ж – етап зародження оптимізаційної функції обліку; аналітична: З – етап розвитку аналітичної функції обліку.

Загалом погоджуючись з прогнозованою дискусійністю цієї авторської позиції, доцільно вказати на певну її значимість з точки зору історичного підґрунтя й ролі в процесі пізнання розвитку обліку як професійної діяльності та науки. У зв'язку з цим існування розглянутої концепції має свій сенс і значення й тому її слід специфікувати шляхом подання відповідних характеристик.

1.7.2. Етап зародження обліку з властивою йому контрольною функцією

Зародження обліку з теоретичної точки зору вважається першим етапом його розвитку. Характерними його рисами є такі:

– потреба у знанні про обсяги об’єктів обліку (в натуральних вимірниках);

– можливість збереження такої інформації (зарубки, вузлики і т. ін.); мотивація до здійснення контролю цінностей (для виживання людини потрібен був запас продуктів);

– потреба у захисті (стосується конкретно обліку в бюджетних установах) тощо.

Названі характеристики логічно віднести до площини виконання обліком своїх перших функцій. Основною з них, як свідчить історія, є функція контролю.

Поява контрольної функції обліку належить часовому проміжку до III ст. до н. е. Цей етап характеризується наявністю таких аспектів:

– перша управлінська революція (релігійно-комерційна) була основою появи обліку;

– доказом існування практики обліку є відповідні засоби збереження інформації (глиняні таблички, папірус);

– наявністю управління як інструменту комерції (яка виявляється у примітивних обмінних операціях);

– виникненням перших бухгалтерських записів простої форми типу “прихід-витрати”;

– початком розвитку управлінських функцій, укладанням комерційних угод і виникненням перших письмових бухгалтерських записів;

– можливістю здійснення контролю стану та обсягів наявності об’єктів, які обліковуються, знищення даних тощо (рис. 1.5).

Зображені на рис. 1.5 цифрові позначення мають такі характеристики:

1 – управління сформувалося спочатку як інструмент комерції, а пізніше почало перетворюватися у соціальний інститут і професійне заняття, яке поєднувало у собі управління та облік. Жерці почали виконувати функції: завідування збором податків, управління державною скарбницею, регулювання державного бюджету, ведення майнових справ, здійснення постачальницьких функцій та функцій, які належать до компетенції обліку (2);

Етапи розвитку та становлення обліку за функціональною ознакою

До I ст. н. е. I етап – зародження облікової функції

А

ОСНОВНІ ПОДІЇ ТА ХАРАКТЕРИСТИКИ

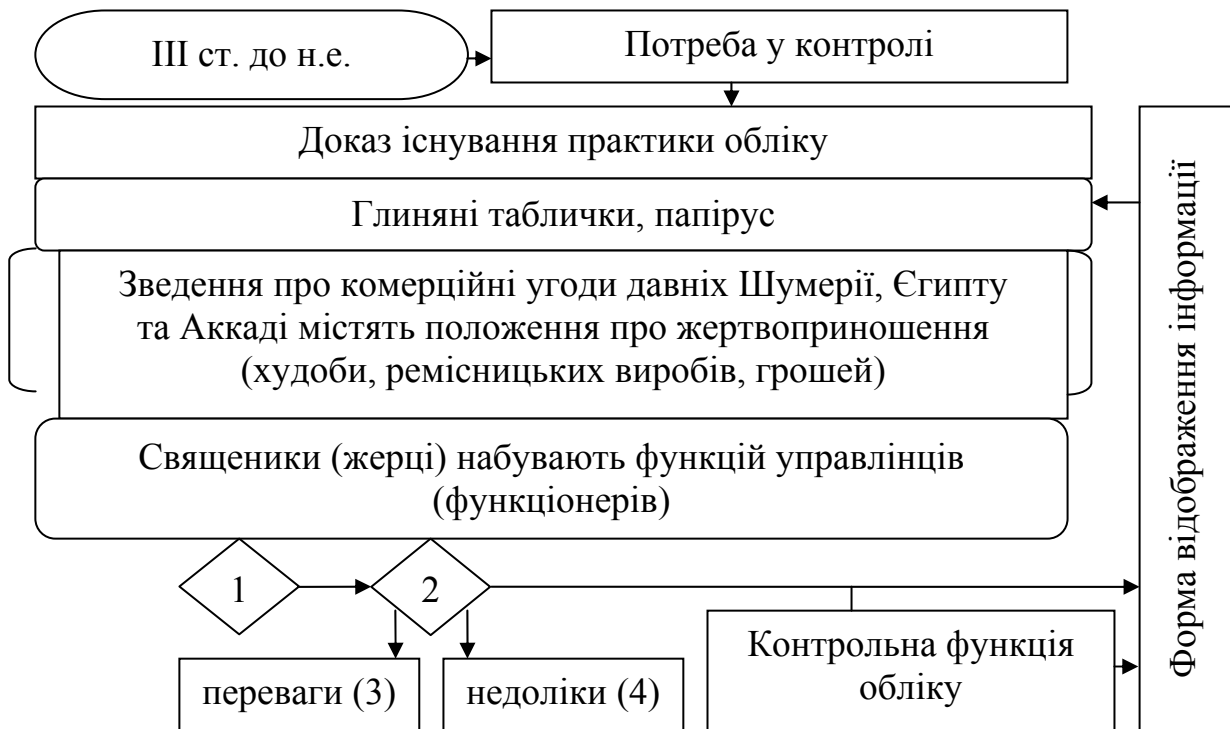


Рис. 1.5. Етап становлення та розвитку контрольної функції обліку*

Примітка. *Розроблено автором.

2 – ведення ділової та облікової документації, бухгалтерських розрахунків, здійснення контролю, планування та ін.;

3 – виникнення перших письмових бухгалтерських записів простої форми для запам'ятовування, контролю та прогнозування напрямів витрат, використання таблиці множення, проведення інвентаризації;

4 – відсутня загальна методологія, складність і потреба у наявності відповідних великих місць зберігання інформації, недоступність даних широкому колу зацікавлених користувачів через те, що побічний результат управлінської та облікової діяльності жерців –

виникнення писемності, недоступної широким верствам населення, фрагментарність і лаконічність записів, можливість знищення даних (розбивши глиняну табличку).

Визначені на рис. 1.5 характеристики підтверджують, що I етап розвитку обліку у розглянутому історичному періоді (до III ст. до н. е.) можна позиціонувати з зародженням його контрольної функції. На це вказують ті потреби й характеристики, які властиві саме контролю за станом і рухом об'єктів. Для досягнення виконання названої функції обліку, як свідчать дослідження історичних джерел [172; 177], є відповідні передумови: відповідальні особи (управлінці) та примітивне письмове відображення облікових операцій.

1.7.3. Етап розвитку захисної функції обліку

Друга управлінська революція (світсько-адміністративна) дала початок розвитку соціального захисту, застосуванню принципів мотивації та послужила основою зародження засад соціального обліку. Таким чином, вперше почала виявлятися захисна функція обліку. Її розвиток пов'язаний з утворенням першої формальної організації регулювання взаємовідносин у галузі обліку (рис. 1.6).

Зображені на рис. 1.6 цифрові позначення мають такі характеристики:

1 – царські розпорядження надавалися управлінцям-розпорядникам для виконання. З-поміж інших справ для керівництва це були своєрідні соціальні завдання, пов'язані з захистом населення;

2 – ведення державного обліку незалежно від храмів;

3 – значні розміри (обсяги) документів, проведення інвентаризації раз на два роки, ведення обліку в окремих господарствах;

4 – регламентованість обліку, набуття ним оцінної функції (у зв'язку з появою грошей), систематизований хронологічний підхід до ведення записів, ведення прибутково-видаткового обліку, використання печаток, підписів для завірення документів, своєрідне розмежування обліку за об'єктами (наприклад, камінчики використовуються для обліку як “первинні документи”, а горнятка – як “облікові реєстри” для зведення даних), закінченість, зберігання в архіві, розвиток інвентарного обліку.



Рис. 1.6. Етап становлення та розвитку захисної функції обліку*

Примітка. *Розроблено автором.

Захисна функція обліку, як свідчать дані рис. 1.6, отримала передумови для розвитку в результаті появи кошторисних призначень для розподілу державних коштів. Основою встановлення напрямів їхнього використання є законодавчі акти (укази, розпорядження). Попри те, що це здебільшого були рішення, прийняті одноосібно царськими особами, вони мали суспільний характер та стосувалися організації забезпечення різних потреб для громади (в т. ч. утримання війська, лікарів, судів і т. ін.).

1.7.4. Етап розвитку функції регулювання

Поступово посилюється роль обліку у забезпеченні підвищення надходжень до держаної (общинної) казни. З цією метою починають

вестися статистичні переписи населення та зароджуються прототипи державних органів і бюджетних установ. Починають розвиватися відносини, які у більш пізні періоди отримали назву загальнодержавних фінансів.

Облік у цей період набуває регулювальної функції не лише у виробничому, а й державному секторі. Головною його рисою щодо державних видатків стає централізація управління ними. Попри це існує розмежування у системі обліку щодо ведення системи документування державних видатків і коштів громад (рис. 1.7).

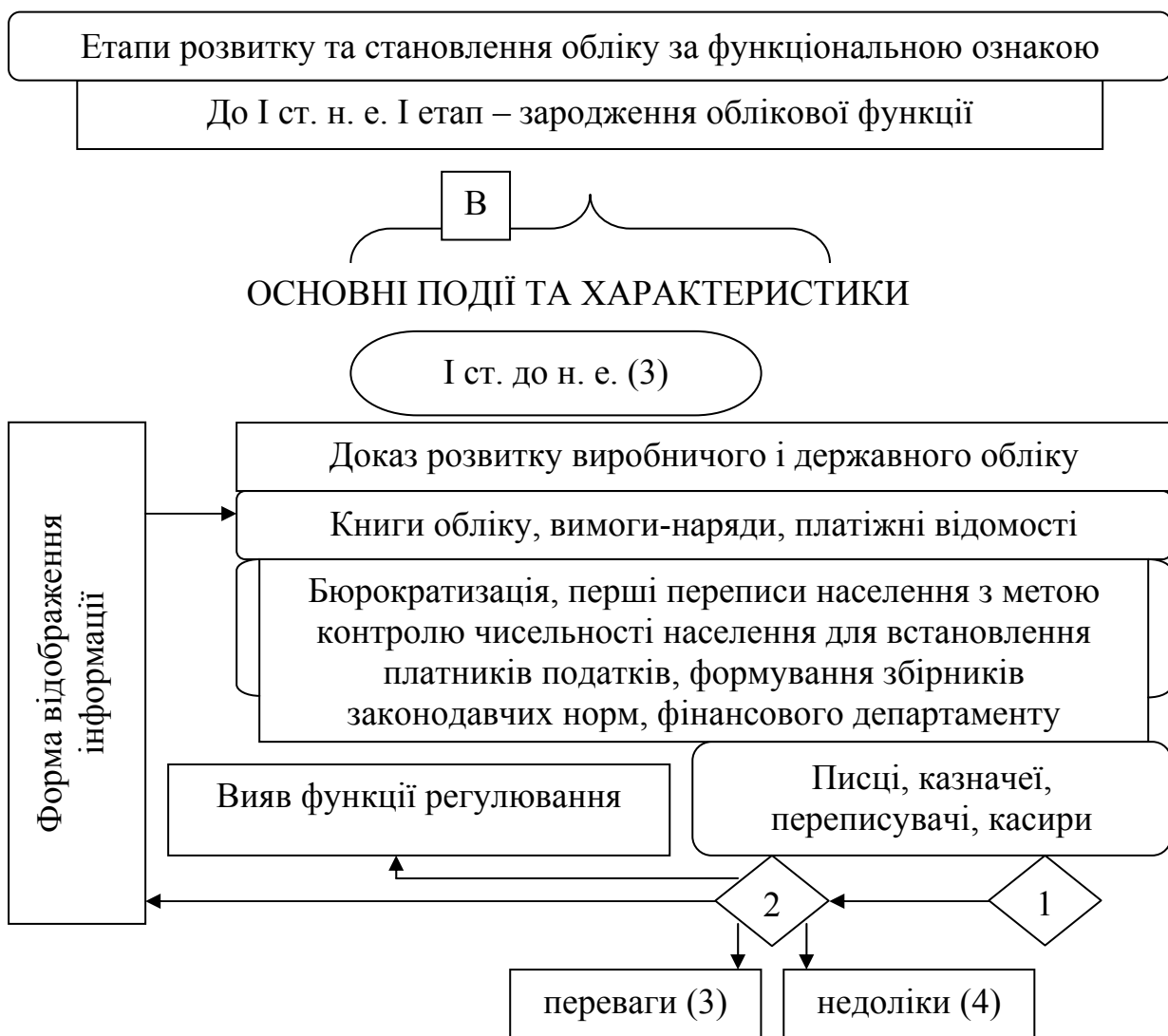


Рис. 1.7. Етап становлення та розвитку облікової функції регулювання*

Примітка. *Розроблено автором.

Зображені на рис. 1.7 цифрові позначення мають такі характеристики:

1 – централізація управління державними видатками;
2 – ведення обліку державних видатків і коштів громад;
3 – грошове відображення, посилення контролю над видатками, поява рахунків (особливо у виробництві, де використовуються кольорові бірки – прототип сигнальних документів), принцип обов'язкового документування, перший баланс державного господарства та державні рахункові книги, що мають самостійну соціально-економічну силу;

4 – відокремлення системи управління від осіб, що здійснювали облік і поява найманих управляючих, примітивізм підходів до облікового забезпечення оптимізації діяльності (в т. ч. соціальної та виробничої).

Появу функції регулювання, яка на рис. 1.7 зображена як основна позиція історичного періоду розвитку обліку до I ст. до н. е., слід пов'язувати з розвитком податкових відносин. Державна увага приділялася як збору податків (для забезпечення повноти охоплення проводився перепис населення), так і розподілу зібраних ресурсів для суспільних потреб. У цьому контексті облік почав відігравати регулюючу роль й набув відповідної функції.

1.7.5. Етапи становлення й розвитку оцінної та науково-пізнавальної функцій

Поява перших форм вияву грошових позначень є основою розвитку оцінної функції обліку. Історичний проміжок часу I – III ст. н. е. вирізняється розвитком правових відносин, зокрема появою Римського права, мандрівних писців (прототип найманих обліковців), а також розвитком казначейської справи (на території Англії). У IV–XVIII ст. характерні ведення простої бухгалтерії, вимоги цільового використання коштів, застосування приходно-видаткових книг, звітів, журнал-головної, балансу та іншої бухгалтерської документації. На XIX ст. припадає розвиток методології обліку в бюджетних установах і зосередження акценту на науково-пізнавальній його функції. У цей період з'являються облікові школи, розвивається наука про бухгалтерський облік, акцентується увага на удосконаленні його теорії. Назване розмежування згідно з логічним аналізом можна звести до двох основних узагальнюючих характеристик – розвиток оцінної (I–IX ст.) та науково-пізнавальної функцій (X–IX ст.) (рис. 1.8).

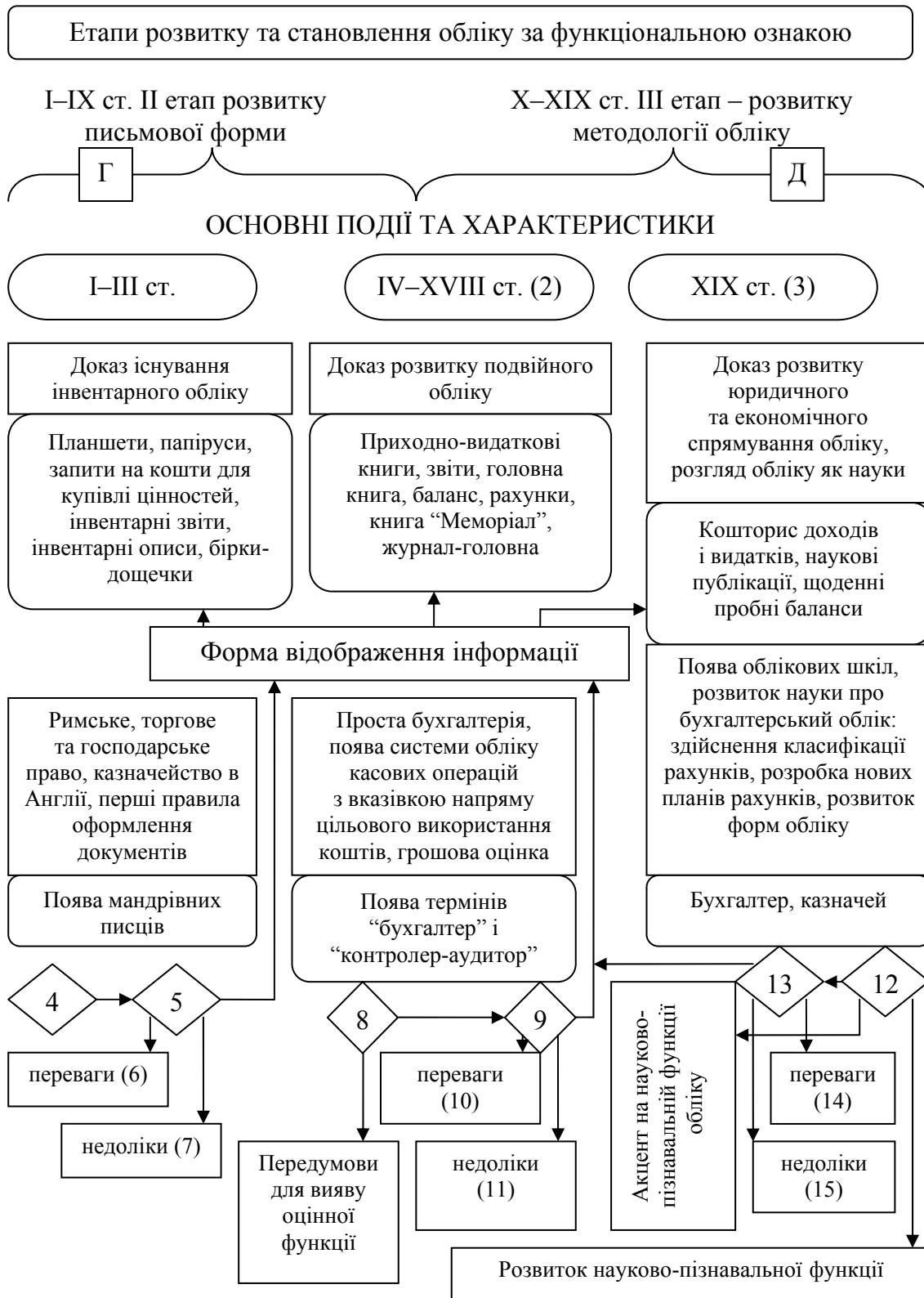


Рис. 1.8. Етапи становлення та розвитку оцінної та науково-пізнавальної функцій обліку бюджетних установ**

Примітки. *Інформації про розвиток обліку у зазначений період надзвичайно мало, вона переважно міститься в зарубіжних виданнях [176; 179]. **Розроблено автором.

Зображені на рис. 1.8 цифрові позначення мають такі характеристики:

1 – період деталізації обліку, ведення обліку до II ст. з допомогою буквенних записів, появи маркування, арабських цифр, бірочного обліку, першої класифікації майна монастирських господарств у Західній Європі;

2 – період розвитку системи подвійного запису, появи друкованих бухгалтерських форм документації;

3 – період розвитку принципів управління, заснованих на мотивації, зміна ставлення до управління організацією – перехід від забезпечення доходу та політичної влади до посилення матеріального стимулювання й поліпшення соціальних умов, період зародження соціалістичного обліку і його автоматизації, початок застосування принципу еквівалентності шляхом урахування інфляції (при переоцінці цінностей);

4 – управління спрямовувалося на майно та кошти, виникли передумови розвитку операцій позики;

5 – узгодження господарських операцій з відповідним документальним дозволом;

6 – лінійні записи, можливість, зародження шахової форми обліку, яка забезпечувала більш ефективний контроль засобів і грошових коштів, поява мандрівних писців, які за відповідну плату складали звіти, зародження принципу точності, посилення контрольної функції, перші правила оформлення документів, початок подвійного обліку;

7 – буквенні записи не давали абсолютної точності обліку, мандрівні писці забезпечували періодичність обліку, однак для потреб управління коштами, матеріальними цінностями необхідна системність;

8 – управління потребує незалежного контролю, оскільки звіти могли складатися запрошеними рахівниками;

9 – поява інституту контролерів-аудиторів;

10 – подвійний запис (після XIII ст.), цільове спрямування коштів, дзеркальне відображення фактів господарського життя, розмежування синтетичних і аналітичних рахунків, вартісна основа відображення об'єктів;

11 – облік не зведений в одну систему, ведеться в різних облікових одиницях, що не дає змоги зіставляти об'єкти, відсутність результатних рахунків, визначення залишків можливе тільки шляхом інвентаризації, немає правил обчислення контрольних показників;

12 – централізація управління, формування міністерства фінансів, формування загального керівництва обліком;

13 – централізація управління;

14 – науковий підхід до ведення обліку, нормування праці, централізація обліку, розповсюдження ідей подвійної бухгалтерії удосконалення класифікації рахунків і реєстрів обліку, розробка планів рахунків, створення нових форм обліку;

15 – різноманітність підходів до формулювання засад такої науки, як бухгалтерський облік.

Поява передумов розвитку оцінної функції обліку у період I–III та початку IV ст., як свідчать дані рис. 1.8, в першу чергу, пов'язана з зародженням грошових відносин (у т. ч. використання різних предметів для їхнього забезпечення – хутра звірів, металевих сокир тощо). У класичному розумінні перші грошові знаки в Україні з'явилися за часів Володимира Святославовича Великого (980–1015 рр.). Це були так звані “златники” та “срібляники” (золоті й срібні монети). До цього на території теперішньої нашої держави використовувалися емісії грецьких колоній, монетна продукція стародавнього Риму, арабські дірхеми тощо. У системі обліку поява грошей привела до розвитку відображення еквівалентів обміну, тобто до появи оцінної його функції.

Доказом розвитку науково-пізнавальної функції обліку в X–XIX ст. є поява публікацій наукового характеру, облікових шкіл та ведення відповідних дискусій з проблемних питань облікової науки.

Результатом є розвиток форм обліку та удосконалення порядку його ведення, в тому числі в установах, які утримувалися за рахунок держави.

1.7.6. Етапи зародження й розвитку оптимізаційної та аналітичної функцій обліку

Подальший історичний розвиток системи обліку та його функцій у бюджетних установах пов'язаний з виникненням необхідності та розширенням можливостей застосування оптимізаційно-аналітичних методів і способів. Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світовій економіці, обмеженість фінансового та матеріально-технічного забезпечення, а також суцільна інформатизація, властива сучасній системі комунікацій, зумовлюють потребу в раціональному й економному використанні всіх наявних ресурсів.

Оскільки суттєву роль у цьому процесі відіграє облік, його функції значно розширюються. Досягнення математичних наук і теорії й практики інформатики є об'єктивною передумовою для активізації застосування засобів оптимізації в діяльності бюджетних установ. Актуалізація такої функції обліку також пов'язана з посиленням конкуренції у бюджетній сфері та системною трансформацією управління суб'єктами, що функціонують за рахунок бюджетних коштів.

Таким чином, виявляються характеристики етапу зародження оптимізаційної функції обліку (XX ст.) та етапу розвитку аналітичної функції обліку (XXI ст. до наших днів) (рис. 1.9).

Зображені на рис. 1.9 умовні та цифрові позначення мають такі характеристики:

- * – детально переваги та недоліки визначені в п. 1.5.2;
- 1 – усі суб'єкти функціонують на засадах державної, колективної та комунальної власності;
- 1а – основні риси охарактеризовані в тексті дослідження;



Рис. 1.9. Етапи становлення та розвитку оптимізаційної та аналітичної функцій обліку бюджетних установ**

Примітка.** Розроблено автором

16 – Інструкція з рахівництва і звітності для урядових адміністративних установ (1923), Інструкція з ведення обліку за простою схемою (1927), Інструкція про бухгалтерський облік за простою системою в установах, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР (1932), Інструкція про бухгалтерський облік за подвійною системою обліку в установах, що знаходяться на державному і місцевих бюджетах та Інструкція про бухгалтерський облік (за простою схемою) в установах, що знаходяться на державному і місцевих бюджетах (1938), Положення про бухгалтерську звітність і баланси в установах і організаціях, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР (1955), наказ Міністерства фінансів і Головного управління Державного казначейства України “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” (1999), Методичні вказівки з бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ (1958) та ін.;

2 – період організації обліку за незалежності України;

3 – розвиток ринкових засад у діяльності бюджетних установ;

4 – централізація управління, формування міністерства фінансів, формування загального керівництва обліком; центральні органи управління та підпорядковані їм структурні одиниці – розпорядники коштів (головні);

5 – науковий підхід до ведення обліку, нормування праці, встановлення персональної відповідальності за порушення;

6 – розвиток нормативних підходів в обліку, жорстке регулювання норм видатків і контроль виконання планів, централізація обліку, централізація та децентралізація обліку, прагнення до забезпечення оптимізації видатків;

7 – централізація і жорстка регламентація обліку, які призвели до утиску ініціативи у соціалістичному обліку, використання кількох планів рахунку у період незалежності;

8 – розвиток казначейського управління та контролю бюджетних коштів;

9 – ведення обліку з використанням комп'ютерної техніки (виняток становлять малі бюджетні установи);

10 – План рахунку бюджетних установ максимально наближений до Плану рахунків виробничих підприємств і адаптований до міжнародних вимог, відродження класичних принципів;

11 – змішування старих підходів до ведення обліку з новими (ринковими), відсутність загальної методології обліку в бюджетних установах в умовах ринку;

12 – системна трансформація управління, спрямована на забезпечення дієвості контролю за видатками бюджетних установ через впровадження казначейського обслуговування;

13 – відповідно до Постанови КМУ №1022 “Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59” від 07. 11. 2012 р., яка набула чинності 09. 11. 2012 р., якщо в бюджетній установі є бухгалтерська служба, її керівник (головний бухгалтер) повинен мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування та відповідати таким вимогам: стаж роботи за фахом – не менш ніж 5 років та досвід роботи на керівних посадах – не менш ніж 3 роки за умови, що цій бюджетній установі підпорядковані інші бюджетні установи; стаж роботи за фахом – не менш ніж 3 роки та досвід роботи на керівних посадах – не менш ніж 2 роки за умови, що цій бюджетній установі не підпорядковані інші бюджетні установи. У разі, якщо в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба, наймають спеціаліста, який має відповідати таким вимогам: вища освіта (магістр, спеціаліст) і стаж роботи за фахом – не менш ніж 3 роки; освіта бакалавр або молодший спеціаліст та стаж роботи за фахом – не менш ніж 5 років;

14 – наближення обліку до міжнародних вимог, початок застосування принципу нарахування, формування підходів до калькулювання послуг;

15 – відсутність єдиного підходу до калькулювання платних послуг, використання кількох планів рахунків, непристосованість

обліку до ринкових умов (система не надає можливості обирати альтернативні варіанти діяльності та покращення її результатів).

Аналітична функція – одна з найбільш математимізованих характеристик обліку. Вона, як свідчать дані рис. 1.9, надзвичайно актуалізувалася наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. Це пов'язано зі зростанням конкуренції серед суб'єктів діяльності, в тому числі установ, які фінансуються з бюджету. Слід зауважити, що об'єктивність потреби в розвитку розглянутої функції не завжди супроводжується її практичною реалізацією. Більшість бюджетних установ не займається вирішенням власних проблем (у тому числі щодо недостатності їхнього фінансового забезпечення) на основі всебічного застосування наукових підходів, пов'язаних з використанням обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю. Однак, незважаючи на це, аналітична функція у разі правильного використання здатна забезпечити зростання ефективності та результативності суб'єктів діяльності. Таким чином, діалектична послідовність розвитку функцій обліку вказує на процес його удосконалення й поступову адаптацію до забезпечення економії бюджетних коштів, що в умовах дефіциту, особливо актуально. Акцент на такому векторному спрямуванні обліку дає змогу стверджувати, що в процесі еволюції його суспільна роль змінюється і від кількісних параметрів поступово переходить у площину якісних підходів, тобто справджується основний закон діалектики – перехід кількісних змін у якісні. Варто також налагодити, що нові якісні зміни супроводжуються появою відповідних нових кількісних параметрів, котрі неодмінно мають бути взяті до уваги при модернізації обліку.

1.8. Інформаційний аспект розвитку системи обліку бюджетних установ

1.8.1. Система обліку та її взаємозв'язок з розвитком математичних знань та основ інформатики

Процес виявлення інновацій, що з'являються у системі обліку бюджетних установ, доцільно пов'язати з розвитком і видозміною інших наук. Зокрема, перший (А), другий (Б), третій (В) та четвертий (Г) етапи (згідно з розмежуванням) характеризуються використанням цілих чисел,

що відповідає періоду зародження математики як самостійної дисципліни. П'ятий (Д) етап уособлює в собі використання знань, що виникли в період елементарної математики, в тому числі забезпечення оцінки об'єктів обліку, що стало можливим завдяки появі грошових відносин. Шостий (Ж) вирізняється застосуванням у системі бухгалтерського обліку та діяльності бюджетних установ елементів математичного та наближеного аналізу, теорії ймовірностей, що відповідає періоду змінних величин у математиці. Сьомий етап (З) – відновлення використання аналітичних методів в обліковій практиці бюджетних установ (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Етапи розвитку системи обліку бюджетних установ та їхній взаємозв'язок з досягненнями математики та інформатики*

Облік	Математика	Інформатика
До I ст. до н. е. (до III ст. до н. е., до II ст. до н. е., до I ст. до н. е.)	Від глибокої давнини до V ст. до н. е. – зародження математики як самостійної дисципліни. З V ст. до н. е. до кінця XVI ст. – розвиток елементарної математики (теорії сталих величин).	Системи числення: двадцятинна (шумери); китайська теорема про залишки; десяткова система числення.
I–IX ст.		Алгоритми додавання, множення, розв'язання рівнянь.
X–XIX ст.	Кінець XVI – середина XIX ст. – розвиток математики змінних величин (класичні математичні теорії).	Механічні обчислювальні машини Паскаля, Однера та ін.
XX ст. XXI ст.	З середини XIX ст. до сьогодні – період сучасної математики (поява математичних теорій (теорія чисел, математична статистика), які привели до створення електронних обчислювальних машин). Двійкова система числення, теорія програмування та математичного моделювання.	Розвиток теорії інформації. 1940–1950 рр. – розвиток рахунково-перфораційних комплексів; 1950–1970 рр. – поява ЕОМ для прискорення обчислень та складання звітності; 1971–2003 рр. – розвиток систем прийняття рішень і забезпечення розвитку суб'єкта господарювання (стратегічні інформаційні системи); з 2003 р. – глобалізація інформаційних процесів (корпоративні інформаційні системи, електронні платіжні системи)**.

Примітки. *Узагальнено автором на основі [5; 64; 75; 188]. **Деталізовано у п. 1.8.2.

Візуалізація періодів розвитку обліку, математики та інформатики, здійснена в табл. 1.3, вказує на наявність тенденційного взаємозв'язку між ними. Так, зокрема другий етап розвитку системи обліку в бюджетних установах (X–XIX ст.) свідчить про виникнення передумов розвитку його методології на базі появи нових теорій, а саме теорії змінних величин.

Відповідно на цьому етапі розвивається теорія вартості, оцінна функція бухгалтерського обліку, а також калькуляція та бюджетування. Загалом взаємозв'язок розвитку системи обліку з історичними етапами та відкриттями в математиці, а особливо в інформатиці, вказує на поступальність можливостей вдосконалення обліково-обчислювального інструментарію та технічних засобів його здійснення. Так, застосування досягнень інформатики забезпечує посилення ефективності базових функцій, а також розширення їхнього переліку відповідно до алгоритмічних можливостей комп'ютерних програм і засобів. Це, у свою чергу, впливає на теоретичні засади обліку, оскільки функції є базовою категорією його теорії. Окрім цього, в результаті розвитку інформатики та комп'ютерної техніки суттєво змінюються характеристики й можливості самої системи обліку.

1.8.2. Основні тенденції та характеристики розвитку інформатики та комп'ютерної техніки для потреб обліку

Особливо тісний взаємозв'язок між розвитком математичних знань, інформатики та обліковою наукою характерний для сучасного етапу. Зважаючи на наявність факту мегаінформаційної насиченості й прагнення суб'єктів діяльності до забезпечення оптимізації та економії використання ресурсів, система обліку активно використовує аналітичні, економіко-математичні методи досліджень, а також автоматизовані системи управління (табл. 1.4).

Розвиток інформатики і комп'ютерної техніки для потреб обліку й управління: тенденції та характеристики*

Розвиток ринку ПК	Рік	Характеристики та можливості
1	2	3
Поява на ринку перших постачальників ІТ-обладнання. Заснування компанії “Інком” (1990) та “ЕС ЕНД Україна” (1993).	1990	Початок використання комп'ютеризованих технічних засобів для обчислень. Проте 99% вихідної облікової інформації продовжують розраховувати з допомогою калькулятора.
	1991	
	1992	Розширення обчислювальних функцій та формування програмного забезпечення для розв'язання оптимізаційних задач з допомогою обчислювальних машин і перших комп'ютерів. Розвиток послуг з проектування і створення інформаційної та інженерної інфраструктури на об'єктах різної складності.
	1993	
Випущений перший комп'ютер виробником комп'ютерної техніки в Україні фірмою “АМІ”.	1994	
Налагодження масового виробництва комп'ютерів і серверів АМІ	1995	Застосування комп'ютерних систем на великих державних підприємствах – Чорнобильській АЕС, Жидачівському целюлозно-паперовому комбінаті та Донецькому металургійному комбінаті.
Впровадження LAN-мереж	1996	Суб'єкти державного сектору використовують систему автоматизації для забезпечення частини своїх інформаційних потреб, розробляючи власне програмне забезпечення, яке дає мінімальну кількість результатів.
	1997	
Початок активного використання “Microsoft Excel”	1998	
Модельний ряд комп'ютерів і серверів “АМІ” пройшов сертифікацію в системі “УкрСЕПРО”, вітчизняний ринок визнається “Certified Microsoft OEM System Builder Program Member”, а компанія “АМІ” визнається першокласним постачальником рішень “Intel”.	1999	Розвиток мережі Інтернет дає змогу здійснювати передачу інформації он-лайн, що забезпечує оперативність управлінських впливів.
	2000	Початок використання програмного забезпечення для потреб обліку: “1 С: Підприємство”, “1 С: Бухгалтерія”, “Трансакційна система казначейства”, “Казна”, “Парус” та інші.
Вихід на ринок рішень “Cisco” та SaaS-технологій (“хмарні” технології). Розвиток прав українських фірм на роботи з технічного захисту інформації всіх видів, зокрема інформації, яка містить державну таємницю. Просування систем відео спостереження “VideoNet” на ринок України. Створення першого українського дитячого комп'ютера “Амішка”. Поява послуг консалтингових компаній (рекомендацій з оптимізації технологій та облікових процесів (бізнес-процесів)).	2001	
	2002	
	2003	Комплексне використання оптимізаційних технологій. Початок застосування бізнес-пошти (“хмарні” системи).
	2004	
	2005	
	2006	
2007		

Продовження табл. 1.4

1	2	3
Початок розвитку ринку “хмарних” технологій.	2008	Початок застосування ERP-систем малими підприємствами. Використання рекомендацій з оптимізації технологій та облікових процесів (бізнес-процесів) та “хмарних” обчислень, які дають змогу економити на масштабах, використовуючи менші апаратні ресурси, ніж при виділенні апаратних потужностей для кожного споживача, а за рахунок автоматизації процедур модифікації виділення ресурсів істотно знижуються витрати на абонентське обслуговування.
Поява послуг консалтингових компаній. Презентація компанією “Rearden LLC” служби “OnLive”.	2009	
Розвиток систем відеоконференцз’язку.	2010	Розвиток технологій бізнес-аналітики. Основна мета – прискорення процесів прийняття управлінських рішень.
	2011	Розвиток технологій бізнес-аналітики. Основна мета – прискорення процесів прийняття управлінських рішень.
Широкий розвиток “хмарних” технологій. Система “БАРС. Web-Бухгалтерія” (Росія).	2012	Широке використання можливостей “хмарних” технологій для підпису й відправки електронної звітності.
	2013	Перспективним напрямом для бюджетних установ у зв’язку з об’єктивністю потреби забезпечення жорсткого контролю за використанням ресурсів на відстані (доступ державних фінансових інспекцій та інших органів) є застосування веб-бухгалтерії.

Примітка. *Узагальнено автором на основі [73, с. 45; 145 с. 58].

Інформація, узагальнена у табл. 1.4, та практика функціонування суб’єктів, які фінансуються з бюджету, свідчать, що використання сучасних технологій є невід’ємною часткою їхньої діяльності. Проте у своєму розвитку інформаційні технології зазнають щораз нових удосконалень. Хоч в останні роки частіше стали виникати і кардинально нові структури, що сприяють підвищенню оперативності управління процесами надання послуг бюджетними установами, новітні інформаційні технології дають змогу швидко реагувати на динаміку ринку, створювати, підтримувати та поглиблювати конкурентні переваги. Загалом генезис інформаційних технологій свідчить про досягнення значного прогресу в цьому напрямі і посилення ролі інновацій при організації та веденні обліку. Функціонування бюджетних установ потребує застосування креативного підходу до даних, відображених у системі обліку для

забезпечення визначення більш перспективних альтернатив діяльності. В цьому випадку доцільним є використання наукових відкриттів не лише в математиці, а й інформатиці. Так, можливим напрямом модернізації сучасного бухгалтерського обліку може бути розвиток його функцій та спрямування до застосування сучасних математичних досягнень (теорії множин, функціонального аналізу, математичної логіки, теорії ймовірностей тощо), а також теорії джерел інформації, методів кодування та опрацювання даних у різних теоретико-числових базисах, теорії моделювання та ін. Вдосконалення чинних і ухвалення нових законодавчих та нормативних документів, які б чітко регламентували підходи до обліку в бюджетній сфері, в тому числі взаємовідносини з приводу формування й розвитку комп'ютеризованих інформаційних систем, дасть змогу досягти поліпшення інформаційності та аналітичності даних для покращення ефективності та доцільної результативності прийняття управлінських рішень.

Висновок до розділу 1

Застосування порівняльно-історичного методу в наукових дослідженнях дає змогу виявляти переваги й недоліки явищ і процесів, що властиві певним часовим проміжкам. Критична оцінка результатів використання вказаного методу різними науковцями щодо розгляду історичних аспектів обліку дає змогу стверджувати, що єдиного підходу до визначення періодів розвитку у цьому напрямі не сформовано. Наукове узагальнення позицій вітчизняних і зарубіжних авторів вказує на те, що, незважаючи на різноманітність думок, науковці відстоюють позицію важливості встановлення меж і характеристик кожного етапу розвитку системи обліку для забезпечення подальшого її удосконалення.

Результатом використання порівняльно-історичного методу у дослідженні стала розробка етапів розвитку обліку в бюджетних установах за функціональним принципом. Зокрема, пропонується розмежувати історичний шлях розвитку системи обліку в бюджетних установах на 7 етапів: зародження обліку з властивою йому функцією

контролю; зародження захисної функції обліку; зародження регулятивної функції обліку; зародження оцінної функції; зародження й розвитку науково-пізнавальної функції; зародження оптимізаційної функції обліку; зародження та розвитку аналітичної функції обліку. Детальний розгляд кожного з етапів, як і визначення переваг та недоліків, що властиві не лише кожному періоду, а й різним обліковим системам зокрема (соціалістичній та країн з ринковою економікою), дали змогу окреслити можливі шляхи подолання проблемних аспектів й забезпечити, таким чином, поліпшення та подальший розвиток системи обліку. Важливою складовою формування ефективної концепції розвитку обліку є врахування тенденцій досягнень суміжних з ним наук, зокрема математики та інформатики. На основі встановлення взаємозв'язку між етапами їхнього розвитку сформовано концепцію щодо об'єктивності можливостей модернізації обліку на базі досягнень математичних і технічних наук. Особливо актуальним є застосування цього підходу в умовах інформатизації суспільства як основної характеристики сучасного розвитку людства. На цій основі зроблено висновок про те, що обґрунтованим напрямом модернізації сучасної системи обліку бюджетних установ може стати розвиток його функцій і модифікація принципів на базі спрямування до застосування сучасних математичних досягнень (теорії множин, функціонального аналізу, математичної логіки, теорії ймовірностей тощо), а також теорії джерел інформації, методів кодування й опрацювання даних у різних теоретико-числових базисах, теорії моделювання та ін.

Суттєву роль у забезпеченні виконання окреслених задач має відіграти розвиток сучасних інформаційних комп'ютерних технологій у галузі обліку та розширення їхніх функціональних можливостей. У зв'язку з цим слід вважати теоретичне обґрунтування розвитку таких технологій найбільш перспективним напрямом наукових досліджень, оскільки їхні результати приведуть до значного прогресу у питаннях модернізації обліку бюджетних установ на сучасному етапі.

РОЗДІЛ 2. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І ЇЇ МОЖЛИВІ НАПРЯМИ

2.1. Категорійне означення та сутність поняття модернізації системи обліку

Незважаючи на значне поширення модернізаційних процесів у цій галузі, однозначне визначення категорій “модернізація обліку” та “модернізація системи обліку” в наукових джерелах і словниках відсутнє. Розгляд названих категорій пов’язаний з прийняттям Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [123] (дод. А). Однак варто зазначити, що навіть у вищеназваному нормативному документі визначення категорії модернізації не подається. Історична дійсність засвідчує, що суспільні та економічні перетворення, спрямовані на забезпечення покращення показників рівня людського розвитку, пов’язувалися з розвитком науково-технічного прогресу.

Здебільшого усвідомлення його впливу асоціювалося з удосконаленням технологій чи вирішенням проблемних технічних рішень. Відповідно до цього термін “модернізація” зазвичай розглядався у вищеназваному контексті:

– модернізація – удосконалення, оновлення об’єкта, приведення його у відповідність до нових вимог та норм, технічних умов, показників якості [21];

– модернізація – прогресивний, спрямований на адаптацію розвиток підприємства, якому може бути властивий революційний і еволюційний характер, що може бути синхронізованим або з процесами розвитку основних сфер діяльності підприємства, галузі, до якої належить підприємство регіону, де воно розташовано, та економіки країни загалом [14, с. 142].

Щодо обліку часто вживається термін “удосконалення”, “модифікація”, “поліпшення” та ін. [32; 44; 65; 119; 173]. Проте вони за своєю сутністю значно вужчі, ніж поняття “модернізація” (рис. 2.1). Останнє, крім власне удосконалення у класичному його

розумінні, передбачає корінну перебудову структури та зміну методології й організації обліку.

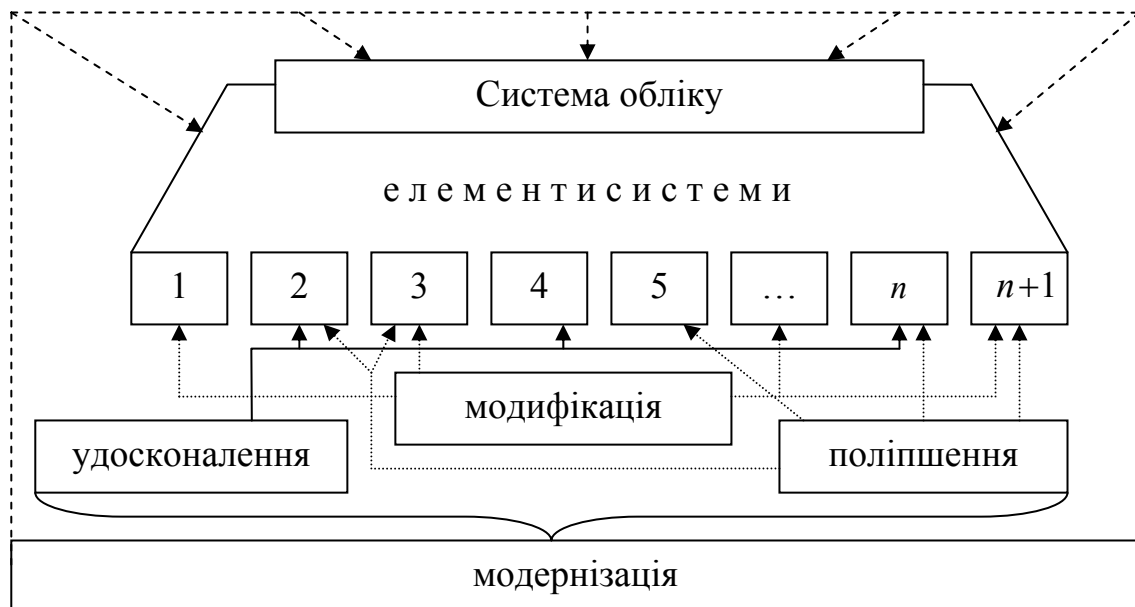


Рис. 2.1. Сутнісний взаємозв’язок термінів “модернізація”, “удосконалення”, “модифікація” та “поліпшення”*

Примітка. *Розроблено автором.

Як свідчать дані рис. 2.1, термін “модернізація” має значно ширшу теоретичну й практичну сутність, ніж “удосконалення”, “модифікація” чи “поліпшення”. З філософської точки зору, ці терміни співвідносяться як зміст і форма. Причому саме модернізацію через її сутнісне значення слід вважати змістовним поняттям.

Для ілюстрації авторського висновку можна навести твердження С. Ф. Легенчука: “...лише на основі сформованої метатеорії бухгалтерського обліку можна виявити ті елементи змістовної теорії обліку, що мають бути модифіковані або замінені в сучасних умовах розвитку економіки” [84, с. 124–125].

Окрім того, сучасний розвиток людського суспільства значно розширив коло вжитку терміна “модернізація”. В літературі середини ХХ – початку ХХІ ст. розвиваються теорії, згідно з якими модернізація розглядається як процес, що охоплює різні сфери

людського життя [3]. У цьому контексті удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень може розглядатися як адекватна складова цього процесу. Обґрунтуванням цього є факт наявності об'єктивної потреби вирішення основного завдання функціонування сучасних суб'єктів управління – бути конкурентоздатним порівняно з іншими однотипними структурами. Забезпечення досягнення вирішення вказаного завдання базується на використанні внутрішніх і зовнішніх конкурентних переваг. Для їхньої реалізації активуються різноманітні управлінські інструменти, основою формування яких є використання певних інформаційних масивів.

У зв'язку з необхідністю забезпечення адекватних складових цих інформаційних масивів, джерелом яких є система обліку, процес його модернізації доцільно розглядати як розвиток теорії формалізації системних характеристик об'єктів обліку, побудови системи їхніх моделей, розширення можливостей вдосконалення процесів опрацювання об'єктно орієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків з допомогою комп'ютерних систем.

2.2. Чинники модернізації обліку бюджетних установ

Історія розвитку системи обліку в бюджетних установах свідчить про постійні пошуки можливостей його удосконалення. Цінність цього процесу полягає у забезпеченні не лише більш зручних форм відображення та рівня деталізації облікової інформації, а й у досягненні більш ефективних організації праці й використання ресурсів. Основним чинником виникнення потреби у поліпшенні системи збору, відображення та збереження інформації є трансформація управління відповідно до умов і вимог стану економіки. Саме вона потребує формування адекватної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

У цьому контексті облік як загально визнане джерело даних потребує вирішення низки проблем, котрі актуалізуються у зв'язку з необхідністю отримання нових потоків обліково-аналітичної

інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних й місцевих фінансів.

Розглядаючи проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України (згідно з діючим розмежуванням видів економічної діяльності бюджетні установи також належать до цієї групи суб'єктів), В. М. Метелиця стверджує, що передумовами здійснення цього процесу є чотири основні фактори еволюції, встановлені міжнародною практикою: ефективне управління, прозоре управління, поява інформаційних технологій та розповсюдження міжнародних стандартів [96].

В позиції автора є раціональне зерно, але неправомірним видається твердження про те, що ці передумови встановлені міжнародною практикою. Так, зарубіжний досвід відіграє свою роль у розвитку вітчизняної системи обліку бюджетних установ, проте вона не є винятковою, оскільки будь-яка система здатна до саморозвитку. Власне тому міжнародну практику слід віднести до суб'єктивних чинників модернізації.

Більш правомірно в цьому разі взяти за основу постулати класичної теорії модернізації. Відповідно до неї модернізація розглядається з точки зору трансформації системи господарства, технічного оснащення та організації праці. Водночас прихильники теорії модернізації визнають, що вирішальним фактором є подолання та заміна традиційних цінностей, які перешкоджають соціальному й економічному зростанню на цінності, які мають мотивуючий вплив на суб'єктів діяльності, на інноваційну діяльність, розробку, створення та поширення нових технологій і генерування нових організаційно-економічних відносин [191].

Таким чином, розгляд чинників модернізації обліку відповідно до класичної теорії модернізації передбачає, в першу чергу, їхнє позиціонування у площині внутрішніх систем (суб'єкта діяльності, галузі, національної економіки). Поряд з цим, не варто ігнорувати того впливу, котрий має світове господарство, процеси глобалізації, а також розвиток інформаційного суспільства. Відповідно до цього усі

чинники модернізації слід розподілити на дві групи: зовнішні та внутрішні (рис. 2.2).

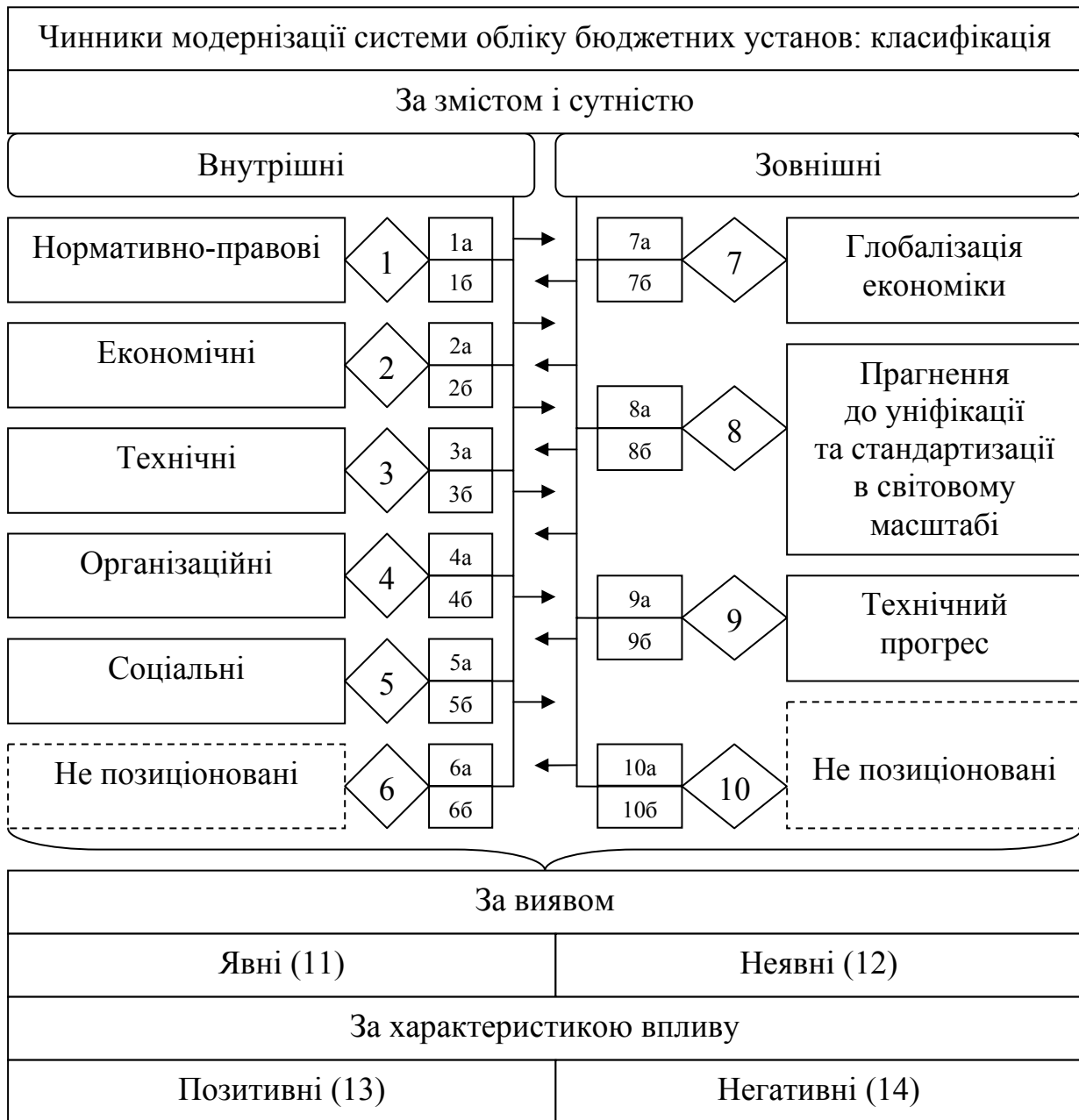


Рис. 2.2. Рекомендована класифікація чинників модернізації обліку в бюджетних установах*

Примітка. *Розроблено автором.

Умовні позначення:

→;← – напрям впливу;

1 – нормативні, правові та інші юридичні акти різних рівнів: закони, кодекси, постанови, укази, розпорядження та інші

загальнодержавні акти, затверджені Верховною Радою України; постанови, укази, листи та інші нормативно-правові документи, затверджені Кабінетом Міністрів України та відповідними міністерствами й відомствами; нормативно-правові розпорядження та накази республіканського й обласних рівнів; накази та розпорядження, затверджені на рівні суб'єкта діяльності;

2 – рівень економічного розвитку: економічне зростання на рівні країни визначається 4-ма факторами (відповідно може бути деталізований і розглянутий чинник модернізації): фактори пропозиції, фактори попиту, фактори ефективності, соціокультурні, інституційні на інші фактори [190]; економічні показники на рівні суб'єкта діяльності: обсяг фінансового та ресурсного забезпечення (в розрахунку на одиницю показника діяльності (1 студента, 1 пролікованого хворого тощо)); рівень фінансової забезпеченості системи обліку (обсяги фінансування на розвиток матеріально-технічної та трудової бази);

3 – рівень розвитку технічного забезпечення системи обліку: загальний рівень інформатизації суспільства; формування глобальної загальнодержавної мережі обліку (виконання бюджетів та кошторисів); рівень технічної складової системи обліку суб'єкта діяльності;

4 – до організаційних чинників слід зарахувати: проектування модернізованої системи (організація та розробка стратегії модернізації системи обліку суб'єкта діяльності, що фінансується з бюджету; розробка структури системи та оргграф взаємозв'язків її компонент (побудова схеми формування математичної моделі) [103, с. 18]; організацію підготовки працівників до модернізації тощо;

5 – показники соціального розвитку: 5а – рівень людського розвитку (рівень життя, зростання доходів населення, пропорційність розподілу доходів (індекс бідності) тощо); 5б – рівень соціальної захищеності працівників на рівні суб'єкта діяльності (розвиток соціальної інфраструктури; можливості матеріального стимулювання тощо);

6, 10 – чинники, які на розглянутому етапі розвитку не ідентифіковані, проте можуть розвиватися в подальшому часовому проміжку;

7 – показники й чинники входження держави та суб'єкта діяльності у міжнародні економічні відносини (належність держави до міжнародних організацій; рівень розвитку міжнародних економічних зв'язків; розвиненість міжнародних відносин на рівні суб'єкта діяльності (залучення іноземних фахівців, розширення меж надання послуг на міжнародному рівні) тощо);

8 – умови: якщо держава та суб'єкти діяльності не мають міжнародних взаємозв'язків і не планують розвиватися у цьому напрямі, то потреба в уніфікації та стандартизації (застосування міжнародних вимог) відсутня; в протилежному разі суб'єкти держави змушені підпорядковувати свою систем обліку до міжнародних вимог;

9 – можливості використання досягнень технічного прогресу щодо суб'єктів бюджетної сфери в Україні;

11 – видимі й відчутні чинники: дія економічних і юридичних законів; потреба в прискоренні обчислень і передачі даних зацікавленим користувачам; наявність відповідної матеріально-технічної бази і трудових ресурсів та ін.;

12 – неявні чинники стосуються підсвідомих, неявних впливів різного характеру – соціального, економічного, наукового та ін. На етапі виникнення можуть бути нелегітимними, оскільки мають швидше практичну природу й виникають у низових ланках, а не диктуються “зверху”, проте в процесі еволюції та визнання можуть набувати явного характеру й узаконюватися на рівні держави;

13 – стимулюючі;

14 – стримуючі;

1а, 2а, 3а, 4а, 5а, 6а – загальнодержавний рівень за відповідними групами чинників (макрорівень);

1б, 2б, 3б, 4б, 5б, 6б – мікрорівень суб'єкта діяльності, що фінансується з бюджету.

Рекомендована класифікація, яка схематично зображена на рис. 2.2, завдяки введенню у перелік чинників модернізації непозиціонованих складових отримує характеристику гнучкості та здатності до розвитку. Загалом процес модернізації обліку є достатньо прогнозованим у сучасному динамічному суспільстві, оскільки внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі (ця категорія вміщає не лише бюджетні установи) потребують відповідного врахування та зміни методологічних підходів в обліку.

Необхідність розвитку системи обліку бюджетних установ підтверджує Постанова Кабінету Міністрів № 34 від 16 січня 2007 р. “Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки” [123].

2.3. Нормативне регулювання напрямів модернізації системи обліку в бюджетних установах

2.3.1. Напрями модернізації обліку згідно з державною Стратегією

Якщо взяти за основу рекомендації Стратегії, визначеної Кабінетом Міністрів, то можна стверджувати, що модернізація обліку передбачає розподіл повноважень, розробку Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Єдиного плану рахунків (рис. 2.3).

Загалом, як свідчать дані рис. 1.3, у нормативному документі виділено три напрями Стратегії модернізації обліку в державному секторі, до якого зараховують згідно з чинним законодавством бюджетні установи.

Слід зауважити, що здійснений розподіл, на наш погляд, є недостатньо чітко структуризованим, оскільки фактично всі групи, котрі, в свою чергу, містять підгрупні уточнення, можна розглядати не виокремлено, а лише як єдиний напрям модернізації системи бухгалтерського обліку, адже і звітність, і організація обліку є закономірними його складовими.

Основні напрями Стратегії модернізації обліку

Удосконалення системи бухгалтерського обліку	Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів	Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи
<p>– розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;</p> <p>– розроблення та запровадження єдиних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією.</p>	<p>– удосконалення методології складання форм звітності та їх удосконалення;</p> <p>– розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;</p> <p>– удосконалення методів складання й консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій.</p>	<p>– модернізація фінансово-бухгалтерських служб;</p> <p>– забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору;</p> <p>– адаптація бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;</p> <p>– посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.</p>

Рис. 3.1. Рекомендації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки*

*Примітка. *Формалізовано автором на основі [123].*

2.3.2. Напрями модернізації згідно з логічним розмежуванням

Вважаємо, що більш обґрунтованим і логічним може бути розмежування двох напрямів модернізації обліку в бюджетних установах: методологічний та організаційний. У свою чергу, перший із вказаних напрямів має охоплювати такі складові:

- розвиток теорії бухгалтерського обліку;

– удосконалення методики обліку та звітності, а також розвиток їхніх методів;

– удосконалення законодавства України з метою забезпечення відповідності його вимог до обліку у різних нормативно-правових актах, а також здійснення гармонізації з міжнародними стандартами.

З приводу першої складової слід зазначити, що розвиток теорії обліку має бути спрямований на формування концепції нових функцій і об'єктів обліку, визначення його принципів, які відповідають сучасним вимогам, однак відрізняються від тих, що визначені Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. Друга складова мала б мати на меті розробку національних стандартів обліку в державному секторі та його гармонізацію відповідно до міжнародних стандартів. Причому найбільш суттєвою проблемою у цьому плані є розробка єдиних форм звітності, здатних відобразити стан засобів і джерел різних як за структурою, так і за метою діяльності суб'єктів державного сектору. Третя складова є дотичною до другої, адже саме законодавство визначає систему та порядок організації обліку і на сьогодні у ньому є ряд прогалин, що мають негативний вплив на дану інформаційну систему. З огляду на це актуальним є внесення уточнень у діючу нормативно-правову базу.

Розглянуті напрями загалом стосуються різнопланових сторін модернізації, проте не містять деталізованих характеристик спрямування здійснення модернізаційних заходів. З цією метою варто розвивати дослідження складових модернізації з точки зору їхньої базовості.

2.4. Базові напрями та складові модернізації обліку в бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства

2.4.1. Комп'ютеризація процесів обліку як основний напрям його модернізації

Організація руху, опрацювання та зберігання інформації як основні атрибути системи обліку завжди розглядалися з точки зору доцільності, корисності, економічності тощо. Науковці та практики

активно досліджували можливості забезпечення зростання ефективності системи обліку як джерела прийняття управлінських рішень. Прогресивним чинником при цьому визнано застосування пристроїв, що полегшують і прискорюють процес виконання обчислень. Поширеною є думка, що причиною винайдення комп'ютера став розвиток математики та потреб статистики. Однак не менш вагомим рушієм прогресу у цьому разі слід вважати розвиток економіки, оскільки саме у цій сфері людського життя формуються великі масиви інформації, існують монотонні, часто повторювані обчислення. Висновок щодо взаємозв'язку розвитку системи обліку та технічних засобів, здатних прискорювати строки опрацювання інформації, можна зробити на основі критичної оцінки існуючої практики бюджетних установ.

Важливим аргументом на користь застосування новітніх комп'ютерних технологій для цілей обліку діяльності є, зокрема, той факт, що вони дають змогу суттєво прискорити процеси опрацювання даних, зменшити затрати часу на здійснення облікових операцій нетворчого характеру, не вимагають суттєвих вкладень коштів у створення інформаційної інфраструктури, особливо якщо йдеться про сучасні технології. Природним також є прагнення до забезпечення зростання іміджу суб'єкта, підвищення результативності його діяльності та якості послуг, які надаються, розширення меж обслуговування населення тощо. У цьому контексті незаперечною умовою досягнення названих параметрів є комп'ютеризація обліку.

2.5. Проблематизм досягнення завдань модернізації обліку шляхом комп'ютеризації

2.5.1. Правове забезпечення обліку та документування в умовах комп'ютеризації

Оскільки остання теза пов'язана з необхідністю розвитку належного правового забезпечення, то варто окреслити проблеми у разі застосування комп'ютеризації обліку. У цьому контексті існують

не лише практичні проблеми, а й проблеми в теорії. Науковці на даний момент не дійшли єдиного висновку ні щодо категорійного визначення суті обліку та контролю в умовах комп'ютеризації, їхніх функцій та базових принципів, ні не виробили єдиної методологічної й методичної основ. Не сформовано також загальної концептуальної основи формування комп'ютеризованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю в системі казначейства. Особливо важливо врахувати при цьому управлінські потреби й запити, адже забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (в т. ч. фінансове забезпечення) дає змогу обрати найбільш ефективний варіант дій і досягти раціонального використання ресурсів.

Вирішення останньої проблеми потребує врахування витрат на такі складові формування комп'ютеризованих систем у бюджетній сфері, як організаційне, програмне й технічне забезпечення, а також інші елементи. Зважаючи на те, що у більшості бюджетних установ (особливо великих) питання комп'ютеризації формування інформаційних потоків з управління бюджетними коштами та усіма іншими ресурсами практично вирішені, мова може йтися про розвиток і модернізацію існуючих систем, або так званого інформаційно-комунікативного забезпечення.

В умовах застосування комп'ютерів змінюється також і зміст поняття “реєстр бухгалтерського обліку”, тобто виявляється така суттєва проблема, як дематеріалізація обліку. Якщо при ручному способі обробки облікових даних реєстром бухгалтерського обліку розуміють як засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення й відображення облікової інформації, то в умовах ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних технологій відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних у зручному для користувача вигляді, як правило, є самостійним процесом, не пов'язаним з накопиченням, узагальненням облікової інформації, який здійснюється в автоматичному режимі.

Ці критерії також потребують законодавчого регулювання, оскільки для переходу до безпаперового (електронного) документообігу слід вирішити такі проблеми, як:

- юридична доказовість документа;
- встановлення персональної відповідальності облікових працівників і головного бухгалтера за правильністю оформлення документа. При застосуванні паперового носія гарантом був підпис відповідальної особи, а якщо документ сформований в електронному вигляді, то необхідно забезпечити його ідентифікацію через посередництво електронного підпису. Це, в свою чергу, створює проблему захисту баз даних від несанкціонованого доступу;
- забезпечення добровільності дематеріалізації у зв'язку з практикою діяльності Державного казначейства важкодосяжне, оскільки останнє суворо регламентує здійснювані операції та є певною мірою жорстким адміністратором щодо бюджетних установ;
- потреба в забезпеченні розвитку теорії та методології обліку відповідно до його особливостей в умовах комп'ютеризації та інформатизації суспільства;
- врахування вимог зацікавлених користувачів щодо змісту та форми подання облікової інформації;
- потреба в забезпеченні захисті інформації від несанкціонованого доступу.

2.5.2. Специфіка суб'єктів бюджетної сфери та її вплив на модернізацію обліку

В Україні проблематизм досягнення виконання окреслених завдань модернізації обліку пов'язаний не лише з необхідністю узгодження законодавства та вирішенням ряду організаційних завдань. Як відомо, в умовах ринку система управління формується таким чином, щоб забезпечити конкурентоспроможність суб'єктів. У цьому випадку важливо скерувати зусилля на розробку нової стратегії розвитку його інформаційної бази – системи обліку.

Проте однією з причин неефективності впроваджуваних модернізаційних рішень у сфері обліку в бюджетних установах є їхня специфіка як споживачів матеріальних благ. Зокрема, П. Ф. Друкер зазначає, що вони не підпадають під правила вільного ринку, щодо них не діють деякі економічні закони, вони не підходять під стандартні економічні моделі, а їхня поведінка не відповідає економічним теоріям [167, с. 35].

Одним із прикладів цього може бути нівелювання вартісних параметрів та недієвість закону попиту і пропозиції при формуванні ціни на платні послуги, які надаються бюджетними установами. Здебільшого формування цін на платні послуги здійснюється шляхом використання методів, котрі базуються на теорії витрат виробництва і трудової вартості.

Оскільки згідно із законодавством бюджетні організації та установи мають статус неприбуткових й відповідно у ціну не закладається величина прибутку, вказані теорії не можуть бути поширені на встановлення цін на їхні послуги. Саме тому суттєвою проблемою на шляху модернізації системи обліку є зарахування бюджетних установ до переліку суб'єктів, що належать до державного сектору.

Попри теоретико-практичну відповідність основному критерію, який характеризує суб'єкти державного сектору, а саме належність права власності на них державі (державна власність), усі інші характеристики бюджетних установ абсолютно відрізняються від суб'єктів державного сектору, що займаються виробництвом, а не наданням послуг соціального, культурного, загальносуспільного, медичного, освітнього і духовного характеру. Усвідомлення специфіки бюджетних установ, їхньої сутності, мети та результатів діяльності вказує на проблематичність формування єдиних підходів до організації обліку відповідно до Стандартів обліку в державному секторі.

2.5.3. Моделювання як основа вирішення проблем досягнення завдань модернізації обліку в бюджетних установах

Розробка Стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі – це прогресивний напрям удосконалення практики рахунковедення. Основною метою, яку передбачається досягти стандартизацією, є формування єдиних методологічних засад відображення об'єктів обліку усіма суб'єктами діяльності, котрі функціонують у державному секторі. Проте, як зазначалося, існують суб'єкти, котрі є абсолютно не порівнянними.

На цьому, зокрема, акцентує увагу Н. В. Борисова, коли стверджує, що неприпустимим, наприклад, є той факт, що показники фінансової звітності для літакобудівного заводу і комунального підприємства єдині [13]. Крім того, специфіка суб'єктів, котрі фінансуються з бюджету (державного чи місцевих), вирізняє їх з-поміж інших організаційних форм діяльності такими характеристиками, які неможливо звести у єдине ціле.

По-перше, це фінансування з бюджету, яке не є жодним із видів капіталу у тому розумінні, яке розглядається з точки зору балансу.

По-друге, відсутність матеріального результату праці. У цьому контексті послуга комунального підприємства, наприклад водопостачання та водовідведення, є цілком вимірною. Натомість ряд бюджетних установ не просто надає послуги, частина з них надається безкоштовно й, окрім цього, виміряти їх обсяги, особливо з урахуванням якісних параметрів, надзвичайно складно. Однак саме якісні характеристики є найбільш цінними для таких галузей, як освіта, охорона здоров'я та інші, які фінансуються з бюджету.

По-третє, абсолютно неприпустимо зіставляти результат виконання кошторису і доходи чи фінансові результати діяльності суб'єктів, які належать до державного сектору, проте займаються виробництвом. Вони мають різну економічну природу: результатом виконання кошторису може бути економія бюджетних коштів, а результатом діяльності суб'єкта державного сектору виробничого

спрямування – прибуток. Бюджетні установи неприбуткові і ця їхня особливість накладає відбиток на методику калькулювання вартості платних послуг. Це не повний перелік специфічних характеристик об'єктів обліку бюджетних установ, які потребують врахування при розробці Стандартів, а, можливо, й служать обґрунтуванням доцільності відмежування названих суб'єктів в окрему підгрупу.

Попри це існує прийнятний напрям формування спільного підходу – використання системи моделювання обліку на базі математичного інструментарію, здатного зводити показники в порівняльні інформаційні дані. Тим більше, що основними передумовами модернізації обліку в державному секторі, як вважає В. М. Метелиця, є ефективне, прозоре управління й поява нових інформаційних технологій [96].

Одним з можливих виходів може стати удосконалення обліку на основі використання математичного апарату, логіко-статистичних інформаційних моделей [104], які належать до класу продукційних моделей подання даних (знань).

Актуальність такого підходу підтверджується щонайменше двома основними чинниками: необхідністю прогнозування критичних періодів у діяльності бюджетних установ (так званих передаварійних станів) з метою їхнього попередження й уникнення та подолання проблем затримки фінансових потоків, які призводять до зниження ефективності функціонування названих суб'єктів господарювання, а також розробки стратегії підвищення ефективності оптимізаційної діяльності бюджетних установ в умовах перехідної економіки, економічних криз і тенденцій до зниження обсягів бюджетних фінансувань та фактичних затримок їхнього початку.

Процес формування більш досконалої системи обліку на базі моделювання у вітчизняній науці представлений у дослідженнях В. В. Євдокимова. Вчений теоретично обґрунтував застосування моделювання як інструменту розвитку бухгалтерського обліку, виявив принципи його практичної реалізації за умов комп'ютеризації

облікового процесу. Науковець подав універсальну модель облікової системи підприємства на базі сучасних комп'ютерних технологій з метою відображення основних зв'язків між елементами цієї системи, розробив методика моделювання господарських процесів та надав практичні рекомендації з реалізації цього процесу, запропонував використання методу моделювання під час формування облікової політики підприємства для розробки механізму вибору найбільш доцільних її положень [44].

Такий підхід до розгляду обліку як інформаційної системи прийняття управлінських рішень через призму моделювання його процесів відповідає сучасним вимогам менеджменту та створює передумови для оптимізації діяльності суб'єктів господарювання. Проте специфіка бюджетних установ у цьому науковому дослідженні не розглянута.

Це не можна вважати недоліком, оскільки вибір бази дослідження не може містити різнорідні за сутністю, метою і результатом діяльності суб'єкти діяльності. Проте розгляд такого напряму удосконалення обліку в бюджетних установах, як його моделювання, надзвичайно актуальне питання. Наявність високих технологій і розвиток відповідних технічних засобів як передумова модернізації системи обліку в бюджетних установах є найбільш вагомим, оскільки на її основі можна формувати інші вищезазначені аспекти: удосконалювати систему управління й запроваджувати стандартизацію.

Зважаючи на той факт, що система обліку та структурний підрозділ – бухгалтерія, який забезпечує її функціонування, є складовою загальної структури суб'єкта господарювання, застосування модернізаційних важелів у їхньому розвитку дасть змогу врахувати суспільні та економічні перетворення, спрямовані на забезпечення покращення показників рівня людського розвитку. Тим більше, що в усі історичні періоди, покращення результативності та якісних параметрів пов'язувалося саме з розвитком науково-

технічного прогресу. Здебільшого усвідомлення його впливу асоціювалося з удосконаленням технологій чи вирішенням проблемних технічних питань.

Щодо облікової системи можна стверджувати, що її модернізацію слід проводити саме з урахуванням сучасних тенденцій у розвитку комп'ютерних інформаційних технологій. Однак невирішеність теоретичних проблем методологічного характеру, пов'язаних з веденням обліку в умовах комп'ютеризації, також є одним із важливих гальмівних важелів його модернізації в бюджетних установах.

Комп'ютеризація ведення обліку дає змогу спростити обліковий процес, підвищити оперативність отримання облікових даних в різних аналітичних розрізах, а отже, використовувати облікову інформацію з метою налагодження суворого контролю за витрачанням бюджетних ресурсів з метою їхнього цільового та економного використання. Вона також забезпечує економію ресурсів, які використовуються в процесі надання послуг бюджетними установами. Варто зазначити, що відповідно до об'єктивних вимог існуючого економічного середовища та розвитку технічних засобів автоматизації, відбувається трансформація й розвиток тих функцій, які виконує або має виконувати облік.

2.6. Зарубіжний досвід запровадження безпаперового документообороту

Слід зазначити, що позитивний досвід із запровадження безпаперового (електронного) документообігу є у багатьох розвинених країн. Так, у Франції дематеріалізація впроваджується у секторі місцевого самоврядування. Її мета – отримати значну економію ресурсів шляхом зменшення споживання, значного підвищення продуктивності праці завдяки її автоматизації та прискорення пошуку й обробки інформації. Дематеріалізація у

секторі місцевого самоврядування, на думку фахівців, дасть змогу зекономити 27 мільйонів євро на рік, або 2500 тон паперу, що дорівнює 140 гектарам лісу. Загальний принцип дематеріалізації у Франції – партнерський підхід, тобто місцеві органи самоврядування беруть участь у дематеріалізації та переходять до безпаперового обігу лише на добровільній основі. Крім того, прийнято рішення розпочати з дематеріалізації документів, що потребують великих витрат паперу, та почати саме з тих, дематеріалізація котрих відбувається найлегше. Це дасть змогу знизити витрати, ризик втрати різних документів, оптимізувати внутрішню роботу органів місцевого самоврядування та досягти швидкої окупності запроваджених інновацій [55].

Остання теза органічно впливає з вимог системного підходу до вдосконалення (модернізації) облікової системи бюджетних установ – забезпечення досягнення мінімізації видатків і максимізації результатів (кількості та якості наданих послуг). Відповідно до цього при розмежуванні етапів системного дослідження модернізації системи обліку бюджетних установ слід врахувати можливість вирішення таких завдань: формування чіткого переліку проблем, властивих існуючій системі; виявлення цілей модернізації обліку; визначення критеріїв, яким має відповідати нова облікова система; оцінка наявних ресурсів для досягнення цілей модернізації; моделювання альтернатив та сценаріїв модернізації; врахування рівня розвитку технічних засобів і технологій.

2.7. Впровадження “хмарних” технологій у систему обліку в бюджетних установах

Інноваційністю та достатнім рівнем доцільності для застосування у системах обліку характеризуються сучасні комп’ютерні інформаційні технології, які отримали назву відповідно до своєї основної характеристики – можливості перенесення

обчислювальних даних на віддалені інтернет-сервери, – так звані “хмарні технології”.

“Хмарні технології” поступово приходять на заміну морально застарілим коробковим програмним продуктам, оскільки дають доступ до програмного забезпечення через мережу Інтернет та не потребують наявності громіздкої апаратної частини (обслуговування, адміністрування тощо). Досвід впровадження “хмарної” бухгалтерії у бюджетній сфері існує в Росії. Йдеться про унікальний проект зі створення “хмарної” бухгалтерії в Департаменті фінансів м. Самара. Його здійснено на основі тиражного рішення “БАРС.Web-Бухгалтерия” за двома напрямками:

- бухгалтерський та управлінський облік;
- управління нефінансовими активами.

Перший напрям забезпечує органам державної та муніципальної влади можливість здійснення онлайн-контролю фінансово-господарської діяльності підпорядкованих бюджетних установ на базі формування єдиного реєстру фінансових активів (у тому числі позабюджетних активів на рахунках кредитних установ). Другий призначений для оперативного управління нефінансовими активами бюджетних установ, аналізу ефективності інвестицій на їхнє утримання та придбання [152].

Окрім вказаного напрямку модернізації обліку, існує ряд інших, які стосуються вирішення організаційних і методологічних питань. У цьому контексті пропонується розвивати такі пріоритети:

- удосконалення організаційної структури бухгалтерських служб, у тому числі шляхом оптимізації праці й нормування робочого часу;
- удосконалення організації праці облікових працівників (у тому числі на основі розвитку сучасних інформаційних технологій);
- забезпечення можливостей розширення обсягів діяльності шляхом застосування такого маркетингового інструменту, як розширення можливостей інформування про досягнуті суб’єктом діяльності здобутки та результати.

Висновок до розділу 2

Розробку напрямів модернізації обліку в бюджетних установах слід пов'язувати не лише з прийняттям відповідної Стратегії на рівні держави. Попри те, що саме цей нормативний акт створив офіційні умови для розвитку модернізаційних процесів і наукових досліджень, основою виникнення потреби в удосконаленні стали ті економічні та соціальні умови, в яких функціонують суб'єкти діяльності, котрі фінансуються з бюджету. Однак для того, щоб проведення наукових пошуків мало правильне векторне спрямування, першим кроком має стати з'ясування сутності категорії “модернізація”. З цією метою в розділі досліджується сутнісний взаємозв'язок термінів “модернізація”, “удосконалення”, “модифікація” та “поліпшення”. При цьому доведено, що термін “модернізація” має значно ширшу теоретичну й практичну сутність, ніж усі інші поняття, й співвідноситься з ними як зміст і форма.

Також сформоване авторське означення модернізації обліку, яке позиціонується як розвиток теорії формалізації системних характеристик об'єктів обліку, побудови системи їхніх моделей, розширення можливостей вдосконалення процесів опрацювання об'єктоорієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків з допомогою комп'ютерних систем. Таке означення відповідає сучасним реаліям і стану розвитку технічної складової системи обліку бюджетних установ, а також рівню розвитку та можливостям використання математичного інструментарію з метою досягнення оптимізації результатів діяльності.

На основі проведення аналізу передумов модернізації та її чинників розроблена класифікація останніх за трьома ознаками: змістом і сутністю; виявом; характеристикою впливу. Кожна класифікаційна група має свою специфіку, яка деталізується відповідними поясненнями та характеристикою. Класифікація чинників надалі може бути використана для здійснення оцінки

їхнього впливу на модернізаційні процеси та розробки на цій основі рекомендацій щодо забезпечення досягнення модернізації системи обліку бюджетних установ.

Урахування практичних потреб та існуючого рівня технічного розвитку є об'єктивною основою обґрунтування доцільності розвитку наукових досліджень, що пов'язані із застосуванням сучасних комп'ютерних технологій і теорії моделювання щодо процесів, властивих системі обліку бюджетних установ. У зв'язку з цим достатню аргументованість у сучасних умовах отримує застосування новітніх комп'ютерних технологій, у тому числі "хмарних", і математичного інструментарію для цілей обліку, хоча існує ряд перешкод, частина яких може бути вирішена на теоретичному рівні.

Вирішення цього проблемного аспекту, як свідчать проведені дослідження, може бути здійснене на основі застосування відповідного математичного інструментарію, в тому числі шляхом використання способів кодування та шифрування інформації, стиснення даних, застосування теоретико-числових базисів Радемахера–Крестенсона, облікових логіко-статистичних інформаційних моделей тощо. Їхнє впровадження забезпечить можливість прогнозування так званих передаварійних станів та подолання проблем затримки фінансових потоків з метою їхнього попередження й уникнення. Окрім цього, такий підхід дасть змогу значно зменшити обсяги архівних баз даних, скоротити час опрацювання облікової інформації, а також уможливить її подання в зручному для управлінських працівників форматі. В свою чергу, це матиме позитивний вплив не лише на ефективність використання комп'ютерної техніки, а й на організацію системи управління діяльністю бюджетних установ загалом.

РОЗДІЛ 3. ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ В УМОВАХ СИСТЕМНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

3.1. Системна трансформація управління бюджетними установами та її вплив на функції обліку

Динамізм сучасних економічних процесів, виняткове стратегічне значення суб'єктів, що фінансуються з бюджету (бюджетних установ), а також специфічність перетворень, що відбуваються не лише у діяльності, а й у системі обліку, потребують зміни теоретичних засад і обґрунтувань його базових категорій. Виняткову роль у появі такої потреби відіграє системна трансформація управління та відповідний порядок затвердження документів, пов'язаний з фінансовим забезпеченням бюджетних установ (рис. 3.1).

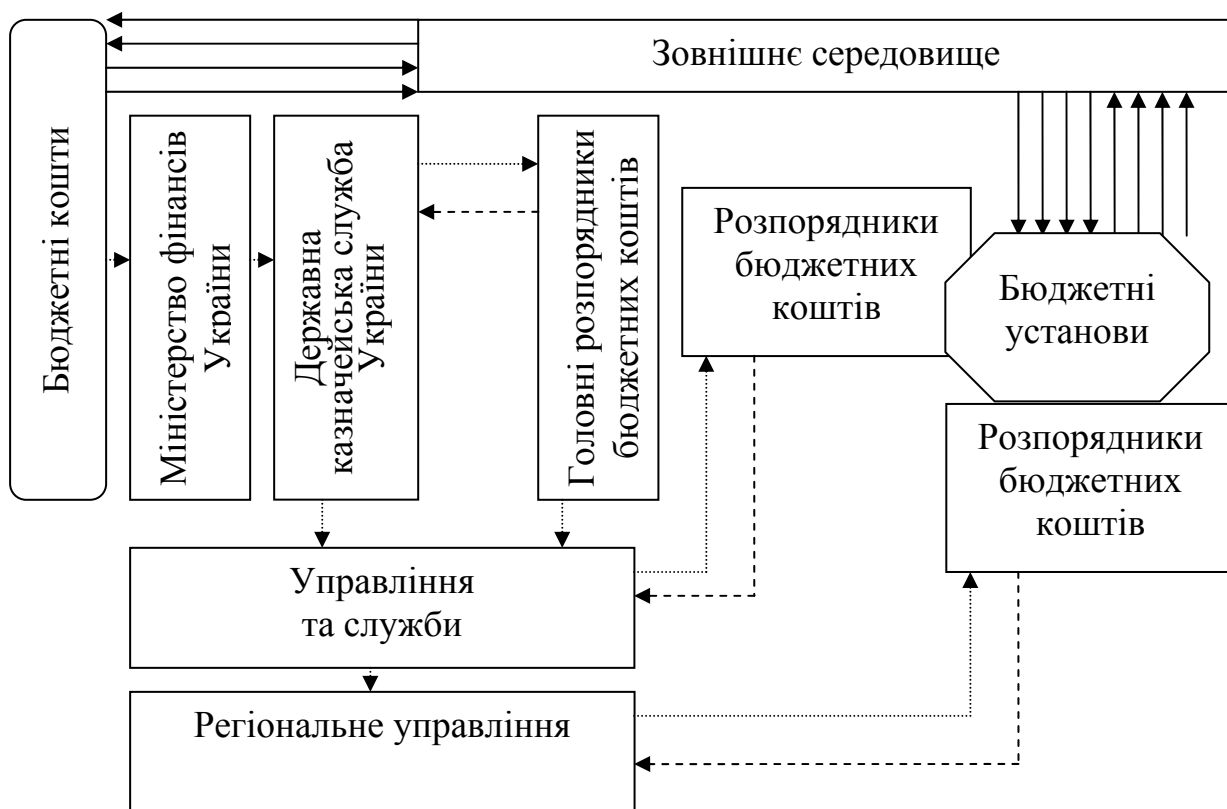


Рис. 3.1. Міжструктурні взаємозв'язки, пов'язані з організацією діяльності бюджетних установ*

Примітка. *Узагальнено автором.

На рис. 3.1 стрілками з суцільними лініями зображено взаємовплив трьох складових: зовнішнього середовища (макросередовища (рівень розвитку економіки, демографія, стан здоров'я, рівень освіти, структура населення (в т. ч. вікова), розвиток міжнародних зв'язків тощо)), бюджетних коштів і бюджетних установ. Причому можна стверджувати, що він виявляється майже прямо пропорційно: відставання параметрів розвитку економіки й народонаселення автоматично призводить до зменшення обсягів бюджетних коштів і погіршення фінансового забезпечення бюджетних установ. Це, у свою чергу, спричинює до зниження рівня розвитку інших галузей національної економіки. Замкнутість структурного ланцюга свідчить про доцільність пошуку оптимізаційних важелів усередині його ланок. Причому порядок формування й затвердження документації, пов'язаної з розподілом і використанням бюджетних коштів (на рис. 3.1 ці взаємозв'язки показані переривчастими лініями), як і система їхнього обліку, вказують на те, що такі важелі, як удосконалення планування показників (при формуванні кошторису) та оптимізація документопотоків, дадуть змогу досягти більш раціональної організації та підвищення ефективності використання бюджетних коштів. У зв'язку з цим можна припустити, що, крім оцінної, аналітичної та контрольної функцій, облік може і має виконувати інші, не менш важливі функції.

3.2. Функції системи обліку бюджетних установ в умовах інформатизації суспільства

3.2.1. Трансформація підходів до означення ролі функцій обліку в умовах інформатизації

У сучасній науковій думці існують різні підходи до означення функцій обліку [5; 7; 42; 78; 93; 117; 127; 134; 135; 138; 141; 144; 162; 163; 169], проте найбільш прийнятним є визначення І. В. Орлова, що функції бухгалтерського обліку – це зовнішній вияв головних його властивостей, спрямованих на задоволення суспільних потреб, які змінюються у часі, шляхом формування якісної інформації для зацікавлених осіб, здійснення контролю та аналітичних узагальнень з

метою забезпечення збереження власності та прогнозування наслідків управлінських рішень щодо фінансового стану суб'єкта господарювання. Водночас мету можуть мати лише суб'єкти організації та ведення обліку і для досягнення цієї мети, конкретизованої через певні завдання, використовують функції, тобто властивості, характерні для бухгалтерського обліку [111].

В цьому означенні наявний підтекст, що стосується такої характеристики сучасної системи обліку, як креативність, оскільки аналітичні узагальнення відповідають цьому критерію. Управління ж бюджетними установами на базі даних обліку потребує наявності інформації, здатної виробити розуміння та спонукати до дій. Таким чином виявляється основна філософська сутність креативності обліку. Донедавна вона вважалась елементом інших об'єктів (людей, літературних та інших джерел тощо). Нині інформація стає самостійним об'єктом, а люди, матеріальні ресурси – її атрибутами. Зміна вектора ролі інформації в сучасному інформаційному просторі від реєстрації фактів до забезпечення оптимізації (підвищення ефективності та якості) діяльності потребує внесення відповідних коректив у підходах до її формування.

3.2.2. Можливості та функціональність системи обліку

Для досягнення зростання ефективної діяльності, підвищення якості надання послуг бюджетними установами, а також раціонального використання ресурсів (фінансових, матеріальних і трудових), облікова система має бути багатofункціональною та забезпечувати:

- залучення потенційних споживачів і оптимізацію використання існуючих власних можливостей для надання відповідного обсягу послуг для них;

- уникнення ризиків функціонування суб'єкта (бюджетної установи) як економічної системи та її елементів;

- структурну єдність функціональних елементів (у тому числі можливість системної трансформації даних та їхнього переведення у різні стани залежно від потреб управління, періоду, стану економічного суб'єкта тощо);

– стійкість суб'єкта управління та важелів впливу на змінювані параметри для подолання їхньої біфуркації (подолання непередбачених зовнішніх впливів, уникнення стану порушення інформаційних зв'язків у системі в разі зміни її структури);

– взаємозамінність функціональних елементів і здатність облікової системи до саморегенерації (актуальність такої характеристики пов'язана з можливими мережевими збоями, непередбачуваними технічними катастрофами, несанкціонованим або нависним проникненням тощо). У зв'язку з цим облікова система має бути настільки функціонально залежною, щоб завдяки збереженим кільком цифровим даним можна було б відновити весь масив пошкодженої інформації;

– врахування зовнішнього середовища у процесі здійснення діяльності (в тому числі оцінка попиту, сегментів ринку та побудова тимчасової тактики функціонування);

– розробку стратегії діяльності, прогнозування, попередження небезпек функціонування тощо.

Перераховані потреби та вимоги до облікової системи суб'єктів, що фінансуються з бюджету, значно виходять за існуючі нині теоретично обґрунтовані функції обліку. Обґрунтування функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах у літературних джерелах на сьогодні здійснюється на основі існуючої архаїчної теорії, котра не відповідає реальній дійсності, а саме не враховує сучасних технічних, математичних та інших досягнень, які широко застосовуються системою обліку.

3.3. Наукові підходи до складу функцій системи обліку бюджетних установ

3.3.1. Аналіз наукових позицій щодо функцій обліку

Дослідження наукових та інших джерел дає змогу стверджувати, що в економічній літературі [32, с. 25–26] активно дискутується проблематика встановлення оптимального переліку функцій, які має виконувати облік (табл. 3.1).

**Наукові підходи щодо складу функцій системи
обліку бюджетних установ***

Автор та джерело	Функції обліку
П. Й. Атамас [5, с. 14]	Нагляд, відображення, узагальнення, контроль, управління і керівництво, забезпечення збереження коштів.
Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник [35, с. 8]	Управлінська, контрольна, інформаційна.
К. Зайдель [186, с.43-44]	Реєстрація, регулювання, управління, нагадування, планування.
В. Р. Захар'їн [54, с.20]	Інформаційна, контрольна.
М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова [97, с. 11]	Управлінська, контрольна, інформаційна.
Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак [115, с. 184–185]	Відображення, групування, узагальнення, контроль.
Н. І. Петренко [117, с. 297]	Захисна.
К. Савіцький [185, с. 15]	Інформаційна, контрольна, звітно-аналітична, доказова.

Примітка. *Узагальнено автором.

Дані табл. 3.1 свідчать про достатньо широке коло переліку можливих функцій системи обліку та значні розбіжності щодо їхнього складу відповідно до позицій різних науковців. І оскільки облікова система характеризується постійними перетворювальними процесами, пов'язаними не лише зі змінами підходів до управління, а й з результатами зміни станів об'єктів, де вхідні дані трансформуються у вихідні, такі дискусії мають об'єктивне підґрунтя та стають більш актуальними. Виникнувши разом з появою обліку, його функції поступово набували нових видових значень, а їхній перелік розширювався відповідно до управлінських потреб.

3.3.2. Функціональна теорія К. Зайделя

Німецький комерсант і науковець Карл Зайдель на початку 30-х рр. ХХ ст. стверджував, що облік (він вживав термін “бухгалтерський”) охоплює виконання двох основних функцій: функцію реєстрації, котра є фіксацією в письмовому вигляді фактів, які відбуваються, для того, щоб зберегти інформацію; регулюючу функцію, котру можна також представляти як статистичну функцію, за якою можна бачити

зміни одного й того самого явища у хронологічній послідовності [186, с. 43, 44].

Пов'язуючи регулюючу функцію з статистичною, К. Зайдель вказав на основну характеристику моделі обліку, характерної для Німеччини, за якої все підпорядковується завданню державного контролю над суб'єктами фінансово-господарської діяльності. Варто зауважити, що майже всі постсоціалістичні країни, а тому числі й Україна, мають безпосередні аналогічні підходи до системи обліку. Вона, в першу чергу, розглядається як джерело інформації для контролюючих органів.

Такий підхід значно звужує можливості облікової системи у забезпеченні саморозвитку суб'єкта, а в умовах нестабільності та частой зміни законодавства не забезпечує належного виконання навіть функції інформування вищестоящих і контролюючих органів. Щодо бюджетних установ це призводить до нераціонального витрачання фінансового забезпечення й абсолютного ігнорування застосування можливостей підвищення ефективності використання виділених грошових коштів. Винятковий контроль казначейства за напрямами грошових потоків (без належним чином налагодженого процесу оцінки шляхів їхньої оптимізації при прогнозуванні (складанні кошторисів)) призводить до дестабілізації та збоїв у діяльності, про що свідчить катастрофічне становище більшості суб'єктів, що фінансуються з бюджету.

3.4. Розвиток теорії функцій обліку у вітчизняній науковій думці

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 [17, с. 21]. Даючи узагальнене визначення, науковець розглядає бухгалтерський облік як науку з усіма впливаючими з цього атрибутами. Такий підхід важливий і відображає сучасні об'єктивні потреби й закономірності розвитку об'єктів керування.

І. О. Гура формує функції бухгалтерського обліку значно вужче, вводячи у перелік такі складові: інформаційну (облікову); обліково-контрольну; обліково-аналітичну [29, с. 4]. Дещо іншою є позиція російського науковця Л. І. Вороніної, яка виділяє інформаційну, планову, контрольну, аналітичну функції та функцію зворотного зв'язку [23, с. 18–20]. Правомірність виокремлення функції зворотного зв'язку пов'язана з процесом здійснення управління суб'єктом на базі інформаційної системи, основою якої є дані бухгалтерського обліку. Для забезпечення ефективності діяльності бюджетних установ 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 технологією опрацювання інформації тощо.

Розвиток і реалізація функцій обліку потребують, як стверджує Г. Г. Кірейцев, змістовного бачення можливостей методу обліку та відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів. Цей аспект проблем пов'язаний з підвищенням ролі суб'єктів облікової діяльності у вирішенні фінансових і суто управлінських завдань [71, с. 5].

Значну увагу науковець приділяє науково-пізнавальній функції, прив'язуючи її до проблеми 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 відбуватиметься за умови процедурного підходу щодо розкриття взаємозв'язку економічних дій та їхньої сутності шляхом використання комп'ютеризованих систем, статистичних методів, а також застосування нової його методології (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Функції бухгалтерського обліку згідно з визначенням Г. Г. Кірейцева [71, с. 42]

Аналогічний підхід підтримує також В. О. Осмятченко, який вважає, що в сучасних умовах є необхідність подальшого дослідження концептуального апарату теорії бухгалтерського обліку, а саме його функцій за умов поєднання з інформаційними технологіями [112, с. 163].

Для бюджетних установ, зокрема освітніх і медичних, це також актуально. На сьогодні більшість суб'єктів бюджетної сфери використовує програмні продукти для автоматизованого ведення бухгалтерського обліку. Заміна ручної форми на комп'ютеризовану

значно розширює функціональну спрямованість обліково-аналітичної діяльності.

3.5. Розвиток теорії функцій в умовах інформатизації суспільства

3.5.1. Науково-пізнавальна, інформаційна та контрольна функції та їхня трансформація в сучасних умовах

З огляду на це слушним з погляду бухгалтерського обліку як науки є відокремлення саме науково-пізнавальної функції. Незважаючи на дискусійність вказаного підходу, зазначимо, що потрібні подальші дослідження розглянутої позиції. Обґрунтуванням цього є кулуарне 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”, котра базується на тезі про відсутність практичного (експериментального) зразка результату дослідження, на жорсткому законодавчому 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 має належати до переліку облікових функцій у бюджетних установах, оскільки її застосування уможлиблює розвиток й удосконалення системи обліку загалом.

В. М. Савченко та Н. М. Колос акцентують увагу на наявності інформаційної та контрольної функцій обліку. Причому інформаційна, на їхній погляд, уособлює формування повної, достовірної, корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку забезпечує виявлення в процесі оперативного управління потенційні порушення законодавства та інтересів власників [135, с. 23–24].

У своїй позиції вказані автори при уточненні визначення певним чином виражають суперечні думки. Якщо взяти за основу визначення інформаційної функції, яке подають науковці (вважаємо, що це визначення має раціональне зерно), то воно базується на твердженні, що саме ця функція є основою здійснення аналітичних і контрольних процедур. Щодо другої частини – пояснення контрольної функції, то в результаті використання першого означення вона втрачає свою значимість як відокремлений предмет дослідження. Окрім того, обмеження контрольної функції лише оперативним виявленням потенційних порушень законодавства та інтересів власників значно звужує значення системи обліку у соціальному плані. В такому разі вона не може бути джерелом захисту прав споживачів, що абсолютно не правильно.

3.5.2. Соціальна функція обліку

У розвинених країнах питання соціальної функції обліку розглядається як важливе завдання обліку, як системи рахунків для спільноти (соціальний облік). Він має три основні функції: забезпечення прозорості звіту про результати діяльності; вимірювання ефективності діяльності; забезпечення періодичної інвентаризації економічного становища населення [170, с. 24].

Такий підхід відстоює Н. М. Малюга, пропагуючи властивість системі обліку в сучасних умовах соціальної функції та стверджуючи, що розвиток бухгалтерського обліку має відбуватися відповідно до суспільних потреб [93, с. 112].

Однак сутність соціальної функції, як її розглядають зарубіжні науковці у контексті соціального обліку, дещо не збігається з підходом до обліку в бюджетних установах. Відмінність полягає у тому, що діяльність громади у розвинених країнах розглядається як діяльність, здатна забезпечувати прибуток. Відповідно до обсягів та можливостей отримання прибутку приймаються рішення про доцільність чи недоцільність (вигоду для громади) здійснення тої чи іншої операції, наприклад, продажу чи ліквідації бізнесу. З цього випливає, що найбільш зацікавленим суб'єктом є сама громада (у більш широкому суспільному розумінні – держава), оскільки

дотримання соціальної функції забезпечує підвищення рівня соціального добробуту загалом.

Для бюджетних установ, метою діяльності яких є задоволення потреб у послугах, а не отримання прибутку (відповідно до Бюджетного кодексу України вони мають статус неприбуткових), соціальна функція має полягати у: сприянні можливості отримання (надання) високоякісних послуг усім верствам населення; забезпеченні належного рівня якості за мінімальних затрат; досягненні збалансованості потреби у матеріально-технічному постачанні, кадрах і послугах. Виконання цієї функції потребує розробки показників соціального характеру, застосування відповідних технологій та інструментарію їхніх розрахунків, а також формування науково обґрунтованої методології відображення в обліку, а саме: розробки принципів, методів обліку, а також алгоритмів і напрямів руху даних, форм документації, документообороту, нових рахунків.

3.5.3. Прогнозна функція обліку

Прогнозна функція, яка в науковій літературі з бухгалтерського обліку в бюджетних установах не виокремлюється, властива йому методологічно, починаючи з того часу, коли почали складатися кошториси. У них відображаються планові дані, а самі кошториси вважаються основними плановими документами, на підставі яких бюджетні установи отримують фінансове забезпечення. Проте реалізація вказаної функції через її ігнорування у системі обліку в бюджетних установах виявляється недостатньо ефективно. Окрім процесу формування розрахунків до кошторису, котрий базується на використанні прогнозних показників діяльності, жодні інші стратегічні цілі не практикуються. Незважаючи на це, їхній розгляд і аналіз у контексті модернізації обліку може бути корисним, оскільки дасть змогу встановити певні існуючі закономірності процесів, які відбуваються, здійснювати наукові передбачення з метою усунення диспропорцій та проблем і визначити можливості оптимально ефективної діяльності бюджетних установ.

Розширення позицій застосування прогностичної функції обліку забезпечить об'єктивні умови посилення інтеграції управлінських і економічних знань, дасть змогу формувати прозорі й обґрунтовані з допомогою економічних даних стратегії розвитку. Такі стратегії, зважаючи на те, що основою їхньої розробки є достовірні дані, котрі може дати лише система обліку, також будуть достатньо достовірними та досяжними. В умовах нестабільності та дефіцитності фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ реалізм планів є надійною складовою ефективності виконання бюджетних програм у процесі реформування бюджетного устрою.

На цьому, зокрема, акцентує увагу С. В. Бардаш, який стверджує, що бюджетна реформа в Україні передбачає: забезпечення реальних планових показників бюджету та їхнє виконання, визначення пріоритетів бюджетного фінансування, перехід від практики утримання установ бюджетної сфери до програмно-цільового методу планування та здійснення видатків, забезпечення ефективного використання коштів загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів [6, с. 34].

У будь-якому разі зосередження уваги на прогнозуванні дає змогу уникнути ризиків невизначеності, диспропорційності, сформуванню злагоджений та стабільний порядок і якість надання послуг. Прогнозна функція обліку, особливо у великих бюджетних установах зі значною кількістю господарських операцій та процесів, призначена для того, щоб з минулого та сучасного здобути знання, які впливають на прийняття рішень у майбутньому. Розвивати її слід з метою визначення та врахування тенденцій розвитку майбутніх економічних явищ і процесів на основі врахування облікової інформації, яка відноситься до періоду, що минув.

3.6. Розвиток функцій обліку як інформаційної системи

3.6.1. Розвиток функцій обліку відповідно до вимог управління установами, що фінансуються з бюджету

Для забезпечення дієвості прогнозів в умовах економічної та фінансової нестабільності слід поряд із базовою інформацією, отриманою із системи обліку бюджетної установи, використовувати

тенденції державної політики, а також інформацію, отриману зі сторони (в т. ч. облікові дані інших аналогічних установ, контрагентів тощо). Корисність такої інформації має визначатися відповідно до того, чи має вона вплив на ефективність діяльності та чи сприятиме зниженню рівня невизначеності майбутніх подій і процесів, а її обсяги визначатимуться згідно зі станом розвитку комунікаційно-технічної складової.

Відповідно до цього доцільно розглядати і розвиток функцій обліку як інформаційної системи. Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, І. О. Кондратюк, В. В. Петруніна [35, с. 8] вважають, що як система контролю за використанням бюджетних коштів бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує три функції: управлінську, контрольну та інформаційну.

Так, абсолютно ніякої суперечності не містить у собі певна модифікація контрольної та інформаційної функцій, яка є об'єктивним результатом змін, що проходять як на мікро-, так і на макрорівнях і пов'язані з розвитком ринкових відносин та сучасним станом економіки. Проте певна парадоксальність цього переліку полягає у розгляді управлінської функції як функції бухгалтерського обліку. Це частково суперечить класичній теорії, згідно з якою саме облік є однією з функцій управління, а не навпаки. Проте для бюджетних установ, видатки яких суворо контролює Державна казначейська служба України та її територіальні органи, твердження вищеназваних науковців є обґрунтованим.

Бухгалтерський облік у цьому контексті виконує управлінську функцію, оскільки є механізмом виконання розпоряджень і одночасно дозвільною основою здійснення тієї чи іншої операції, пов'язаної з витрачанням грошових коштів. Своєчасність та ефективність управлінських рішень (у нашому разі 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 оцінка (аналіз) вихідних даних і подальших його результатів.

Отже, рекомендації щодо розвитку функцій бухгалтерського обліку варто розглядати у поєднанні з функціями аналізу. Лише таким чином можна досягти позитивних результатів діяльності і підвищення якості послуг, що надаються бюджетними установами. Розроблена в цьому контексті схема функцій обліку та аналізу має враховувати можливі впливи на них зовнішнього й внутрішнього середовищ, об'єктивні технічні досягнення в галузі опрацювання інформації, системну трансформацію управління і його потреб у неупередженій та своєчасній інформації тощо (рис. 3.3).

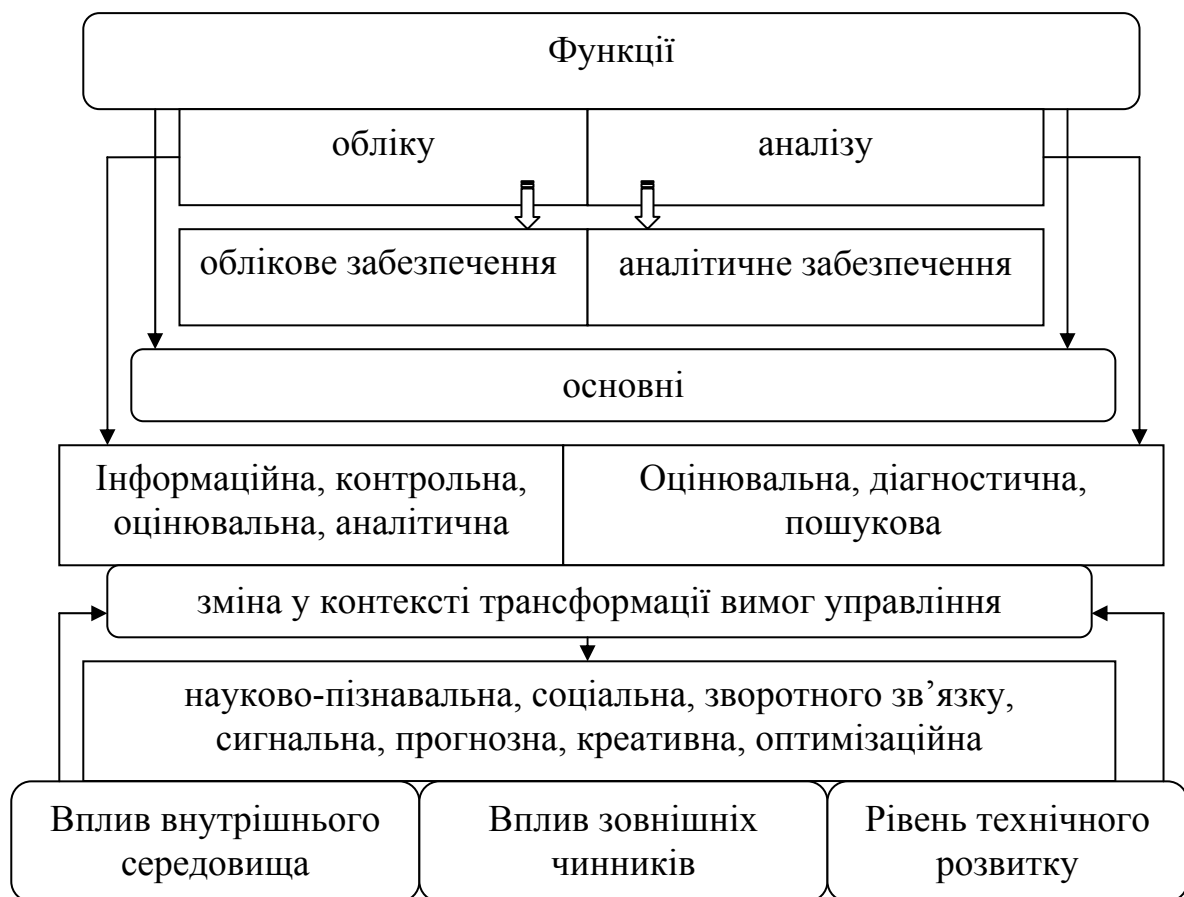


Рис. 3.3. Розвиток функцій обліку та аналізу відповідно до вимог управління установами, що фінансуються з бюджету*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Дані рис. 3.3 свідчать про наявність потреби та об'єктивність зміни функцій обліку відповідно до контексту трансформації вимог управління. Останні зводяться здебільшого до забезпечення безперебійності надання якісних послуг з мінімальними витратами

бюджетних коштів. Сприятливими умовами досягнення виконання цього завдання є застосування нового інструментарію в системі обліку. У зв'язку з цим, поряд з обґрунтованими в науковій думці позиціями щодо переліку функцій обліку, доцільними до впровадження є сигнальна, креативна, прогнозна й оптимізаційна функції.

3.6.2. Сигнальна функція обліку як складова системи управління фінансовими потоками

Слід зазначити, що в умовах сучасного суспільства обсяги інформаційних даних є надзвичайно великими. Значно зростають вони і на рівні самих бюджетних установ. Особливо це стосується медичних і навчальних закладів, органів влади та управління.

З огляду на це сучасній модернізованій системі обліку має бути властива ще одна важлива функція – сигналізація (нагадування) про терміни сплати тих чи інших платежів. Технічне досягнення її виконання передбачає встановлення періодичності платежів. Проте не всі терміни є прогнозованими, а ряд операцій, пов'язаних зі здійсненням розрахунків, не завжди статичні. Однак забезпечення виконання названої функції, хоча б стосовно планових платежів, дасть змогу вирішити ряд проблем, пов'язаних із виникненням непродуктивних видатків (наприклад, застосування штрафних санкцій при порушенні термінів сплати комунальних, податкових чи інших фіксованих за датами платежів). З цією метою при модернізації обліку доцільно передбачити можливість виконання системою обліку функції нагадування про необхідність здійснення сплати платежу на конкретну дату.

3.7. Напрями розширення функціональних можливостей обліку

3.7.1. Математична природа обліку як основа його удосконалення та розвитку функцій

Значні обсяги баз даних системи обліку в сучасних умовах також потребують формування системи збереження інформації та достатньо оперативних механізмів пошуку конкретних показників.

Практика свідчить, що просте нагромадження облікової інформації обмежується технічними можливостями та обсягом пам'яті сучасної комп'ютерної техніки. У зв'язку з цим розвиток й удосконалення системи обліку обмежуються рівнем розвитку комп'ютерних наук. Виходом зі становища може стати використання наукових відкриттів у галузі побудови непозиційної системи числення, арифметичної самокорекції та розпаралелення обчислень. Такий напрям наукових пошуків у сучасних умовах набуває особливої актуальності, хоч корені його є давніми та пов'язані з перетворенням так званої Китайської теореми [18, с. 43].

Розробка загальної методології та організації обліку на засадах його модернізації з використанням сучасних досягнень точних і технічних наук, а також реалізації існуючих відомих математичних теорій є найбільш інноваційним напрямом удосконалення цієї функції управління. Він уможливорює розвиток системи обліку, форму й обсяг відображення явищ і процесів, які відбуваються в діяльності бюджетних установ. Передумовами формування відповідної концепції є розгляд процесу обліку з точки зору його математичної природи та визначення інноваційних підходів до принципів його ведення, а також варіантів формалізованого подання, опрацювання й збереження даних.

Окрім визначених вище додаткових функцій системи обліку в бюджетних установах (через їхнє постійне недофінансування), доцільно більшу увагу приділити питанням оптимізації діяльності та ресурсовикористання. Вирішенню цього завдання має сприяти система обліку. Таким чином, оптимізаційна функція як його складова уможливить поліпшення фінансового стану завдяки раціоналізації використання наявних ресурсів, удосконаленню системи планування й прогнозування.

Безумовною основою розвитку функцій обліку, як зазначалося, є поява нових досягнень точних і технічних наук, оскільки сьогодні спостерігається стрімкий розвиток та вдосконалення інформаційних технологій збору, формування, передавання, опрацювання, перетворення, захисту і зберігання інформаційних даних [104, с.17].

3.7.2. Проблематика потреб управління та її вплив на напрями вдосконалення обліку як його інформаційної бази

У сучасних умовах справедливим є твердження про зміну позицій атрибутів інформації. Вона набуває характеристик самостійного об'єкта, який може існувати поза межами людини і матеріального носія. Відповідно до цього існує потреба у зміні підходів до її формування. Основою такого процесу може бути чітке окреслення проблематики потреб управління та створення адекватної йому інформаційної бази. До проблем можна зарахувати:

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

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

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

- вишукування можливостей для того, щоб оптимізувати функціонування бюджетних установ та їхніх структурних підрозділів.

Зворотний зв'язок і використання комп'ютеризованих інформаційних систем уможливають розвиток оптимізаційної функції бухгалтерського обліку. Для цього слід розробити алгоритм і побудувати модель завдання розроблення плану діяльності бюджетної 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 обліку слід доповнити підсистемою управління нормуванням.

Окрім цього, щоб вирішити питання побудови ефективного плану, треба накопичувати необхідну статистичну інформацію, яка мала б формуватися системою обліку та була б основою для встановлення параметрів значень плану. В такому контексті оптимізаційна функція обліку в умовах обмеженості ресурсів відіграватиме

позитивну роль та дасть змогу зробити більш ефективною діяльність бюджетних установ, які отримують фінансове забезпечення у вигляді бюджетних коштів і коштів від надання платних послуг. Підставою такого твердження є те, що розроблення оптимізаційного плану орієнтоване на запровадження в бюджетній сфері елементів нормативного обліку, метою якого є оптимізація витрат.

Критичне оцінювання ролі бухгалтерської інформації для потенційних споживачів послуг бюджетних установ свідчить про недостатнє використання інформаційної функції. Надзвичайно мало громадян (за винятком інформації про ціни на аналогічні послуги) приймають рішення про те, що доцільно звернутися до вибраної бюджетної установи. Перепоною у цьому є також територіальний принцип обслуговування населення, який поширюється на ряд бюджетних суб'єктів господарювання. Однак ширше використання інформаційної функції саме для населення може відіграти суттєву роль у поліпшенні фінансового та матеріального становища установ, які фінансуються з бюджету, особливо закладів вищої освіти та охорони здоров'я.

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 обліку відповідно до економічних потреб та вимог полягають у тому, щоб створити основу формування ефективної облікової системи, що зможе забезпечити конкурентоздатність суб'єктів бюджетної сфери не лише на українському, а й на міжнародному ринку.

Таке завдання актуалізує цей напрям наукових пошуків, оскільки його вирішення сприятиме оптимізації системи управління, раціоналізації використання ресурсного забезпечення та підвищенню якості послуг, які надаються бюджетними установами. Важливим цільовим вектором у цьому разі 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 відображатись, а також напрями їхнього подальшого використання відповідно до обґрунтованих у теорії функцій обліку.

Висновок до розділу 3

Інформатизація суспільства та системна трансформація управління бюджетними установами накладають свій відбиток на вимоги, що ставляться до облікової інформації та на самі функції обліку. Завдяки новітнім технологіям для інформації характерне її існування як самостійного об'єкта, який не є атрибутом матеріального носія чи людини. Віртуалізація інформації має враховуватися як її характеристика при організації та веденні обліку. Відповідним чином повинна розвиватися і теорія джерел облікової інформації.

Окрім цього, нестабільність та зростання конкуренції серед установ, які фінансуються з бюджету, потребують використання облікової інформації для забезпечення здійснення оптимізаційних процесів як щодо окремих об'єктів обліку, так і діяльності загалом. Досягнення виконання цього завдання, а також завдання підвищення якості послуг бюджетних установ, потребує розширення функціональних можливостей системи обліку.

Основою формування відповідних теоретичних засад є окреслення потреб і вимог до облікової системи бюджетних установ. На основі проведених досліджень встановлено їхній перелік і сформовано концепцію про необхідність розвитку теорії щодо функцій та принципів обліку. Основою обґрунтування цієї концепції є процеси трансформації системи управління бюджетними установами, зміна цільових управлінських орієнтирів (від концепції “споживання матеріальних благ у процесі надання нематеріальних послуг” до концепції “раціональне використання матеріальних благ з метою максимального задоволення потреб у якісних послугах бюджетних установ”) та розвиток досягнень різних наук.

Аналіз підходів до визначення функцій обліку та їхнього переліку (функціональної теорії), здійснений на основі критичної оцінки вітчизняної та зарубіжної наукової літератури, а також порівняння його результатів з практичними потребами бюджетних установ, які функціонують в інформатизованому суспільстві та в умовах економічної невизначеності, дає змогу обґрунтувати тезу про те, що існує об'єктивна потреба в розвитку функціональних можливостей облікової системи. На цій підставі розвинуто теорію з цього напрямку в умовах інформатизації та обґрунтовано доцільність розвитку соціальної, прогностичної, сигнальної та оптимізаційної функцій обліку в бюджетних установах.

Розвиток запропонованих функцій у системі обліку бюджетних установ дозволить вирішити ряд проблем, пов'язаних з:

- забезпеченням потреби в зберіганні значних обсягів облікової інформації без додаткових витрат на нарощення потужності комп'ютерної техніки;

- формуванням облікових інформаційних даних, які за змістом, обсягом і формою відповідають управлінським запитам;

- уникненням зривів оплати наданих послуг та зниженням ризиків виникнення непродуктивних витрат;

- досягненням збалансованості ресурсного забезпечення та обсягів і якості діяльності (наданих послуг);

- оптимізацією діяльності та раціональним використанням бюджетних коштів тощо.

Одночасно з розвитком розглянутого підходу, тобто з формуванням засад для виконання обліком нових функцій, має розвиватися теорія та методологія його ведення відповідно до нових вимог. У цьому контексті важливо також здійснювати дослідження концептуальних основ і теорії принципів обліку, котрі вважаються основоположними засадами, на підставі яких реалізуються його функції на рівні мікросередовища – бюджетної установи.

РОЗДІЛ 4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

4.1. Концептуальні основи розвитку теорії обліку

Модернізація обліку бюджетних установ, як загалом і усіх інших суб'єктів господарювання, в сучасних умовах потребує застосування більш радикальних підходів, аніж удосконалення. Зміна вимог системи управління, поява нових засобів комп'ютеризації, нові наукові відкриття в галузях математики, інформатики, теорії моделювання та інших науках, тісно пов'язаних з системою обліку, зумовлюють виникнення абсолютно інноваційних напрямів її розвитку.

М. С. Пушкар вважає, що існуюча теорія обліку вичерпала власний інтелектуальний ресурс, відстає у розвитку, ізольована від досягнень таких наук, як теорія інформації, кібернетика, менеджмент, маркетинг, логістика тощо, і, навіть від практики обліку, оскільки в останні роки розвиваються його нові підсистеми (управлінський і стратегічний), що потребують розроблення концептуальних основ. Натомість теорія залишається байдужою до цих підсистем обліку, пояснюючи на примітивному науковому рівні функціонування лише підсистеми фінансового обліку [124].

Варто зауважити, що порівняно з дослідженнями шляхів удосконалення обліку в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку про те, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою [25, с. 3–5]. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з найбільш перспективних проблем розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання, а її вирішення дасть змогу впорядкувати наявні напрацювання та

сформувані подальші напрями розвитку окремих бухгалтерських наукових теорій [86, с. 88–89].

Можливо, що такі розбіжності випливають з того, що в наукових публікаціях переважно констатують факт необхідності розробки, або щонайменше розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком [25; 88; 92; 124], не надто поширені.

Проблемність не лише розробки концепції, а навіть її визнання полягає в тому, що серед науковців немає єдиної думки щодо основ її розвитку. З цього приводу Я. В. Соколов стверджує, що за суттю те, що вважається зараз теорією бухгалтерського обліку, є або непотрібною схоластиком типу “предмет і метод”, або оглядом нормативних документів, які належать до сфери юриспруденції, ніж до обліку. Водночас ті глибинні ідеї, постулати та парадокси, що є основою теорії, не розглядаються взагалі [144, с. 5].

Натомість багато країн, у тому числі й Україна, за основу формування національних концепцій обліку обрали таке спрямування, як адаптація до міжнародних стандартів. Вважати такий підхід достатньо обґрунтованим і зваженими не можна, оскільки практика засвідчує, що особливого злету економічних показників після запровадження Національних стандартів обліку, основою яких є положення міжнародних стандартів, не відбувається. З цієї позиції слід можна вважати такий напрям розвитку наукової концепції теорії обліку недостатньо ефективним.

Для визначення концепції розвитку теорії бухгалтерського обліку більш правомірно та доцільно здійснити аналіз історії наукової бухгалтерської думки й тих постулатів, котрі брали за основу ті чи інші групи науковців у той чи інший період. Найбільш поширеними, як свідчить дослідження, були такі теорії: теорії одного, двох, трьох рядів рахунків; теорії номінального, органічного, абсолютного, динамічного та единамічного балансу; економічна, юридична або правова теорії; а також логічна, господарська, мінова, математична, механістична, просторова, матеріалістична, персоналістична, макро-економічна, мікроекономічна, податкова, філософська, етична,

біхевіористична (поведінкова), органічна, соціально-корпоративна, представницька, позитивна, формальна, структурна, схоластичні, конвертованої та стабілізованої бухгалтерії, аналітичні та синтетичні, метафізичні теорії [94].

Аналіз наукових джерел свідчить, що зарубіжні та вітчизняні вчені робили численні спроби дослідження та використання різного роду наукових концепцій, які застосовуються щодо наукових змін у бухгалтерському обліку, а саме: теорії фальсифікацій К. Поппера (основою якої є ідеї Ф. Бекона), концепції неявного особистісного знання М. Полані, теорії парадигмального підходу Т. С. Куна, концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, еволюціоністської концепції С. Тулміна, “епістеміологічного анархізму” П. Фейєрбанда, концепції дослідницьких традицій Л. Лудана та ін. Достатньо детально ці концепції охарактеризовані в дослідженнях С. Ф. Легенчука [84, с. 125–128]. Подальший розвиток цього наукового напрямку доцільно провадити з метою формування нової концепції. В основу її розробки слід покласти ефективні параметри кожної з існуючих теоретичних концепцій, для чого необхідно провести їхню класифікацію.

Здійснення класифікації концепцій наукових змін дає змогу виявити взаємозв'язок між існуючими авторськими позиціями та встановити залежності між їхніми параметрами. В подальшому результати класифікації стануть основою формування формалізованої математичної моделі їхньої оцінки. Для цього важливо також охарактеризувати основні недоліки концепцій зміни теорії обліку, оскільки останні доцільно використати як основу встановлення вагових коефіцієнтів для кожної теорії (рис. 4.1).

Розглянуті й проілюстровані на рис. 4.1 концепції, як і будь-які інші, не позбавлені недоліків. Проте кожна з них так чи інакше відіграла (й продовжує відгравати) певну роль у пізнанні сутності різних явищ і процесів, в тому числі тих, що стосуються обліку.

		Основоположні принципи, підходи й складові	Недоліки
Концепції наукових змін бухгалтерського обліку	1	Використання принципу безкомпромісної критики, відторгнення принципу верифікації та конвенціоналізму	Заперечення розвитку пізнання як переходу від відносних істин до абсолютних (N_1T_1); твердження про прийняття істини як тимчасової конвенції (N_2T_1); визнання істини як прийнятих на певний час хибних тверджень (N_3T_1); заперечення методу індукції (N_4T_1); ...; n -ий недолік (N_nT_1)
	2	Основоположними є дослідження у сфері гештальтпсихології (цілісні структури (гештальти) не виводяться з компонентів)	Заперечення можливості виведення наукової гіпотези зі спостереження, а наукових понять – з експерименту (N_1T_2); відмова від емпіричного підходу (N_2T_2); неможливість повної алгоритмізації (N_3T_2); ...; n -ий недолік (N_nT_2)
	3	Наукова парадигма	Парадигми базуються на минулих теоріях (N_1T_3); прогнозування явищ, які не вписуються в парадигму, не є метою нормальної науки (N_2T_3); спрямування науки у визначеному напрямі (N_3T_3); парадигмальна теорія служить інтересам тих чи інших соціальних груп (N_4T_3); ...; n -ий недолік (N_nT_3)
		Наукове співтовариство	
		Нормальна наука	
		Наукова революція	
	4	Передбачає перевірку на науковість сукупності послідовних теорій	Перманентність наукових результатів (N_1T_4); ігнорування спадкоємності в науці (N_2T_4); ...; n -ий недолік (N_nT_4)
	5	Розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу	Недостатність фактологічних підтверджень досліджень (N_1T_5); акцент переважно на методі порівняння (N_2T_5); недооцінка функціонального підходу (N_3T_5); ...; n -ий недолік (N_nT_5)
6	Базується на розумінні зростання знань у результаті розмноження різних теорій	Заперечення кумулятивності наукового знання (N_1T_6); ігнорування наступності наукових знань (N_2T_6); ... n -ий недолік (N_nT_6)	
7	Відновлення наукової раціональності	Унеможливлення єдиних оцінок наукових теорій (N_1T_7); ... n -ий недолік (N_nT_7)	
...	N	... n -ий недолік n -ої нової теорії (N_nT_n)	

Умовні позначення: 1 – теорія фальсифікацій; 2 – концепція неявного особистісного знання; 3 – парадигмальна теорія; 4 – концепція науково-дослідницьких програм; 5 – еволюціоністська концепція; 6 – концепція “епістемологічного анархізму”; 7 – концепція дослідницьких традицій

Рис. 4.1. Класифікація концепцій та основних принципів наукових змін бухгалтерського обліку*

Примітка. *Сформовано на основі [79; 82; 121; 146].

Формалізовану математичну модель оцінки ефективності функціонування концепцій наукових змін у бухгалтерському обліку K_{ef} можна описати таким чином:

$$\begin{cases} K_{ef} = \alpha_1 \times \Pi_{mf} + \alpha_2 \times \Pi_{noz} + \alpha_3 \times \Pi_{nt} + \alpha_4 \times \Pi_{ndn} + \alpha_5 \times \Pi_{ek} + \alpha_6 \times \Pi_{ea} + \alpha_7 \times \Pi_{om} + \dots + \alpha_n \times \Pi_n, \\ \sum_{i=1}^n \alpha_i = 1, \\ \Pi_{mf} = \langle C_{nobk}, C_{n23} \rangle; \Pi_{noz} = \langle C_{c2n} \rangle; \Pi_{nt} = \langle C_{nn}, C_{nc}, C_{nn}, C_{nr} \rangle; \Pi_{ndn} = \langle C_{ncnt} \rangle, \\ \Pi_{ek} = \langle C_{noen} \rangle; \Pi_{ea} = \langle C_{en} \rangle; \Pi_{om} = \langle C_{vnr} \rangle; \Pi_n = \langle C_n \rangle, \end{cases} \quad (4.1)$$

де Π_{mf} – концепція на основі теорії фальсифікацій. Основною складовою є принцип безкомпромісної критики C_{nobk} та принципової гіпотетичності знання C_{n23} ;

Π_{noz} – концепція неявного особистісного знання. Основою розробки концепції були дослідження у сфері гештальтпсихології (C_{c2n}). Передбачає, що зміст наукових положень залежить від неявного контексту прихованого знання, “знання як”, що має за основу інструментальний характер;

Π_{nt} – концепція на основі парадигмальної теорії, яка побудована на чотирьох основних елементах: наукова парадигма C_{nn} , наукове співтовариство C_{nc} , нормальна наука C_{nn} , наукова революція C_{nr} ;

Π_{ndn} – концепція науково-дослідницьких програм. Вона передбачає перевірку на науковість сукупності послідовних теорій C_{ncnt} ;

Π_{ek} – еволюціоністська концепція. Передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу $\langle C_{noen} \rangle$;

Π_{ea} – концепція “епістемологічного анархізму”. Передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу C_{en} ;

Π_{om} – концепція дослідницьких традицій. Передбачає відновлення наукової раціональності C_{vnr} ;

Π_n – n-на концепція. Передбачає характеристику (C_n), яка є основою концепції;

α_i – вагові коефіцієнти, що визначають ступінь впливу кожної з концепцій на результуюче значення ефективності. Вони визначаються на основі врахування недоліків кожної з концепцій:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i, \quad (4.2)$$

де $N_i T_i = 0,1$.

Присвоєння значення 0,1 кожному недоліку відповідає умові про те, що максимальна їхня доцільна кількість може дорівнювати 10. Якщо концепція має більше недоліків, то вона загалом є неефективна, а її застосування матиме негативний вплив на зміну концепції розвитку обліку.

Розглянуті концепції, як свідчать дані рис. 4.1, мають ряд недоліків, окрім цього, вони не враховують законів, що можуть і мають використовуватися при розробці модернізованої системи обліку й дослідженні ефективності та якості нової системи, а саме закон Гроша, закон фрактальності, закон максимального результату (ефективності використання бюджетних коштів), закон якості, закон собівартості. Проте їхнє використання за умови правильної постановки завдання дасть змогу обґрунтувати можливість подальшого розвитку теорії та методології обліку й завдяки цьому досягти значного поліпшення головної інформаційної бази управління.

4.2. Конструктивні параметри виведення обліку на якісно новий рівень

Ситуація, коли існуюча теорія обліку не відповідає дійсності, на чому акцентують увагу майже всі науковці цього профілю, а нова поки не розроблена, свідчить про невирішеність дилеми її розвитку. З математичної точки зору таку ситуацію можна вважати критичною точкою (X_0 – розташована на перетині штрихових ліній *E_{max}* та 2008 (часовий період *t*)) (рис. 4.2), після якої існуюча теорія вже не забезпечує зростання ефективності діяльності (*E_i(t)*).

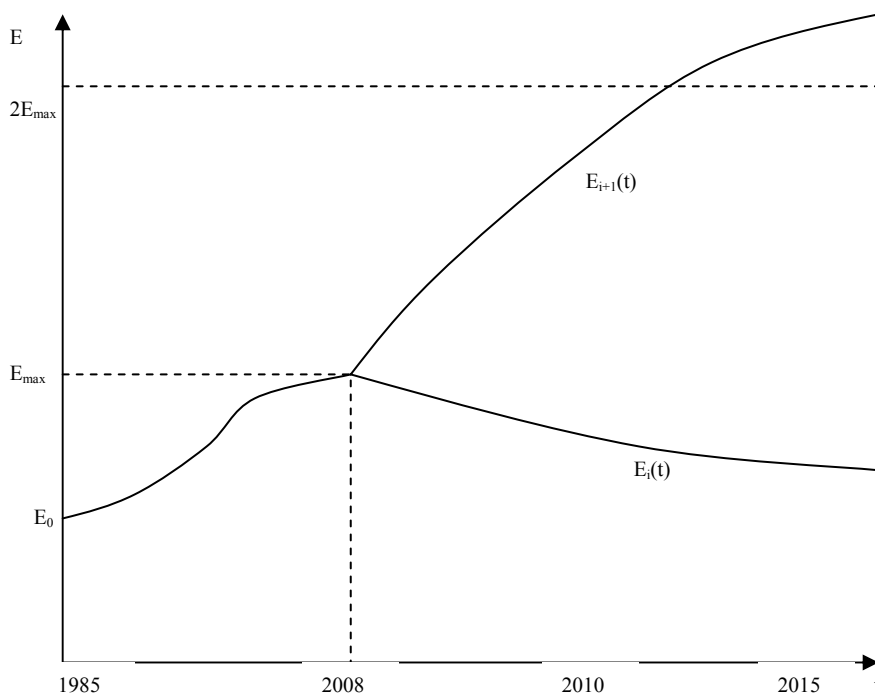


Рис. 4.2. Графік залежності ефективності діяльності бюджетних установ від рівня розвитку системи обліку*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Розвиваючись до точки X_0 (у період до 2008 р.), теорія забезпечувала зростання ефективності системи обліку бюджетних установ. Проте, досягнувши в точці X_0 критичного рівня насичення, вона вичерпала свої можливості удосконалення, тобто рівень розвитку існуючої теорії уже не забезпечує поліпшення системи обліку, як і зростання ефективності її функціонування. Звідси випливає висновок, що така теорія потребує кардинальних перетворень. Згідно із законом Гроша, який встановлює співвідношення між економічними характеристиками діючих і створюваних систем, розвиток нової теорії обліку має відповідати характеристиці $2f(Y_0)$. Причому, як видно з рис. 4.2, ефективність застосування нової теорії ($E_{i+1}(t)$) у сучасних умовах має бути кратною 2, оскільки в іншому разі вона не окупить затрат (на рис. 4.2 їхня епюра перебуває між лініями функцій $E_{i+1}(t)$ та $E_i(t)$ в часовому періоді після 2008 р.), здійснених на власний розвиток, а тому її недоцільно буде застосовувати. Отже, співвідношення між системними характеристиками облікових систем мають бути такими:

$$CO_{i+1}(t - t_0) \geq 2CO_i(t - t_0), \quad (4.3)$$

де CO_{i+1} та CO_i – відповідно системні характеристики існуючої та новоствореної системи обліку (на базі відповідних старої та нової теорій).

Підвищення ефективності системи обліку з практичної точки зору полягає у забезпеченні отримання кращого результату на основі сталих (незмінних) або мінімально змінюваних витрат на неї. У цьому контексті рекомендованими можуть бути два основні шляхи:

– розробка методу формування облікових даних, який би передбачав менші затрати часу облікових працівників на відображення господарських операцій (явищ і процесів);

– розвиток модернізаційних процесів, спрямованих на поліпшення технічних характеристик комп'ютерної техніки (збільшення швидкодії, розвиток функціональних можливостей подання облікової інформації, в тому числі з креативними характеристиками тощо).

При цьому справджується такий атрибут (вимога) концепції створення нової системи обліку, як полікритеріальність (рис. 4.3).

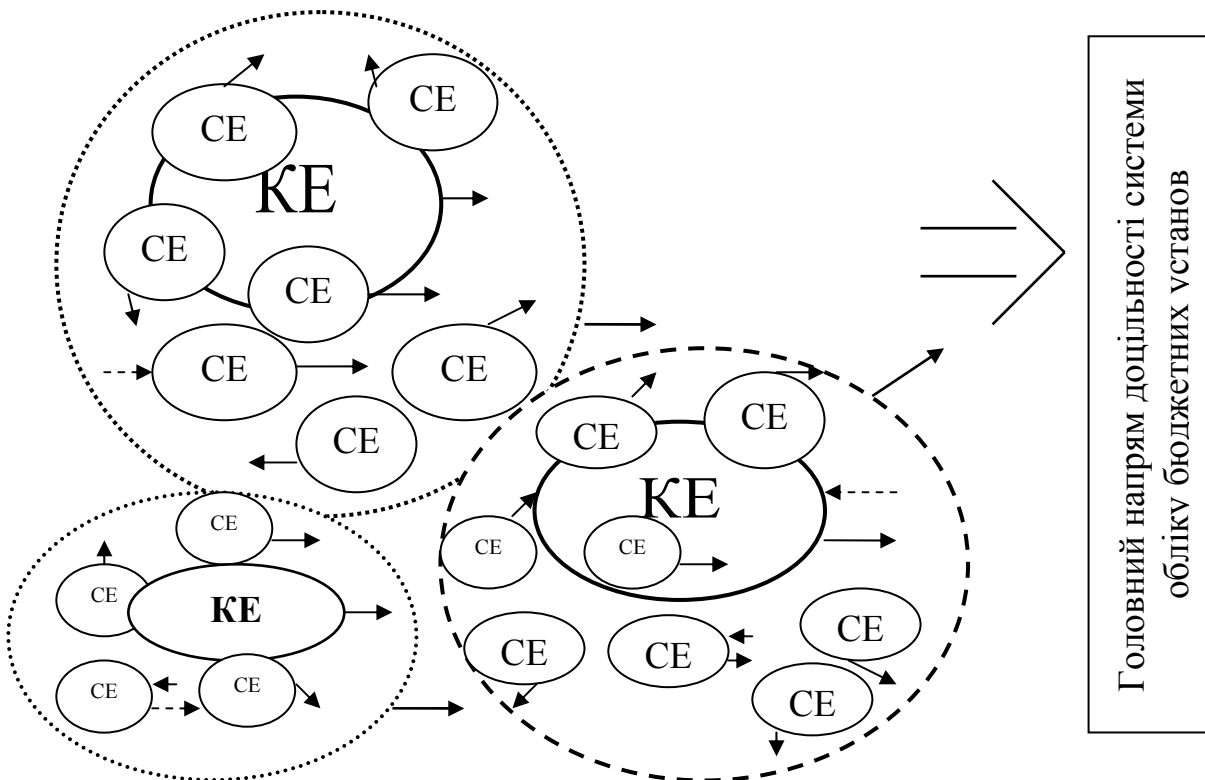


Рис. 4.3. Система обліку, її складові елементи / субелементи та їхня полікритеріальність*

Примітка. *Розроблено автором.

Умовні позначення:

КЕ – критерій елемента систем;

СЕ – критерій складової елемента системи

Зокрема, у разі формування максимально ефективною обліковою системою, як свідчать дані рис. 4.3, частина її підсистем, їхніх елементів/субелементів можуть не відповідати цьому показнику, тобто бути менш ефективними або загалом неефективними. Загалом забезпечення ефективності облікової системи вимагає досягнення переважання критеріїв, спрямованих на зниження обсягів витрат і оптимізації діяльності. Щоб досягти цього, слід врахувати той факт, що основними засадами, завдяки яким система обліку виконує свої функції, є його принципи. Отже, концептуально важливо обґрунтувати ті конструктивні їхні параметри, котрі забезпечують виведення обліку на якісно новий рівень. З цією метою необхідно розглядати модернізацію системи обліку з точки зору законів доцільності й ефективності.

4.3. Закони доцільності та ефективності проектування модернізованої системи обліку

Проектування модернізованої системи обліку бюджетних установ потребує, в першу чергу, проведення оцінки доцільності та економічної ефективності проектних рішень. У науковій літературі такий процес позиціонується з відповідними законами. Основний закон доцільності потребує дотримання певних критеріїв. Останні описуються набором характеристичних функцій та дають змогу оптимізувати систему обліку з використанням законів: фрактальності; Гроша; тах – результату (ефективності); якості; собівартості. Для комп'ютерних систем ці закони формалізував колектив авторів, який очолював Я.М. Николайчук [103, с. 78–83]. Проте їхнє використання для тестування (оцінки) модернізаційних заходів щодо обліку бюджетних установ потребує врахування специфіки структури, а також процесів, властивих цій системі.

4.3.1. Закон фрактальності оптимізації обліку

Закон фрактальності, який доцільно застосовувати до структури системи обліку (в тому числі на етапі формування проекту її модернізації), дає змогу встановлювати співвідношення між системою і підсистемою на основі рівняння:

$$F = \frac{F_{i+1}}{F_i} = const, \quad (4.4)$$

де F_{i+1} , F_i – відповідно системні характеристики, що перебувають на межі двох рівнів, а саме підсистеми та системи обліку загалом.

Постійність співвідношення означає, що модернізована система має однаково забезпечувати рух інформації по усіх складових, а також не вимагати додаткових технічних потужностей. У такому разі обґрунтованим є формування методології спрощеного алгоритму перетворення вхідних даних у вихідні.

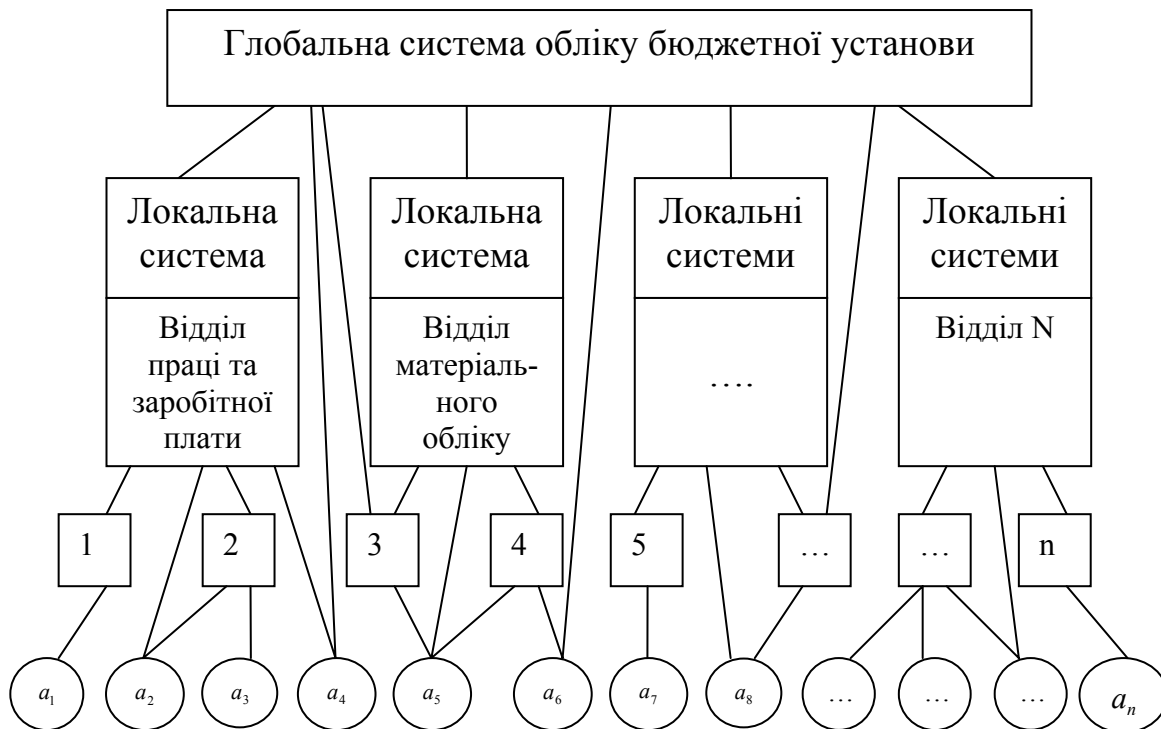


Рис. 4.4. Характеристика закону фрактальності при проектуванні модернізованої систем обліку бюджетних установ*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Умовні позначення: $1, 2, 3, \dots, n$ – низові рівні системи обліку; $a_1, a_2, a_3, \dots, a_n$ – користувачі облікової інформації (керівники (в т. ч. структурних підрозділів, працівники та ін.).

Реалізація закону фрактальності в обліковій системі передбачає наявність глобальної системи обліку, локальних систем, їхніх низових рівнів та користувачів – управлінців різних рівнів, працівників, а також споживачів послуг бюджетних установ (у частині отримання інформації, яка не містить комерційної таємниці, однак може бути взята до уваги при прийнятті рішення щодо вибору суб'єкта надання послуг) (рис. 4.4).

Закон дає змогу передбачати не тільки ієрархію архітектури системи обліку, а й забезпечує можливість безпосереднього зв'язку користувача з глобальною системою обліку. Це значно прискорює процес передачі та обробки даних і дозволяє уникнути їхнього проходження по підпорядкованих ієрархічних ділянках.

4.3.2. Закон максимальної результативності (ефективності) впровадження модернізованої системи обліку

Розвиток концепції модернізації системи обліку бюджетних установ на базі розширення її функцій та функціональних можливостей доцільний лише у разі забезпечення більш високих результатів діяльності або економії бюджетних коштів. Згідно з цим при проектуванні й запровадженні удосконаленої системи має виконуватися закон максимальної результативності (ефективності) [179]. Він дає змогу характеризувати часові діапазони та обсяги опрацювання облікових даних при впровадженні проекрованої системи обліку.

Кількісні параметри, забезпечення яких необхідно досягти, щоб система була ефективною, доцільно розраховувати з застосуванням таких співвідношень:

$$P(T_i) > P(T_{i+1})_{\max}, \quad (4.5)$$

$$S(T_i) = \sum_{i=0}^{\infty} \Delta P(T_i) \cdot \Delta T_i = \int_{T_0}^{\infty} P(T) dT, \quad (4.6)$$

де $S(T_i)$ – обсяги опрацювання облікових даних (інформації) за певний період T ; $\Delta P(T_i) = P(T_i) - P(T_{i-1})$ – зміна обсягів опрацювання облікових даних (інформації) за певний (i -тий) період; $\Delta T_i = T_i - T_{i-1}$ – зміна часового діапазону.

Графічно (умовний) обсяг опрацювання облікових даних модернізованою системою обліку окреслюється лінією $P_{\text{modern.}}(T_1)$ та вимірюється кількістю інформації $S_{\text{modern.}}(T_i)$, а існуючої – відповідно $P_d.(T_0)$ та $S_d.(T_i)$ (рис. 4.5). У подальшому дослідженні окреслені параметри можуть бути представлені реальним числовим вираженням. Слід зауважити, що кожен з них залежатиме від складності алгоритмів, котрі використовуються для формування облікової інформації від вхідної до вихідної, тобто тими математичними діями, завдяки яким виводиться результуючий показник.

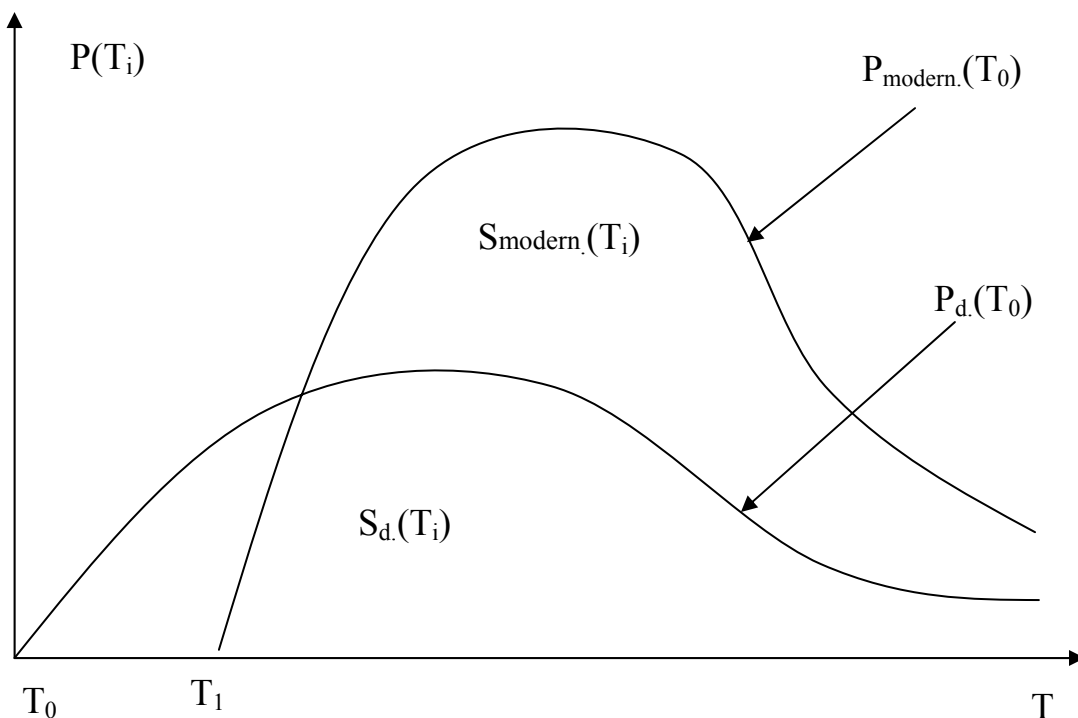


Рис. 4.5. Характеристика закону максимального результату в проєктованій (модернізованій) та існуючій системах обліку*

Примітка. *Розроблено автором.

Розглянута характеристика максимальної результативності (ефективності) впровадження інформаційної системи обліку, яка представлена на рис. 4.5, відповідає умовам приблизно однакової потужності комп'ютерної техніки та програмного забезпечення інформаційної системи обліку. Зниження максимальної результативності (ефективності) відбувається відповідно до часового параметру й відповідає моральному старінню комп'ютерного обладнання.

Досягнення зростання обсягів опрацьованих облікових даних можливе на основі вивільнення частини робочого часу працівників бухгалтерської служби на основі нового методу формування результатних показників (у результаті спрощення алгоритмів на базі використання теоретико-числових базисів Радемахера та Крестенсона). З огляду на це обсяги опрацювання облікової інформації обернено пропорційні до складності алгоритмів, які використовуються в облікових системах:

$$S(T_i) = \frac{1}{O(n)}, \quad (4.7)$$

де $O(n)$ – обчислювальна складність алгоритмів опрацювання облікової інформації, n – представлення інформаційних облікових даних у бітовому вигляді.

Крім того, для досягнення максимальної результативності потрібно, щоб виконувались умови:

$$\begin{cases} S_{\text{modern}}(T_i) - S_d(T_i) \rightarrow \max, \\ O_{\text{modern}}(n) \rightarrow \min, \end{cases} \quad (4.8)$$

де $O_{\text{modern}}(n)$ – обчислювальна складність модернізованого алгоритму опрацювання облікової інформації, опис якого може бути поданий щодо основних об'єктів обліку (доходів загального й спеціального фондів, основних засобів тощо).

При здійсненні модернізації обліку шляхом зміни потужності технічної складової обліку закон максимальної результативності (ефективності) має інший характер та описується системою рівнянь:

$$\begin{cases} P_d(T_0)_{\max} < P_{\text{modern}}(T_1) = \text{const} \\ P_d(T_0)_{\max} = \int_0^{\infty} P_d(T_0) dT \\ P_{\text{modern}}(T_1)_{\max} = \int_1^{\infty} P_{\text{modern}}(T_1) dT - \int_0^{\infty} P_d(T_0) dT. \end{cases} \quad (4.9)$$

У цьому разі за основу оцінки взято потужність комп'ютерної мережі, яка використовується для ведення обліку. Функція від T_0 графічно наближається до максимального значення існуючої потужності ($P_d(\max)$), а функція від T_1 – до максимального значення проектованої потужності модернізованої системи ($P_{\text{modern}}(\max)$) (рис. 4.6).

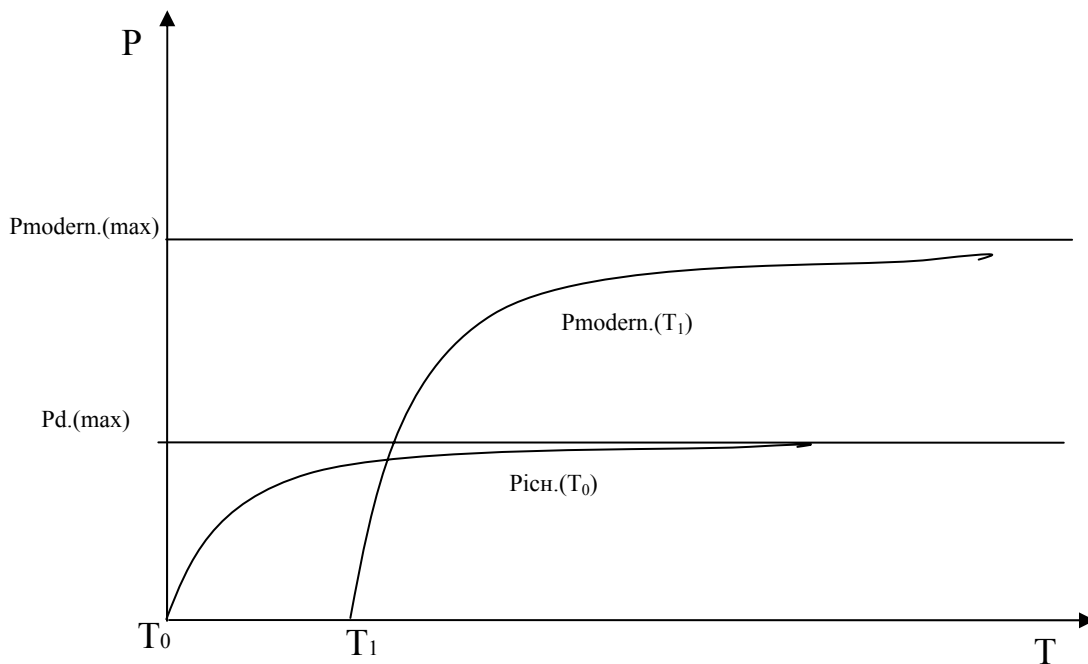


Рис. 4.6. Характеристика закону максимальної ефективності обліку за різних потужностей комп'ютерної мережі*

Примітка. *Розроблено автором.

Графіки, зображені на рис. 4.6, вказують на різке зростання потужності в результаті запровадження комп'ютеризації ($P(T_1)$) та модернізації системи після досягнення нею практично максимального використання потужності у відповідний часовий період (T_1). При такому підході також виконується закон Гроша, а саме забезпечення

вдвічі вищої потужності, що автоматично відповідає відповідному зростанню продуктивності системи.

4.3.3. Закон якості

Закон якості модернізованої системи обліку також доцільно розглядати на основі двох позицій: можливостей удосконалення шляхом зниження кількості тактів опрацювання облікової інформації для формування вихідних даних і розгляду системних характеристик обліку при модернізації комп'ютерних мереж на етапах розробки, освоєння виробництва, гарантійної експлуатації та післягарантійного використання.

У першому випадку слід застосувати метод скорочення тактів. Відомо, що алгоритм сумування в комп'ютерній мережі виконується за n тактів, якщо n – кількість бітів на вході, множення здійснюється за n^2 тактів, а операція ділення – за $(n+1)^2$ тактів. Це основні математичні дії, які використовуються для забезпечення формування результатних даних обліку. Сутність методу зводиться до прискорення їхньої обробки (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Рекомендовані обсяги скорочення тактів при розробці нового методу представлення алгоритмів розрахунків у комп'ютерній системі обліку

Математична дія	Умовні позначення	Вхідна інформація (біт)	Існуючий алгоритм	Новий метод представлення алгоритму
Сумування	S	Кількість сумувань	n тактів	$\langle n$ тактів
Множення	M	Кількість дій множення	n^2 тактів	на 1 порядок
Ділення	I	Кількість дій ділення або інверсій	$(n+1)^2$ тактів	до n тактів

Досягнення завдяки розробці нового методу алгоритмів сумування, множення та ділення рекомендованих обсягів скорочення кількості тактів, відображених у табл. 4.1, дасть змогу підвищити оперативність опрацювання облікової інформації щонайменше удвічі.

Закон якості щодо системних характеристик обліку при його модернізації шляхом комп'ютеризації (оновлення чи поліпшення технічної складової) описується системою рівнянь [179; 103, с.81]:

$$\begin{cases} Y(T_1) - Y^* = \min; \\ Y(T_1) \gg Y^*; \\ Y(T_1) - Y(T_2) = \min; \\ T(T) \gg T_2 = \text{var.} \end{cases} \quad (4.10)$$

Відповідні функції, побудовані за умовою системи 4.10, свідчать про наявність суттєвої різниці між рівнем якості модернізованої та існуючої комп'ютерної мережі, яка використовується для ведення обліку (рис. 4.7).

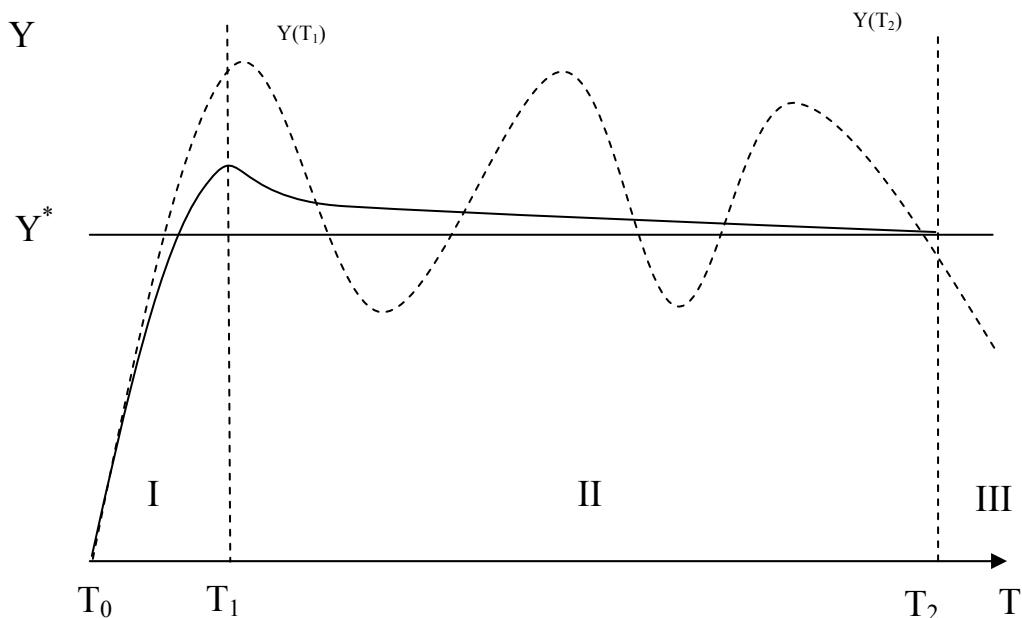


Рис. 4.7. Характеристика закону якості*

Примітка. *Сформовано з урахуванням [179; 103].

На рис. 4.7 відповідно зображено функції якості на етапах проектування, гарантійної та післягарантійної експлуатації комп'ютерної мережі (I, II, III). Пунктиром показано характеристики підтримки якості при ремонтах та відновленні гарантійних функцій технічних засобів [179; 103, с. 81].

У цьому разі суть закону якості виявляється в тому, що проектувана нова комп'ютерна мережа має мати системні характеристики, які перевищують існуючі в діючій системі. Таким чином, наявний рівень якості слід перевищити на певну величину. Важливою умовою при цьому також є забезпечення здійснення модернізації комп'ютерної мережі з мінімальними витратами та досягнення в період гарантійного використання мінімального зниження якості системних характеристик. Умов щодо післягарантійної експлуатації та характеристик мережі можна не встановлювати. Проте специфіка процесів оновлення та нарахування зносу на розглянутий об'єкт обліку (який належить до основних засобів бюджетних установ), розмежування на 3 періоди потребують деяких пояснень. По-перше, як правило, гарантійний термін встановлюється (без додаткової оплати за кожен рік) в обсязі 1, а максимум – на 2 роки. По-друге, відповідно до встановленої норми зносу на розглянуту техніку, зокрема комп'ютери (10%), рекомендований термін їхньої експлуатації дорівнює 10 років. Розглядаючи цей термін з точки зору морального старіння комп'ютерної техніки, зазначимо, що він перевищує доцільні норми щонайменше в 3 рази. У зв'язку з цим актуальним завданням подальших наукових пошуків має стати математичне обґрунтування оптимального терміну експлуатації за параметром економічної вигідності для бюджетної установи.

4.3.4. Закон собівартості

Одне з центральних місць при проектуванні й розробці стратегії модернізації обліку в бюджетних установах має посісти дотримання закону собівартості. Рекомендується розглядати його з точки визначення характеру зміни собівартості створення та впровадження нових засад (методу спрощеної алгоритмізації чи комп'ютерних мереж) залежно від умов зміни системних характеристик. У першому випадку для здійснення оцінки доцільно забезпечити дотримання таких умов: підтримка заданих системних характеристик (обсягу опрацьованих облікових даних); досягнення економії коштів фінансового забезпечення бюджетної установи. Результат дії закону собівартості пропонується описувати системою рівнянь:

$$\begin{cases} S(T) = const; \\ A(T) = var; \\ V(T) = (T \text{ modern.} - Td.) \times V_{hod}, \end{cases} \quad (4.11)$$

де $S(T)$ – обсяг опрацьованої облікової інформації (він аналогічний до того, який характеризує існуючу (ще не модернізовану) систему обліку) згідно з традиційними алгоритмами опрацювання та відображення облікової інформації;

$V(T)$ – зниження вартості опрацювання даних за рахунок розробки нового методу подання алгоритмів;

$Td., T \text{ modern.}$ – відповідно час на опрацювання облікових даних (інформації) за існуючими і модернізованими алгоритмами;

V_{hod} – годинна ставка оплати праці облікового працівника в сумі з вартістю години роботи комп'ютерного обладнання.

Загальна економія від проведення модернізації обліку шляхом розробки нового методу алгоритмізації облікових операцій може бути обрахована за формулою:

$$V_{заг} = \sum_{i=1}^m V_i \times KA_i, \quad (4.12)$$

де m – кількість удосконалених алгоритмів;

V_i – грошовий вираз зниження вартості опрацювання облікових даних від входу до виходу по i -му алгоритму (операції обліку);

KA_i – удосконалений алгоритм i -го виду.

Визначення ефективності модернізованої системи обліку шляхом спрощення алгоритмів опрацювання облікової інформації може бути застосоване до будь-якої бюджетної установи, оскільки це загальнометодологічний підхід, а не конкретно-прикладний метод оцінки.

За іншого підходу закон собівартості (рис. 4.8) варто застосовувати до системи обліку, модернізація якої здійснюється шляхом покращення системних характеристик комп'ютерних мереж. Слід зауважити, що у цьому випадку закон собівартості проявляється у вигляді двох аспектологічних умов: підтримання заданих характеристик при нарощуванні кількості складових комп'ютерної

інформаційної системи обліку та забезпечення нарощування системних характеристик.

Відповідно до цього закон собівартості у першому випадку визначає характер зміни собівартості опрацювання інформаційних даних комп'ютерною технікою та залежить від величини здійснених витрат на модернізацію й придбання нових технічних засобів. Основною умовою є підтримка системних характеристик комп'ютерної мережі при її нарощуванні й розширенні. Потреба у такому підході виявляється у зв'язку зі специфікою бюджетних установ, яка полягає у певній територіальній віддаленості окремих структурних підрозділів. У системі вищої освіти, зокрема, йдеться про консультаційні центри й філії, а в галузі охорони здоров'я – про фельдшерсько-акушерські пункти, інституції сімейної медицини тощо. Для забезпечення їхнього системного взаємозв'язку з метою передачі облікових інформаційних даних у центральні бухгалтерські служби необхідна відповідна розширена технічна база. Відповідно до закону собівартості для того, щоб сформована система була ефективною, її параметри мають описуватися системою рівнянь [179]:

$$\begin{cases} S(T) = const; \\ N(T) = var; \\ P(T) = (Z(T) - C(T)) \times N(T), \end{cases} \quad (4.13)$$

де $S(T)$ – системні характеристики мережі; $N(T)$ – об'ємні характеристики комп'ютерної мережі; $P(T)$ – фінансовий результат від впровадження (економія коштів); $Z(T)$ – вартість мережі; $C(T)$ – собівартість (обсяг понесених витрат) на формування мережі.

Собівартість формування мережі визначається за формулою:

$$C(T) = \sum_{i=1}^m C_i \times N_i, \quad (4.14)$$

де T – кількість нових технічних складових;

C_i – повна собівартість i -го виду технічної складової (елемента);

N_i – обсяг встановлених елементів (технічних складових) i -го виду в натуральному виразі.

Ілюстративний приклад реалізації закону собівартості за розглянутими параметрами (перша модифікація) вказує на наявність можливості отримання позитивного ефекту від запровадження нових системних елементів (рис. 4.8).

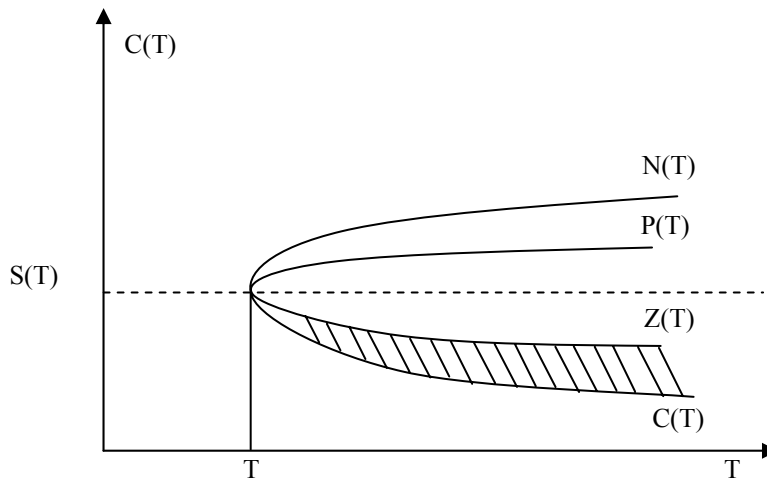


Рис. 4.8. Характеристика закону собівартості (перша модифікація)*

Примітка. *Сформовано з урахуванням [179; 103].

Перша модифікація закону собівартості, як свідчать дані рис. 4.8, передбачає, що позитивний результат від впровадження нових технічних складових можна отримати лише в тому разі, якщо за рахунок розширення мережі буде досягнуто поліпшення системних характеристик опрацювання облікової інформації.

Друга модифікація закону собівартості передбачає необхідність виконання умови незмінності обсягів опрацювання облікової інформації. Сутність модернізації полягає в прискоренні оперативності формування вихідних даних. Закон описується рівнянням [179]:

$$\begin{cases} N(T) = \text{const}; \\ S(T) = \text{var}; \\ P(T) = (Z(T) - C(T)) \times N(T). \end{cases} \quad (4.15)$$

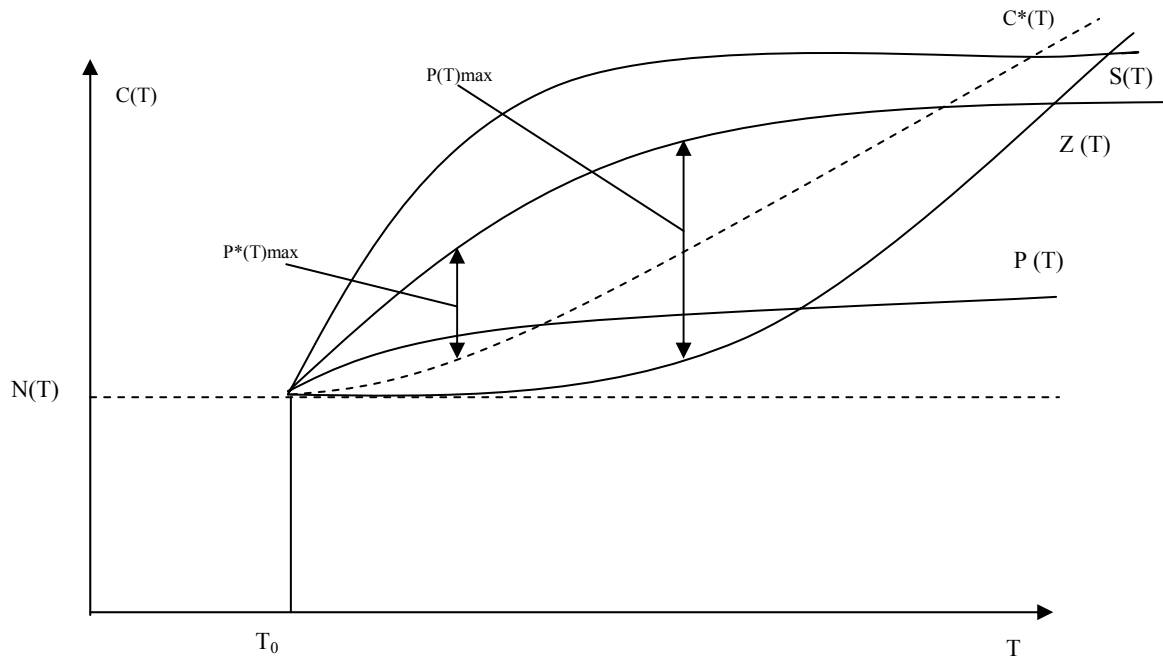


Рис. 4.9. Вияв закону собівартості при модернізації обліку шляхом покращення системних характеристик комп'ютерних мереж*

Примітка. *Сформовано з урахуванням [179; 103].

Максимальний результат від модернізації, як видно з рис. 4.9, можна отримати лише у разі такого збільшення обсягів опрацювання інформації, яке забезпечує максимальну різницю між економією коштів і вартістю запровадження більш потужної й сучасної комп'ютерної мережі. За відсутності досконалої технології опрацювання облікової інформації можливе суттєве зростання витрат на організацію обліку $C(T)$, що зображено на рис. 4.9 пунктирною лінією. При цьому результат економії фінансових коштів $P(T)$ набагато менший, ніж той, котрий можна отримати за рахунок більш досконалої технології обліку, тобто $P^*(T)_{max} < P(T)_{max}$.

Можливим варіантом забезпечення зростання результативності системи обліку є також впровадження нових технологій його ведення (на рис. 4.9 означено штрихпунктирною лінією $C^*(T)$).

Загалом описані закони доцільності розробки та впровадження модернізованої системи обліку, в тому числі з покращеними системними характеристиками, в науковій літературі розглядаються

здебільшого з точки зору доцільності вирахування економічної ефективності рекомендованих удосконалень. Однак загальна методологія здійснення такої оцінки належним чином не систематизована й однозначно математично не сформульована. Розглянуті й запропоновані закони економічної доцільності можуть бути використані як кожен зокрема, так і в комплексі. З цією метою в подальшому слід побудувати відповідні матричні моделі. Вважаємо доцільним їхній розгляд щодо конкретних об'єктів обліку, а також розробку на цьому підґрунті економічних епюр витрат і результатів економії щодо кожного з них. Об'єкти обліку в цьому контексті мають виступати як елементи матричних моделей, а це, у свою чергу, потребує перегляду базових його засад – принципів.

4.4. Розвиток принципів обліку в умовах інформатизації

4.4.1. Об'єктивність розвитку принципів обліку в умовах інформатизації

Незважаючи на наявні критичні оцінки й формулювання узагальнень щодо необхідності й доцільності вдосконалення такої методологічної складової обліку, як його принципи, погоджуємося з думкою С. А. Діпіази та Р. Д. Екклза про те, що загальноприйняті принципи обліку нині не забезпечують чіткого визначення реального економічного об'єкта [38, с. 142, 55]. У зв'язку з цим обґрунтованим є висновок не лише про потребу у формуванні більш детального теоретичного обґрунтування, а й експериментального доведення напрямів їхнього розвитку, в тому числі з урахуванням існуючих досягнень та рівня розвитку суміжних наук. Варто зазначити, що у публікаціях вітчизняних та зарубіжних науковців питання принципів обліку розглядаються доволі часто, а в останні роки вони набули цілеспрямованого розвитку й ураховують об'єктивні умови та потреби системи управління в інформаційному забезпеченні.

4.4.2. Підходи українських науковців до уточнення переліку принципів обліку

Питання розвитку принципів обліку активно дискутуються у вітчизняній науковій літературі. Найбільш ґрунтовними є

дослідження М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. О. Гури, Р. Т. Джоги, В. П. Завгороднього, З.-М. В. Задорожного, А. М. Кузмінського, Ю. Я. Литвина, П. П. Німчинова, М. С. Пушкара, С. В. Свірко, В. Я. Соколова, В. В. Сопка та інших науковців. Переважно як вітчизняні, так і зарубіжні вчені акцентують увагу на дотриманні принципів обліку, визначених законодавством, а удосконалення системи обліку пов'язують з їхнім розвитком. Такої позиції дотримується більшість вчених.

Так, Н. О. Гура [30, с. 3–8] стверджує, що удосконалення науки про бухгалтерський облік пов'язане з удосконаленням його принципів, постулатів та об'єктів. Таким чином, науковець розвиває метатеоретичні засади, які нині є актуальними, однак через цільову спрямованість наукової публікації у ній опущено питання математичного підґрунтя таких удосконалень. Варто зауважити, що вважати такий підхід дискусійним також не правомірно, оскільки вчена робить логічні висновки про те, що в сучасних умовах бухгалтерський облік потребує урахування нових економічних явищ, появи нових об'єктів, що, у свою чергу, передбачає розвиток його принципів і постулатів (неправильним у цьому разі у контексті удосконалення є використання терміна “аксіома”, оскільки він означає твердження, заперечення якого заперечує основи логічного мислення, тому будь-які спроби зміни аксіоми є неможливими, інша справа, якщо йдеться про появу нових аксіом, тоді його вживання можна вважати доцільним).

Науковці Ф. Ф. Бутинець, В. П. Завгородній, В. В. Сопко та інші констатують факт історичного використання у вітчизняній практиці таких принципів, як перевалювання сутності над змістом, двоїстого групування господарських фактів, адаптивності, переважання контролюючої функції (забезпечення збереження майна), орієнтація на забезпечення макроекономічного регулювання та ряду інших і необхідності подальшого дослідження й розвитку принципів обліку [16, с. 27; 144, с. 19–21]. Акцентуючи увагу на важливості урахування нових умов, об'єктів обліку, інших явищах, властивих сучасній обліковій системі, вказані автори роблять логічний висновок про

необхідність здійснення теоретичних узагальнень і обґрунтування відповідних до цих інновацій принципів. Такий підхід до досліджень і розвитку науки дає змогу вирішити не лише існуючі на даний час суперечності та проблемні аспекти, а й вивести її на якісно новий, вищий рівень.

Окрім того, сучасні дослідники вважають теорію обліку узгодженою сукупністю гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципів, які формують загальну систему орієнтирів для дослідження природи обліку [100, с. 95], а методологічний рівень розглядають як регулятивні правила, приписи, котрі визначають деяку стратегію і тактику прийняття суспільством теорій та фактів [147].

Останні можуть у процесі історичного розвитку змінюватися, а отже, виникають методологічні дискусії щодо самих правил. Так, кібернетика в середині ХХ ст. посіла місце серед лідерів науки, і свідченням цього можуть бути дискусії того періоду щодо можливостей застосування її принципів пояснення до явищ не лише світу техніки, а й інших наук (у тому числі обліку та аналізу) [147]. У цей період з'явилися дослідження, пов'язані з формуванням теоретичних обґрунтувань і зміною засад обліку, а саме наукові праці про роль інформаційних технологій в обліку, аналізі та аудиті, специфіку обліково-аналітичного забезпечення в комп'ютерному середовищі та інші.

Автори, розглядаючи особливості, що виникають в умовах автоматизації обробки економічної інформації, та враховуючи вимоги сучасної системи управління, доходять висновку про необхідність революційного перегляду усталених принципів обліку. Огляд наукових публікацій останніх років вказує на глибинність розглянутої проблематики, а також її незавершеність і дискусійність (табл. 4.2).

Серед запропонованих нових підходів, висвітлених у табл. 4.2, найбільш актуальними є позиції А. П. Дикого та А. А. Михалків, котрі пропонують розширити перелік принципів обліку такими складовими, як комплексність, безпека та контроль даних, ешелонування бухгалтерських даних [36, с. 87–88; 37, с. 50; 98,

с. 126]. Обґрунтовуючи власну позицію, названі автори окреслюють не лише категорійне визначення рекомендованих принципів, а й вказують на недостатню розробленість цього напрямку наукових досліджень.

Таблиця 4.2

Підходи українських науковців до уточнення переліку принципів обліку

Автор, джерело	Пропозиції щодо доповнення переліку принципів або їхньої класифікації	Оцінка підходу
А. П. Дикий [36; 37]	Автономності; адаптивності; послідовності; застосування комп'ютерної техніки; зниження витрат на ведення бухгалтерського обліку; ритмічності; комплексності; безпеки та контролю даних; ешелонування бухгалтерських даних.	Два останніх за суттю є подібними
А. А. Михалків [98]	Комплексності, безпеки та контролю даних.	Комплексність як принцип впливає з означення обліку. Контроль властивий обліку з огляду на використання подвійного запису. Прийнятним є питання про доцільність доповнення існуючих принципів обліку принципом безпеки даних, що актуалізувалося в результаті комп'ютеризації облікових процесів.
П. П. Німчинов [108]	Відображення на бухгалтерських рахунках процесу створення суспільного продукту, його наявності, руху та невиробничого споживання; побудова рахунків бухгалтерського обліку відповідно до їхнього економічного змісту й призначення; побудова форм бухгалтерського обліку, звітності й організації облікової роботи.	Визначені принципи слід вважати фундаментальними.
П. Л. Сук [148, с. 211]	Принципи бухгалтерського обліку пропонує доповнити принципами суттєвості та раціональності.	
М. М. Шигун [161]	Обґрунтовує доцільність розмежування таких груп принципів: принципи організації бухгалтерського обліку, принципи ведення бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності.	Підтверджується зарубіжною практикою.

4.4.3. Огляд основних підходів зарубіжних науковців до проблематики розвитку принципів обліку

Система обліку, яка функціонує у розвинених зарубіжних країнах, здебільшого спрямована на забезпечення інформацією управлінських запитів внутрішнього характеру. Основним завданням обліку є формування бази даних, необхідних управлінським ланкам для оперативного реагування й оптимізації діяльності. Відповідно до цього підхід до складу принципів обліку є актуальним для сучасних вітчизняних бюджетних установ, які функціонують в умовах дефіцитності ресурсів. Принципи обліку, як і функції, є концептуальною основою його методології, а критичний розгляд позицій науковців дає змогу здійснити узагальнення та виробити більш аргументовані висновки щодо подальшого уточнення їхнього переліку.

Оцінка рекомендованих зарубіжними науковцями принципів свідчить, що не всі з них можуть бути ефективно застосовані у вітчизняній практиці обліку бюджетних установ (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Підходи зарубіжних науковців до уточнення переліку принципів обліку

Автор, джерело	Пропозиції щодо доповнення переліку принципів або їхньої класифікації	Оцінка підходу
1	2	3
А. М. Галаган [24]	Принцип обліку за вартістю.	Вартісна оцінка – це основа порівняльності різних об'єктів, що проте, не повною мірою забезпечує об'єктивність вартісних параметрів, однак в умовах хронічної інфляції має об'єктивну основу й право на застосування.
М. І. Кутер [80, с.81]	Принцип відособленого майна, принцип реалізації, принцип обліку за собівартістю, принцип періодичної фіктивної ліквідації підприємства (для виявлення фінансового результату діяльності).	Щодо бюджетних установ перший принцип неприйнятний через їхнє функціонування на підставі державної власності. Облік за собівартістю доцільний у разі використання продукції у власній діяльності. Оскільки результатом діяльності бюджетних установ є надані послуги, неможливість їхнього використання у власній діяльності позбавляє принцип обліку за собівартістю реального підґрунтя. Виявлення фінансового результату можливе без фіктивної ліквідації.

Продовження табл. 4.3

1	2	3
Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, [102]	Принцип подвійного запису, принцип собівартості, принцип нарахування, принцип консерватизму.	Поєднуються базові принципи з принципами, що забезпечують виконання завдання податкового спрямування. Для бюджетних установ, які є неприбутковими, такий підхід доволі дискусійний. Попри декларування застосування принципу нарахування в бюджетних установах, План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ для його дотримання неадаптований, особливо в частині обліку доходів загального фонду.
М. Л. Пятов [128; 129]	Принцип оптимізму (загальний принцип визначення фінансових результатів), принцип майнової відокремленості.	Оцінка фінансових результатів за оптимістичним варіантом недостатньо об'єктивна, вона передбачає можливість перебільшення позитивних досягнень (щодо другого принципу див. вище).
А. П. Рудановський [134, с. 40, 41, 45].	Принцип врегулювання видатків будь-якого бюджету його доходами, принцип перманентності.	Підтримка позиції.
Я. В. Соколов [143]	Подвійність, вимірник, підприємство, безперервність, собівартість, консерватизм, значимість, реалізація, відповідність.	Досвід міжнародної практики обліку частково може бути використаний стосовно бюджетних установ. Прийнятним для використання слід вважати принцип значимості.
Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда [171, с. 100-103]	Принцип господарюючої одиниці, діючого підприємства, періодичності, консерватизму та грошового вимірника.	Фундаментальні принципи.
А. Н. Хорін, Ж. Г. Міхалева [155]	Принцип тимчасової визначеності.	Принцип, що вказує на стан суб'єкта в певний момент (його визнання засвідчує наявність невизначеності, особливо в перехідні періоди). Актуальний для застосування у сучасних умовах.

Доцільними до застосування в обліковій практиці досліджуваних суб'єктів діяльності з-поміж зазначених у табл. 4.3 принципів є такі:

- принцип обліку за вартістю;
- принцип собівартості;
- принцип врегулювання видатків будь-якого бюджету його доходами;
- принцип перманентності;
- принцип значимості;
- принцип тимчасової визначеності.

4.5. Експлікація принципів обліку відповідно до теорії моделювання та математичного подання його об'єктів і процесів

Розгляд проблематики функціонування облікових систем в умовах використання сучасних технологій обробки економічної інформації дедалі більше починає охоплювати фундаментальне підґрунтя методології обліку – філософські та математичні знання. Таким чином, справджується прогноз науковців про те, що процедура математизації теоретичних знань нерідко приводить до зміни першопочатково виведених теоретичних схем. З огляду на такі зміни вони з рангу доведених і обґрунтованих знову переводяться у ранг гіпотетичних конструкцій, які потребують обґрунтування [147].

Такою на даний час є ситуація в обліковій науці. Специфіка появи нових технічних засобів, нових об'єктів обліку, нових технологій формування, перетворення, передачі, опрацювання та зберігання інформації впливає на ті постулати й норми наукового пізнання, які існують в обліку. Назріла необхідність трансформації й видозміни традиційних підходів, пошуку нової схеми методу, який би забезпечував адекватне освоєння нових об'єктів. Це, у свою чергу, потребує осмислення та раціональної експлікації принципів і функцій обліку.

У багатьох джерелах [3; 13; 27; 32; 71; 83] питання удосконалення обліку розглядаються з точки зору уніфікації та стандартизації (особливо відповідно до рекомендацій міжнародних стандартів). Загалом не заперечуючи прогресивних досягнень у цьому напрямку, слід зазначити, що перспективи розвитку вітчизняної системи обліку загалом, як і обліку в бюджетних

установах зокрема, не мають визначатися лише вказаним напрямом. Такий підхід не можна зарахувати до категорії модернізаційних, оскільки ті процеси, які відбулися й продовжують відбуватися та які називають реформуванням системи обліку в Україні, привели лише до адаптації цієї системи до вимог міжнародних стандартів. Причому щодо бюджетних установ, котрі належать до державного сектору національної економіки, процес стандартизації перебуває лише на стадії опрацювання. Об'єктивним у цьому разі є твердження, що процеси реформування обліку в Україні привели лише до деякої трансформації основ бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, а не до виникнення нових підходів та подальшого етапного розвитку бухгалтерського обліку [12, с. 59].

Більш доцільними підходами до вирішення теоретичних, методологічних і організаційних проблем обліку, які б відповідали вимогам сучасної системи управління бюджетними установами, можна вважати урахування філософської сутності обліку, ентропії облікової інформації, а також розгляду процесів обліку через призму їхнього моделювання та математичного подання. Така позиція пояснюється трансформацією мети обліку: від забезпечення постійного контролю за використанням державної власності (при командно-адміністративній системі) до забезпечення ефективності функціонування та високої конкурентоздатності суб'єктів господарювання в умовах ринку. Відповідно до цього принципи обліку як базові постулати потребують внесення відповідних коректив і наукового переосмислення, оскільки є регуляторами всіх облікових процесів бюджетної установи, а вони, як свідчить практика, в сучасних умовах зазнали певних змін.

4.5.1. Принцип еквівалентності

Моделювання більш досконалої системи обліку має ґрунтуватися на використанні деяких нових принципів, які нині не належать до переліку принципів обліку, рекомендованих Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Зокрема, еквівалентності (детерміністичної та імовірнісної), котрий забезпечує реальне відображення натуральних показників у вартісному вимірнику; компактності, який передбачає згорнене подання облікових даних і можливість їхнього швидкого розгортання до

потрібного обсягу деталізації; ефективності, що передбачає переважання позитивного результату порівняно із затратами на модернізацію обліку.

Принцип еквівалентності, який є актуальним в умовах нестабільності, забезпечить можливість здійснення моделювання облікових процесів та переведення номінальних вартостей (у тому числі праці й матеріально-технічних ресурсів) у реальні шляхом урахування таких показників, як рівень інфляції, науково-технічного прогресу та часові періоди. Еквівалентність, будучи базою оцінки, дасть змогу отримувати порівняльні показники не лише за часовими періодами, а й щодо різних суб'єктів, що фінансуються за рахунок бюджету (державного чи місцевих), оскільки формує адекватні та більш реальні оцінні дані. На практиці використання цього принципу уможливить здійснення порівняння ресурсного потенціалу, буде основою прийняття рішень щодо доцільності придбання матеріальних цінностей, найму працівників, а також сприятиме розробці інноваційних моделей розвитку. Таким чином, принцип еквівалентності як базова категорія при моделюванні перспектив розвитку буде не лише основою удосконалення обліку як інформаційної системи прийняття управлінських рішень, а й дасть змогу забезпечити ефективність функціонування бюджетних установ загалом.

Сутнісна цінність розглянутого принципу полягає у забезпеченні реальної вихідної бази для формування перспективних прогнозних планів, прийняття адекватних рішень та зниження рівнів ризиків при здійсненні діяльності з надання послуг суб'єктами, що отримують фінансове забезпечення з бюджету. У цьому випадку прогнози, збудовані на основі облікових даних, сформованих відповідно до принципу еквівалентності, матимуть менш імовірнісний характер, оскільки процес акумуляції коштів для здійснення діяльності бюджетної установи (фінансування) можна змоделювати з урахуванням детерміністичного принципу еквівалентності. Базисом такого моделювання може бути більш складний алгоритм, який врахуватиме специфіку об'єкта обліку та дасть змогу зводити неоднорідні облікові дані в однорідні шляхом використання еквівалентних параметрів перерахунку.

Названий принцип також можна застосовувати з метою здійснення порівняння власного капіталу бюджетних установ, або порівняння одного капіталу з рядом інших, наявних у різні часові періоди. В такому разі випадку в результаті порівняння буде отримано результат, що даватиме змогу прийняти рішення про доцільність здійснення тої чи іншої операції, пов'язаної з витрачанням коштів. Зокрема, може обґрунтовуватися одноразова плата за послуги чи плата з відстрочкою (де це можливо – за семестр (у навчальних закладах), місяць, квартал).

Аналогічний підхід є також ефективним при прийнятті рішення щодо придбання цінностей у кредит, зокрема при виборі періоду внесення внесків (щомісячні чи кварталні). Попри те, що в практиці бюджетних установ придбання товарів у кредит мало використовується, її запровадження на засадах попереднього прорахунку ефективності дасть змогу певним чином поліпшити фінансовий стан суб'єктів, які фінансуються з бюджету. Особливо важливим і доцільним встановлення такого порядку можна вважати в галузях освіти й медицини, де застосовуються високовартісні прилади та засоби, оскільки при плануванні капітальних видатків на плановий період за основу береться базовий досягнутий рівень у звітному році без урахування показників, що характеризують рівень нестабільності економіки.

Загалом поширення на систему обліку принципу еквівалентності передбачає застосування методу економіко-математичного моделювання, використання рівнянь регресії та іншого аналогічного інструментарію. Теоретично такий підхід потребує здійснення доволі складних розрахунків. На захист цієї теорії можна висувати обґрунтування, яке полягає у необхідності використання нового програмного забезпечення та широкого застосування комп'ютерної техніки. Наявна технічна і програмна база, яка використовується в бюджетних установах з метою управління їхньою діяльністю (облік, як відомо, є однією з функцій управління), може бути модернізована відповідно до потреб і вимог принципу еквівалентності без надто високих витрат. Обґрунтування цього твердження, як і розробка самої моделі обліку, буде здійснено у наступних розділах.

4.5.2. Принцип компактності

Наступним рекомендованим новим принципом обліку є компактність. Історія розвитку методології та організації облікових систем бюджетних установ свідчить про початкове зростання громіздкості форм подання інформації і про прагнення до їхнього спрощення. Наукові пошуки в умовах інформатизації сучасного суспільства спрямовані здебільшого на досягнення оптимізації та простоти обліку, а також на забезпечення зростання його ефективності й впливовості на процеси, які відбуваються в діяльності суб'єктів господарювання.

Слід зазначити, що дослідження шляхів удосконалення обліку загалом, а також окремих його ділянок (об'єктів), вирізняються науковою та практичною цінністю. Їхнє застосування забезпечує поліпшення інформаційної бази прийняття управлінських рішень, підвищення ефективності діяльності, економії бюджетних коштів. Однак в умовах комп'ютеризації та особливо у зв'язку зі значним зростанням обсягів інформації перспективними є дослідження шляхів подання даних у стисненому форматі, придатному до швидкого розширення. Компактність як принцип обліку в бюджетних установах дасть змогу акумулювати значні масиви інформаційних даних з мінімальними затратами пам'яті машини.

Досягнення ефекту стиснення облікових даних відповідно до принципу компактності можна забезпечити двома шляхами: механічним – зміною форм документації та подоланням дублювання даних у системі документообороту; квантовим – розробкою та застосуванням у системі обліку нової теорії нелінійних методів кодування інформації. Перший підхід, незважаючи на актуальність, характеризується обмежуючим фактором – скорочення кількості показників, граф чи інших параметрів облікових даних не може прямувати до нескінченності. Оптимум, який можна забезпечити, використовуючи названий підхід, визначається мінімальною потребою даних (та їхніх джерел) для управління процесами діяльності суб'єкта господарювання. Щодо другого напряму розвитку теорії, методології та організації обліку, зазначимо, що він є більш гнучким і перспективним. Обґрунтуванням цього є не лише історія розвитку системи обліку та його автоматизації й комп'ютеризації, а й

наявність нових відкриттів і теорій у галузі джерел інформації: теоретичне обґрунтування систем кодування на основі теоретико-числового базису Крестенсона, Радемахера [104] та ін. Окрім цього, його перевагою є не зменшення кількості числових облікових показників, а можливість збільшення обсягів інформації для її зберігання, в тому числі цифрової, текстової, графічної чи візуальної.

Зважаючи на зростання потреб управління не лише у внутрішній інформації про результати діяльності та ефективність використання бюджетних коштів, а й про стан зовнішнього конкурентного середовища, формування наукових положень щодо розширення меж облікової діяльності є доволі актуальним. У свою чергу, це потребує обґрунтування економічних показників, які мають охоплюватися системою обліку. Їхня розробка та рекомендації щодо способу подання (відображення в облікових документах) мають відповідати запитам користувачів (внутрішніх і зовнішніх), бути економічно доцільними, відповідати критерію ефективності та характеризуватися достатнім рівнем уніфікації.

В умовах бюджетних установ така постановка наукового завдання потребує розмежування за галузями (освіта (дошкільна, середня, професійно-технічна, вища), медицина та охорона здоров'я, культура тощо). В наших розробках у подальших розділах за основу будуть узяті дві найбільш ємні як за обсягами фінансового забезпечення, так і за рівнем охоплення населення України галузі – сфера вищої освіти та медицина.

4.5.3. Принцип ефективності

Не менш важливим принципом, який варто застосовувати щодо системи обліку, є принцип ефективності, що впливає з мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Бюджетні установи як суб'єкти діяльності мають за мету надання якісних послуг на основі раціонального й ефективного використання фінансового забезпечення, отриманого на підставі кошторису. Забезпечення досягнення вказаної мети потребує синхронізації управління процесами надання послуг, у тому числі на базі удосконалення нормування праці, алгоритмізації та зменшення часових розривів між операціями. У цьому разі система обліку, як жодна інша, може найбільш детально відобразити й оцінити всі прогалини й

забезпечити їхнє усунення. Це, у свою чергу, дасть можливість досягти зростання ефективності використання грошових коштів, матеріальних і трудових ресурсів. Обсяг рівня удосконалення системи обліку бюджетних установ, вигідний для останніх, має визначатися отриманим ефектом від впровадження нововведень. Однак його обчислення не має охоплювати лише фінансову сторону.

Результатом впровадження модернізованої відповідно до вимог управління системи обліку буде також можливість отримання адекватної інформації для управлінських потреб, посилення конкурентних переваг бюджетної установи (зростання іміджу, поліпшення фінансового стану, підвищення якості послуг, що надаються) тощо. У зв'язку з цим вимірювання рівня ефективності не має обмежуватися суто прямим грошовим результатом (як різниця між доходом і витратами), а мати інтегровану форму вираження. Такий показник (доцільність та алгоритм розрахунку якого буде обґрунтовано у подальших розділах) має охоплювати різні аспекти позитивного чи негативного результату впливу модернізації системи обліку, в тому числі якісні параметри послуг, що надаються бюджетними установами, продуктивність праці, обсяг діяльності тощо.

4.6. Основні атрибути концепції формування модернізованої системи обліку

Для досягнення виконання всіх окреслених в цьому розділі завдань атрибутами концепції обліку, яку передбачається сформувати у нашому дослідженні, мають бути:

– вдвічі вища ефективність, ніж існуюча до сьогодні (відповідно до закону Гроша: якщо нова система не матиме ефективності, яка у 2 рази перевищуватиме існуючу, то витрати на її запровадження не окупляться);

– періодичність реєстрації підсумкових облікових даних має бути такою, щоб вони не були пасивні, а відображали тенденції динаміки, які могли б бути використані для прогнозування;

– формалізація відповідно до новітніх відкриттів у галузі інформаційних технологій (у т. ч. на основі моделей руху даних і епюр руху даних) та удосконалення систематизації об'єктів обліку, їхньої структури, цільових функцій кожного з них зокрема та системи загалом;

– полікритеріальність (критерії доцільності компонентів та підсистем обліку не збігаються зі спрямуванням його доцільності

загалом. Наприклад, у разі проектування більш надійної та ефективної системи обліку частина її елементів або підсистем може не мати таких характеристик);

– враховувати відмінності і специфіку бюджетних установ (наприклад, відсутність у розрахунках собівартості послуг бюджетних установ такої складової, як прибуток, нарахування зносу основних засобів, а не їхньої амортизації, нематеріальність результатів діяльності тощо);

– модельованість (система обліку має бути агрегована взаємопов'язаними моделями, кожна з яких описувала б певний об'єкт (вектор), або його проекцію в просторі);

– реакція (модулювання) з іншими функціями управління (аналіз, контроль, прогнозування, стимулювання).

Забезпечення досягнення вказаних атрибутів потребує детального розгляду обліку як інформаційної системи управління, розробки адекватної методології відображення його об'єктів (фінансового забезпечення, ресурсів, розрахунків тощо), а також формування звітності (в т. ч. переліку її показників і напрямів їхнього аналізу). З цією метою слід дослідити облік з точки зору розгляду його атрибутів як системної категорії.

Висновок до розділу 4

Сучасний стан суб'єктів, які фінансуються з бюджету, як з точки зору матеріально-технічної бази, так і фінансового забезпечення, свідчить про наявність об'єктивної потреби використання всіх можливих способів підвищення ефективності. Економію витрат на ведення обліку можна вважати однією зі складових загального переліку їхнього скорочення. Досягнення виконання окресленого завдання пов'язане з розвитком і використанням існуючих наукових концепцій, а також законів доцільності.

Критична оцінка існуючих концепцій розвитку теорії обліку свідчить про властиві їм недоліки, які мають відповідний вплив на загальні засади розвитку теорії обліку, а також на його методологічне й організаційне підґрунтя. З метою забезпечення можливості числового вираження цього впливу в процесі дослідження розроблено формалізовану математичну модель оцінки ефективності

функціонування концепцій наукових змін у бухгалтерському обліку на основі врахування їхніх недоліків.

Проведені дослідження свідчать, що розглянуті концепції не враховують об'єктивних законів, які доцільно використовувати при розробці модернізованої системи обліку бюджетних установ. До таких законів належать: закон Гроша, фрактальності, максимального результату (ефективності використання бюджетних коштів), якості, собівартості. Дія названих законів та їхнє вираження щодо такої системи, як облік, наразі в науковій літературі практично не досліджена. Зважаючи на беззаперечну доцільність їхнього застосування, пропонуються методи інтерпретації названих законів щодо об'єкта дослідження – системи обліку бюджетних установ. Цінність підходу полягає в тому, що розробка математичного інструментарію та ілюстрація законів доцільності базуються на застосуванні двох концепцій підвищення ефективності системи обліку: розробці методу формування облікових даних, який потребував би менших затрат часу облікових працівників на відображення господарських операцій (явищ і процесів); розвиток модернізаційних процесів, спрямованих на поліпшення технічних характеристик комп'ютерної техніки.

Закони доцільності, які рекомендується дотримувати при розробці стратегії модернізації обліку бюджетних установ, дають змогу на етапі проектування здійснити розрахунок ефективності заходів, спрямованих на удосконалення існуючої системи. Такий підхід виправданий не лише в умовах дефіциту фінансового забезпечення, а за будь-яких економічних станів суб'єкта діяльності, який фінансується з бюджету.

Варто зазначити, що розглянуті закони визначають ряд нових базових засад обліку. Відповідно до цього обґрунтовано подальший розвиток напряму досліджень, котрий стосується існуючих теоретичних засад, що визначають основи ведення обліку в бюджетних установах і які можна позиціонувати з його принципами. В результаті аналізу досліджень вітчизняних і зарубіжних учених, а також з урахуванням авторської позиції, встановлено доцільність й зроблено опис характеристик нових принципів обліку, які є об'єктивним результатом сучасного розвитку облікової науки.

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА

5.1. Спільність рис галузей бюджетної сфери як основа формування оптимізованої системи обліку

Бюджетні установи як суб'єкти, які забезпечують надання управлінських, соціальних, медичних, освітніх та інших послуг, характеризуються як відмінними, так і спільними рисами. Врахування названого чинника в процесі розробки системи обліку забезпечить вирішення основних проблем оптимізаційного характеру. Зважаючи на обмеженість фінансових і матеріально-технічних ресурсів суб'єктів діяльності бюджетної сфери, при проведенні наукового пошуку шляхів вдосконалення системи обліку важливо забезпечити найбільш ефективні модернізаційні заходи, які були б спільними для кількох підгалузей.

Таким чином можна досягти більшої економії ресурсів, оскільки спільність функціональних рис уможливорює формування однакових рішень щодо облікового відображення тих чи інших процесів, явищ чи операцій. В умовах комп'ютеризації для бюджетних установ це означає можливість використання уніфікованого, а не спеціального програмного забезпечення, що, у свою чергу, не потребує додаткових фінансових витрат.

Наприклад, узяті за основу дослідження галузі – охорона здоров'я та сфера вищої освіти, мають ряд спільних рис, які дають змогу формувати єдині підходи щодо модернізації системи обліку. Найбільш явними й ідентифікованими спільними рисами обох підгалузей є:

- мета діяльності – надання послуг невиробничого характеру, виконання соціальних державних гарантій, належність до неприбуткових організацій;
- загальна методологія й організація обліку;
- підхід до фінансового забезпечення діяльності установ і організацій (фінансування за загальним і спеціальним фондами) та організація його обліку;

– класифікація видатків (у т. ч. за функціональною, економічною та іншими ознаками) та їхній облік;

– ряд статистичних показників (обсяг видатків на забезпечення діяльності, чисельність населення, якому надані послуги, частка галузей у ВВП тощо);

– труднощі в оцінюванні результатів діяльності (значні похибки при вирахуванні вартісного показника результату функціонування, умовність оцінки, проблемність розробки способу оцінки ефективності через специфіку послуг, які надаються бюджетними установами тощо);

– об'єктивна потреба спрямування системи обліку на забезпечення інформаційних запитів внутрішніх користувачів для виявлення та реалізації заходів оптимізаційного характеру;

– використання комп'ютеризованих систем обліку з низькою емерджентністю (не виконують аналітичних оптимізаційних розрахунків, не мають функції попередження про критичні стани об'єктів обліку та дати обов'язкових платежів тощо);

– прагнення до забезпечення зростання конкурентоспроможності на основі мінімальних затрат тощо.

Сформований перелік за чисельністю може бути доповнений іншими рисами, властивими обом підгалузям, що свідчить про доцільність розробки уніфікованого підходу з питань модернізації системи обліку. Проте навіть у такому складі він може бути обґрунтуванням того, що з точки зору розгляду обліку як інформаційної системи управління державних вищих навчальних закладів і медичних установ існують можливості генерування та проектування більш досконалої організації руху облікових даних і побудови відповідної модернізованої моделі обліку.

5.2. Облік як складна інформаційна система

При системному підході до організації управління його складовими є керуюча система (суб'єкт управління), керована частина (об'єкт управління) та інформаційна система, через яку здійснюється взаємозв'язок між ними (рис. 5.1) [91, с. 6].



Рис. 5.1. Схема взаємодії між елементами системи управління [91, с. 5]

Інформаційна система, як свідчать дані рис. 5.1, – неодмінна складова системи управління. Вона, у свою чергу, охоплює такі основні елементи (складові частини), які безпосередньо стосуються організації обліку, а саме: сукупність економічних даних на відповідних носіях; методи, способи, технічні засоби й технології збирання, обробки, зберігання, передачі інформації та надання її зацікавленим користувачам.

Зростання обсягів облікової інформації в бюджетних установах, що пов'язане з розвитком міжбюджетних відносин, а також появою нових формувань і відносин, характерних для ринкової економіки, потребує широкого застосування сучасних способів і прийомів обробки, здатних забезпечити оперативне управління процесами надання послуг. З огляду на це й враховуючи наявність бар'єра трудомісткості формування необхідних даних у повному обсязі, розрізі та у встановлені терміни, головним напрямом удосконалення інформаційної функції обліку в бюджетних установах є застосування сучасних технічних засобів.

У цьому контексті важливо врахувати той факт, що сучасні економічні процеси та умови, в яких функціонують суб'єкти, котрі фінансуються з бюджету, ставлять перед системою обліку завдання, відмінні від забезпечення формування звітності для зовнішніх користувачів (контролюючих органів). Це означає, що зростання конкуренції в бюджетній сфері потребує акцентування уваги на питаннях оптимізації діяльності та зосередження на проблематиці вироблення адекватного обліково-аналітичного забезпечення управління. Система обліку як основне джерело прийняття управлінських рішень у таких умовах має розвиватися в комплексі з іншими складовими й органічно вписуватися в загальну інформаційну систему суб'єкта бюджетної сфери.

О. І. Шара, зокрема, зазначає, що перед бюджетними установами і організаціями постає завдання щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків, формування звітності та реалізації програми економії державних коштів. На думку науковця, процес стосується саме технології обліку, опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології потребують застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні комп'ютеризованих інформаційних технологій, що дають змогу не тільки зменшити обсяг часу на обробку економічної інформації, а й сприятимуть підвищенню якісного рівня облікового процесу загалом, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ [160, с. 267]. Погоджуючись з позицією О. І. Шари, слід зазначити, що не лише нові технології обробки інформації, а й інші вимоги до результатних даних є основою підвищення ефективності діяльності бюджетних установ. Відповідно до цього в сучасних умовах відбувається трансформація сутності обліку та починається його розгляд як кібернетичної інформаційної системи.

З цього приводу М. Г. Чумаченко зробив висновок про те, що господарський облік необхідно не відносити до функцій управління, а визначати як важливу складову інформаційної системи, як інструмент

управління зі здійснення зворотного зв'язку між об'єктом управління й управлінською системою, оскільки в сучасних умовах він має завдання описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він базується на чотирьох видах моделей: описових, пояснювальних, прогностичних та прийняття рішень [159, с. 3].

Акцентуючи увагу одночасно на сутності, завданнях обліку та його позиціонуванні як частини системи, вчений обґрунтовує об'єктивність тих змін, які відбуваються в результаті історичного розвитку вимог до нього. Розвиваючи теоретичні засади сутності обліку, деякі дослідники вважають, що в сучасних умовах його слід розглядати з системної точки зору. Причому більшість вчених і практиків схиляється до думки, що облік – це складна система. Зокрема, Н. О. Гура стверджує, що облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан. Йому властиві відповідні характеристики складності: багатовимірність (багато елементів системи, потоки інформації), різноманітність природи елементів (облікові працівники, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку тощо) і форм зв'язку між ними, багатокритеріальність, динамічність системи, різнорідність інформації, що циркулює в системі [30, с. 12]. Щодо державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я як бюджетних установ таке визначення, попри те, що в авторському формулюванні воно стосується виробничих суб'єктів, також є прийнятним.

5.3. Облік як кібернетична система

5.3.1. Сутність обліку як кібернетичної системи

У сучасній обліковій літературі дедалі частіше з'являється теза про те, що облік у зв'язку з його комп'ютеризацією слід розглядати з урахуванням тих специфічних особливостей, яких він набуває відповідно до технічних характеристик пристроїв, з допомогою котрих здійснюється спостереження й документальне відображення господарських явищ і процесів. Відповідно до цього, на думку І. Душанова, облік слід визначати як адаптивну динамічну

кібернетичну систему, якій властивий імовірнісний характер. Окрім цього, це самоорганізована, закрита система. Кібернетична складова в сучасній системі обліку виявляється надзвичайно потужно, а імовірнісний характер бізнес-процесів призводить до суб'єктивності бухгалтерського обліку [42, с. 30–35].

Такий підхід до означення сутності та специфіки системи обліку певним чином суперечить його класичній теорії, згідно з якою однією з основних характеристик розглянутої системи є точність. Проте позиціонування обліку з точки зору його ролі в системі управління потребує врахування його детерміністичності, яка охоплює організаційні взаємозв'язки, вимоги й потреби користувачів облікової інформації, а також принципи програмування та прогнозування. Практика свідчить, що для забезпечення необхідною інформацією зацікавлених користувачів, особливо працівників управлінських ланок, система обліку бюджетних установ зазнає трансформації та розширюється (рис. 5.2). Система обліку бюджетних установ – це специфічна організація спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їхнього розвитку й удосконалення).

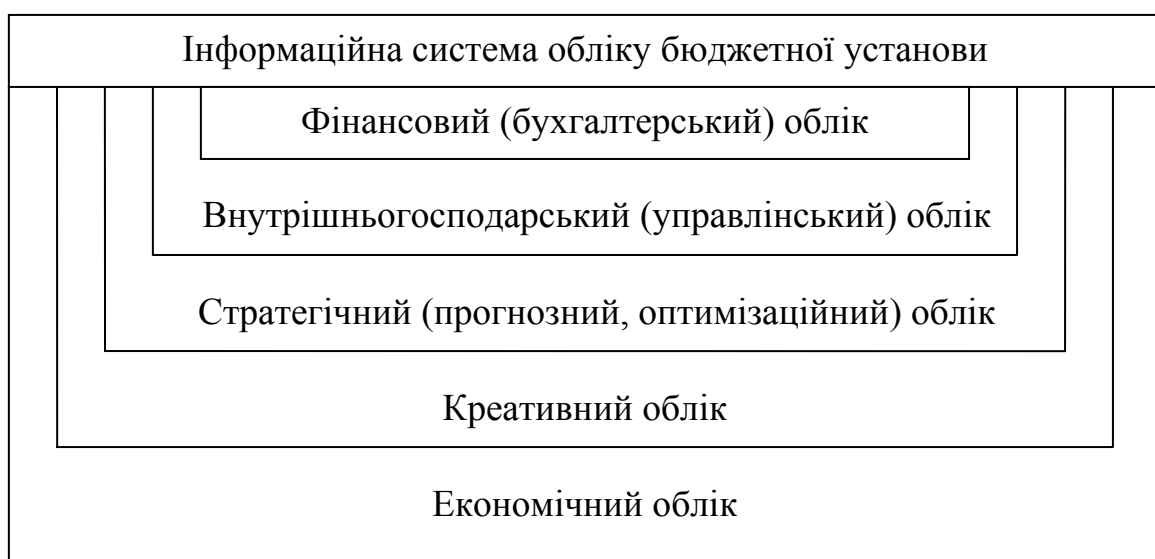


Рис. 5.2. Розвиток системи обліку бюджетних установ

Не деталізуючи визначення відображених на рис. 5.2 видів обліку, варто зазначити, що дискусії з цього приводу продовжують бути актуальними. Проте в авторському розумінні фінансовий, управлінський і креативний облік є достатньо чітко позиціонованими багатьма вітчизняними і зарубіжними науковцями. Натомість щодо категорії “економічний облік” єдиного підходу на сьогодні в науковій думці не вироблено. Деякі автори [74] ототожнюють його з управлінським обліком, інші стверджують, що предметом економічного обліку є окрема галузь економічних знань, пов’язаних з оцінкою, аналізом і плануванням фінансово-економічної діяльності суб’єкта господарювання, а його головна мета – створення інформаційної основи для аналізу роботи економічної системи [164, с. 13; 184, с. 2]. Підтримуючи останню позицію, слід наголосити, що введення до предмета економічного обліку такої складової, як планування, автоматично створює умови для використання показників з певним рівнем ризику та неточності. Так, вихідна облікова інформація, яка формується в названій системі, характеризується певною умовністю, або імовірністю. Імовірнісність інформаційних даних стосується те стільки бухгалтерської інформації, скільки тієї її складової, котра використовується для прийняття управлінських рішень, спрямованих на перспективу. Таку інформацію правомірно вважати інформацією для цілей управління та оптимізації. Її формування відбувається завдяки розвитку нових складових системи обліку бюджетних установ.

Попри те, що основою будь-яких рішень, пов’язаних з прийняттям стратегічних планів, є саме бухгалтерська інформаційна база, решта даних вважаються розрахунковими з певним рівнем абстрактності та суб’єктивності. Однак і вони належать до облікових економічних показників. Згідно з цим та з урахуванням розширення меж облікової інформації система, завдяки якій така інформація формується, набуває нових атрибутів і характеристик. Окрім цього, значно розширюється перелік складових елементів вказаної системи, завдань, які вона здатна (має) вирішувати, розвиваються методи та методологія її функціонування в мовах повної комп’ютеризації. З огляду на це обґрунтованим є розгляд обліку як кібернетичної системи.

Фундаментально дослідив облік як кібернетичну систему вітчизняний науковець С. В. Івахненко [64, с. 17; 65, с. 22]. Він, зокрема, обґрунтував, що облік у цьому контексті передбачає обов'язкову наявність його мети і завдань, належного інформаційного забезпечення, динамічних умов, які визначають стійкість і гнучкість системи (документи), зовнішніх обмежень (закони, інструкції, методика, накази тощо), зовнішніх та внутрішніх інформаційних потоків [65, с. 17].

Окрім вхідних даних, цілей і завдань, до внутрішніх параметрів, на думку науковця, відноситься також ряд динамічних і статичних умов, до яких належать структура об'єкта управління та його спеціалізація (розподіл праці; структура управління), технологія (технологічні операції та виробничі процеси), працівники (їхні здібності та кваліфікація) [63, с. 19–21; 65, с. 22].

Загалом погоджуючись з думкою С. В. Івахненкова [65, с. 22], варто зазначити, що він, на відміну від І. Душанова [42, с. 30–35], вважає бухгалтерський облік відкритою кібернетичною системою. Такий підхід відповідає характеристикам кібернетичної системи, особливо зважаючи на той факт, що державні вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я як бюджетні установи, що мають складну організаційну структуру, в кризових умовах змушені здійснювати управлінські дії, які виходять за рамки мікрорівня.

Пошук шляхів оптимізації розширює рамки формування інформаційної бази даних і починає охоплювати нові об'єкти. Суперечливість характеристики обліку як відкритої чи закритої системи виникає на основі наявності поняття про комерційну таємницю. Однак зважаючи на публічний характер суб'єктів діяльності, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, більш правомірно розглядати їхню систему обліку як сукупність взаємопов'язаних, взаємодіючих відкритих елементів, які забезпечують своєчасність, точність, економічність, простоту, ясність і доступність інформації про господарські засоби, джерела їхнього формування, а також операції, явища й процеси, які відбуваються в бюджетних установах при наданні послуг.

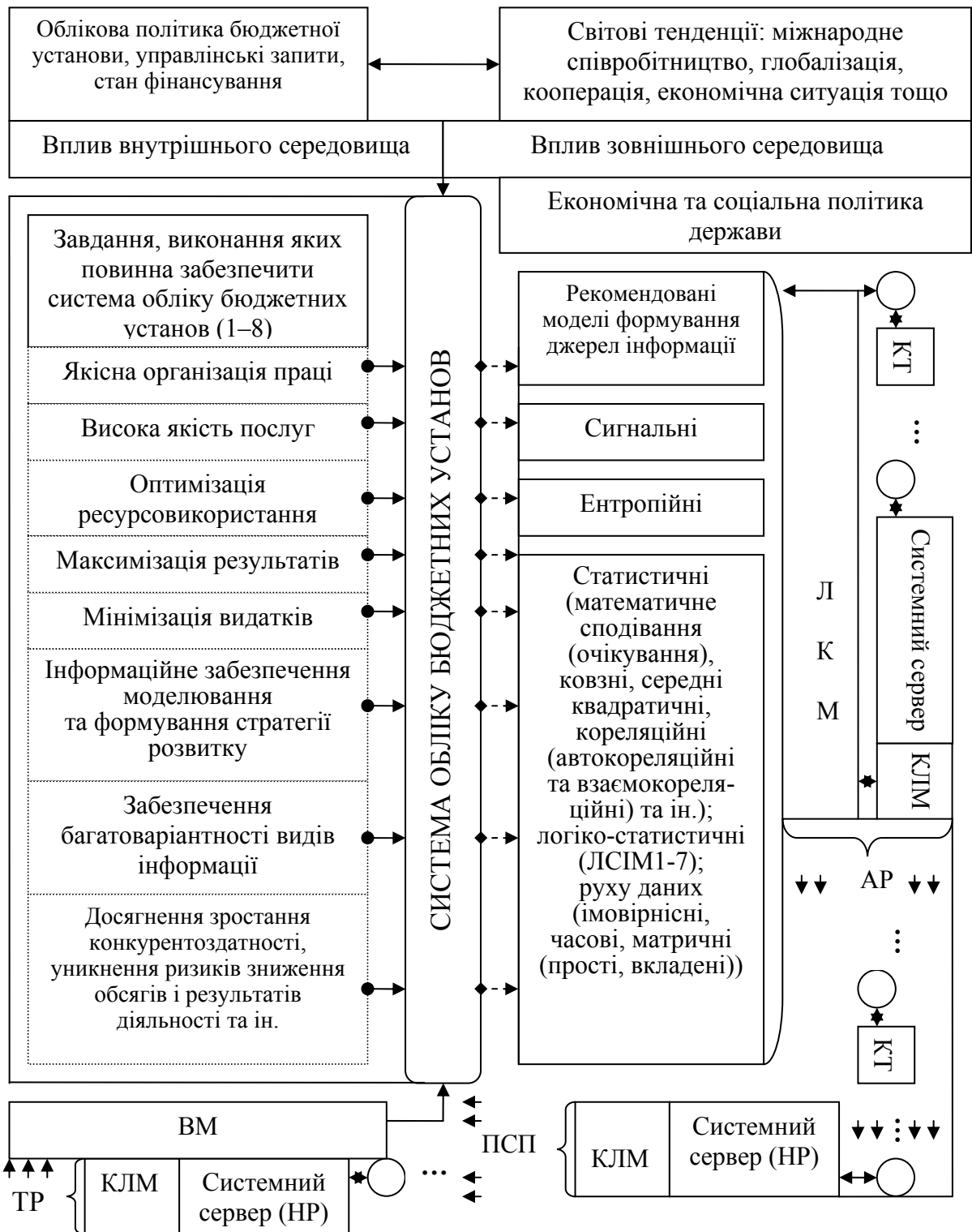
Так, система обліку бюджетних установ – це специфічна організація спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їхнього розвитку й удосконалення). Таке означення відповідає сучасній меті, завданням, специфіці та умовам функціонування бюджетних установ, а тому є достатньо обґрунтованим і прийнятним. Водночас можливі його уточнення, вирішення певних дискусійних аспектів, однак на існуючому етапі саме така інтерпретацію системи обліку бюджетних установ вважаємо логічною.

5.3.2. Структура системи обліку бюджетних установ та його завдання в умовах інформатизації

Облік у бюджетних установах як складна інформаційна система має забезпечувати якнайповнішу реалізацію управлінських запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами шляхом застосування найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації. Окрім цього, він має характеризуватися надійністю захисту інформації від несанкціонованого доступу та високою адаптивністю комп'ютерних мереж.

Прив'язка обліку до останніх є однією з найбільш вагомих і суттєвих об'єктивних умов забезпечення ефективності функціонування бюджетних установ (у нашому випадку державних вищих навчальних закладів і медичних установ) загалом. Складність системи полягає у значній кількості завдань, які вона призначена вирішувати, а також наявності множини елементів і зв'язків (рис. 5.3).

Узагальнена на рис. 5.3 рекомендована структура характеризує найбільш важливі й суттєві завдання, які має виконувати модернізована система обліку в бюджетних установах, а також моделі, комп'ютерну мережу та відповідні взаємозв'язки між рівнями керування. Слід зазначити, що кожне із завдань може бути деталізовано.



ЛКМ – локальна комп’ютерна мережа; КТ – комп’ютерна техніка; КЛМ – контролер локальної мережі; АР – адміністративний рівень; НР – низовий рівень; ПСП – підпорядковані структурні підрозділи; ТР – технологічний рівень, або рівень надання-споживання послуг; В – виконавчий механізм.

Рис. 5.3. Рекомендована структура системи обліку бюджетних установ

Примітка. *Розроблено автором.

Зокрема, забезпечення якісної організації праці з точки зору системи обліку як її основи потребує формування облікового забезпечення нормування праці, здійснення логістичного аналізу, а також встановлення міжсуб'єктних комунікаційних зв'язків і відповідної бази даних. Досягнення високої якості послуг передбачає вирішення завдань, пов'язаних із формуванням обліку не лише кількісних, а й якісних показників, котрі в подальшому можна використовувати для оцінки вихідної бази для оптимізації ресурсовикористання, зниження рівня затрат тощо.

До завдань максимізації результатів можна також зарахувати обсяг послуг, обсяг власних надходжень, можливості розширення ресурсної бази (особливо сучасних технічних, діагностичних та інших засобів), забезпечення доступності послуг, формування фондів (з урахуванням легальних способів, дозволених законодавством) для забезпечення можливостей самостійного виконання соціальних програм і надання адресних допомог та ін. Кожне нове завдання, в тому числі таке, яке деталізує зазначені на рис. 5.2, потребує введення у структуру системи обліку нових складових.

У зв'язку з цим справедливим є твердження С. В. Івахненкова про те, що облік є відкритою кібернетичною системою, в якій кількість елементів та зв'язків між ними змінюється залежно від входів та виходів і яка здатна пристосовуватися до впливу навколишнього середовища [64, с. 17].

Відстоюємо позицію про те, що не контроль майна, а генерування різноманітних видів інформації для менеджменту має бути основним завданням облікової системи [126, с. 4], яка справедлива в сучасних умовах і має безпосереднє відношення не лише до виробничих підприємств, а й до бюджетних установ, і потребує наукового дослідження шляхів розвитку можливостей змусити облікову систему забезпечити виконання ряду нових завдань.

Висновок до розділу 5

Будучи складовою загальної системи управління ресурсним потенціалом, облік в умовах комп'ютеризації слід розглядати через призму зміни вимог до його показників. Зокрема, розгляд системи обліку з точки зору потреб управління потребує врахування його детерміністичності та відповідної трансформації інформаційних даних. Для управління важливо іноді мати недостатньо точну, або більш-менш вірогідну інформацію, яка відіграє важливе значення при прийнятті рішення. Причому зазначимо, чим більш оперативним буде останнє, тим кращий результат може бути досягнутий у кінцевому варіанті.

Відповідно до цього систему обліку бюджетних установ потрібно розглядати як специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їхнього розвитку й удосконалення).

У більш широкому розумінні систему обліку слід розглядати як керовану кібернетичну систему, яка з метою оптимізації діяльності має охоплювати щораз ширше коло об'єктів. У цьому контексті дискусійною позицією є його визнання як відкритої чи закритої системи. З огляду на результати проведених досліджень та зважаючи на публічний характер суб'єктів діяльності, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, більш правомірно розглядати їхню систему обліку як сукупність взаємопов'язаних, взаємодіючих відкритих елементів, які забезпечують своєчасність, доцільну для прийняття управлінських рішень точність, економічність, простоту,

зрозумілість і доступність інформації про господарські засоби, джерела їхнього формування, а також операції, явища й процеси, які відбуваються в бюджетних установах при наданні послуг. Слід зазначити, що у цьому випадку йдеться про облік як інформаційне джерело системи управління, а не як засіб забезпечення державного контролю за витрачанням бюджетних коштів. З цієї позиції сучасний його стан повністю відповідає критерію точності. Його модернізована модель також має повністю відповідати цій вимозі, проте лише у частині відображення руху та стану об'єктів обліку з метою забезпечення їхнього збереження. Рациональне ж використання наявних ресурсів, які і є об'єктами обліку, передбачає формування оперативної інформації, яка може мати ймовірнісний характер. Однак її використання може забезпечити поліпшення результативності діяльності (збільшення обсягів надання послуг), а також підвищення ефективності діяльності (в тому числі економію бюджетних коштів або збільшення надходжень (доходів)).

Досягнення окреслених завдань відповідає сучасній меті, завданням, специфіці та умовам функціонування бюджетних установ, а тому є достатньо обґрунтованим і прийнятним. Однак розгляд обліку з такої позиції одночасно призводить до його ускладнення, яке виявляється через необхідність вирішення нових завдань. Серед них слід виокремити такі: якісна організація праці; висока якість послуг; оптимізація ресурсовикористання; максимізація результатів діяльності; мінімізація видатків; інформаційне забезпечення моделювання та формування стратегії розвитку; забезпечення формування багатоваріантності видів інформації; досягнення зростання конкурентоздатності, уникнення ризиків зниження обсягів і результатів діяльності та ін. Кожне з перелічених завдань (як і більш деталізований перелік кожного з них) потребує розширення елементів

і множин системи обліку. Відповідно до цього структура системи обліку має охоплювати нові моделі подання джерел інформації (в т. ч. сигнальні, ентропійні, статистичні), які здатні забезпечувати необхідною інформацією систему управління для прийняття рішень, що сприяють підвищенню конкурентоздатності бюджетних установ.

РОЗДІЛ 6. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

6.1. Категорія “інформаційні технології” та її законодавче визначення

Поєднання процесу виконання не лише традиційних, а й нових облікових завдань, які виникають у процесі діяльності бюджетних установ – вищих навчальних закладів і суб’єктів охорони здоров’я, для цілей оптимізації видатків, необхідних для забезпечення їхнього досягнення, потребує формування ефективної комп’ютерної інформаційної мережі. Зважаючи на складність структурних управлінських рівнів вона автоматично набуває кластерної будови та вимагає розвитку відповідних каналів руху інформації. У зв’язку з цим ускладнюється діяльність бухгалтерії як координаційного, контролюючого та регулюючого центру суб’єкта діяльності, розвивається оргграф взаємозв’язків між компонентами системи обліку, удосконалюється формалізація подання інформації та інформаційні технології загалом. Т. А. Писаревська щодо цього робить висновок, що у нових умовах господарювання стрімко зростає роль інформаційної бази, яка за змістом, методами доступу до неї користувачів і можливостями обміну даними між користувачами різних рівнів управління має відповідати вимогам господарювання. Це створює передумови для пошуку нових інформаційних технологій управління, що ґрунтуються на сучасних засобах обчислювальної техніки [118, с. 12].

Підтримуючи позицію, що система обліку містить відповідні технології опрацювання даних з допомогою комп’ютерної техніки, тобто як кібернетична система характеризується використанням інформаційних технологій, слід акцентувати увагу на факті відсутності єдиного підходу до визначення цього терміна.

Так, згідно з визначенням, поданим у “Вікіпедії (вільній енциклопедії)”, інформаційні технології (Information and Communication Technologies, ICT) – це сукупність методів, виробничих процесів і

програмно-технічних засобів, інтегрованих з метою збирання, обробки, зберігання, розповсюдження, відображення і використання інформації в інтересах її користувачів [21].

Національний держстандарт України “Автоматизовані системи. Терміни та визначення” містить таке визначення: інформаційна технологія – це технологічний процес, предметом перероблення й результатом якого є інформація [41]. У Законі України №74/98-ВР від 4 лютого 1998 р. “Про Національну програму інформатизації” (зі змінами та доповненнями) визначено інформаційну технологію як цілеспрямовану організовану сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їхнього розташування [53].

6.2. Позичонування інформаційних технологій у науковій літературі

Л. О. Терещенко та І. І. Матієнко-Зубенко, розглядаючи сучасні технічні можливості удосконалення обліку, вживають термін “автоматизована інформаційна технологія (АІТ)”. На їхній погляд, це системно організована для розв’язання задач управління сукупність методів і засобів реалізації операцій збору, реєстрації, передачі, нагромадження, пошуку, оброблення і захисту інформації на основі застосування програмного забезпечення, засобів обчислювальної техніки та зв’язку, а також засобів, за допомогою яких інформація пропонується клієнтам [150, с. 40].

Т. А. Писаревська вважає, що інформаційна технологія – це сукупність методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збирання, передавання, оброблення, зберігання та доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах з використанням обраного комплексу технічних засобів [118, с. 11]. Згідно з іншими джерелами інформаційна технологія – це сукупність методів, виробничих процесів та програмно-технічних засобів, об’єднаних у технологічний ланцюжок, що забезпечує виконання

інформаційних процесів з метою підвищення їхньої надійності та оперативності і зниження трудомісткості ходу використання інформаційного ресурсу [62].

О. В. Клименко визначає інформаційні технології як комплекс методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збору, передавання, обробки, зберігання та доведення до користувача інформації в організаційно-управлінських системах з використанням обраного комплексу технічних засобів [72, с. 25]. Загалом такий підхід є прийнятним, однак зважаючи на специфіку діяльності бюджетних установ і зацікавлених користувачів інформації (в сучасних умовах ними є також потенційні споживачі, контролюючі та інші органи), вживання у визначенні словосполучення “в організаційно-управлінських системах” певним чином обмежує фактичну просторову широту інформаційних технологій. Тому більш прийнятною є позиція Г. Б. Муніна, А. О. Змійова, Г. О. Зінов’єва, Є. В. Самарцева, А. А. Гаца, К. П. Максимець, Х. Й. Роглева, які стверджують, що інформаційні технології (ІТ) – це системно організована для вирішення завдань управління сукупність методів і засобів реалізації операцій збирання, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, обробки і захисту інформації на базі застосування розвиненого програмного забезпечення, використання засобів обчислювальної техніки і зв’язку, а також способів, за допомогою яких інформація надається тим, хто її потребує [99, с.96]. Хоч і це означення деталізоване не зовсім коректно, оскільки словосполучення “сукупність методів і засобів реалізації” охоплює і програмне забезпечення, і обчислювальну техніку. З огляду на це розглянуте визначення варто стилізувати й скоротити відповідно до логічних умовиводів. О. В. Горбатюк та Р. Ю. Козяр вважають, що інформаційні технології потрібно розуміти як сукупність сучасних засобів і методів обробки інформації, що використовуються в повсякденній роботі. На базі цих технологій будуються закінчені інформаційні системи, що дають змогу автоматизувати ту чи іншу операцію або процедуру. Взаємопов’язана сукупність таких технологій і систем становить програмно-апаратну основу автоматизованої системи обліку [27, с. 74].

6.3. Узагальнення терміна “інформаційні технології” в бюджетній сфері”

Дослідження означень терміна “інформаційні технології” можна продовжувати, адже вони в останні роки постійно знаходяться у полі зору науковців. Проте загалом у фаховій науковій літературі та нормативно-правових документах інформаційна технологія розглядається щонайменше з п’яти позицій, а саме як:

- процес (у тому числі технологічний) або сукупність процесів;
- сукупність методів;
- комплекс взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін;
- сукупність методів, процесів і програмно-технічних засобів;
- сукупність принципово нових засобів і методів обробки обліково-економічної інформації.

Критична оцінка існуючих підходів дає змогу зробити такі узагальнюючі висновки. По-перше, розгляд інформаційних технологій з точки зору процесу чи навіть сукупності процесів обмежує коло об’єкта дослідження лише у суто технічних рамках. Особливо показовою ілюстрацією цього твердження є розгляд інформаційних технологій як технологічного процесу. З цього огляду об’єкт дослідження автоматично випадає з усіх наукових спеціальностей, крім технології. По-друге, обмеження означення словами “сукупність методів” вилучає розгляд об’єкта (інформаційних технологій) з точки зору економіки, юриспруденції, соціології, статистики та інших наук, які за основу мають не лише суто цифрові, а й формальні показники. Такий підхід теж є доволі дискусійним, оскільки відокремлення інформаційних технологій від вказаних вище галузей позбавляє їх власної основи розвитку – забезпечення підвищення ефективності функціонування суб’єктів господарювання завдяки зростанню оперативності прийняття управлінських рішень. Тобто така позиція перетворює інформаційні технології лише у категорію технічних засобів. Третій підхід, а саме розгляд інформаційних технологій з точки зору комплексу взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін, обмежує практичну значимість цього об’єкта дослідження, утримуючи

його лише у теоретичній площині. Деякі автори поєднують у своїх означеннях ряд складових (методи, засоби). Маються на увазі дві останні складові зі сформованого переліку позицій. Загалом їх можна було б об'єднати в одну групу. Проте розмежування зроблене у зв'язку з тим, що в сучасних умовах актуалізуються власне новітні та інноваційні характеристики, які тісно взаємопов'язані з особливостями нестабільної економіки. Зазначені критичні зауваження (вони можуть бути також дискусійними) дають змогу стверджувати, що ті означення інформаційних технологій, основою яких є розглянуті перші три підходи, не можна віднести до найбільш вдалих та науково обґрунтованих. Більш логічно буде позитивно оцінити інформаційні технології як сукупність методів, процесів програмно-технічних засобів. У такому разі означення слід сформулювати у такій редакції: інформаційні технології – це взаємопов'язана сукупність методів, способів, процесів і засобів (у т. ч. новітніх) збору, передачі, опрацювання, зберігання та оприлюднення інформації в інноваційному форматі, що враховує специфіку економічної ситуації зацікавленим користувачам для прийняття рішень. Таке доволі загальне визначення за умови прив'язки до галузі буде більш конкретним і звужуватиме коло потенційних користувачів лише до цільової аудиторії. Зокрема, якщо рекомендоване визначення реакційно доповнити словами "...у бюджетній сфері", то коло користувачів автоматично зведеться до суб'єктів бюджетної сфери та споживачів послуг бюджетних установ і організацій. Причому для перших застосування інформаційних технологій зводиться до здійснення оптимізаційних преференцій, а щодо других – до забезпечення прийняття рішення про використання найбільш прийняттого варіанта продукту.

6.4. Об'єктивність потреби розвитку інформаційних технологій обліку в бюджетних установах

Ув'язка розвитку інформаційних технологій з закономірностями економічного середовища – надзвичайно актуальна позиція, оскільки незаперечним фактом функціонування будь-якої системи є циклічність. Відповідно її розвиток вступає у таку фазу (точку), коли

справджується основний психологічний закон Кейнса, який щодо економічних систем (невід'ємними складовими яких є облікові системи) можна сформулювати таким чином: додаткові вкладення у поліпшення системи, які мають подолати останній процент недоліків у ній, будуть у сумі вищі, ніж ті, що забезпечували ліквідацію попередніх 99%. У зв'язку з цим технократичний підхід, відповідно до якого поліпшення прагнуть досягти шляхом використання нормативно правового чи адміністративного регулювання, не забезпечує належних результатів. Цей висновок підтверджується існуючою практикою обліку та станом суб'єктів управління, що фінансуються за рахунок бюджету. Реформування в галузі обліку корінним чином змінило саму систему та її вихідні базиси. Однак незважаючи на проведення реформуючих заходів, вона продовжує залишатися малоефективною й малопридатною до вирішення питань забезпечення конкурентоздатності бюджетних установ і організацій.

Новоорганізована в результаті реформування облікова система виявилася неефективною не лише через проблеми фінансового, організаційного та психологічного характеру. У ній не враховуються такі аспекти, як поведінка системи у перехідні періоди, можливість математичного обчислення моментів початку та кінця перехідних процесів тощо. Загалом причина неефективності криється у неврахуванні основних характеристик сучасної економіки – її надзвичайної динамічності та зростанні емерджентності. В результаті виникають проблеми забезпечення цілісності економічної системи, взаємозв'язку її окремих складових та управління ними (деякі нові функціональні одиниці неможливо звести в одне ціле шляхом простих перестановок наявних елементів).

Існуючі архаїчні системи обліку нездатні задовольнити потреби такої трансформації та розвитку. Їхній недолік полягає в тому, що вони мають функціональні обмеження в сучасному часі (охоплюють нетривалі часові періоди), можуть неадекватно описувати стан об'єктів управління. У результаті інформація, отримана з допомогою такої системи, попри точність і достовірність (як вимагають принципи обліку) в умовах нестабільності не дає змоги адекватно

оцінити можливості та перспективи розвитку суб'єкта діяльності, оскільки вона реальна лише в конкретний момент часу. Її використання в цілях прогнозування, яке в умовах нестабільної економіки відіграє головну стабілізуючу роль, дає абсолютно нереальні та недосяжні результати. Поясненням цього є той факт, що отримана з системи обліку інформація виявляється застарілою для розробки стратегії перспективного розвитку. Забезпечення зменшення ефекту старіння інформації дасть змогу вирішити основну проблему системи обліку – перехід від простої та примітивної фіксації подій, що відбулися до модулятора розвитку суб'єкта господарювання. Так, практика функціонування суб'єктів діяльності особливо в умовах нестабільності свідчить, що успішними та конкурентоздатними є ті з них, котрі мають можливості позиціонувати себе з точки зору активних користувачів нових знань та інформації.

Саме тому природа та спосіб функціонування сучасного суб'єкта господарювання значною мірою зумовлені розвитком інформаційних та комунікаційних технологій [149, с. 30]. В доповнення цього твердження слід зазначити, що ці технології мають відповідати потребам управління, а також сприяти подоланню стрибкоподібності й нестабільності розвитку, оскільки саме на цій фазі суб'єкт потребує адекватного інформаційного поля, здатного бути основою формування управлінських рішень, спрямованих на подолання ситуаційної напруженості. Відповідно погоджуємося з висновком Ф. Ф. Бутинця, що подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій [15, с. 29].

6.5. Проблеми використання інформаційних технологій в обліку суб'єктів, які фінансуються з бюджету

Зміна орієнтації зі спрямування на подачу звітності в бік забезпечення оптимізації діяльності – головна вимога, яка ставиться в сучасних умовах до системи обліку бюджетних установ і відповідає

затвердженій Стратегії [123] його модернізації. Основою досягнення виконання цієї вимоги є факт стрімкого розвитку новітнього математичного, технічного, соціокультурного та іншого інструментарію, здатного забезпечити максимальний позитивний ефект функціонування системи обліку.

Підтвердженням цьому є виявлення взаємозв'язку між розвитком функцій обліку та досягненнями інших взаємопов'язаних з ним наук. Враховуючи авторський висновок про те, що сучасний етап розвитку обліку характеризується поглибленням його аналітичної функції, подальша його модернізація потребує наукових розробок у цьому напрямі. Посилює потребу у такому підході теза про те, що в останні роки (починаючи з 2011 р.) значного поширення набувають технології бізнес-аналітики, метою яких є прискорення прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити найбільш оптимальний варіант здійснення діяльності та використання ресурсного потенціалу.

Так, на сьогодні потенціал інформаційних технологій, як зазначається у Доповіді Кабінету Міністрів України “Про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2011 рік” [40], розглядається як ефективна основа для соціально-економічних перетворень, створення дієвої економіки, зміцнення громадянського суспільства та сприяння демократизації нашої держави, що сприятиме європейській інтеграції України. При цьому стверджується, що багато проблем, котрі існують в ІТ-сфері, на сьогодні можуть бути вирішені шляхом:

- вдосконалення законодавчої та нормативно-правової бази у сфері інформатизації;
- консолідації бюджетних коштів на інформатизацію та їхнє раціональне використання;
- запровадження дієвого механізму реалізації загальнонаціональних проектів інформатизації, які мають масштабне і визначальне значення для держави та потребують інтенсивної міжвідомчої та міжрегіональної координації;

– зменшення видатків державного бюджету на придбання та легалізацію пропріетарного програмного забезпечення за рахунок використання в органах державної влади програмного забезпечення з відкритим кодом;

– підвищення рівня інформатизації окремих галузей економіки та деяких регіонів держави;

– прискорення розвитку інфраструктури;

– підвищення рівня комп'ютерної та інформаційної грамотності населення, впровадження нових методів навчання із застосуванням сучасних ІТ-технологій;

– розвиток системи національних стандартів з інформаційних технологій, гармонізованих із ISO/IEC та CEN/CENELEC стандартами;

– запровадження системних державних рішень, спрямованих на створення національних інноваційних структур (центрів, технополісів і технопарків) із розробки конкурентоспроможного програмного забезпечення тощо.

Завдяки такому державному підходу значно посилився інтерес до проблематики розвитку й впровадження сучасних комп'ютерних інформаційних систем практику суб'єктів економічної діяльності та бюджетних установ. Активізувалися також наукові дослідження названого напрямку. Перспективами комп'ютеризації зокрема займалися такі вчені-економісти, як М. М. Бенько [8], А. М. Береза [9], М. Р. Лучко [91], І. Г. Лобанова, І. Г. Пахомова [116], В. О. Осмятченко [113], К. О. Утенкова [153], О. І. Шара [160] та інші. Загалом слід визнати, що ця ділянка залишається недостатньо дослідженою і донині. Варто визнати, що для бюджетних установ через обмеженість фінансового та матеріально-технічного забезпечення актуальними є саме пошук шляхів оптимізації їхнього використання на базі широкого застосування можливостей комп'ютерних систем. Використання технічних засобів з цією метою уможливить виконання аналітичної функції обліку та дасть змогу забезпечити виконання операцій, що відповідають принципам комплексності, еквівалентності, економічності тощо. Названий

напрям можна вважати одним з найбільш обґрунтованих шляхів поліпшення результативності діяльності бюджетних установ. Проте проблемність його використання полягає в недостатній розробленості теоретичного підґрунтя розвитку й удосконалення технічного й програмного забезпечення комп'ютеризації формування облікової інформації оптимізаційного характеру.

Причини відставання суб'єктів бюджетної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій пов'язані, в першу чергу, з наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру. Інформаційні проблеми пов'язані з вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу. Їхнє вирішення потребує обґрунтованого вибору системи та застосування необхідного і достатнього набору інформаційних технологій. Як уточнюючу характеристику щодо програмного забезпечення вважаємо за доцільне враховувати те, що програма має бути гнучка в налаштуванні при незначних змінах, таких як зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих недоцільних рахунків з Плану рахунків.

6.6. Задачі та етапи комп'ютеризації обліку

Слід зауважити, що автоматизації обліку сприяє низка факторів, зокрема таких, як прискорена комп'ютеризація суспільства, розвиток нових інформаційних технологій, наукові підходи щодо організації праці. Загалом це є основою для розробки й впровадження як відносно простих комп'ютеризованих робочих місць (АРМ), спрямованих на вирішення конкретних локальних задач, так і комплексних комп'ютеризованих систем управління (АСУ), які діють у великих підрозділах закладів, установ і організацій бюджетної сфери, де розв'язуються задачі різного спрямування.

В умовах використання комп'ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Крім того, комп'ютерна

форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одних і тих самих одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками). Зокрема, слід зауважити, що склад рахунків та їхні специфічні особливості мають визначальний вплив на методологію бухгалтерського обліку й, таким чином, впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до неї. Основними особливостями рахунків, які впливають на побудову бухгалтерського обліку, є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку, ознаки активності, пасивності та позабалансовості рахунків.

Типовою задачею комп'ютеризації для суб'єктів бюджетної сфери, які надають широкий спектр послуг, є облік вказаних послуг і розрахунки за ними. Цим обліком загалом займається відповідний бухгалтер (чи відділ у бухгалтерії). Як правило, ця задача реалізується як окремий елемент комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку. Поряд з потребою підготовки звітності (як поточної, так і ретроспективної) про діяльність суб'єкта бюджетної сфери на ринку товарів і послуг, облік наданих послуг є джерелом інформації для аналізу ефективності господарювання, розробки перспективних планів роботи, визначення подальшої політики. Тому виникають суттєві вимоги щодо точності та своєчасності підготовки відповідних даних. При виконанні цих умов облік наданих послуг стає ефективним інструментом управління і він має бути якомога більше автоматизований для своєчасного та правильного прийняття відповідних рішень.

Проте сучасні вимоги щодо забезпечення потреб управління необхідною інформацією ставлять нові задачі перед інформаційною системою. У зв'язку з цим постановка задачі з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю має охоплювати такі етапи робіт:

1. Формулювання основних принципів обліку для конкретної бюджетної установи з урахуванням вимог чинного законодавства та внутрішніх потреб. Рекомендуємо ввести у перелік принципів внутрішнього характеру такі позиції:

- підпорядкування інформаційної системи єдиній меті – забезпеченню зростання ефективності функціонування бюджетної установи;

- об'єднання різних джерел облікової документації в одну повнофункціональну систему (на вході – планова та облікова інформація, на виході – інформація, адаптована для потреб управління);

- організація облікових документів з різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи;

- вилучення дублювання інформаційних і документаційних потоків;

- уніфікація прийомів роботи з обліковими документами.

2. На основі розроблених принципів сформулювати мету розв'язання задачі. Метою розв'язання задачі “Автоматизація обліку, контролю та аналізу в бюджетних установах” є розробка автоматизованої системи, яка б забезпечувала оперативність інформації про операції, явища та процеси, що відбуваються, та формування на цій основі стандартних рекомендацій для управління та контролю.

3. Враховуючи мету, задачі та принципи, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі, слід сформулювати критерії, які має задовольняти автоматизована система. Доцільними є такі критерії: повнота набору функцій; модульність; інтегрованість; гнучкість; надійність; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до

інформації. З метою достовірного та детального відображення інформації про діяльність бюджетних установ доцільно також реалізувати в комп'ютерних програмах можливості деталізації рахунків за їхніми аналітичними ознаками. Окрім цього, за необхідності забезпечення ефективності функціонування бюджетних установ в умовах обмеженості ресурсів інформаційна система обліку має бути здатною до перетворення вихідних даних у корисну інформацію. Для цього в її арсеналі має бути відповідний набір методологій, процедур і технологій. Однак для того, щоб можна було сформулювати засади ефективної комп'ютерної інформаційної системи, необхідно виробити алгоритм її впровадження.

6.7. Принципи модернізації обліку на базі комп'ютеризації

Основними загальними вимогами, які мають бути забезпечені у разі впровадження комп'ютеризованої інформаційної системи, є такі: якнайповніша реалізація управлінських запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами; застосування найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації; надійний захист інформації від несанкціонованого доступу; надійність та висока адаптивність комп'ютерних мереж.

Цим вимогам мають підпорядковуватися концепції розробки структури, архітектури, компонент і семантики комп'ютерних систем формування та подання джерел облікової інформації. Досягнення врахування названих складових (враховуючи той факт, що діяльність бюджетних установ (особливо досліджуваних галузей) у сучасних умовах здійснюється завдяки застосуванню засобів комп'ютеризованої обробки даних) можливе лише на основі дотримання принципів забезпечення раціонального функціонування комп'ютеризованих робочих місць бухгалтерів-управлінців і керівного складу усіх ланок. До таких принципів, як свідчить узагальнення рекомендацій ряду науковців [32; 40; 64; 103], слід зарахувати:

- інтеграцію вхідних даних при оперативному бухгалтерському та систематичному обліку (1);
- класифікацію і системи кодування облікової (у широкому змісті економічної) інформації (2);
- уніфікацію та типізацію форм первинних документів (3);
- комп'ютеризацію збору, реєстрації та передачі інформації відповідним управлінським ланкам (4);
- системний контроль достовірності й обґрунтованості відображення господарських операцій в обліку, а також можливості альтернатив (5);
- комп'ютеризацію (автоматизацію) здійснення розрахунків вихідних даних (документообороту) (6);
- комбіноване збереження облікової інформації (7);
- безперервність облікового процесу, системний підхід до нього й посилення систем захисту і контролю (в тому числі щодо здійснення руху фінансових коштів в автоматичному режимі) (8);
- багаторівневу структуру відображення об'єктів обліку на рахунках синтетичного й аналітичного обліку (в тому числі передбачення функціональних можливостей їхньої адаптації до конкретної бюджетної установи) (9)
- персоналізацію рахунків та ін. (10).

6.8. Розробка моделі практичної реалізації принципів модернізації системи обліку на основі комп'ютеризації

З точки зору практичної реалізації названих принципів важливо визначити їхні характеристики, завдання, моделі опису й типи джерел облікової інформації, які забезпечуються завдяки їхньому застосуванню (рис. 6.1). В подальшому сформовані оцінки дадуть змогу виробити алгоритми аналізу існуючих матеріально-технічних, трудових, вартісних і часових засад модернізації обліку, а також здійснити математичну формалізацію моделей джерел облікової інформації, розроблених відповідно до вимог і потреб управління.



Рис. 6.1. Принципи модернізації системи обліку на базі комп'ютерних технологій та їхній вплив на моделі опису й типи джерел облікової інформації**

Примітки. *За джерелами [104, с. 40; 174]. **Розроблено автором.

Умовні позначення:

⊗ – інформаційна модель облікових джерел інформації (перетворення) реалізується з допомогою комп'ютерного OD_i -оператора, де $D_{p,vz}$ – документи: первинні, внутрішні, звітні;

OK – одноканальні джерела інформації;

S_{pb} – структурний підрозділ бухгалтерської служби;

HV – головний бухгалтер;

X – вхідні дані;

D_i – i -й первинний документ;

$VD; VD_{1,2}; DZ_{v,z}$ – вихідні дані (внутрішні: структурних підрозділів; підсумкові за структурними підрозділами; узагальнені за суб'єктами діяльності (звітні));

D_{po} – документація проміжних розрахунків обліку (проміжні дані);

VK – внутрішнє користування;

D_b – бухгалтерські документи, узагальнені в структурних підрозділах і підготовлені для формування звітності;

BK – багатоканальні джерела інформації;

ZUD_{sp} – зведені й узагальнені дані структурних підрозділів;

VZ_{oyk} – внутрішні та зовнішні особи й органи управління та контролю.

Переважно розглянуті на рис. 6.1 принципи модернізації системи обліку мають вплив на типи документації (в т. ч. зміст і форму їхнього подання), моделі подання облікових джерел інформації та комунікаційні рухи створених документів (від S_{pb} до HV і VZ_{otk}), проте не дають змоги визначити показник ефективності впровадження модернізаційних заходів, що важливо в умовах дефіциту фінансового забезпечення.

6.9. Алгоритм оцінки готовності бюджетної установи до модернізації обліку

6.9.1. Визначення переліку параметрів та етапи побудови формалізованої моделі стратегії впровадження модернізованої системи обліку

Вирішення проблеми забезпечення ефективності модернізації обліку в бюджетних установах шляхом комп'ютеризації та розширення її можливостей можливе на етапі проектування інноваційних заходів, пов'язаних з його удосконаленням. У зв'язку з цим при прийнятті рішення щодо модернізації доцільно спочатку провести відповідний аналіз та на основі його результатів побудувати формалізовану модель стратегії модернізації обліку. Процес аналізу пропонується здійснювати в чотири етапи: оцінка рівня готовності до модернізації; оцінка (калькулювання) витрат на здійснення модернізаційних заходів; оцінка затрат часу на модернізацію. Узагальнення результатів названих оцінок слід здійснити шляхом побудови формалізованої моделі стратегії впровадження модернізованої системи обліку. Процесу оцінки (аналізу) має передувати встановлення переліку масивів вихідних даних, необхідних для його здійснення. До таких доцільно зарахувати:

- стан системи обліку (1);
- рівень готовності облікового персоналу до модернізації обліку на основі розширення меж комп'ютеризації (2);
- наявність приміщення для розташування додаткової комп'ютерної техніки (3);
- частка операцій обліку, що потребують його удосконалення та модернізації (4);
- управлінські запити в обліковій інформації, не забезпечені існуючою системою обліку (5);
- інноваційні заходи, спрямовані на оптимізацію системи обліку, що сприймаються як головний чинник успішної діяльності бюджетної установи (6);
- можливості забезпечення нових облікових операцій існуючими технічними засобами (7);

– рівень комунікаційних взаємозв’язків, що забезпечують рух облікової інформації за складовими організаційної структури бюджетної організації (8);

– рівень (частота) трансформації організаційної структури бюджетної установи (9);

– рівень державної підтримки інноваційних заходів в обліку (10).

6.9.2. Оцінка рівня готовності бюджетної установи до реалізації стратегії модернізації обліку

Для визначення рівня готовності об’єкта до модернізації доцільно провести оцінку за тими параметрами, які прийнято модернізувати й удосконалити (рис. 6.2).

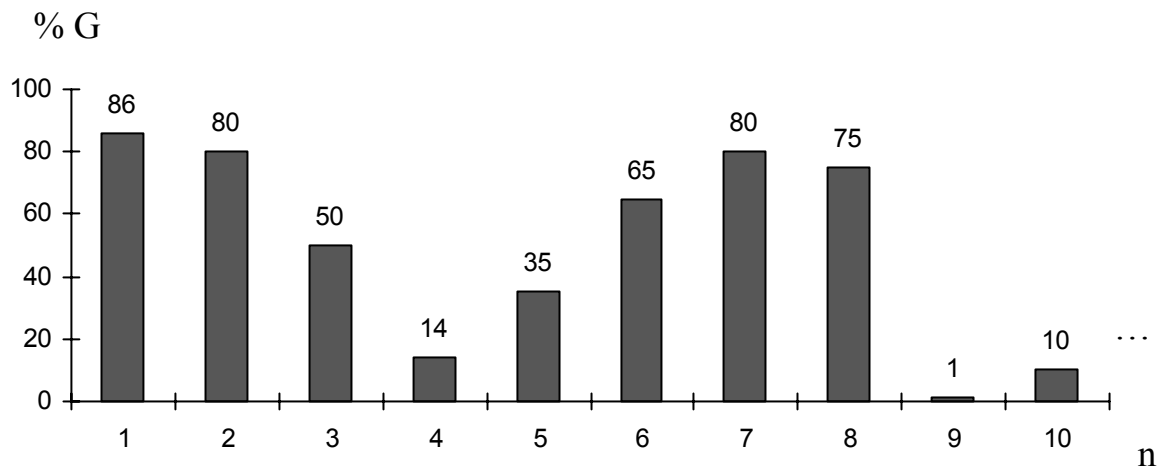


Рис. 6.2. Готовність (G) бюджетної установи до модернізації системи обліку

Для ілюстрації підходу на рис. 6.2 зображено лише 10 параметрів, за якими можна здійснити оцінку рівня готовності бюджетної установи до модернізації обліку. Цей перелік не є вичерпним і може бути доповнений іншими показниками, які визначаються з огляду на напрям модернізації. Зважаючи на існуючу дефіцитність коштів, які виділяються як фінансове забезпечення бюджетних установ, модернізацію системи обліку (в тому числі її технічну складову) доцільно здійснювати поетапно. Причому ділянку, яка підлягає модернізації, варто обирати відповідно до

можливостей її вкладу у забезпечення поліпшення результатів діяльності. Найбільш вдалим варіантом такого вибору в умовах установ, які фінансуються з бюджету, є пошук шляхів оптимізації обліку діяльності з надання платних послуг, оскільки статистика свідчить про щорічне зростання надходжень до спеціального фонду та збільшення його частки в загальному обсязі фінансового забезпечення більшості бюджетних установ, особливо в галузі вищої освіти та охорони здоров'я.

6.9.3. Оцінка вартості реалізації стратегії модернізації

Значний вплив на проведення модернізації обліку має обсяг витрат, пов'язаних зі здійсненням інновацій. Їхні обсяги встановлюються за наведеними вище 8-ма параметрами й залежать від рівня готовності (стану) кожного з них до виконання нових функцій (рис. 6.3).

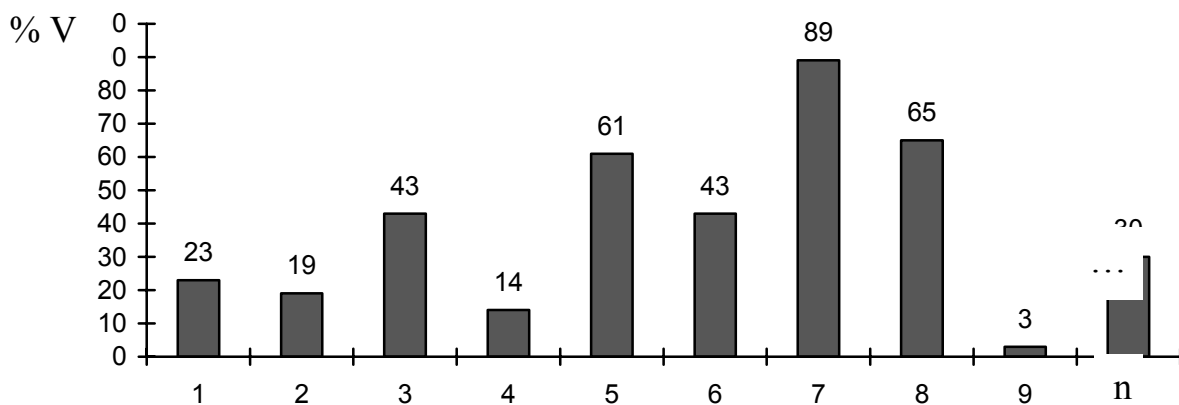


Рис. 6.3. Вартість (V) доведення параметрів системи обліку до запуску нових функцій

Обсяги витрат у відсотках від загальної їхньої суми, яка використовується для забезпечення функціонування кожної параметральної складової, рекомендується обчислювати на базі використання даних окремих кошторисів. Такі кошториси мають охоплювати всі планові витрати, які будуть понесені на модернізацію кожного обраного параметра зокрема. Відсоткове їхнє співвідношення з тими витратами, які забезпечують функціонування

(використання) 8-ми рекомендованих параметрів до моменту модернізації, буде показником вартості доведення системи обліку до запуску нових функцій.

6.9.4. Оцінка ефективності модернізаційних заходів

Оцінка економічного ефекту за кожним параметром може здійснюватися відповідно до внеску нової системи у кінцевий результат. Найбільш прийнятним і простим способом її здійснення є попереднє встановлення на основі емпіричних спостережень відсоткового вкладу в економію коштів або збільшення власних надходжень бюджетної установи, забезпечене кожною модернізованою складовою (параметром) зокрема (рис. 6.4).

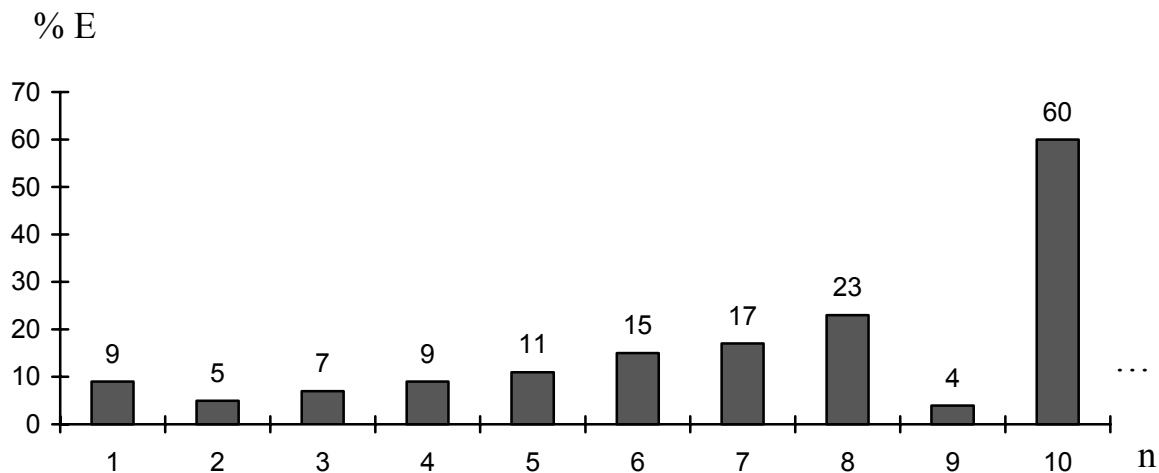


Рис. 6.4. Ефект (Е) від модернізації обраних параметрів системи обліку

В обраному прикладі, як свідчать дані рис. 6.4, найвищий рейтинг серед 8-ми обраних параметрів має ефект від удосконалення комунікаційних взаємозв'язків і забезпечення швидкодії руху облікових даних за різними ієрархічними рівнями управління та до відповідальних управлінських працівників, а також використання коштів бюджетного фінансування.

6.9.5. Оцінка часових меж реалізації стратегії модернізації обліку

Проте слід наголосити, що реалізація стратегії модернізації системи обліку в конкретній бюджетній установі, як і його модернізація в державному секторі загалом, має бути окреслена чіткими часовими межами. З цією метою має бути здійснена оцінка затрат часу на проведення модернізації (рис. 6.5).

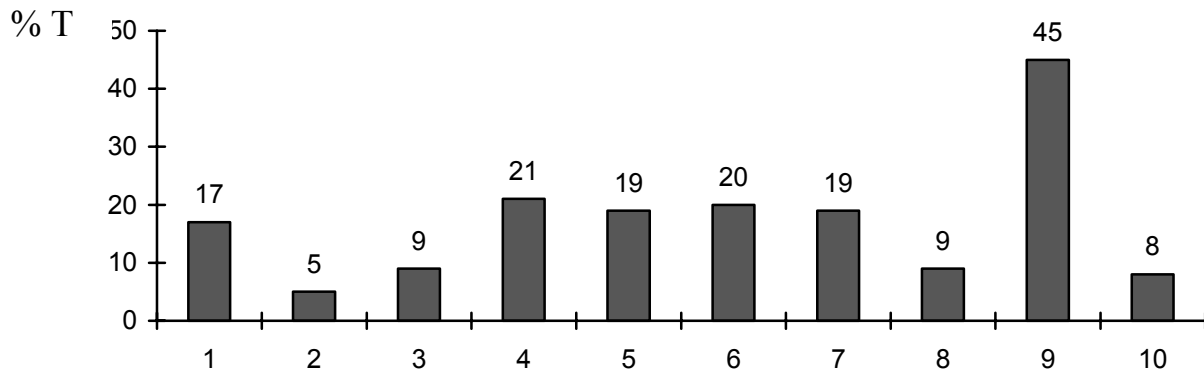


Рис. 6.5. Затрати часу (Т) на модернізацію та удосконалення системи обліку бюджетної установи

Побудова стратегії модернізації обліку на основі виконаного дослідження запропонованих параметрів формалізується згідно з такою моделлю:

$$\max G_i \begin{cases} V_i = \text{var}; \\ E_i = \text{var}; \\ T_i = \text{var}; \end{cases} \Rightarrow \max E_i = \begin{cases} V_i = \text{var}; \\ G_i = \text{var}; \\ T_i = \text{var} \end{cases}$$

Для здійснення подальшої оцінки готовності бюджетної установи до впровадження нової модернізованої системи обліку й визначення узагальнюючого її параметра доцільно використати матричну систему відображення даних і відповідний розрахунок прогнозованих характеристик (табл. 6.1). Формалізація моделі стратегії вдосконалення й впровадження модернізованої та комп'ютеризованої системи обліку бюджетних установ надалі є

основою для побудови прогнозованих характеристик зміни параметрів G, E, V, T у часі.

Таблиця 6.1

Результуюча форма моделі оцінки стратегії модернізації обліку за параметрами G_i, V_i, T_i, E_i *

max	G_1	E_{10}	G_2	E_8	G_7	E_7	G_8	E_6	G_6	E_5	G_3	E_1	G_5	E_4	G_4	E_3	G_{10}	E_2	G_9	E_9
$G_i, \%$	86	60	80	23	80	17	75	15	65	11	50	10	35	9	14	7	10	5	1	3
$V_i, \%$	89	65	65
$T_i, \%$	45	21	21
$E_i, \%$	60	23	23

Примітка. *Розроблено автором.

Надалі доцільною буде побудова епюр за кожним параметром та розрахунок загальної собівартості проекту. Кінцевим результатом оцінки має стати розрахунок ефективності модернізації системи обліку загалом. Загальна формула для розрахунку ефективності може бути такою:

$$E_{mso} = IDR \times E_v = \frac{D_{zs} - V_m}{T_{f \dim}}, \quad (6.1)$$

де E_{mso} – ефективність модернізованої системи обліку;

IDR – ідентифікатор рівня модернізації обліку (удосконалення);

E_v – вартісний показник (затрати на забезпечення рахункового відображення операцій обліку та системи документообороту);

D_{zs} – дохід від застосування модернізованої системи обліку;

V_m – затрати на модернізацію, активацію та експлуатацію системи (вартість формування та використання);

$T_{f \dim}$ – регламентні затрати часу на виконання операцій обліку ($i=1,2,3,\dots,n$ – кількість документальних позицій (документів));

$m = 1, 2, 3, \dots, m$ – кількість структурних підрозділів згідно з графами руху документації та даних).

Така структурна завершеність розробки стратегії модернізації обліку в бюджетних установах від прийняття рішення до розрахунку ефективності, особливо на етапі проектування, дасть змогу уникнути ряду проблемних аспектів та досягти кращої збалансованості між показниками модернізаційних заходів і витратами й результатами.

6.10. Специфіка джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації

6.10.1. Компоненти джерел облікової інформації

Обов'язковим при розробці шляхів розвитку системи обліку бюджетних установ у цьому напрямі є врахування специфіки можливостей подання інформації, тобто особливостей джерел інформації. В комп'ютеризованих системах вони мають більш широкий спектр і відмінні від паперових документів характеристики.

По-перше, комп'ютерне опрацювання інформації загалом, як і облікової зокрема, здійснюється з допомогою певних сигналів і алгоритмів.

По-друге, для таких систем характерна наявність певних моделей, специфічної структури, а також використання фізичних, математичних, віртуальних і ряду інших компонент. Натомість за традиційної системи обліку основною компонентою є паперова форма документа, юридична правочинність якого підтверджується підписами відповідальних осіб і печаткою установи.

Правочинність джерел інформації, отриманих з допомогою носіїв даних у комп'ютеризованій системі обліку, передбачає застосування специфічних підходів ідентифікації, оскільки, як було зазначено, в такій системі використовуються різні компоненти джерела інформації, основні з яких фізичні та математичні (рис. 6.6).

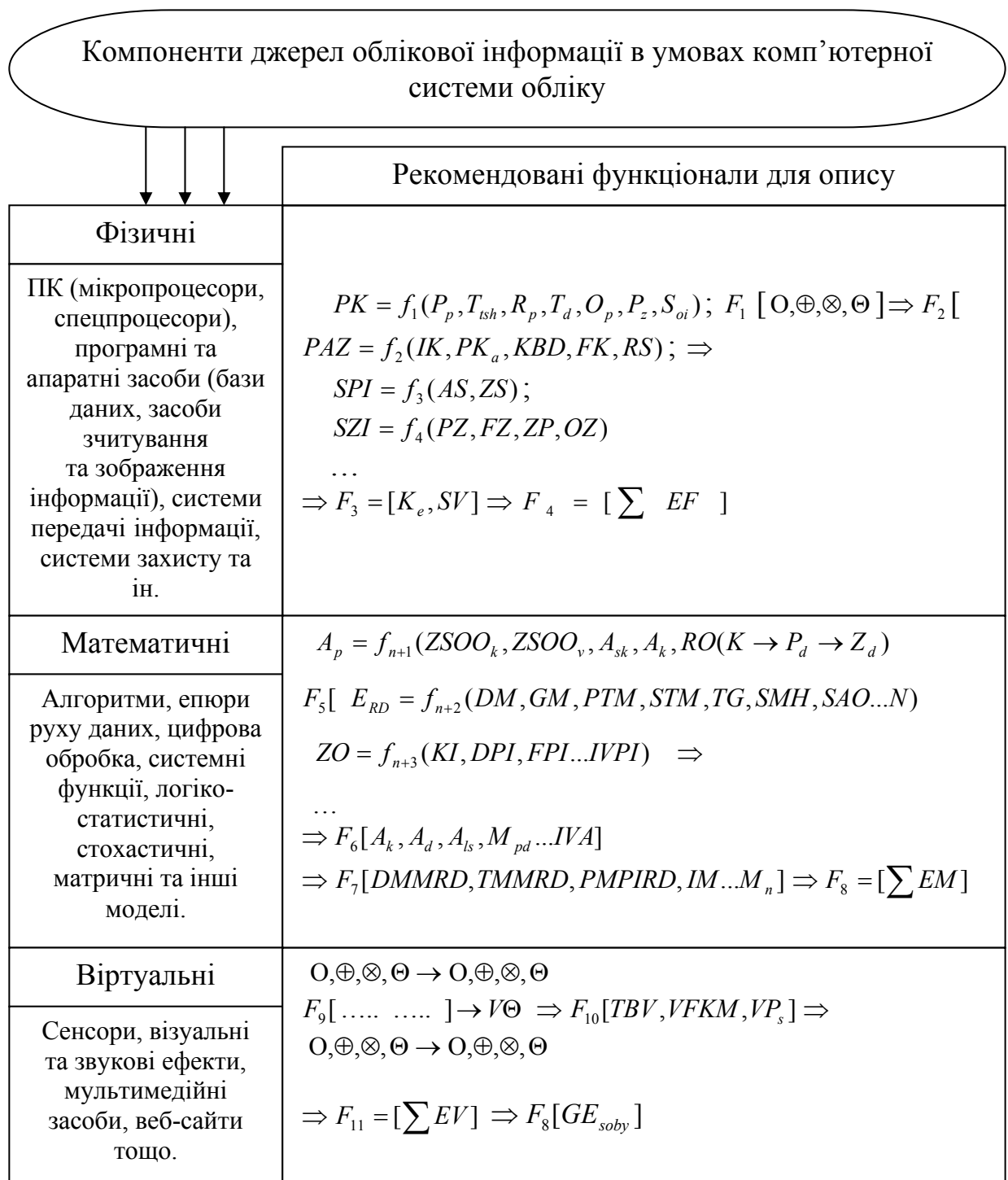


Рис. 6.6. Компоненти джерел облікової інформації бюджетних установ в умовах комп'ютеризації*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Умовні позначення:

O, ⊕, ⊗, Θ – відповідно: першопочаткове джерело даних (договір, первинний документ), опрацювання інформації та її передача за

каналами зв'язку (в т. ч. формулювання проводок і решти облікової документації: кошторису, меморіальних ордерів, оборотних відомостей, журнал-головної, балансу, звітів про виконання кошторису та ін.), затвердження документації (підписи та інші прийнятні способи ідентифікації), збереження інформації у базі даних (у т. ч. для подальшого використання з метою оптимізації та прогнозування); PK – персональний комп'ютер; P_p – продуктивність процесора; T_{tsh} – тактова частота; R_p – розрядність процесора; T_d – час доступу; O_p – обсяг пам'яті (максимальний обсяг інформації, який може бути збережений); P_z – щільність записів (біт/мм); S_{oi} – швидкість обміну інформації; PAZ – програмні та апаратні засоби; IK – інтелектуальне керування сховищами даних обліку та їхнє зберігання; PK_a – пряме керування архівними накопичувачами, задіяними в технологічних процесах обліку, збереження та експлуатація інформаційних ресурсів; KBD – спеціалізована комп'ютерна база даних для керування індексною базою (шифрування Плану рахунків, господарських операцій тощо); FK – автоматична функція конвертації файлів різних форматів (pdf, txt, gif, doc, rtf) з метою формування універсального їхнього формату, придатного для перегляду й зберігання, що уможливорює різноваріантність доступу; RS – рівень сервісів (забезпечення дублювання даних і створення повних копій); SPI – системи передачі облікової інформації; AS , ZS – відповідно аналогові та цифрові канали зв'язку; SZI – система захисту інформації; PZ – програмні засоби захисту облікових даних (інформації); AZ – апаратні засоби захисту інформації; ZP – захисні перетворення файлів; OZ – організаційні заходи; K_e – коефіцієнт ефективності; SV – собівартість системи; $\sum EF$ – сумарна ефективність фізичної компоненти джерел облікової інформації; A_p – прості алгоритми; $ZSOO_k, ZSOO_v$ – зміна стану об'єктів обліку відповідно до кількості та вартості; A_{sk}, A_k – відповідно аналіз субконто та конто (відхилення, відсотки); $RO(K \rightarrow P_d \rightarrow Z_d)$ – реєстри обліку (кошторис, первинна документація, зведені реєстри (документи)); E_{RD} – епюри руху даних; DM – двовимірна модель руху облікових даних

бюджетних установ; граф-модель (розгалужене дерево) циклів руху даних; *PTM* – параметрична часова модель, яка охоплює опис системи обліку відповідними умовами; *STM* – структурно-часова модель відображення об’єктів обліку за допомогою системи логічних рівнянь (наприклад, нарахування зносу основних засобів, розрахункових показників до кошторису (пропонується) тощо); *TG* – мережевий графік виконання облікових операцій (у т. ч. таблиця зв’язків: джерело-приймач); *SMH* – система часових обмежень (часовий граф) виконання функцій обліку; *SAO* – схема алгоритму обробки та контролю облікової інформації (граф зв’язків облікових працівників, блок-схем алгоритмів і програм); *N* – інші складові функціоналу; *ZO* – цифрове опрацювання облікової інформації; *KI* – кодування даних; *DPI* – дискретне подання інформації; *FPI* – подання інформації з допомогою функціоналів (функціональне подання інформації); *IVPI* – інші способи подання інформації про об’єкти обліку (в т. ч. у вигляді відеопрезентацій, графіків, діаграм тощо); A_k – кореляційний аналіз даних; A_d – дисперсійний аналіз; A_{ls} – логіко-статистичні моделі аналізу; M_{pd} – матричне подання даних; *IVA* – інші види аналізу облікових даних; *DMMRD* – двовимірна матрична модель руху даних обліку; *TMMRD* – тривимірна матрична модель руху даних обліку; *PMPIRD* – проміжні моделі подання інформації про рух даних обліку; *IM* – імітаційні моделі руху даних; M_n – інші моделі руху облікових даних; \sum_{EM} – сумарна ефективність математичної компоненти джерел облікової інформації; F_9 – функціонал, який забезпечує візуальне представлення даних обліку (для управління та презентацій); *TBV* – технології безконтактної інформаційної взаємодії; *VFKM* – високорозвинуті форми комп’ютерного моделювання (облікових даних і моделей діяльності); VP_s – штучний віртуальний простір (віртуальні моделі діяльності, віртуальні послуги); GE_{soby} (дорівнює $\sum_{EF} + \sum_{EM} + \sum_{EV}$) – глобальна (загальна) ефективність компонент джерел облікової інформації в системі обліку бюджетних установ.

6.10.2. Фізичні та математичні компоненти

Фізичні й математичні компоненти джерел подання облікової інформації та рекомендовані функціонали для їхнього опису (рис. 6.6) як основа розвитку методології обліку вказують на наявність абсолютно нових напрямів наукових досліджень. Логічним у цьому разі є наявність тісного зв'язку розвитку теорії обліку в бюджетних установах з технічною його складовою. Таким чином, наукові дослідження перебувають на стику щонайменше трьох наук – обліку, інформатики та математики. Варто зазначити, що спрямування наукових досліджень у цьому напрямку доволі складний науковий процес, який виходить за межі однієї науки. Зокрема, якщо об'єкт керування знаходиться у нестабільному стані, то одним із варіантів подолання цього явища може стати розробка стратегії, спрямованої на посилення позицій найбільш ефективних напрямів діяльності. При цьому важелем досягнення зазначеної мети виступатиме наукове використання ентропійних методів.

Ентропійний підхід опису станів і процесів об'єктів обліку до сьогодні мало практикується, а в науковій обліковій теорії лише згадується як можливість удосконалення облікової системи. Вперше у вітчизняній обліковій науці такий підхід частково використав і розвинув С. Ф. Легенчук при розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [87, с. 4–5]. Науковець застосував його при доведенні необхідності відображення в обліку складових зовнішнього середовища підприємства. Щодо цього вчені-економісти дещо відстають від науковців технічного спрямування, які активно розвивають теорію щодо ролі та руху інформації у системах управління. Зокрема, Я. М. Николайчук зазначає, що жодна з функцій управління не може забезпечувати підтримки заданих параметрів системи без налагоджених і постійних потоків інформації. При цьому основою широкомасштабного впровадження інформаційно-телекомунікаційних технологій у всі сфери науки є відповідний випереджувальний

розвиток інформатики та комп'ютерних технологій, які впливають на функціонування широкого класу структур і інститутів науки, суспільства, економіки, соціальної сфери та культури [104, с. 23, 25].

6.10.3. Віртуальна компонента

Щодо віртуальної компоненти джерел облікової інформації варто зазначити, що вона малорозвинута в системі обліку державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я, хоч є достатньо ефективною та дає змогу не лише формувати ілюстративний матеріал для здійснення внутрішньої звітності керівництва перед трудовим колективом, а й може забезпечити розширення меж діяльності бюджетної установи. Це, у свою чергу, сприятиме поліпшенню результативності її діяльності. Попри те, що практика надання віртуальних освітніх і медичних послуг в Україні практично не розвинута (мається на увазі як офіційний вид діяльності у структурі бюджетних установ), її розвиток надав би названим суб'єктам бюджетної сфери більш широкі можливості для отримання доходів. Разом з цим, такий підхід потребує адекватної модернізації системи обліку й розвитку його організації та методології.

Таким чином, модернізація обліку шляхом застосування сучасних техніко-комунікаційних досягнень – важливий та ефективний напрям його удосконалення. Його використання на практиці може привести до певного результативного прориву суб'єктів, які здатні скористатися власними зовнішніми перевагами, порівняно з тими, що їх ігнорують. Привабливим з точки зору теоретичного осмислення та практичного використання ентропійний підхід є в умовах нестабільної економіки, оскільки він дає змогу досягти зменшення розриву між обліковими даними і фактичними їхніми значеннями у ринковому середовищі.

Так, облікова система, яка ґрунтуватиметься на використанні математичного інструментарію на базі ентропії, даватиме більш реальну оцінку стану об'єкта, ніж система, яка існує на даний

момент. У вітчизняній теорії така позиція поки не розвинена, особливо щодо системи обліку чи економічних об'єктів. Відповідно її розробку можна вважати першою спробою використання математичного апарату ковзних і вагових характеристик в обліку, а також кореляційних моделей і ковзного регресійного аналізу. Обґрунтуванням доцільності розвитку такого напрямку наукових досліджень є об'єктивна потреба суб'єктів керування в подоланні ефекту старіння інформації, а також той факт, що методи управління, які використовуються в сучасних умовах, визначаються ринковою ситуацією, або точніше ступенем її нестабільності. У такому разі розвиток інформаційних технологій формування даних з широким використанням різного роду моделей джерел інформації є важливим інструментом модернізації системи обліку бюджетних установ і вказує на розширення меж сутності облікової інформації до її розуміння як метаінформації.

Висновок до 6 розділу

В результаті зміни вектора призначення системи обліку та виникнення низки нових облікових задач, спрямованих на забезпечення оптимізації витрат і діяльності бюджетних установ загалом, актуалізується потреба в розвитку комп'ютерної мережі, здатної уможливити опрацювання й узагальнення відповідних і затребуваних облікових даних.

Облік в сучасних умовах, враховуючи використання інноваційних технологій опрацювання даних з допомогою комп'ютерної техніки, можна позиціонувати як кібернетичну систему. У зв'язку з цим слід зазначити, що в науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення ряду термінів, пов'язаних з розвитком названого підходу. В першу чергу, це стосується такої категорії, як "інформаційні технології" (з прив'язкою до обліку). Критичний аналіз та оцінка існуючих підходів свідчить про розгляд названого

терміна з трьох основних позицій: як процес (сукупність процесів); сукупність методів та комплекс взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін. Названі позиції передбачають обмежувальні характеристики. Перша – втискує інформаційні технології в рамки технічних (технологічних) меж; друга – відокремлює їх від економіки, статистики, соціології, юриспруденції та ряду інших наук; третя – утримує його лише у теоретичній площині. Авторське визначення, сформоване в результаті проведеного дослідження, дає змогу вирішити проблему категорійного означення інформаційних технологій та позбавити його обмежуючих характеристик.

Отже, визначення слід подати у такому вигляді: інформаційні технології – це взаємопов’язана сукупність методів, способів, процесів і засобів (у т. ч. новітніх) збору, передачі, опрацювання, зберігання та оприлюднення інформації в інноваційному форматі, що враховує специфіку економічної ситуації для зацікавлених користувачів з метою прийняття рішень. За умови прив’язки визначення до галузі воно звужуватиме коло потенційних користувачів лише до цільової аудиторії. Зокрема, якщо рекомендоване визначення доповнити словами “...у бюджетній сфері”, то воно стосуватиметься лише суб’єктів та споживачів послуг бюджетних установ і організацій. При цьому перші застосовують інформаційні технології з метою здійснення оптимізаційних заходів, а другі – для забезпечення прийняття рішення щодо доцільності споживання послуг.

Зміна орієнтації обліку в сучасних умовах функціонування бюджетних установ у бік забезпечення оптимізації їхньої діяльності потребує розвитку нових засад його модернізації. Основою досягнення виконання цієї вимоги може бути використання новітнього математичного, технічного та соціокультурного інструментарію.

Слід зазначити, що завдяки розвитку такого підходу можна забезпечити максимальний позитивний ефект функціонування системи обліку. Однак наразі він як напрям досліджень залишається недостатньо розвиненим. З огляду на перспективність, особливо в умовах обмеженості ресурсів, яка характерна для бюджетних установ, такі дослідження є актуальними. Пошук шляхів оптимізації на базі широкого застосування можливостей комп'ютерних систем уможливить забезпечення загального поліпшення економічного становища суб'єктів, які функціонують на засадах бюджетного фінансового забезпечення. Важливо при цьому належним чином організувати виконання аналітичної функції обліку та забезпечити дотримання принципів комплексності, еквівалентності, економічності тощо.

Метою формування модернізованої системи слід вважати оптимізацію результатів діяльності бюджетної установи. Критеріями системи мають бути: повнота набору функцій; модульність; інтегрованість; гнучкість; надійність; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до інформації. Відповідно до цього розгляд фізичних, математичних та віртуальних компонент джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації, а також побудова функціоналів їхнього опису, є закономірним результатом наукового дослідження напрямів модернізації обліку бюджетних установ.

Оцінка ефективності модернізації обліку та побудова формалізованої моделі стратегії її впровадження є важливими умовами забезпечення позитивності результату заходів поліпшення облікової системи. У зв'язку з цим обґрунтовано критерії та метод здійснення такої оцінки (аналізу).

Результативною характеристикою модернізованої системи обліку є застосування ентропійного підходу, який в умовах нестабільної економіки дає змогу досягти зменшення розриву між обліковими даними і фактичними їхніми значеннями. Загалом

облікова система, за основу якої пропонуємо взяти сучасний математичний та інформаційний інструментарій, даватиме змогу отримувати більш реальну оцінку стану об'єктів обліку, забезпечить можливість подолання ефекту старіння облікової інформації, що в умовах ринку та нестабільності надзвичайно важливо. Управлінські ланки за такого підходу матимуть можливість використовувати при прийнятті рішень більш точну, адаптовану до конкретного моменту часу інформацію й, таким чином, враховувати ринкову ситуацію та економічні стани суб'єктів керування для подолання негативних явищ і забезпечення стабільності функціонування бюджетних установ.

РОЗДІЛ 7. МЕТАІНФОРМАЦІЙНІСТЬ ОБЛІКОВИХ ДАНИХ В УМОВАХ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

7.1. Поняття про метаінформацію та можливості її використання в обліковій системі бюджетних установ

7.1.1. Еволюція інформації

Традиційна функція держави, яка полягає в перерозподілі національного доходу в умовах ринку, передбачає формування нових регулятивних норм і застосування потужних інструментів контролю. Це стосується не лише виробничих підприємств, а й бюджетних установ, оскільки розвиток практики надання платних послуг і формування відповідних доходів як нове явище в їхній діяльності потребує відповідних засобів впливу та зміни інформаційних концепцій. Бюджетні установи, особливо галузей освіти й охорони здоров'я, в умовах зростання конкуренції, нівелювання диференціації послуг як товару (наприклад, споживачам освітніх послуг у разі розвитку дистанційної форми навчання практично однаково, чи здобувати знання в навчальному закладі, чи вдома) продовжують бути найбільш вагомими підгалузями бюджетної сфери. Однак їхнє функціонування потребує використання інноваційних інформаційних технологій, у тому числі для реалізації нових управлінських завдань.

Практика вказує на той факт, що донедавна інформаційні технології, в тому числі ті з них, що активно використовуються системою обліку, відгравали роль постачальника даних щодо стану об'єктів на певний момент часу й були недостатньо адаптованими для розробки стратегії розвитку суб'єктів бюджетної сфери.

Проте, як зазначає щодо цього П. Ф. Друкер, традиційний бухгалтерський облік не надає інформації, яка б допомогла топ-менеджменту в реалізації його завдань, оскільки жодна із них не збігається з загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку. Переважно нові інформаційні технології, які з'явилися разом з комп'ютерами, були змушені опрацьовувати дані бухгалтерського обліку, оскільки ніяких інших не було. Нові інформаційні технології

займаються збором і систематизацією цих даних, їхньою інтерпретацією, аналізом і представленням зацікавленим користувачам [167, с. 63].

Об'єктивним є твердження про те, що для еволюції потрібна не лише нова інформація, а й інформація про те, як використовувати цю нову інформацію [20]. Багатовікова незмінність облікових вимірників, принципів обліку та його функцій, особливо на пострадянському просторі, призвели до значних негативних наслідків, котрі виявилися у вигляді низькоефективного функціонування суб'єктів не лише бюджетної сфери, а й національних економік загалом. Зосередження уваги на метаінформаційності системи обліку дасть змогу вирішити ряд проблем, пов'язаних з забезпеченням поліпшення результативності діяльності та підвищення якості товарів, робіт і послуг.

На доцільності такого розвитку теорії та практики обліку настоює М. С. Пушкар, котрий стверджує, що донедавна вважалося, що бухгалтерія генерує і постачає інформацію для управління, хоча насправді наука про облік не розглядала інформацію як продукт обліку, а тому й не займалася структуризацією інформації, не визначала її обсяг та окремі види. В інформаційному суспільстві ці проблеми виходять на перший план [126, с. 13].

Названий науковець достатньо ґрунтовно визначає потреби та вимоги до сучасної теорії обліку, розглядаючи їх крізь призму метатеоретичних знань [124]. Урахування визначених ним концепцій та постулатів у подальших дослідженнях, які здійснювали інші вчені, дає змогу вирішувати важливі проблеми, пов'язані з забезпеченням модернізації обліку відповідно до вимог системної трансформації управління. Схожу думку висловлює також Г. П. Журавель, який вважає, що інформація є феноменом, необхідним для оцінки ситуації, розробки альтернатив управлінських рішень і вибору найбільш доцільного з них для впливу на ситуацію [47, с.14].

Доволі глобально фокусує питання розгляду системи обліку на метатеоретичному рівні С. Ф. Легенчук [84]. Він досліджує сутність і підходи до розробки метатеорії загалом, розглядаючи різні її концепції, здійснює аналіз метатеоретичного рівня бухгалтерського

обліку, робить висновок про доцільність використання принципів і правил концепції науково-дослідних програм І. Лакатоса [82] в процесі метатеоретичного дослідження бухгалтерського обліку. Сутність останньої полягає у розгляді програм як дискретно прогресивного емпіричного зсуву, тобто такого зсуву, який забезпечує достатньо розумні межі, в яких може залишатись догматична прихильність програми при зіткненні з неявними спростуваннями. Підтримуючи позицію щодо доцільності розвитку метатеоретичного підходу до теорії обліку, зазначимо, що в основу її розробки варто покласти формування переліку, визначення порядку обчислення показників нового покоління, які не лише відображали б стан засобів і джерел (активів і пасивів) суб'єкта діяльності, а й були запорукою зростання ефективності його функціонування.

Однак та інформація, котра формується системою обліку бюджетних установ, особливо державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я, в тому числі з допомогою інформаційних технологій, не відповідає запитам внутрішніх користувачів. Попри достатню оперативність, точність, а також значні обсяги даних, що забезпечуються сучасними технічними засобами, керівники і низових, і вищих адміністративних ланок не мають вичерпної інформації для формування ефективної стратегії розвитку діяльності, підвищення якості та результативності надання послуг. У результаті цього в останні роки дедалі більше уваги зосереджується на науковому і практичному вирішенні цього та ряду інших завдань, які можна зарахувати до розряду оптимізаційних.

7.1.2. Вплив зовнішнього середовища на склад і потребу в інформаційних даних

Одним із найбільш вагомих чинників впливу на рівень ефективності суб'єктів діяльності загалом і бюджетної сфери зокрема в сучасних умовах є зовнішнє середовище. Наразі системний підхід до забезпечення шляхів врахування інформації про зовнішнє середовище, як і методів її отримання й опрацювання, принаймні в бюджетній сфері, відсутній. У зв'язку з тим, що така інформація практично не використовувалася, можна стверджувати, що методи її отримання

абсолютно відрізняються як з точки зору уявлень, які стосуються їхньої теоретичної бази, так і джерел отримання. Посилення зовнішнього впливу на облік як інформаційну систему відбувається не лише у зв'язку з розвитком технічної бази та посиленням конкуренції. Зміна підходів до процесів надання послуг, що супроводжуються значною структурною перебудовою суб'єкта управління, також потребує адекватного інформаційно-облікового супроводу.

Йдеться, зокрема, про можливості зміни форм і мети навчання та лікування, їхньої сутності тощо. Наприклад, наявність сучасних технічних засобів вказує на те, що найближчим часом заочна форма навчання може бути витіснена дистанційною, а постійне удосконалення засобів праці та розвиток засобів комунікації потребують не лише отримання певного освітньо-кваліфікаційного рівня, а постійного підвищення кваліфікації працівників протягом усього періоду трудової діяльності. Найбільш прийнятним варіантом забезпечення виконання такої потреби є розвиток нових видів послуг вищих навчальних закладів.

Щодо охорони здоров'я актуалізується концепція переходу від лікування до підтримки фізичного та психічного стану на належному рівні шляхом здійснення профілактичних засобів і надання відповідних видів послуг (фізична культура, здорове харчування тощо). Для забезпечення позитивного ефекту ці послуги варто надавати саме медичним закладам, оскільки розробка навантажень, збалансування продуктів харчування тощо можуть бути розроблені на основі врахування стану здоров'я пацієнтів. Названі загальні концепції розвитку діяльності не можуть бути забезпечені в обліковому плані тими функціями, які властиві існуючій системі обліку. Його технологія також потребує акцентування уваги не на методах (технології), а на інформації.

7.1.3. Інформація в системі обліку бюджетних установ: основні аспекти

Інформація в системі обліку бюджетних установ – це сукупність повідомлень економічного характеру, які можуть бути зафіксовані,

передані, перетворені й використані для управління процесами надання послуг [91, с. 6].

Я. М. Николайчук стверджує, що “інформація” має два аспекти:

– гносеологічний: інформація розглядається як повідомлення, яке має зміст (семантичний, якісний та змістовний);

– онтологічний: інформація розглядається як кількісна оцінка міри пропускнуї здатності інформаційного каналу (визначеності, упорядкованості, динаміки, інтенсивності та взаємозв’язку) [104, с. 20].

У цьому твердженні автор акцентує увагу на найбільш загальному, широкому її змісті, визнаючи, що у вузькому розумінні він відображає особливості інформації як елементу різних галузей знань [104, с. 21].

Коли інформація так чи інакше стосується фінансового забезпечення та діяльності установи як суб’єкта господарювання і її атрибутом є обов’язковість документального відображення (в тому числі зміни параметрів, виду, кількості, вартості тощо), то правомірно вважати, що таку інформацію слід позиціонувати як обліково-економічну.

Важливою особливістю такої інформації є те, що вона відображає діяльність суб’єкта, котрий фінансується за рахунок коштів бюджету через систему числових показників, має дискретну форму подання, може бути вміщена на матеріальних носіях і зображується здебільшого в алфавітно-цифровому вигляді в десятковій системі числення.

Облікова (економічна) інформація потребує насамперед арифметичної та логічної обробки (упорядкування, вибірка, агрегування тощо), причому переважають саме логічні операції (понад 60% від загальної суми), щодо арифметичних операцій зазначимо, що вони переважно зводяться до чотирьох дій – додавання, віднімання, множення та ділення. Однак динамічність економічних процесів, яка виявляється в усіх спектрах діяльності з надання послуг бюджетними установами, висуває нові вимоги до складу, змісту та форми подання даних (інакше кажучи, до облікової інформації), необхідних для прийняття управлінських рішень.

М. С. Пушкар щодо цього зазначає, що основна вимога до облікової інформації – зняття ентропії (невизначеності) у системі управління при прийнятті рішень. Для цього потрібно робити рішучі кроки до подолання традиціоналізму в розвитку системи обліку, зруйнувати стіну, якою відгородилися бухгалтери від технічних, економічних, соціальних та гуманітарних наук, зрозуміти запити бізнесу та вміти організувати роботу щодо збирання фактів та їхньої обробки на запити користувачів [125, с. 32].

Саме задоволення запитів внутрішніх користувачів наразі стає все дедалі актуальнішим завданням системи обліку. Обґрунтуванням цієї тези виступає загострення потреби в інформації для прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити поліпшення результатів діяльності. У випадку бюджетних установ – це економія бюджетних коштів.

Розвиток такого підходу актуальний і для державних вищих навчальних закладів та установ охорони здоров'я, оскільки проста фіксація зміни стану об'єктів обліку (збільшення-зменшення) є недостатньо інформативною з точки зору можливостей встановлення перспектив розвитку та забезпечення максимізації результатів діяльності.

7.2. Зміна культурологічних характеристик облікової інформації залежно від можливостей технічного забезпечення

7.2.1. Реалізація функціоналу задачі “забезпечення якісної організації праці”: основні показники та характеристики облікової інформації

Зміна завдань обліку відповідно до управлінських запитів, основні з яких визначені в п. 6.8, потребує розвитку методології формування показників та характеристик відповідних їм об'єктів обліку або, інакше кажучи, зміни культурологічних характеристик облікової інформації та її властивостей.

Зокрема, забезпечення досягнення виконання системою обліку державного вищого навчального закладу задачі щодо якісної

(раціональної, ефективної) організації праці передбачає формування інформації за показниками нормування праці професорсько-викладацького складу, витратами на логістику, собівартістю нових послуг та ін. У галузі охорони здоров'я облікова компонента, незважаючи на деякі відмінності від показників, котрі слід ввести до складу об'єктів обліку в державних вищих навчальних закладах, загалом має аналогічну структуру (рис. 7.1).

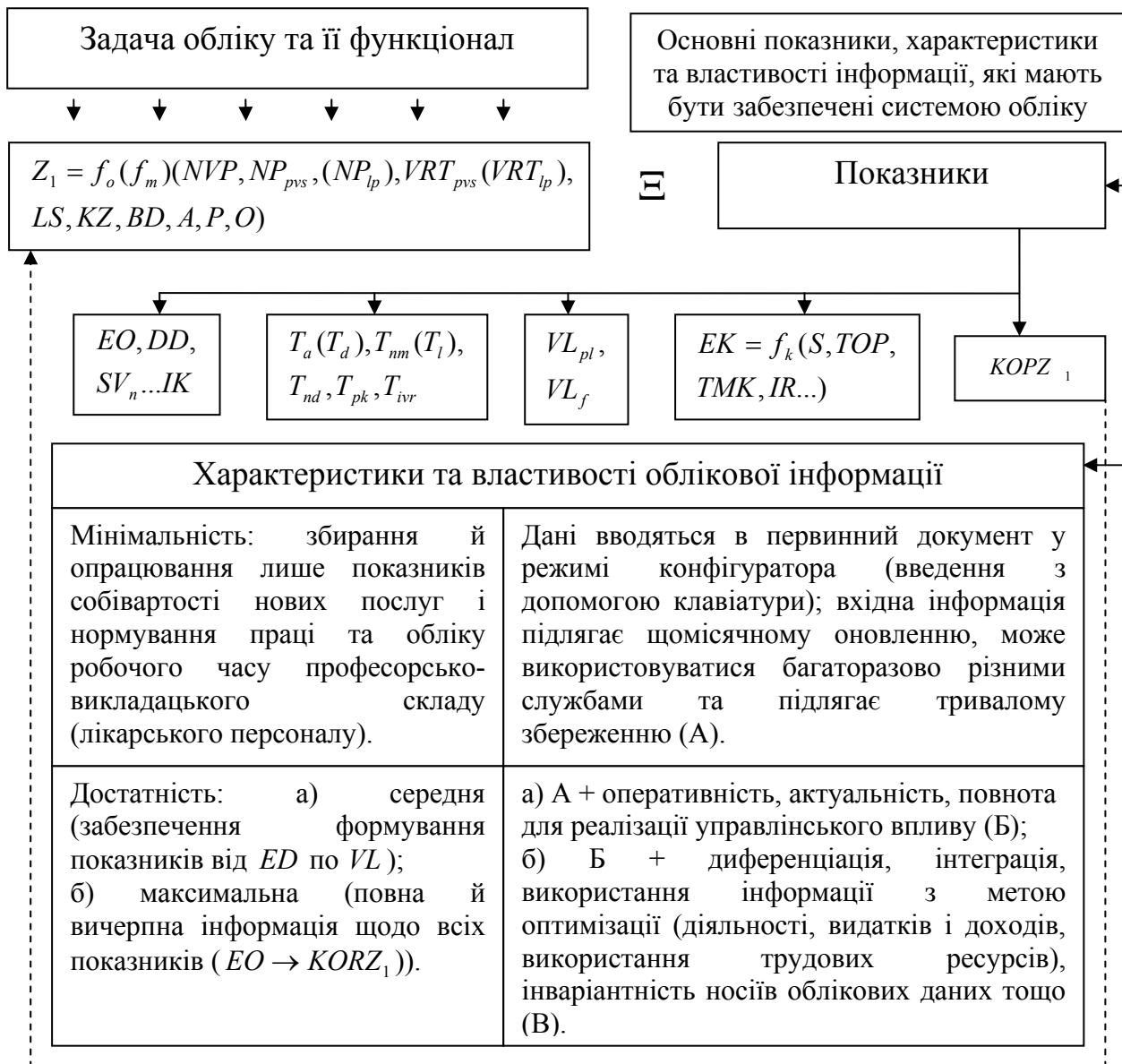


Рис. 7.1. Облікова компонента (структурні складові) забезпечення якісної організації праці професорсько-викладацького складу державного вищого навчального закладу та лікарського персоналу установи охорони здоров'я

Примітка. *Розроблено автором.

Умовні позначення:

$\Xi; \cong; \equiv$ – рівні достаності інформації, яку здатна надати існуюча система обліку, відповідно недостатній, прийнятний, достатній; $Z_1 - Z_8$ (можуть бути розширені до Z_n) – завдання (задачі) обліку; $f_o, f_{o+1} \dots f_{o+n}$ – функції залежності параметрів для галузі вищої освіти ($f_m, f_{m+1} \dots f_{m+n}$ – функції залежності параметрів для галузі охорони здоров'я (медицини)); NVP – нові види послуг; NP_{pvs} – нормування праці професорсько-викладацького складу (NP_{lp} – нормування праці лікарського персоналу); VRT_{pvs} – використання робочого часу професорсько-викладацького складу (деталізовано за видами діяльності: освітня; навчально-методична; наукова та ін.) (VRT_{lp} – витрати робочого часу лікарського персоналу); LS – логістична система; KZ – комунікаційні взаємозв'язки; BD – база даних; A – аналіз; P – прогнозування; O – оптимізація; EO – економічне обґрунтування доцільності надання нового виду послуг; DD – договірна та дозвільна документація; SV_n – розрахунок собівартості (планової та фактичної) n -го виду послуг; IK – інформація про показники конкурентів; T_a – робочий час викладацького складу, витрачений на проведення лекційних і практичних занять зі студентами (аудиторні години) (T_d – робочий час лікаря, затрачений на діагностику захворювання); T_{nm} – робочий час на здійснення науково-методичної роботи (T_l – робочий час, витрачений на здійснення лікування пацієнтів); T_{nd} – витрати часу на науково-дослідну роботу; T_{pk} – витрати часу на підвищення кваліфікації; T_{ivr} – витрати часу на індивідуальний (власний) розвиток і навчання; VL – витрати на здійснення логістичних досліджень (планові та фактичні); EK – функція ефективності комунікаційних взаємозв'язків (S – швидкість передачі інформації; TOP – точність та об'єктивність інформації; TMK – технічні можливості комунікаційних засобів; IR – інформаційні ризики); $KOPZ_1$ – комплексна управлінська оцінка показників забезпечення якісної організації праці та розробка пропозицій з їхнього удосконалення.

Показники, які забезпечують досягнення виконання задачі забезпечення якісної організації праці сформовані як похідні функціоналу задачі обліку. Їх рекомендується ввести до складу його об'єктів. Слід зазначити, що традиційна система обліку, яка існує на

сьогодні, не має у своєму розпорядженні методології їхнього формування. До потенційно доцільних до впровадження в облікову практику нових економічних показників слід зарахувати: обґрунтування економічної доцільності надання нового виду послуг; собівартість послуг; логістичні витрати (варто практикувати здійснення логістичного аналізу та займатися питаннями оптимізації організації праці, за допомогою чого можна забезпечити зростання продуктивності, результативності й підвищення якості результатів праці); показники діяльності конкурентів; ефективність комунікаційних взаємозв'язків.

Окрім цього, система обліку як джерело аналізу та прогнозування має забезпечувати інформацією, яка б давала можливість провести комплексну оцінку показників якісної організації праці: ефективність використання професорсько-викладацького складу чи лікарського персоналу та загальну ефективність розширення переліку надання послуг. Критерієм вибору удосконалення системи обліку в частині такого її об'єкта, як трудові ресурси, а саме використання та результативність професійної діяльності професорсько-викладацького складу, як і лікарського персоналу для галузі охорони здоров'я, є той факт, що названий персонал займає понад 60% від загальної кількості всіх працівників названих бюджетних установ (відповідно до встановлених нормативних документів обслуговуючий персонал розраховується з позиції 1/3 від загальної кількості працюючих).

Окрім цього, на сьогодні майже відсутня система оцінки результатів праці викладацького та лікарського складу як з точки зору їхнього внеску в надання послуг, так і раціональності витрачання ресурсів (у т. ч. фінансових і трудових). Щодо останніх варто вказати на недостатньо раціональну організацію праці та неефективне використання знань і умінь працівників, які здійснюють діяльність з надання послуг (освітніх, медичних та інших, які можуть позиціонуватися з основною діяльністю бюджетної установи). Модернізація та удосконалення обліку в такому напрямі потребують розробки методології обліку запропонованих показників, у тому числі в частині документального забезпечення, а також способів і алгоритмів їхнього формування. Авторські рекомендації з цього напрямку досліджень коротко узагальнені в дод. Б.

7.2.2. Функціонал задачі “досягнення високої якості послуг” і його складові

Забезпечення досягнення наступної задачі обліку, а саме досягнення високої якості послуг, пов’язане з потребою у розробці показників, здатних уможливити здійснення їхньої оцінки з точки зору якісних і кількісних параметрів (рис. 7.2).

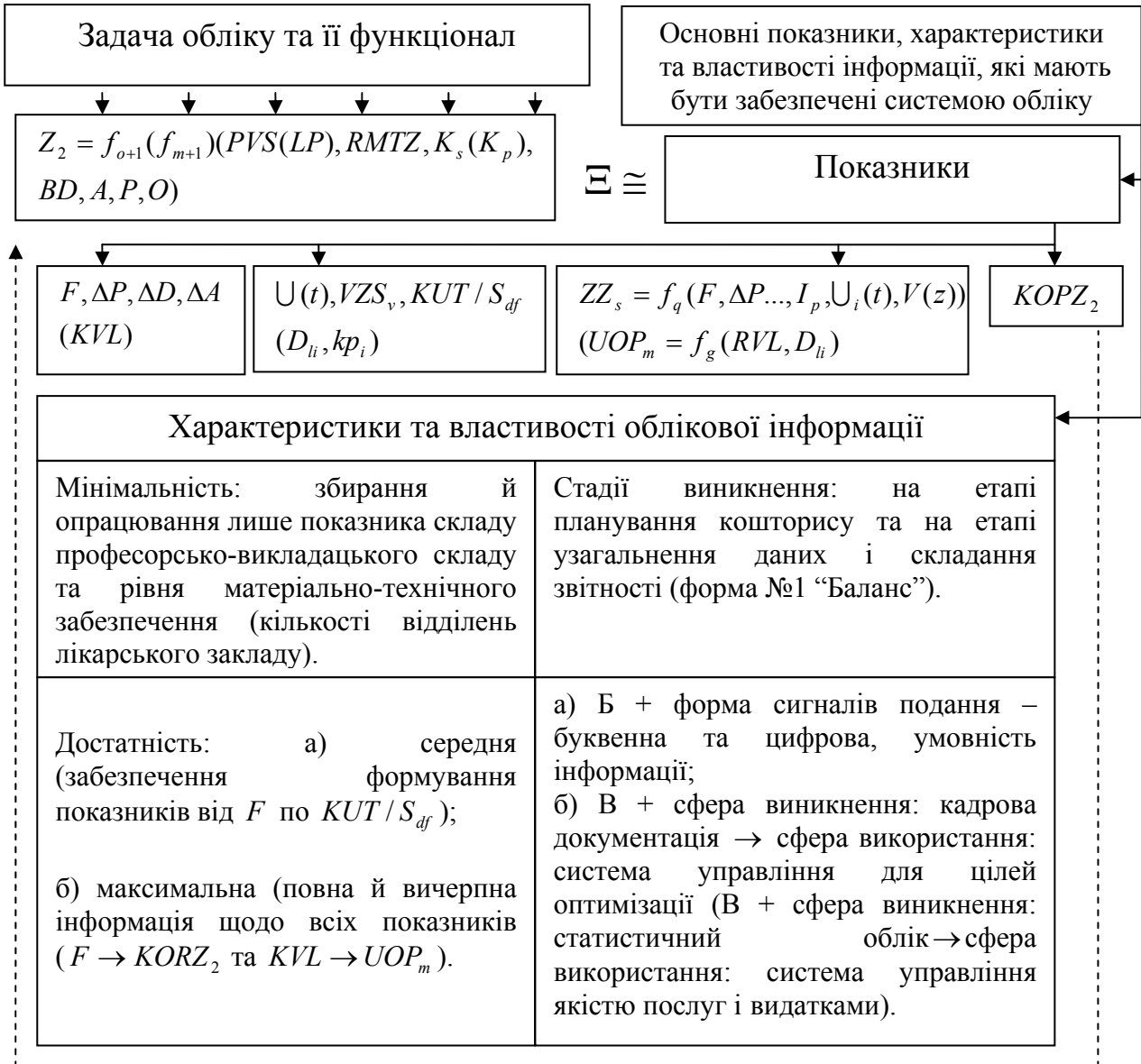


Рис. 7.2. Облікова компонента (структурні складові) забезпечення досягнення високої якості послуг, що надаються державним вищим навчальним закладом і установою охорони здоров'я*

Примітка. *Розроблено автором.

Умовні позначення:

PVS – професорсько-викладацький склад; $RMTZ$ – рівень розвитку матеріально-технічного забезпечення; PVS – професіоналізм викладацького складу (рівень освіти, вчений ступінь, звання і т. ін. забезпечуються кадровою документацією) (LP – аналогічно лікарський персонал (за атестаційними результатами)); K_s – кількість студентів (K_p – кількість пацієнтів (хворих)); F – фахова освіта; $\Delta P, \Delta D, \Delta A$ – приріст знань відповідно професора, доцента та асистента; $U(t)$ потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача (KVL – кількість відділень лікувального закладу); VZS_v – відносний показник знань студентів (D_{ii} – кількість днів лікування i -го хворого (пацієнта)); KUT/S_{df} – умовна кількість техніки на одного студента (k_{p_i} – коефіцієнт перерахунку для i -го відділення); ZZ_s – загальна функція (модель) рівня потенційно здобутих загальних знань; I_p – інтенсивність праці; $U_i(t)$ – потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача; $V(z)$ – наближення рівня знань викладача до рівня знань студента для забезпечення максимального сприйняття матеріалу з дисципліни (курсу); $KOPZ_2$ – комплексна управлінська оцінка показників забезпечення якості послуг та розробка пропозицій з її подальшого зростання.

Рекомендована облікова компонента забезпечення досягнення високої якості послуг, яка узагальнена у вигляді рис. 7.2, містить авторські пропозиції щодо складу нових показників, котрі мають стати об'єктом обліку. Натомість існуюча практика свідчить, що оцінка якісних параметрів результатів діяльності державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я здійснюється лише зі статистичною, ліцензійною чи іншою ілюстраційною інформаційною метою [113].

Щодо використання якісних оцінок для цілей оптимізації діяльності та підвищення їхньої результативності такі дані практично не використовуються. Хоча слід зазначити, що в наукових публікаціях проблематика якості освіти та охорони здоров'я активно обговорюється. Однак підходу, який би міг використовуватися в

облікових цілях і забезпечував би можливість оптимізації видатків, наразі не вироблено. Попри це, в умовах обмеженості ресурсного забезпечення та зростання конкуренції в бюджетній сфері, розвиток саме такого підходу надзвичайно актуальний.

7.3. Проблематизм вирішення оптимізаційних задач обліку в галузі вищої освіти та охорони здоров'я та перспективи подальших наукових досліджень

Врахування існуючих пропозицій щодо складу показників якості в досліджуваних галузях національної економіки, а також формулювання підходів, спрямованих на забезпечення їхнього врахування та обліку з оптимізаційними цілями, – важливий і перспективний напрям наукових пошуків. У такому разі формування та облік розглянутих показників (об'єктів) слід комплексно взаємопов'язувати з розробкою заходів щодо оптимізації ресурсовикористання. Зокрема, послідовний і системний підхід подальшого використання показника витрачання робочого часу професорсько-викладацького складу та якісного показника надання освітніх послуг (рівня потенційно отриманих загальних знань) дасть змогу виявити найбільш оптимальний склад викладачів і розрахувати витрати на оплату праці й нарахування на неї. Оптимізація видатків за названими кодами економічної класифікації (методологія якої буде описана в наступних розділах) базуватиметься на виборі найбільш результативних викладачів, здатних надавати високоякісні освітні послуги та здійснювати навчальну, наукову й інші види робіт, а також певною мірою збалансувати витратну складову послуг.

Формування облікової теорії та методології щодо аналогічних показників для галузі охорони здоров'я потребує пошуку способів оцінки якості медичних послуг і вкладу медичного персоналу в їхнє надання. Вирішення такої задачі доволі проблемне з точки зору вибору критерію оцінки. Вимірювання результату надання послуг медичними закладами та їхнім лікарським персоналом не має конкретного вимірюваного результату, оскільки в кожному лікарському випадку результат для пацієнтів навіть за умови

приблизно однакових параметрів захворювання може бути різний. Окрім того, медична послуга надається згідно з потребою. Наприклад, відомо більше 400 мутацій гена ферменту фенілаланіну гідроксилазу (РАН), який забезпечує перетворення амінокислоти фенілаланіну в інші важливі для організму людини сполуки. Відповідно до цього розрізняють стільки само захворювань. Таким чином, розробка способу оцінки результатів праці працівників медичної галузі потребує врахування мегавеликої кількості захворювань і виведення одного чи кількох узагальнюючих показників. Вирішення названої проблеми стане величезним проривом у науці. Не претендуючи на винятковість у питанні розв'язання цього завдання, вважаємо за доцільне застосування достатньо простого алгоритму узагальнення результатів надання послуг медичними закладами, який передбачає перерахунок їхніх обсягів в умовні одиниці (кількість умовних медичних одиниць послуг, ум. мед. од.) (UOP_m):

$$UOP_m = \sum_{v=1}^n K_p \times D_{li} \times kp_i, \quad (7.1)$$

де n – кількість відділень лікувального закладу; K_p – кількість хворих (пацієнтів) i -го відділу; D_{li} – кількість днів лікування кожного i -го пацієнта; kp_i – коефіцієнт перерахунку для i -го відділення.

Маючи цей показник, а також загальний обсяг витрат медичного закладу, можна визначити середні витрати на умовну медичну одиницю послуг. Саме їхня величина буде характеризувати результати діяльності закладу охорони здоров'я (в тому числі з точки зору якісних параметрів). З точки зору використання додаткових облікових процедур рекомендований підхід не вимагає особливих додаткових затрат робочого часу облікових працівників, оскільки усі використані показники на сьогодні формуються системою статистичного та бухгалтерського (фінансового) обліку бюджетних установ. Єдиною додатковою обліковою операцією буде розрахунок за формулою 7.1 та формування звіту щодо динаміки кількості умовних медичних одиниць послуг і середніх витрат на 1 ум. мед. од. Як зазначалося, більш глобальним і науково обґрунтованим було б

використання функціоналів залежності якості медичних послуг від рівня фахових знань лікарського і медичного персоналу, інтенсивності їхньої праці, підвищення рівня професійності, рівня діагностичного обладнання та інших чинників. Проте такий напрям потребує окремого спеціалізованого розгляду, який через обмеженість обсягу дослідження не розглядається більш детально.

Задача обліку щодо забезпечення оптимізації ресурсо-використання передбачає розмежування видів ресурсів бюджетних установ. Найбільш простий розподіл передбачає наявність таких груп ресурсів: трудові, фінансові та матеріально-технічні. Оптимізація їхнього використання значною мірою пов'язана із застосуванням зазначених в облікових компонентах (рис. 7.1 та 7.2) показників. Вони переважно стосуються трудових ресурсів. Проте слід вказати на наявність тісного взаємозв'язку між показниками використання трудових ресурсів, результатів їхньої праці та фінансовою ресурсною складовою. Підтвердженням цього є категорія видатків на оплату праці та нарахування на неї. Оскільки охопити в одному дослідженні всі ресурси й можливі напрями поліпшення їхнього використання практично не можливо, слід обрати ті з них, котрі мають найбільший вплив на результати діяльності бюджетних установ. На наш погляд, варто зосередити увагу на оптимізації використання професорсько-викладацького та лікарського складу, поліпшенні планування видатків і складанні відповідної кошторисної та іншої розрахунково-прогнозної документації, а також можливостях підвищення ефективності використання комп'ютерної техніки, особливо у питаннях обліку, контролю, аналізу й прогнозування. Наступні задачі обліку – досягнення зростання конкурентоздатності, уникнення ризиків зниження обсягів і результатів діяльності, забезпечення багатоваріантності видів інформації, інформаційне забезпечення моделювання та формування стратегії розвитку бюджетних установ тощо – потребують розгляду облікової інформації з точки зору її інтелектуалізації. Загалом задачі обліку бюджетних установ у сучасних умовах підпорядковані основній глобальній меті – забезпеченню ефективності діяльності (функціонування). Відповідно

до цього система обліку трансформується й модернізується у напрямі створення не лише інформаційних даних, а певної системи знань про місцезнаходження, способи та методи опрацювання інформації. У такому своєму значенні облікова інформація системно перетворюється в метайнформацію, оскільки сама собою облікова інформація, як і будь-яка інша, не корисна, якщо невідомо, як її використовувати в майбутньому.

Сформовані компоненти (структурні складові) забезпечення досягнення виконання нових задач обліку передбачають подальші можливості для використання облікової інформації за розробленими показниками. Проте модернізована відповідно до розроблених аспектів інформаційна система обліку бюджетних установ – державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я – потребує адекватної трансформації системи управління, здатної досягнути всі інноваційні моменти та належним чином використати інформаційні дані з метою оптимізації. Для забезпечення якісного виконання такої задачі потрібно вирішити проблему розробки семантичної інформаційної мережі подання облікових даних.

Висновок до розділу 7

Проведені дослідження не лише наукових підходів, а й діючої практики обліку в бюджетних установах, зокрема у вищих навчальних закладах і установах охорони здоров'я, свідчить, що донедавна інформаційні технології виступали у ролі постачальника даних щодо стану об'єктів на певний момент часу й недостатньо використовувалися з метою досягнення стратегічних цілей, у тому числі для розробки стратегії розвитку суб'єктів бюджетної сфери. Таке становище в умовах нестабільності й зростання конкуренції серед суб'єктів бюджетної сфери не відповідає тим запитам, які висуває система управління ними. Відповідно до цього актуалізується проблематика розвитку формування системи обліку, здатної уможливити досягнення оптимізаційних цілей діяльності бюджетних установ. Врахування одного з найбільш вагомих чинників впливу на рівень ефективності суб'єктів бюджетної сфери –

зовнішнього середовища – важливе завдання, вирішення якого має бути метою системи обліку. Нині системний підхід до забезпечення шляхів врахування інформації про зовнішнє середовище, як і методів її отримання й опрацювання, принаймні в бюджетній сфері, практично відсутній. Однак науковці певним чином намагаються заповнити цю прогалину. Метою таких досліджень є зняття ентропії (невизначеності) облікової інформації, що важливо для прийняття ефективних управлінських рішень. Підтримуючи названий підхід, варто вказати на наявність різних напрямів досліджень, один з яких слід пов'язати з обґрунтуванням доцільності впровадження в облікову практику нових економічних показників. До них слід зарахувати: обґрунтування економічної доцільності надання нового виду послуг; собівартість послуг; логістичні витрати; показники діяльності конкурентів; ефективність комунікаційних взаємозв'язків; якість праці; якість послуг.

Досягнення забезпечення обліку названих показників позначиться на характеристиці й властивостях облікової інформації. Тому вагомим результатом можна вважати розробку її культурологічних характеристик і формування функціоналів задач “забезпечення якісної організації праці” і “досягнення високої якості послуг” та їхніх складових. Розроблені й рекомендовані відповідні облікові компоненти дадуть змогу впроваджувати в практику діяльності бюджетних установ оптимізаційні заходи щодо економії видатків і підвищення якості послуг, що є достатньо аргументованим і актуальним питанням з точки зору наукових пошуків.

Загалом слід вказати на поширення інтересу до досліджень, спрямованих на модернізацію системи обліку в зарубіжній та вітчизняній науковій літературі саме в контексті формування інноваційної інформаційної його моделі, орієнтованої на оптимізацію ресурсів і діяльності.

ВИСНОВКИ

Дослідження питань і проблематики розвитку теорії та методології обліку в бюджетних установах в умовах інформатизації – актуальний напрям наукових пошуків. Його розвиток неодмінно наштовхує на врахування не лише внутрішніх, а й зовнішніх чинників, які впливають на теоретико-методологічні засади обліку.

Проведені дослідження, основні результати яких висвітлюються в монографії, підтверджують об'єктивність зробленого висновку.

Зокрема, завдяки застосуванню порівняльно-історичного методу доводиться позиція важливості встановлення меж і характеристик кожного етапу розвитку системи обліку для забезпечення подальшого її удосконалення. У цьому контексті у дослідженні розроблено етапи розвитку обліку в бюджетних установах за функціональним принципом. Пропонується розмежувати історичний шлях розвитку системи обліку в бюджетних установах на 7 етапів: зародження обліку з властивою йому функцією контролю; зародження захисної функції обліку; зародження регулятивної функції обліку; зародження оцінної функції; зародження й розвитку науково-пізнавальної функції; зародження оптимізаційної функції обліку; зародження та розвитку аналітичної функції обліку.

Складовою формування ефективної концепції розвитку обліку, як свідчать проведені дослідження, є врахування тенденцій досягнень суміжних з ним наук, зокрема математики та інформатики. Встановлення взаємозв'язку між названими науками та обліковою наукою дає змогу виявити тенденції взаємовпливу і на цій основі обґрунтувати напрями модернізації сучасної системи обліку бюджетних установ.

Основою формування концепції обліку може стати розвиток його функцій та модифікація принципів на базі спрямування до застосування сучасних математичних досягнень (теорії множин, функціонального аналізу, математичної логіки, теорії ймовірностей тощо), а також теорії джерел інформації, методів кодування й опрацювання даних у різних теоретико-числових базисах, теорії моделювання та ін.

Основою розробки напрямів модернізації обліку в бюджетних установах є прийняття відповідної Стратегії на рівні держави. Саме цей нормативний акт створив офіційні умови для розвитку модернізаційних процесів і наукових досліджень. У теоретичній площині його прийняття дало поштовх до необхідності вяснення сутності категорії “модернізація”. В монографії досліджено сутнісний взаємозв’язок термінів “модернізація”, “удосконалення”, “модифікація” та “поліпшення” і доведено, що термін “модернізація” має значно ширшу теоретичну й практичну сутність, ніж усі інші поняття, й зіставляється з ними як зміст і форма.

В авторському трактуванні визначення модернізації обліку позиціонується як розвиток теорії формалізації системних характеристик об’єктів обліку, побудови системи їхніх моделей, розширення можливостей вдосконалення процесів опрацювання об’єктноорієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків з допомогою комп’ютерних систем.

Аналіз передумов модернізації та її чинників дав змогу розробити їхню класифікацію за трьома ознаками: змістом і сутністю; проявом; характеристикою впливу. Розроблена класифікація чинників є основою для здійснення оцінки їхнього впливу на модернізаційні процеси та розробки на цій основі рекомендацій щодо формування більш досконалої та ефективної системи обліку бюджетних установ.

Висновок про існування тісного взаємозв’язку розвитку системи обліку та технічних засобів, здатних прискорювати строки опрацювання інформації, дає змогу обґрунтувати доцільність наукових досліджень, що пов’язані із застосуванням сучасних комп’ютерних технологій і теорії моделювання щодо процесів, властивих системі обліку бюджетних установ.

На цій основі пропонується використання відповідного математичного інструментарію, в тому числі способів кодування та шифрування інформації, стиснення даних, застосування теоретико-числових базисів Радемахера та Крестенсона, облікових логіко-статистичних інформаційних моделей тощо. Їхнє впровадження в

облікову теорію та методологію забезпечить перетворення системи обліку в систему, здатну до прогнозування так званих передаварійних станів та подолання проблем затримки фінансових потоків з метою їхнього попередження й уникнення.

У цьому контексті актуалізується розвиток функцій обліку та визначення їхнього переліку (функціональної теорії). На цій основі розвинуто теорію з цього напрямку в умовах інформатизації та обґрунтовано доцільність розвитку соціальної, прогнозної, сигнальної та оптимізаційної функцій обліку в бюджетних установах.

Водночас з розвитком розглянутого підходу важливо також здійснювати дослідження концептуальних основ і теорії принципів обліку та законів, на основі яких доцільно базувати його розвиток.

Дослідження існуючих концепцій розвитку теорії обліку свідчить про властиві їм недоліки, які мають суттєвий вплив на загальний результат – обґрунтованість методології. Основним недоліком існуючих концепцій є неврахування об'єктивних законів, які доцільно використовувати при розробці модернізованої системи обліку бюджетних установ, а саме закону Гроша, фрактальності, максимального результату (ефективності використання бюджетних коштів), якості, собівартості. Дія названих законів та їхнє вираження щодо такої системи, як облік, нині в науковій літературі практично не досліджені. Зважаючи на беззаперечну доцільність їхнього застосування, пропонуються методи інтерпретації названих законів щодо об'єкта дослідження – системи обліку бюджетних установ. Цінність підходу полягає в тому, що розробка математичного інструментарію та ілюстрація законів доцільності базуються на застосуванні двох концепцій підвищення ефективності системи обліку: розробці методу формування облікових даних, який би потребував менших затрат часу облікових працівників на відображення господарських операцій (явищ і процесів); розвитку модернізаційних процесів, спрямованих на поліпшення технічних характеристик комп'ютерної техніки.

Як складова загальної системи управління ресурсним потенціалом, облік в умовах комп'ютеризації має бути основою формування

інформаційних масивів для прийняття управлінських рішень. Відповідно до цього важливо іноді мати недостатньо точну або більш-менш вірогідну інформацію, яка відіграє важливе значення при прийнятті рішення. Причому чим більш оперативним буде останнє, тим кращий результат може бути досягнутий у підсумку. Таким чином, систему обліку бюджетних установ слід розглядатися як специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їхнього розвитку й удосконалення). Слід наголосити, що у цьому разі йдеться про облік як інформаційне джерело системи управління, а не як засіб забезпечення державного контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Розгляд обліку з такої позиції одночасно призводить до його ускладнення, яке виявляється через необхідність вирішення нових завдань. Серед них слід вказати такі: якісна організація праці; висока якість послуг; оптимізація ресурсовикористання; максимізація результатів діяльності; мінімізація видатків; інформаційне забезпечення моделювання та формування стратегії розвитку; забезпечення формування багатоваріантності видів інформації; досягнення зростання конкурентоздатності, уникнення ризиків зниження обсягів і результатів діяльності та ін. Кожне з перерахованих завдань (як і більш деталізований перелік кожного з них) потребує розширення елементів і множин системи обліку.

Відповідно до цього пропонується ввести до структури системи обліку нові моделі подання джерел інформації (в т. ч. сигнальні, ентропійні, статистичні), які здатні забезпечувати необхідною інформацією систему управління для прийняття рішень, що сприяють підвищенню конкурентоздатності бюджетних установ.

Враховуючи використання інноваційних технологій опрацювання даних з допомогою комп'ютерної техніки, облік слід позиціонувати як кібернетичну систему. Проте проведені дослідження свідчать, що в науковій літературі відсутній єдиний підхід

до визначення ряду термінів, пов'язаних з розвитком названого підходу. Визначення, сформоване автором у результаті проведеного дослідження, має забезпечити вирішення цієї проблеми. Пропонуємо таке визначення: інформаційні технології – це взаємопов'язана сукупність методів, способів, процесів і засобів (у т. ч. новітніх) збору, передачі, опрацювання, зберігання та оприлюднення інформації в інноваційному форматі, що враховує специфіку економічної ситуації для зацікавлених користувачів з метою прийняття рішень.

Відповідно до поданого визначення, а також з урахуванням функцій системи обліку, які запропоновано розвивати, пропонується забезпечити дотримання принципів комплексності, еквівалентності та економічності названої системи. Окрім цього, до принципів, що пов'язані з комп'ютеризацією обліку та дотримання яких необхідно забезпечувати на практиці, доцільно зарахувати такі: підпорядкування системи обліку забезпеченню зростання ефективності функціонування бюджетної установи; об'єднання різних джерел облікової документації в одну повнофункціональну систему; використання різних носіїв облікової інформації; забезпечення уникнення дублювання даних; уніфікація прийомів роботи з обліковими документами.

Здійснення оцінки ефективності модернізації обліку та побудова формалізованої моделі стратегії її впровадження є важливими умовами забезпечення позитивності результату заходів поліпшення облікової системи.

Результативною характеристикою модернізованої системи обліку може бути застосування ентропійного підходу, який в умовах нестабільної економіки дає змогу досягти зменшення розриву між обліковими даними і фактичними їхніми значеннями. Відповідно до цього актуалізується проблематика розвитку формування системи обліку, здатної уможливити досягнення оптимізаційних цілей діяльності бюджетних установ.

Основою таких досліджень є зняття ентропії (невизначеності) облікової інформації, що важливо для прийняття ефективних

управлінських рішень. Підтримуючи названий підхід, варто вказати на наявність різних напрямів досліджень, один з яких слід пов'язати з обґрунтуванням доцільності впровадження в облікову практику нових економічних показників. Зокрема, до них належать: обґрунтування економічної доцільності надання нового виду послуг; собівартість послуг; логістичні витрати; показники діяльності конкурентів; ефективність комунікаційних взаємозв'язків; якість праці; якість послуг.

Досягнення забезпечення обліку названих показників позначиться на характеристиці й властивостях облікової інформації. З огляду на це вагомим результатом можна вважати розробку її культурологічних характеристик і формування функціоналів задач “забезпечення якісної організації праці” і “досягнення високої якості послуг” та їхніх складових. Розроблені й рекомендовані відповідні облікові компоненти дають змогу розробляти та впроваджувати в практику діяльності бюджетних установ оптимізаційні заходи щодо економії видатків і підвищення якості послуг, що є актуальним питанням з точки зору наукових пошуків.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки / О. В. Адамик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 721. – С. 42–48.
2. Алексеев А. А. Бюджетное право народного представительства / А. А. Алексеев. – Х. : Тип-я Тов-ва потреб. общ-в Юга России, 1918. – 488 с.
3. Алёхина Л. Н. Проблемы адаптации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях к условиям современной экономики : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.12 / Л. Н. Алёхина. – СПб. : Санкт-Петербург. гос. ун-т, 2010. – 163 с.
4. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.
5. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. л-ри, 2003, – 284 с.
6. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні : моногр. / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412 с.
7. Белов А. Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непромышленной сферы. – [2-е изд., перераб. и доп.] / А. Н. Белов. – М. : Фин. и стат., 1998. – 240 с.
8. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : моногр. / М. М. Бенько. – К. : КНТЕУ, 2010. – 335 с.
9. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем / А. М. Береза. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 214 с.
10. Білуха М. Бухгалтерська наука України в ХХІ столітті / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 22.
11. Блюх И. Финансы России XIX столетия. История–Статистика. Т. 1 / И. Блюх. – СПб.– М. : Стасюлевич, 1882. – 382 с.
12. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – №721. – С. 58–61.

13. Борисова Н. В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс] / Н. В. Борисова // Менеджмент. – 2010. – №13. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.

14. Бужимська К. О. Класифікація та види модернізації підприємств / К. О. Бужимська // Продуктивні сили і регіональна економіка : зб. наук. праць : у 2 ч. Ч. 1. – К. : РВПС України НАН України, 2010. – С. 136 – 143.

15. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №10. – С. 20–29.

16. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь : моногр. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “Рута”, 2007. – 328 с.

17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

18. Бухштаб А. А. Теория чисел / А. А. Бухштаб. – М. : Просвещение, 1966. – 384 с.

19. Бюджетний кодекс України : Закон України №2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html.

20. Вильмс А. Метаінформація – неразрешимая головоломка для еволюції [Електронний ресурс] / Алекс Вильмс // Разумный замысел. – Режим доступу : http://www.origins.org.ua/page.php?id_story=853.

21. Вікіпедія: вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org/wiki/Модернизация>.

22. Вікпедія – вільна енциклопедія / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Інформаційні_технології.

23. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета : уч. пособ. / Л. И. Воронина. – М. : Изд-во ЭСКМО, 2007. – 416 с.

24. Галаган А. М. Основные принципы счетоведения. Конспективный курс / А. М. Галаган. – М. : Изд. ред.-изд. отдела объедин. работ. учета, 1925. – 78 с.

25. Голов С. Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
26. Головка О. М. Організаційно-правові засади фінансової діяльності Української держави (Гетьманщини) у другій половині XVII–XVIII століть / О. М. Головка // Теорія й історія держави і права. – 2011. – № 2(15). – С.11–18.
27. Горбатюк О. В. Інноваційні форми фінансового та управлінського обліку в мовах автоматизованої системи обробки інформації / О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр // Наука й економіка. – 2011. – № 1 (21). – С. 71–75.
28. Горецька Л. Л. Активи у національних системах бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Л. Л. Горецька ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2003. – 18 с.
29. Гура І. О. Облік видів економічної діяльності : навч. посіб. – К. : Знання, 2004. – 541 с.
30. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 12–15.
31. Гура Н. О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н. О. Гура // Бухгалтерський облік у системі економічних наук. – 2007. – № 6. – С. 3–8.
32. Гуцайлюк З. В. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим підприємством: рівні формування та напрямки використання / З. В. Гуцайлюк, Р. І. Мачуга // Вісник ЖДТУ. – №3. – 2010. – С. 70–74.
33. Дедков Е. П. Развитие бюджетного учета / Е. П. Дедков. – М. : Госфиниздат, 1962. – 135 с.
34. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, І. О. Кондратюк, В. В. Петруніна. – К. : КНЕУ, 2006. – 296 с.
35. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.

36. Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств : дис.. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / А. П. Дикий ; . – Житомир, 2009. – С. 87–88.

37. Дикий А. П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємств / А. П. Дикий // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – №1(16). – С. 47–56.

38. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Э. Дипиаза, Р. Экклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.

39. Догузов В. Медична допомога в козацьких військах / В. Догузов // Нові дослідження пам'яток козацької доби в Україні. – 2001. – №10. – С. 195–197.

40. Доповідь про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nc.gov.ua/menu/publications/>.

41. ДСТУ 2226-93. Автоматизовані системи. Терміни та визначення : затв. наказом Держстандарту України № 126 від 09.09.93 р.

42. Душанов И. Обща теория на счетоводството / Иван Душанов. – София : Ромина, 2008 . – 232 с.

43. Емельянов В. В. Древний Шумер. Очерки культуры / В. В. Емельянов. – СПб. : Петербург. востоковедение, 2001. – 368 с.

44. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. В. Євдокимов ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.

45. Євдокимов В. В. Порівняльна характеристика соціалістичного та капіталістичного обліку: переваги та недоліки / В. В. Євдокимов // Міжнародний збірник наукових праць. – 2006. – № 2(14). – С. 55–63.

46. Железов И. Г. Сложные технические системы (оценка характеристик) / И. Г. Железов. – М. : Высшая шк., 1984. – 119 с.

47. Журавель Г. П. Передумови створення інтелектуальної системи обліку / Г. П. Журавель / Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 листоп. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 4–13.

48. Задирака В. К. Построение программно-аппаратных комплексов арифметики сверхбольших чисел / В. К. Задирака, А. М. Кудин // Комп'ютерна математика. Оптимізація обчислень : зб. наук. праць. Т. 1. – К. : Ін-т кібернетики ім. В. М. Глушкова НАНУ, 2001. – С. 158–163.

49. Задірака В. К. Оптимізація алгоритмів швидкого множення великих чисел / В. К. Задірака, С. С. Мельникова, А. М. Терещенко // УсіМ. – 2006. – № 2. – С. 23–38.

50. Задірака В. К. Теоретичні основи та високопродуктивний алгоритм обчислення мультистепеневих функцій в базисі Крестенсона / В. К. Задірака, Я. М. Николайчук, М. М. Касянчук // Поступ в науку. – 2006. – Вип. 6, т. 1. – С. 30–32.

51. Задірака В. К. Методи захисту фінансової інформації: навч. посібник / В.К. Задірака, О.С. Олексюк. – Тернопіль : Збруч, 2000. – 460 с.

52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України №996-XIV від 16 лип. 1999 р, в редакції від 02.12.2012 р.

53. Про Національну програму інформатизації : Закон України № 74/98-ВР від 4 лют. 1998 р. зі змінами та доп.

54. Захарьин В. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / В. Р. Захарьин. – М. : ИНФРА-М : ФОРУМ, 2003. – 304 с.

55. Запровадження інтегрованих систем управління двох основних постачальників ERP-систем в державному секторі (Oracle та SAP). Вивчення їх організаційних, функціональних та інформативних аспектів : Звіт про відрядження до Франції фахівців Державного казначейства України та Міністерства фінансів України в період з 07 жовтня по 12 жовтня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/un/index>.

56. Инструкция о порядке рассмотрения и исполнения смет специальных средств учреждений, состоящих на союзном бюджете, республиканских бюджетах союзных и автономных республик и

местных бюджетах №489, от 09 апр. 1952 г. / Нар. ком. финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1952. – 36 с.

57. Инструкция о порядке составления годовых бухгалтерских отчетов учреждений, состоящих на бюджетах Автономных ССР и местных бюджетах за 1938 год. №599/207 от 2 нояб. 1938 г. / Нар. ком. финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1938. – 36 с.

58. Инструкция по бухгалтерскому учету (по простой системе) в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах №608/210 от 4 нояб. 1938 г. / Нар. ком. финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1940. – 65 с.

59. Инструкция по бухгалтерскому учету (по простой системе) в учреждениях, состоящих на государственном бюджете СССР №385 от 7 декаб. 1961 г. / М-во финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1962. – 45 с.

60. Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения государственного бюджета Союза ССР в финансовых органах от 20 нояб. 1938 г. / Нар. ком. финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1945. – 47 с.

61. Инструкция по бухгалтерскому учету по двойной системе в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах №624/217 от 11 нояб. 1938 г. / Нар. ком. финансов СССР. – М. : Госфиниздат, 1939. – 68 с.

62. Информационные технологии [Электронный ресурс] / [б/а]. – Режим доступа : <http://technologies.su/>.

63. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.

64. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : АСА, 2001. – 416 с.

65. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / С. В. Івахненко; Житомир. інженерно-технолог. ін-т. – Житомир, 1998. – 225 с.

66. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
67. Івченко Л. В. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Л. В. Івченко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 284–291.
68. Карпишин Н. І. Фінансове забезпечення охорони здоров'я в реалізації державних функцій на ринку медичних послуг : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Н. І. Карпишин ; Терноп. держ. екон. ун-т. – Тернопіль : ТДЕУ, 2006. – 208 с.
69. Касянчук М. М. Теорія алгоритмів RSA та Ель-Гамала в розмежованій системі числення Радемахера-Крестенсона / М. М. Касянчук, І. З. Якименко, О. І. Волинський, І. Р. Пітух // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 3. – С. 265–273.
70. Касянчук М. М. Концепція теоретичних положень досконалої форми перетворення Крестенсона та його теоретичне застосування / М. М. Касянчук // Оптико-електронні інформаційно-енергетичні технології. – 2010. – № 2(20). – С. 43–47.
71. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
72. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку / О. В. Клименко. – К. : Центр уч. л-ри, 2008. – 320 с.
73. Кожевніков І. Г. Огляд сучасних хмарних технологій [Електронний ресурс] / І. Г. Кожевніков, Л. П. Ліщук // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. / ДПСУ ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2012. – 406 с. – Режим доступу : <http://nc.nusta.com.ua/Kyrsi%202012/KONFERENCIA.pdf>. – С. 44–51.
74. Колесников С. Экономический учёт, или что такое управленческий учёт в современном понимании [Електронний ресурс] / С. Колесников // Управление компанией. – 2002. – №8. – Режим доступу : <http://cima.ru/?q=node/2>.

75. Колмогоров А. Н. Математика – наука и профессия / А. Н. Колмогоров. – М. : Наука, 1988. – 288 с.

76. Кондратюк І. О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у сектор ЗДУ / І. О. Кондратюк // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – №16. – С. 242–248.

77. Крехно Т. Назви плат, податків, повинностей в українській мові XV – XVIII ст. / Т. Крехно // Нові дослідження пам'яток козацької доби. – 2004. – №13. – С. 317–320.

78. Кузнецов А. В. Становление бухгалтерского учета в России: опыт исторического развития : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : 08.00.12 / А. В. Кузнецов. – Ростов-на-Дону : Рост. гос. экон. ун-т “РИНХ”, 2011. – 24 с.

79. Кун Т. Структура научных революций / Томас Кун // Кун Т. Структура научных революций / Томас Кун. Нормальная наука и опасности, связанные с ней / Карл Поппер. Ответ на критику / Имре Лакатос ; [пер. с англ. : И. З. Налетов и др.]. – М. : АСТ, 2002. – С. 9–268.

80. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : уч. пособ. / М. М. Кутер. – М. : Фин. и стат., эксперт. бюро, 2000. – 543 с.

81. Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ / Имре Лакатос // Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун ; сост. В. Ю. Кузнецов. – М. : ООО “Изд-во АСТ”, 2001. – 608 с.

82. Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ / Имре Лакатос // Кун Т. Структура научных революций / Томас Кун. Нормальная наука и опасности, связанные с ней / Карл Поппер. Ответ на критику / Имре Лакатос ; [пер. с англ. : И. З. Налетов и др.]. – М. : АСТ, 2002. – С. 269–454.

83. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–38.

84. Легенчук С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 1(16). – С. 124–137.

85. Легенчук С. Ф. Історичні аспекти розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах. Ч. 1 / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1 (51). – С. 63–69.

86. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда: Pro et Contra / С. Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – №2(3). – С. 88–91.

87. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09 / С. Ф. Легенчук ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 36 с.

88. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

89. Лиско Н. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України / Н. Лиско // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 57–58.

90. Ловінська Л. Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Г. Ловінська // Фінанси країни. – 2006. – №8. – С. 33–40.

91. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : Вид. Стародубець, 2003. – 178 с.

92. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

93. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна. – Житомир, 2006. – 397 с.

94. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.

95. Маркс К. Капитал. Т. 2 / К. Маркс ; под. ред. Ф. Энгельса ; пер. Н. Даниэльсона. – СПб., 1885. – 643 с.

96. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №4. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
97. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр уч. л-ри, 2011. – 384 с.
98. Михалків А. А. Принципи бухгалтерського обліку : суперечності поглядів / А. А. Михалків // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №4(54). – С. 123–127.
99. Мунін Г. Б. Управління сучасним готельним комплексом : навч. посіб. / Г. Б. Мунін, А. О. Змійов, Г. О. Зінов'єв та ін. – К. : Ліра-К, 2005. – 520 с.
100. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
101. Нестерович В. Упрощене книговодство і податки / В. Нестерович. – Львів : РСУК, 1935. – 128 с.
102. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под ред. Я. В. Соколова. – [2-е изд.] – М. : Фин. и стат., 1994. – 496 с.
103. Николайчук Я. М. Проектування спеціалізованих комп'ютерних систем / Я. М. Николайчук, Н. Я. Возна, І. Р. Пітух. – Тернопіль : Терно-Граф, 2010. – 392 с.
104. Николайчук Я. М. Теорія джерел інформації : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ “Терно-граф”, 2010. – 536 с.
105. Николайчук Я. М. Коды Поля Галуа: теорія та застосування : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ “Терно-Граф”, 2012. – 576 с.
106. Николайчук Я. М. Теорія проектування розподілених комп'ютерних систем на основі матричних моделей руху даних : моногр. / Я. М. Николайчук, І. Р. Пітух, Н. Я. Возна, Н. Д. Круцкевич. – Тернопіль : Вид-во Галиц. і-ту ім. В. Чорновола, 2008. – 318 с.

107. Николайчук Я. М. Теорія цифрових перетворень мультибазисного супершвидкодіючого процесора / Я. М. Николайчук // Штучний інтелект. – 2008. – № 4. – С. 387–394.
108. Нимчинов П. П. Общая теория бухгалтерского учета / П. П. Нимчинов. – К. : Вища шк., 1977. – 240 с.
109. Омельченко М. Відображення козацької доби в Україні на ділових паперах / М. Омельченко, Л. Затока // Нові дослідження пам'яток козацької доби в Україні. – 1998. – №7. – С. 35–39.
110. Оре О. Графы и их применение / О. Оре. – М. : Мир, 1965. – 173 с.
111. Орлов І. В. Функції бухгалтерського обліку та їх розвиток [Електронний ресурс] / І. В. Орлов // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1(59). – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2231/1/%2BOrlov.pdf>.
112. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко // Вісник ЖДТУ. – № 2 (52). – 2010. – С. 163–166.
113. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : моногр. / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
114. Островська Л. Питання української державності в козацькі часи (XVI – XVIII ст.) / Л. Островська // Нові дослідження пам'яток козацької доби в Україні. – 1998. – №7. – С. 8–10.
115. Панкевич Л. В. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К. : Знання, 2006. – 293 с.
116. Пахомова І.Г. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / І. Г. Пахомова, К. В. Лобанова // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=518>.
117. Петренко Н. І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку / Н. І. Петренко // Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ. – 2011. – № 1(19). – С. 297–300.
118. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.

119. Пігош В. Удосконалення облікової термінології системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В. А. Пігош // Економічний аналіз. – 2008. – № 3(19). – С. 307–310.

120. Податковий кодекс України : Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

121. Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы / К. Поппер ; пер. с англ. К. Поппер. – М. : Прогресс, 1983. – 604 с.

122. Превисокова Н. В. Теоретико-числові основи дискретного гармонічного аналізу в системі Радемахера / Н. В. Превисокова, Л. Б. Петришин // Вісник Прикарпатського університету. – 2007. – № 3. – С. 107–112.

123. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів №34 від 16 січ. 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id.

124. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна бути теорія : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2007. – 359 с.

125. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : моногр. / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

126. Пушкар М. С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів / М. С. Пушкар // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 листоп. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 4–13.

127. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

128. Пятов М. Л. Оптимизм как общий принцип бухгалтерских методов исчисления финансовых результатов [Електронний ресурс] / М. Л. Пятов. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1523>.

129. Пятов М. Л. Принцип имущественной обособленности / М. Л. Пятов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/156723>.

130. Рекун І. І. Модель оптимізації витрат бюджету вищого навчального закладу в ринкових умовах / М. М. Іванов, І. І. Рекун // Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. – 2008. – № 1. – С. 83–86.

131. Рекун І. І. Моделювання інваріантної системи управління освітнім економічним об'єктом : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.11 / І. І. Рекун ; Класичний приват. ун-т. – Запоріжжя : ЗКПУ, 2009. – 20 с.

132. Родина Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета : уч. пособ. / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с.

133. Российское законодательство X–XX века. Т. 1 : Законодательство Древней Руси / под ред. О. И. Чистякова. – М. : Юрид. л-ра, 1984. – 432 с.

134. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения / А. П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1925. – 272 с.

135. Савченко В. М. Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку / В. М. Савченко, Н. М. Колос // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2010. – № 18. – С. 23–26.

136. Салила С. Я. Фінансове забезпечення вищої освіти : моногр. / С. Я. Салила. – Запоріжжя : ЗЦНТЕІ, 2007 – 252 с.

137. Свірко С. В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ. – 2001. – № 9. – С. 463–473.

138. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

139. Свірко С. В. Облікові аспекти управління витратами бюджетних установ: міжнародні та вітчизняні підходи / С. В. Свірко, О. О. Дорошенко // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природо ресурсного потенціалу. – 2012. – №1. – С. 240–249.

140. Слабченко М. Е. Организация хозяйства Украины от Хмельниччины до мировой войны. Ч. 1 : Хозяйство Гетманщины в XVII–VIII столетиях. Т. 4 : Состав и управление государственным хозяйством Гетманщины XVII–XVIII вв. / М. Е. Слабченко. – Одесса : Гос. изд-во Украины, 1925. – 325 с.
141. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.
142. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Фин. и стат., 2004. – 272 с.
143. Соколов Я. В. Правила и принципы в бухгалтерском учете: что важнее? / Я. В. Соколов // БУХ.1С. – 2007. – С. 28–30.
144. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : ФиС, 2000. – 496 с.
145. Спиридонов В. Девятый вал / В. Спиридонов // Инком. – К. : Екон., 2012. – С. 58–59.
146. Степин В. С. Научные революции как “точки бифуркации” в развитии знания / В. С. Степин // Научные революции в динамике культуры / Науч. совет при президиуме АН СССР по филос. и социал. пробл. науки и техники и др. ; ред.-сост. В. С. Степин. – Минск : Унив. изд-во, 1987. – С. 38–76.
147. Стёпин В. С. Теоретическое знание [Электронный ресурс] / В. С. Стёпин. – М. : Наука, 1999. – Режим доступа : <http://philosophy.ru/library/stepin/index.html>.
148. Сук П. Л. Формування системи бухгалтерського обліку в Україні / П. Л. Сук // Теорії мікро-макроекономіки. – 2010. – №35. – С. 210–215.
149. Тарнавська Н. Побудова концепції управління конкурентоспроможністю суб’єктів господарювання на засадах інноваційного розвитку / Н. П. Тарнавська // Економіст. – 2010. – № 9. С. 30–41.
150. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

151. Токарев И. Н. Развитие бюджетного учёта в Российской Федерации / И. Н. Токарев // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №6. – С. 1–51.

152. Уникальный проект по созданию облачной бухгалтерии // Современные бизнес-технологии и системы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://xn--90aoqldf.xn--p1ai/?p=171>.

153. Утенкова К. О. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / К. О. Утенкова // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №8. – С. 85–87.

154. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / П. Я. Хомин ; Нац. наук. центр “Ін-т аграр. економіки УААН”. – К., 2004. – 34 с.

155. Хорин А. Н. Теория бухгалтерского учёта [Электронный ресурс] / А. Н. Хорин, Ж. Г. Михалева // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – №4. – Режим доступа : <http://www.auditfin.com/fin/2003/4/fin>.

156. Хорунжак Н. М. Удосконалення системи планування та управління фінансовими ресурсами в бюджетному процесі / Н. М. Хорунжак // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік : матеріали Наук.-практ. конф., 12–13 берез. 2009 р. Ч. 1. – Ірпінь, 2009. – С. 628–632.

157. Хорунжак Н. М. Оптимізація показників кошторису бюджетної установи на основі математичного моделювання вхідних і вихідних даних / Н. М. Хорунжак // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2012. – № 1. – С. 143–150.

158. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (Теория и методология) : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук / Л. А. Чайковская. – М., 2007. – С. 57.

159. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасність ... майбутнє! / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №5. – С. 2–12.

160. Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій / О. І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010.– № 5, т. 3. – С. 267–269.

161. Шигун М. М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3 (49). – С. 199–202.

162. Ярошовець Н. В. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (методологічний аспект, історико-теоретичний вимір) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Н. В. Ярошовець ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2002. – 219 с.

163. Bailey D. T. Accounting in Socialist Countries (Hardback) / D. T. Bailey. – London : Rout ledge, 1988. – 224 p.

164. Biondi Y. The Pure Logic of Accounting: A Critique of the Fair Value Revolution / Y. Biondi // Accounting, Economics, and Law. Vol. 1 : Iss. 1. – 2011. – Article 7. – 46 s.

165. Bislimi B. Öffentliche Finanzen im postkommunistischen Albanien unter besonderer Berücksichtigung der öffentlichen Einnahmen: Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades Doktor rerum politicarum / B. Bislimi. – Freiberg : Technischen Bergakademie, 2004. – 323 s.

166. Dobbek O. Finanzen und Rechnungswesen: Fachwörterbuch für Buchhaltungs- und Finanzwesen. Deutsch-Englisch / O. Dobbek. – Frankfurt : Reinhardt, 1947. – 136 s.

167. Drucker P. F. Management Challenges for the 21st Century. – [Edition 1] / P. F. Drucker. – USA, New York : HarperCollins Publishers, 2001. – 224 p.

168. Government accounting and budget execution: United Nations, Dept. of Economic Affairs, 1952. – 90 p.

169. Fleischman R. K. Critical Histories of Accounting / R. K. Fleischman, W. Funnel, S. Walker. – London, UK : Rout ledge, 2012. – 274 p.

170. Goldsmith R. W. Measuring National Wealth in a System of Social Accounting [Електронний ресурс] / R. W. Goldsmith // Conference on Research in Income and Wealth “Problems in the

Measurement of Wealth”. – Publisher : UMI, 1950. – P. 21–80. – Режим доступу : <http://www.nber.org/chapters/c3141>.

171. Hendrickson H. Accounting Theory / H. Hendrickson, P. Williams.– London, UK : Rout ledge, 2012. – 144 p.

172. Jäger E. L. Supplement zu den zwei Hauptwerken über die Geschichte der Buchhaltung, Nämlich zu 1. Lucas Paccioli und Simon Stevin, 2. Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung (German Edition) / E. L. Jäger. – Publisher : Nabe Press, 2010. – 34 s.

173. Jamaludin N. Fundamentals of Accounting and Finance / N. Jamaludin, N. Lode, J. Ahmad, A. Abidin, A. Ali, N. Aziz. – Meteor Doc. Sdn. Bhd., 2009. – 214 p.

174. Janas E. Kozaczyzna a walka polityczna w Rzeczypospolitej w latach 1661–1663 / E. Janas // Нові дослідження пам’яток козацької доби в Україні. – 1998. – №7. – С. 12–16.

175. Jędral W. Zwięzły podręcznik księgowości / W. Jędral, F. Wollmann. – London : Alma Book Company LTD, 1947. – 144 p.

176. Lauwers L. Five Hundred Years of Bookkeeping: A Portrait of Luca Pacioli [Електронний ресурс] / L. Lauwers, M. Willekens // Tijdschrift vor Economy end Management, Katholieke Universiteit Leuven. – 1994. – Vol. XXXIX, issue 3. – 304 s. – Режим доступу : https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3_289-04p.pdf.

177. Leyerer C. Theorie der Geschichte der Buchhaltung [Електронний ресурс] / C. Leyerer. – Brunn : M. Trill, 1919. – Режим доступу : http://www.buchen.ch/Geschichte_der_doppelten_Buchhaltung.pdf.

178. Mackevicius J. The Triumph and Fall of socialist Accounting: a historical Aspect [Електронний ресурс] / J. Mackevicius. – Режим доступу : <http://archive.minfolit.lt/arch/1/73.pdf>.

179. Martin J. Strategic Data – Planning Methodologies / J. Martin. – Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, N J, 1982. – 194 s.

180. Osborne S. P. Social Accounting and Public Management: Accountability for the Public Good / Stephen. P. Osborne, Amanda Ball. – London, UK : Rout ledge, 2012. – 382 p.

181. Penndorf B. Die italienische Buchhaltung im 14. und 15. Jahrhundert und Pacioli's Leben und Werk / B. Penndorf // Luca Pacioli/ Abhandlung über die Buchhaltung: 1494, 2. Aufl., Stuttgart, 1997. – S. 1 – 82.

182. Poczetwladcow Polski i Rzeczypospolitej: wznie jsze przywileje [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.poczet.com/przywileje.htm>.

183. Preiß P. Grundkurs Rechnungswesen – belegorientiert [Електронний ресурс] / P. Preiß. – Göttingen : Georg-August-Universität, 2006. – Режим доступу : <http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=Buchhaltung>.

184. Ruggles Nancy D. The Design of Economic Accounts / Nancy D. Ruggles, Richard Ruggles. – Volume Publisher : UMI, 1970. – 8 s.

185. Sawicki K. Podstawy rachunkowości K. Sawicki / Praca Zbirova pod. red. Kazimierza Sawickiego. – Warszawa : Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 1994. – 305 s.

186. Seidel K. Die Funktionen der Buchhaltung / Karl Seidel. – Deutschland : C. Heymanns Verlag, 1933. – 241 c.

187. Seidel K. Die Funktionen der Buchhaltung / Karl Seidel. – C. Heymanns Verlag, 1933. – 241 s. – (Власник оригіналу Каліфорнійський університет).

188. Vieweg R. Buchhaltung mit mechanischen und automatischen Datenverarbeitungsverfahren Verlag Neue Wirtschafts-Briefe / R. Vieweg. – Kiel, ADL-Verlag, 1964. – 160 s.

189. Zell G. Information und Wirtschaftslenkung in der UdSSR. Eine Analyse des volkswirtschaftlichen Informationssystems / G. Zell. – Berlin : Duncker und Humblot. – 51 s.

190. Zatonatska T. G. Evaluation of the influence of the political factor on Economic growth in Ukraine / T. G. Zatonatska, A. V. Stavytskyu // Економіка. – 2010. – № 89(4). – С. 41–48.

191. Weber M. Wirtschaft und Gesellschaft, Herrschaft / M. Weber / Redaction: Karl Ludwig Ay, Ursula Bude, Edits Hanke. – München, 2005. – 944 s.

Результати дослідження опубліковано у фахових виданнях:

1. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах автоматизованих інформаційних систем обліку / Н. М. Хорунжак // Наукові записки. – 2003. – № 12. – С. 10–12.

2. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Українська наука: минуле, сучасне майбутнє. – 2003. – № 7. – С. 338–342.

3. Хорунжак Н. М. Проблеми та особливості формування автоматизованих інформаційних систем бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. – 2008. – №22. – С. 102–105.

4. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – 2009. – №2 (23). – С.154–159.

5. Сисюк С. В. Проблеми та перспективи та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак // Економіка і регіон. – 2009. – №1(20). – С.142–146.

6. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №2 (48). – С. 133–137.

7. Хорунжак Н. М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я: історичний аспект / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №4 (54). – С.197–201.

8. Хорунжак Н. М. Проблеми формування ефективної інформаційної системи управління діяльністю бюджетних установ і шляхи їх вирішення / Н. М. Хорунжак // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2011. – №3. – С. 110–117.

9. Хорунжак Н. М. Передумови й особливості розвитку системи бухгалтерського обліку бюджетних медичних установ /

Н. М. Хорунжак // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2011. – №2. – С. 352–361.

10. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 32. – С. 327–334.

11. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2012. – №30, ч. 2. – С. 134–139.

12. Хорунжак Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №2(40). – С. 356–362.

13. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №2(19). – С. 224–230.

14. Хорунжак Н. М. Етапи становлення та розвитку обліку бюджетних установ за функціональною ознакою / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №4(42). – С. 281–289.

15. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3(20). – С. 229–233.

16. Khorunzhak N. Components of Accounting Information sources of Government-financed institutions and functional of their Description / N. Khorunzhak // European Science and Technology. April 10th – 11th. – 2013. – Vol. I. – S. 599–602.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ЗАТВЕРДЖЕНО

Постановою Кабінету Міністрів України

№ 34 від 16 січня 2007 р.

СТРАТЕГІЯ

модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки

{У тексті Стратегії слова “Державне казначейство”, “органи Державного казначейства” та “державні цільові фонди” в усіх відмінках замінено відповідно словами “Казначейство”, “органи Казначейства” та “фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування” у відповідному відмінку згідно з Постановою КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

Загальні питання

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Мінфін, який забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Згідно з Бюджетним кодексом України і Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ установлює Мінфін.

{Абзац четвертий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

Продовження додатка А

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ – розпорядники бюджетних коштів.

Крім того, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку.

{Абзац шостий розділу в редакції Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

Законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах і фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

Крім того, Казначейство складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування (за окремими напрямками видатків МЗС, таємні видатки та видатки, пов'язані з виконанням спільних проектів з міжнародними фінансовими організаціями).

Звітність про виконання бюджетів консолідується Казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

Продовження додатка А

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках – відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Актуальним є питання удосконалення порядку проведення оцінки активів. Зміни, що відбулися протягом 10 останніх років у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також у нормативах нарахування зносу основних засобів, призвели до невідображення справедливої вартості основних засобів у бухгалтерському обліку.

Мета та завдання Стратегії

Метою цієї Стратегії є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

З метою організаційного забезпечення реалізації Стратегії передбачається здійснення заходів згідно з додатками 1 і 2, які дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, у тому числі шляхом встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Продовження додатка А

{Абзац дев'ятий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 1021 від 10.11.2010 р., № 11 від 09.01.2013 р.}

Процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі триватиме протягом 2007-2015 років.

Основні напрями реалізації Стратегії

Основними напрямками реалізації Стратегії є:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку:
 - розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;
 - розроблення та запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

{Абзац четвертий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом:
 - удосконалення методології складення форм звітності та їх удосконалення;
 - розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
 - удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:
 - модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;
 - забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору;
 - адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;
 - посилення контролю з боку органів Казначейства за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку і складення звітності;

Продовження додатка А

{Абзац тринадцятий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб;
- уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

Очікувані результати

Реалізація Стратегії дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

У результаті реалізації Стратегії очікується досягнення таких результатів:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

{Абзац четвертий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 11 від 09.01.2013 р.}

- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;

- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;

{Абзац шостий розділу із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 1021 від 10.11.2010 р.}

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Продовження додатка А

Додаток 1
до Стратегії

ЗАХОДИ щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007–2015 роки

Найменування заходу	Строк виконання, роки	Відповідальні за виконання	
1	2	3	
4	5	6	
Удосконалення системи бухгалтерського обліку			
1.	Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та інших нормативно-правових актів, у тому числі щодо встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	2010	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку, Мін’юст, Мінпраці
2.	Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов’язань, доходів та витрат між суб’єктами бухгалтерського обліку	2007–2008	Державне казначейство, Мінфін
3.	Розроблення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
4.	<i>{Пункт 4 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}</i>		
5.	Затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та розроблення концепції порядку складення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012	Мінфін
6.	<i>{Пункт 6 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}</i>		
7.	<i>{Пункт 7 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}</i>		
Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів			
8.	Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007–2008	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку

Продовження додатка А

1	2	3	4
9.	Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів із розробленням відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів
10.	Розроблення Національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2010– 2012	Державне казначейство головні розпорядники бюджетних коштів
11.	Затвердження Національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	-»-	Мінфін
12.	{Пункт 12 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}		
Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи			
13.	Нормативно-правове врегулювання питання щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі головних бухгалтерів	2010– 2011	Державне казначейство, Мінфін, Мінпраці, Мінекономрозвитку, Мін'юст
14.	Внесення до нормативно-правових актів змін щодо реалізації у повному обсязі повноважень органів Державного казначейства під час здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007– 2009	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку, Мін'юст
15.	Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідно до бюджетної класифікації	2008– 2015	Державне казначейство, Мінфін
16.	Уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем	2008	Державне казначейство, Мінфін

Продовження додатка А

1	2	3	4
17.	{Пункт 17 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}		
18.	{Пункт 18 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}		
19.	{Пункт 19 вилучено на підставі Постанови КМ № 11 від 09.01.2013 р.}		

{Додаток із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 1021 від 10.11.2010 р., № 11 від 09.01.2013 р.}

КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ ПОСТАНОВА

№11 від 9 січня 2013 р.

Київ

Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України №34 від 16 січня 2007 р. і №59 від 26 січня 2011 р.

Кабінет Міністрів України **постановляє**:

Внести до постанов Кабінету Міністрів України №34 від 16 січня 2007 р. “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 –2015 роки” (Офіційний вісник України, 2007 р., №4, ст. 152; 2010 р., №86, ст. 3022) і №59 від 26 січня 2011 р. “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» (Офіційний вісник України, 2011 р., №8, ст. 372; 2012 р., №85, ст. 3458) зміни, що додаються.

Прем'єр-міністр України

М. АЗАРОВ

Інд. 70

ЗАТВЕРДЖЕНО
Постановою Кабінету Міністрів України
№11 від 9 січня 2013 р.

ЗМІНИ,

що вносяться до постанов Кабінету Міністрів України №34 від 16 січня 2007 р. і від 26 січня 2011 р. № 59

1. У Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України №34 від 16 січня 2007 р.:

1) у розділі “Загальні питання”:

– в абзаці четвертому слова “установлює Державне казначейство” замінити словами “установлює Мінфін”;

– абзац шостий викласти у такій редакції:

“Крім того, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку”;

2) в абзаці дев'ятому розділу “Мета та завдання Стратегії” слова “згідно з додатком” замінити словами і цифрами “згідно з додатками 1 і 2”;

3) у розділі “Основні напрями реалізації Стратегії”:

– в абзаці четвертому слова “єдиних” і “єдиного” виключити;

– в абзаці тринадцятому слово “єдиних” виключити;

Продовження додатка А

- 4) в абзаці четвертому розділу “Очікувані результати» слово “єдиних” виключити;
- 5) у тексті Стратегії слова “Державне казначейство”, “органи Державного казначейства” та “державні цільові фонди” в усіх відмінках замінити відповідно словами “Казначейство”, “органи Казначейства” та “фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування” у відповідному відмінку;
- 6) у додатку до Стратегії:
- слово “Додаток” замінити словом і цифрою “Додаток 1”;
 - у тексті графи “Відповідальні за виконання” слово “Мінекономіки” замінити словом “Мінекономрозвитку”;
 - пункти 4, 6, 7, 12, 17 - 19 виключити;
 - у пункті 15 слово “єдиного” виключити;
- 7) доповнити Стратегію додатком 2 такого змісту:

Додаток 2
до Стратегії

ЗАХОДИ щодо запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі на період до 2015 року

Найменування заходу	Строк виконання, роки	Відповідальні за виконання
1	2	3
1. Запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	з 2015	Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
2. Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку в державному секторі	2013–2014	Мінфін, Казначейство
3. Розроблення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013	Мінфін, Казначейство
4. Розроблення методичних рекомендацій щодо запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2013–2014	Мінфін, Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
5. Розроблення інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013	Мінфін, Казначейство
6. Розроблення типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій щодо виконання державного та місцевих бюджетів	2013	Мінфін, Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів

Продовження додатка А

1	2	3
7. Розроблення порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі	2014	Мінфін, Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
8. Забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та їх оприлюднення	2013–2015	Мінфін
9. Забезпечення удосконалення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі у зв'язку із змінами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	2013–2014	Мінфін, Казначейство
10. Організація навчання працівників Мінфіну, органів Казначейства, головних розпорядників коштів державного бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2013–2014	Мінфін, Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
11. Організація навчання працівників бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2013–2015	головні розпорядники бюджетних коштів
12. Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	2013–2015	Мінфін, Казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
13. Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів	2013–2015	Мінфін, Казначейство
14. Організація підвищення кваліфікації працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ	2013–2015	головні розпорядники бюджетних коштів
15. Розроблення рекомендацій щодо удосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб	2013	Мінфін, Казначейство

2. У пункті 5 постанови Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59 цифри “2013” замінити цифрами “2015”.

**Спосіб оцінки результатів надання послуг
у галузі вищої освіти**

Оптимізація видатків бюджетних установ, зокрема державних вищих навчальних закладів, може здійснюватися на основі використання математичної моделі розв'язання задачі зниження їхніх обсягів за кодами економічної класифікації. Надзвичайно цінним у розглянутих дослідженнях є те, що запропоновані підходи до оптимізації видатків передбачають збереження якісних параметрів послуг, які надаються бюджетними установами (у нашому разі державними вищими навчальними закладами чи установами охорони здоров'я). Проте більш актуальним сучасних умовах є розв'язання такої оптимізаційної задачі, яка б одночасно забезпечувала підвищення якості та зниження обсягів видатків, використаних на надання послуг. Це, у свою чергу, потребує розробки показників оцінки їх якості, або, інакше кажучи, оцінки результатів діяльності цих бюджетних установ. Зважаючи на специфіку та нематеріальний характер послуг, які є результатом діяльності бюджетних установ різних галузей (освіти (залежно від рівня), охорони здоров'я, культури, управління тощо), показники оцінки їх якості не можуть бути єдиними й уніфікованими. Так, у галузі вищої освіти за якісний показник результату надання послуг доцільно обрати рівень знань студентів, отриманий у результаті викладання дисциплін викладачами різного рівня кваліфікації. Розрахунок цього показника дасть змогу визначити тих з них, котрі забезпечують найвищий рівень знань, а з нарахування їхньої оплати праці (посадових окладів, надбавок, доплат тощо) вирахувати обсяг видатків за кодом економічної класифікації “Заробітна плата”. Ймовірним є той факт, що у такому разі можуть бути забезпечені вищі якісні показники рівня знань при менших затратах. У будь-якому разі оцінка рівня знань студентів як якісна характеристика надання освітніх послуг уможливорює побудову оптимізаційних моделей, а також дає змогу більш детально представляти результати діяльності державних вищих навчальних закладів.

Обґрунтування критеріїв і розробка узагальненої моделі оцінки складний, однак актуальний напрям наукових пошуків. Спроба вирішення проблеми оцінки передбачає формулювання цілої низки показників, оскільки результат надання освітньої послуги (рівень знань) залежить від багатьох чинників. Зокрема, основними з них є такі: фахова освіта, інтенсивність праці, внутрішній особистісний потенціал викладача, співвідношення між рівнем знань і рівнем їхнього сприйняття студентами тощо.

Для визначення впливу фахової освіти (F) викладача на рівень знань студентів доцільно застосувати бальну систему – 10 балів (максимальна експертна оцінка k_{\max}), старіння фахових знань у часі (T(t)), коефіцієнт їх затухання ($\varepsilon^{-\alpha t}$). Зміна початкових фахових знань у часі описується експоненціальною (1) та (2) функціями:

$$F = k_{\max} \varepsilon^{-\alpha t}, \quad (1)$$

$$F = |k_{\max} \varepsilon^{\alpha t - k_{\max}} - k_{\max}|. \quad (2)$$

Графічно функції зміни початкових фахових знань у часі мають вигляд кривих (рис.1).

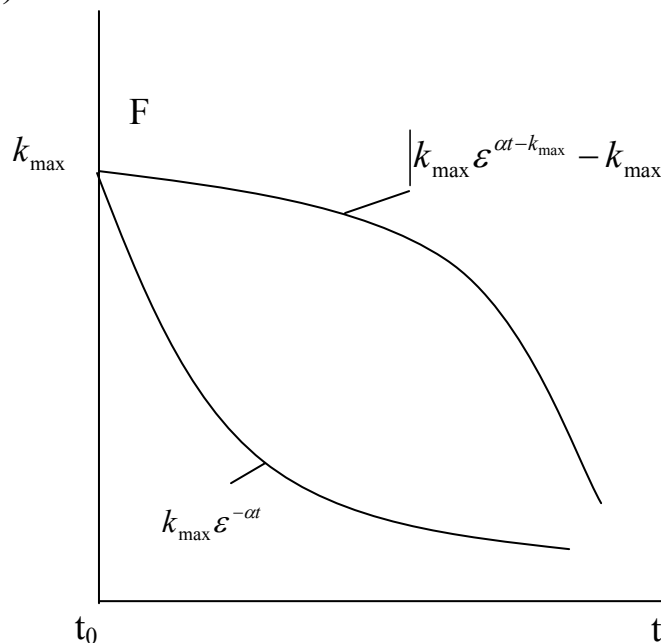


Рис. 1. Зміна початкових фахових знань у часі**

Примітки. *F набуває значень від 1 до 10 і визначається як середня від оцінок (можна обрати 10 найнижчих), виставлених у відгуках про рівень викладання дисципліни після відвідування занять (відкритих пар і взаємовідвідувань). **Розроблено автором.

Результати досліджень підтверджують, що максимального значення функція зміни початкових фахових знань досягає в t_0 і монотонно спадає при збільшенні значення t . Слід наголосити, що рівень спадання залежить від виду дисципліни. Відповідно, коефіцієнти спадання необхідно розмежовувати згідно з тим, наскільки швидко розвиваються нові знання з того чи іншого напрямку. У зв'язку з цим правомірно буде здійснити класифікацію навчальних дисциплін залежно від інтенсивності їхнього оновлення й розвитку та враховувати це при присвоєнні відповідних коефіцієнтів старіння знань. Зокрема, серед навчальних дисциплін, які введені у навчальні плани підготовки фахівців економічного профілю, найбільш динамічно розвивається інформатика, бухгалтерський облік, економіка. Натомість математика (вища, для економістів, дискретна) розвивається менш динамічно, відповідно і коефіцієнт спадання рівня знань за цим предметом буде меншим (табл. 1).

Таблиця 1

Коефіцієнти, рекомендовані для обчислення рівня старіння фахових знань*

Дисципліни	До 1 року після закінчення фахового навчання	Від 1 до 3 років після закінчення фахового навчання	Від 3 до 5 років після закінчення фахового навчання	Більше 5-ти років після закінчення фахового навчання
Математичні	0,1	0,2	0,3	0,4
Дисципліни гуманітарного циклу	0,2	0,3	0,4	0,5
Спеціальні	0,3	0,5	0,7	0,9

*Примітка. *Розроблено автором.*

Інтенсивність праці (I_p) як чинник, що має вплив на рівень знань студентів, варто встановити у межах від 1 до 10 балів. Його значення пропонується обчислювати як середній показник на базі експертної оцінки (табл. 2).

Таблиця 2

Критерії оцінки зусиль викладача (інтенсивності зусиль)*

Показник	Бал
Використання ілюстративного матеріалу	1
Використання технічних засобів та презентацій	1
Розв'язання задач, тестів тощо, які безпосередньо стосуються обраної спеціальності	1
Вміння утримувати увагу студентів	1
Наукова новизна матеріалу, який подається	1
Наявність якісного методичного забезпечення викладання дисципліни	1
Наявність підручника чи навчального посібника, автором якого є особа, яка викладає дисципліну	1
Використання іноземної мови при викладанні дисципліни	1
Керівництво науковими гуртками	1
Ефективність структуризації подання матеріалу	1

Примітка. *Розроблено автором.

Рекомендовані в табл. 2 показники слід використати як спеціальну форму для експертної оцінки інтенсивності зусиль викладача. Узагальнену оцінку вивести як середнє значення за 8–10 відгуками (взаємовідвідуваннями) (табл. 3).

Таблиця 3

Розрахунок оцінки інтенсивності зусиль викладача*

П.І.П. викладача, якого оцінюють	Оцінка зусиль викладача за журналом взаємовідвідувань**								Середня бальна оцінка*** ($\sum(\text{гр.2} - 9) \div 8$) (Ір)
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Петренко І. П.	3	4	4	5	6	6	7	7	5,25
Іванова С. І.	4	4	5	5	5	5	6	6	5,00
Савченко П. О.	8	8	9	9	9	9	10	10	9,00
Северин І. В.	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Охріменко В. С.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
І т. ін.									

Примітки. *Розроблено автором. **За рішенням навчального закладу можуть обиратися найвищі або, навпаки, найнижчі бали. ***Якщо за основу береться 8, 9 чи 10 оцінок, то відповідно у формулі середня оцінка буде вираховуватись як сума граф 2–10 чи 2–11, що ділитиметься відповідно на 9 чи 10.

Внутрішній особистий потенціал розвитку викладача доцільно визначати за такими складовими, як підвищення кваліфікації, кількість наукових публікацій, рівні цитування, знання іноземних мов, володіння репродуктивними, адаптивними, моделюючими методиками та сучасними технічними засобами тощо. Динаміка

внутрішнього особистісного потенціалу може бути як негативною, так і позитивною (рис. 2).

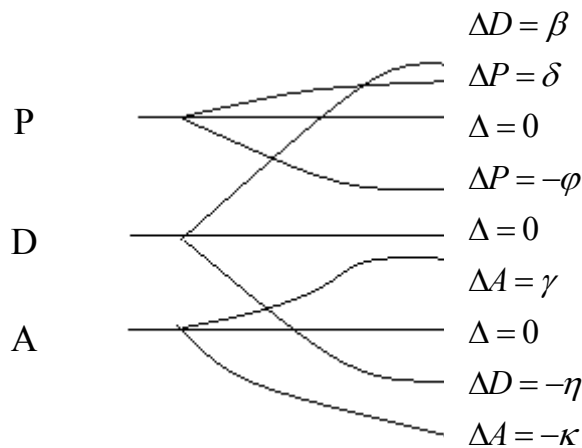


Рис.2. Зміна внутрішнього особистісного потенціалу (фахових знань) викладача*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Умовні позначення:

P, D, A – відповідно особистий рівень фахових знань професора, доцента й асистента.

Особливістю внутрішнього особистісного потенціалу є те, що він з часом змінюється. Причому зміни можуть бути як прогресивні, так і дегресивні. Потенціал може зростати завдяки підвищенню кваліфікації на спеціальних курсах, самоосвіті, розвитку нових методик. Так, використовуючи вказані важелі, асистент може наблизити свої знання до рівня доцента ($\Delta A = \gamma$), доцент – досягти рівня професора ($\Delta P = \delta$), або й перевершити його ($\Delta D = \beta$) чи, навпаки, через суб'єктивні чи об'єктивні причини потенціал професора може знижуватися й прямувати до рівня доцента ($\Delta P = -\varphi$), доцента – до рівня асистента або й нижче ($\Delta D = -\eta$).

Фахові знання професорсько-викладацького складу зростають з використанням відповідних заходів (самонавчання, курси підвищення кваліфікації, стажування тощо). У цьому контексті важливим завданням є розробка критеріїв оцінки приросту знань. Однак урахування лише приросту знань без вихідного їх рівня практично зрівняє показники всіх категорій професорсько-викладацького

складу. З метою уникнення такого явища доцільно скористатися поправочними коефіцієнтами. Так, у наведеному вище прикладі, зроблене розмежування рівнів фахових знань професора доцента та асистента (див. рис. 2). Логічно буде припустити, що рівень асистента, порівняно з доцентом, нижчий щонайменше у півтори рази, рівень професора вдвічі вищий, ніж у доцента. Згідно з такими оцінками поправочні коефіцієнти становитимуть для доцента – 2,5, для професора – 4,5 (табл. 4).

Таблиця 4

Коефіцієнти* оцінки рівня фахових знань**

Вчений ступінь, вчене звання	Посада	Значення поправочного коефіцієнта (κ_p)	Значення коефіцієнта значимості (κ_z)
ОКР “спеціаліст”	асистент	1	1
ОКР “магістр”	асистент	1.2	1
ОКР “магістр”	викладач	1.5	1
Аспірант	викладач	1.7	1.1
Кандидат наук	викладач	1.9	1.2
Кандидат наук	доцент	2.0	1.3
Кандидат наук, доцент	доцент	2.3	1.4
Докторант, доцент	доцент	2.4	1.5
Кандидат наук, доцент	професор	2.6	1.6
Доктор наук	доцент	2.8	1.7
Доктор наук	професор	3.0	1.8
Доктор наук, професор	професор	4.5	1.9
Доктор наук, професор, член-кореспондент АН	професор	5.0	2

*Примітки. *Зважаючи на інші підходи до освітньо-кваліфікаційних рівнів і вчених ступенів у зарубіжній практиці, можливе відповідне уточнення (в нашому дослідженні взято за основу розмежування, яке існує в Україні). ** Розроблено автором.*

Крім того, для професорів, які відіграють важливу роль при акредитації та ліцензуванні спеціальностей, потрібно додатково вводити коефіцієнт значимості (κ_z). В подальшому запропоновані в табл. 4 коефіцієнти слід використовувати при обчисленнях рівня фахових знань викладачів і їх приросту (рис. 3).

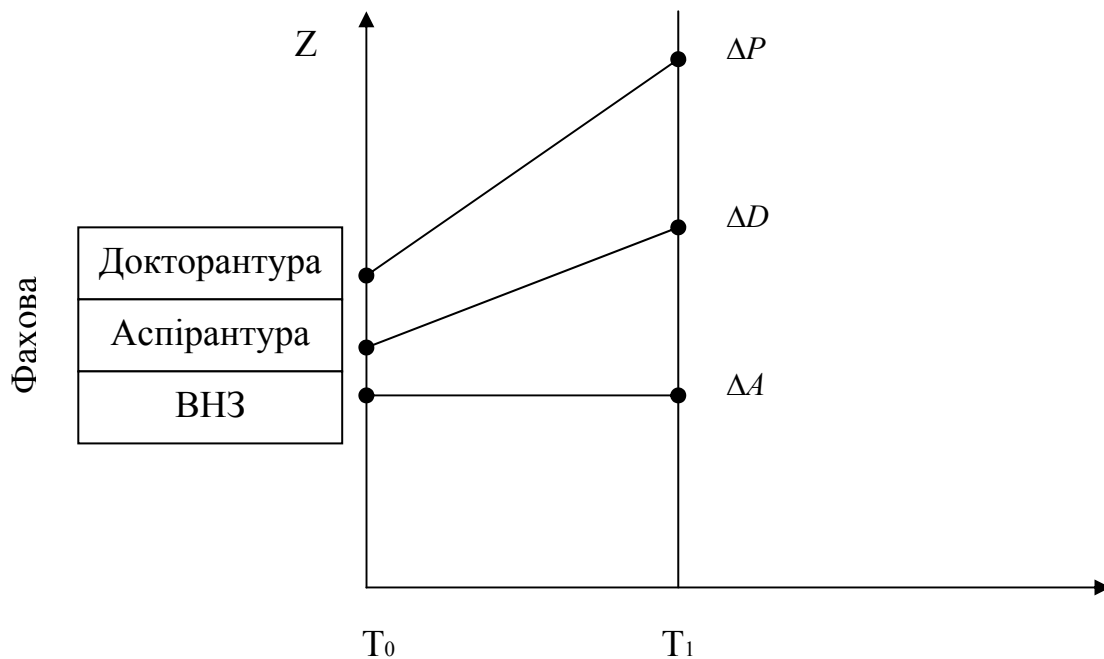


Рис.3. Приклад графічного відображення приросту знань*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Умовні позначення:

Z – рівень знань; T_0 – закінчення навчання (ВНЗ); T_1 – рівень знань через проміжок часу (T_1); $\Delta P, \Delta D, \Delta A$ – приріст знань відповідно професора, доцента та асистента.

Приріст знань асистента на рис. 3 дорівнює 0, що свідчить про відсутність будь-яких дій з боку останнього щодо вживання заходів з підвищення свого професійного рівня. Натомість професор і доцент працювали в цьому напрямку. Щодо числового вираження отриманого ними приросту знань необхідно розв'язати ще одну задачу, яка полягає у розробці критеріїв оцінки. З цією метою доцільно використати систему бальної оцінки, в основу якої покласти форми та результати підвищення фахових знань (кваліфікації) (табл. 5).

Критерії оцінки приросту знань професорсько-викладацького складу*

Форми підвищення рівня фахових знань	Y**
Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) з відривом від виробництва терміном 2 тижні	1
Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) з відривом від виробництва терміном 4 тижні	2
Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном до 2-х місяців	4
Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном від 2-х до 4-х місяців	6
Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном від 4-х до 6-ти місяців	8
Навчання відповідно до розробленої професійної програми з отриманням свідоцтва державного зразка	4
Навчання відповідно до розробленої професійної програми без отримання свідоцтва державного зразка	1
Відвідування спеціальних курсів з отриманням сертифіката чи іншого документа	3
Відвідування тематичних семінарів провідних фахівців з відповідним підтвердженням (отриманням свідоцтва чи сертифіката)	1
Відвідування тренінгів з отриманням сертифіката	3
Стажування за кордоном з відповідним підтвердженням	5
Відвідування курсів з вивчення іноземної мови з отриманням відповідного документального підтвердження	4
Публікація: – тез у збірниках національних конференцій; і т. ін. (див. граф-модель рис. 4)	1 2

*Примітки. *Розроблено автором.**Показник оцінки.*

Слід зазначити, що публікації можна розмежувати за значимістю та видами, а саме опубліковані в наукометричних журналах (“Scopus” та ін.), патенти та корисні моделі, у фахових виданнях, у нефахових виданнях, тези міжнародних науково-практичних конференцій, тези шкіл-семінарів. Важливу роль також відіграє кількість публікацій. Отже, з огляду на це можна побудувати граф-модель (рис. 4) важливості публікацій з урахуванням їхньої кількості, встановивши вагові коефіцієнти.

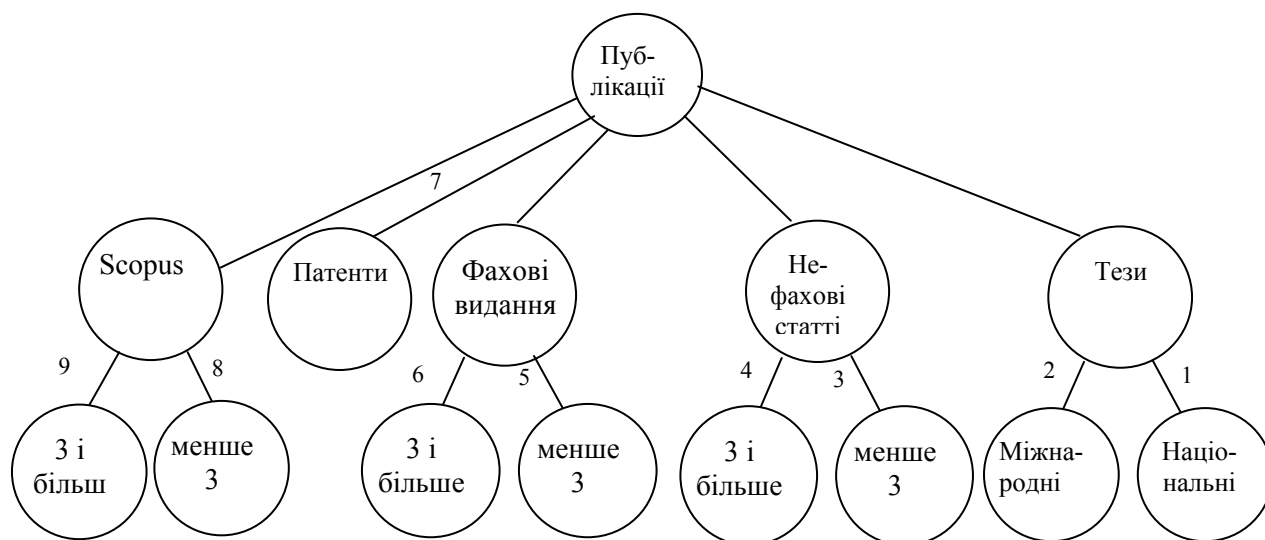


Рис. 4. Граф-модель важливості публікацій з урахуванням їхньої кількості*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Загалом потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача (U) (професора, доцента чи асистента), зображений на рис. 3, можна виразити таким чином:

$$U(t) = \begin{cases} const, \\ + \mu \Delta U = const \times \sum Y, \\ - 0.5 \times const. \end{cases} \quad (3)$$

В узагальненому вигляді розрахунок приросту знань з урахуванням запропонованого підходу виражається рівнянням:

$$U_i = k_h \times \sum Y, \quad (4)$$

де U_i відповідно стосується професора ΔP , доцента ΔD , асистента ΔA та інших посад професорсько-викладацького складу.

У разі, коли жодна форма підвищення фахового рівня не була використана, при визначенні приросту знань слід застосувати понижуючий коефіцієнт 0,5. У такому разі можна вважати, що фаховість викладача спадає нижче від рівня знань, які він здобув після закінчення навчання у навчальному закладі. Суттєве значення в забезпеченні рівня знань має врахування співвідношення між рівнем знань викладача і рівнем сприйняття студентами. Особливістю цих двох показників є те, що для забезпечення належного засвоєння

матеріалу професор має певним чином перейти на рівень його сприйняття студентами:

$$V(z) = S(-t) - VZ. \quad (5)$$

Відповідно криві співвідношень рівнів знань, взаємоперетинаючись у певній точці, відображають рівень сприйнятих і отриманих знань студентів (рис. 5).

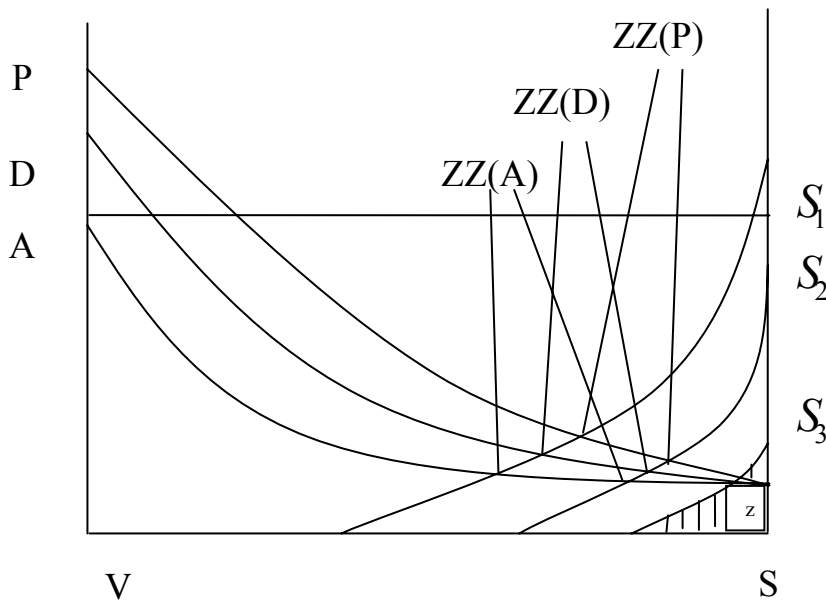


Рис. 5. Співвідношення між рівнем знань викладача і рівнем їхнього сприйняття студентами*

*Примітка. *Розроблено автором.*

Умовні позначення: V – викладачі; S – студенти; S₁, S₂, S₃ – студенти з рівнем засвоєння знань 100, 70 та 34,9% відповідно; Z – зона відсутності знань; ZZ(P), ZZ(D), ZZ(A) – рівень засвоєних знань студентами в результаті викладання дисципліни професором, доцентом та асистентом відповідно (взаємна ентропія).

Крім того, важливим показником оцінки рівня знань є середній бал студентів, причому зазначимо, чим вищий бал, тим краще вони засвоїли матеріал, доступніше викладання. З огляду на це доцільно ввести коефіцієнт оцінки рівня успішності студентів k_{yc} , який буде вказувати на підготовку студентів (табл. 6). Цей коефіцієнт також залежить від функції особистого потенціалу викладача та вміння ним передавати знання.

Коефіцієнт оцінки успішності студентів*

Середній бал студентів	Коефіцієнт оцінки рівня успішності студентів (κ_{yc})
60–74	3
75–89)	4
90–100	5

Примітка. *Розроблено автором.

Якщо $S(-t) < V(t)$ від 0 до 100%, то рівень знань дорівнює 0 (заштрихована зона – рівень ентропії дорівнює 0). Загальна функція (модель) рівня потенційно отриманих загальних знань (ZZ_s) може бути виражена шляхом застосування адитивних критеріїв оцінки:

$$ZZ_s = [F + Ip + ST(t) + \kappa_{yc} U_i(t) + V(z)], \quad (6)$$

де F – фахова освіта; Ip – інтенсивність зусиль; $ST(t)$ – функція старіння фахових знань; $U_i(t)$ – функція особистого потенціалу викладача; $V(z)$ – функція наближення рівня знань викладача до рівня знань студента для забезпечення сприйняття ним матеріалу з дисципліни.

Відносна модель оцінки рівня потенційно отриманих загальних знань (VZZ_s) може бути виражена згідно з таким критерієм:

$$VZZ_s = \left(\frac{ZZ_s}{ZZ_s(\max)} \right) \times 100\%. \quad (7)$$

Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги не позбавлений певних суб'єктивних моментів. Однак він дає змогу враховувати основні та найбільш впливові чинники й тому характеризується високим рівнем об'єктивності оцінки. Крім того, розроблений спосіб, за потреби, може бути доповнений з метою визначення загальної рейтингової оцінки діяльності викладацького складу. З цією метою у формулу (6) слід ввести коефіцієнт значимості рівня освітньої кваліфікації (вчений ступінь та звання), який враховується при акредитації та ліцензуванні:

$$ZZ_{sz} = k_z [F + Ip + ST(t) + \kappa_{yc} U_i(t) + V(z)]. \quad (8)$$

У цьому разі також слід здійснити розмежування рейтингових позицій відповідно до певних меж (поділити на рейтингові групи). Подальше удосконалення розробленого способу може базуватися як на розширенні, так і на звуженні переліку чинників. Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги вищим навчальним закладом (за умови відповідної адаптації може бути використаний і щодо будь-якого іншого навчального закладу) може бути в подальшому удосконалений з урахуванням нових умов чи залежно від обраних навчальним закладом пріоритетів. Проте базове значення розробленого способу полягає у тому, що завдяки його використанню можна побудувати оптимізаційну модель видатків на заробітну плату професорсько-викладацького складу без шкоди якісним результатам їхньої праці. Слід зазначити, що функція оптимізації, властива системі обліку, в сучасних умовах діяльності бюджетних установ, до яких належать державні вищі навчальні заклади, виявляється недостатньо активно. Проте ринкове середовище потребує від суб'єктів діяльності, котрі фінансуються за рахунок бюджетних коштів, акценту на виборі оптимізаційної політики щодо видатків. Таке спрямування більш гармонійно вписується у підсистему управлінського обліку. Відповідно саме його розвиток дасть змогу вирішити ряд проблем, пов'язаних з фінансовим забезпеченням діяльності бюджетних установ. Розроблений спосіб оцінки результатів надання освітньої послуги (інша назва – оцінка результату праці професорсько-викладацького складу) з точки зору управління витратами дасть змогу визначити найбільш оптимальне співвідношення працівників, якісних параметрів їхньої праці та відповідний обсяг видатків.

Наукове видання

Надія Михайлівна **ХОРУНЖАК**

**ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ
УСТАНОВАХ В УМОВАХ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ**

Монографія

Редактор: *Оксана Бойчук*

Комп'ютерна верстка: *Ольги Слимак*

Дизайн обкладинки: *Марії Одобецької*

Підписано до друку 19.09.2013 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 14,4. Облік.-вид. арк. 15
Зам. № М 020-13. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр "Економічна думка ТНЕУ"
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua