

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ХОРУНЖАК НАДІЯ МИХАЙЛІВНА

УДК 657.1 (6)

МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В
УМОВАХ СИСТЕМНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ УПРАВЛІННЯ

(за видами економічної діяльності)

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня

доктора економічних наук

Наукові консультанти:

Хомин Петро Якимович

доктор економічних наук, професор

Николайчук Ярослав Миколайович

доктор технічних наук, професор

Тернопіль - 2014

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ГЕНЕЗИС ОБЛІКУ ТА НАУКОВЕ ПІДГРУНТЯ ЙОГО МОДЕРНІЗАЦІЇ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	20
1.1. Історія розвитку обліку в бюджетній сфері та її періодизація	20
1.2. Системна трансформація управління та її вплив на облік у бюджетній сфері	40
1.3. Сучасні інформаційні технології як чинник модернізації обліку в бюджетних установах	69
Висновки до розділу 1.....	94
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	97
2.1. Оцінка наукових концепцій з позиції доцільності застосування в дослідженнях проблем бухгалтерському обліку	97
2.2. Сутнісна характеристика обліку та його завдань в умовах інформатизації	113
2.3. Синергізм принципів і функцій як основа розвитку обліку	126
2.4. Повноваження суб'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті його модернізації	148
Висновки до розділу 2.....	167

РОЗДІЛ 3. КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК СКЛАДОВА ЙОГО МОДЕРНІЗАЦІЇ	170
3.1. Комп'ютерні інформаційні технології в обліку бюджетних установ	170
3.2. Специфіка джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації	207
3.3. Засади формування ефективної системи захисту даних обліку	227
Висновки до розділу 3.....	237
РОЗДІЛ 4. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	242
4.1. Внутрішньогосподарський облік витрат на надання послуг	242
4.2. Методи обліку витрат в бюджетних установах: галузеві аспекти	256
4.3. Калькулювання в системі управління витратами бюджетних установ	276
4.4. Формування кошторису та засади оптимізації видатків бюджетних установ	299
Висновки до розділу 4.....	331
РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ	336
5.1. Організаційні засади та завдання контролю в бюджетних установах в умовах трансформації вимог системи управління	336
5.2. Внутрішній контроль ризиків: теоретико-	

оганізаційні основи ідентифікації та оцінки	351
5.3. Внутрішній контроль за витратами на надання послуг як інструмент управління ефективністю діяльності бюджетних установ	371
5.4. Автоматизований контроль об'єктів обліку як основа оптимізації їх використання	388
Висновки до розділу 5.....	411
ВИСНОВКИ	414
СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	420
ДОДАТКИ	470

УМОВНІ ПОЗНАЧЕННЯ

АІТ – автоматизована інформаційна технологія

АМІ – ТзОВ, одне із лідерів системної інтеграції і виробник комп'ютерної техніки в Україні

АР – адміністративний рівень

В – виконавчий механізм.

ЕОМ – електронно-обчислювальна машина

ІТП – інженерно-технічні працівники

КЕ – критерій елемента систем

КЕКВ – коди економічної класифікації видатків

КЛМ – контролер локальної мережі

КТ – комп'ютерна техніка

ЛКМ – локальна комп'ютерна мережа

ЛСІМ – логіко-статистична інформаційна модель

НР – низовий рівень

ПСП – підпорядковані структурні підрозділи

СЕ – критерій складової елемента системи

СП – структурний підрозділ

ТР – технологічний рівень, або рівень надання – споживання послуг

ТЧБ – теоретико-числові базиси

CEN/CENELEC – міжнародні правила з поширення та продажу публікацій

ISO/IEC об'єднаний технічний комітет, підрозділ міжнародної організації зі стандартизації та міжнародної електротехнічної комісії, які займаються стандартами в галузі інформаційних технологій

НП(С)БО ДС – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

МСБО ДС – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В кризових умовах розвитку ринкових відносин, посилення конкуренції та підвищення дефіциту фінансових ресурсів у державному секторі ускладнюється процес управління діяльністю бюджетних установ. Наявність кризових явищ в економіці передбачає вирішення головної проблеми – оптимізації використання ресурсів бюджетних установ, важливість якої особливо зростає на фоні загального негативного тренду видатків бюджету, зокрема за їх економічною класифікацією. Порівняно з 2010 р. обсяг запланованих видатків за цим видом класифікації у 2014 р. знизився на 66,33 млрд. грн. й становить 228,50 млрд. грн. (порівняно з 2012 р. негативне відхилення становить 153,31 млрд. грн.). Інформатизація суспільства є передумовою удосконалення інформаційного забезпечення процесу оптимізації використання ресурсів бюджетних установ, широкого застосування сучасного економіко-математичного інструментарію та розвитку моделювання в управлінні видатками в умовах скорочення державного фінансового забезпечення. Основним джерелом інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік, який відповідно до положень державної Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі повинен бути зорієнтований на міжнародні стандарти й сучасні управлінські запити. На базі антикризової доктрини та економічної гармонізації необхідне формування нової парадигми бухгалтерського обліку і контролю в бюджетних установах, зокрема на засадах розвитку інноваційних підходів до формування баз даних, їх змісту та структури, форм представлення, способів захисту, збереження й передачі зацікавленим користувачам, для досягнення відповідності інформації запитам управлінської системи, що перебуває у процесі трансформації.

Проблеми організації бухгалтерського обліку та контролю в контексті їх реформування й посилення адаптації до управлінських запитів і моделювання в державному секторі досліджували вітчизняні й зарубіжні вчені та практики Л. М. Альохіна, П. Й. Атамас, Д. Т. Байлей, С. В. Бардаш, Л. Л. Беззубець, М. М. Бенько, Н. В. Борисова, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Височан, П. К. Германчук, Л. В. Гізатуліна, Л. О. Гуцайлюк, З. В. Гуцайлюк, Р. Т. Джога, І. К. Дрозд, Л. В. Дікань, О. О. Дорошенко, З. В. Задорожний, А. Г. Загородній, С. В. Івахненко, Л. М. Кіндрацька, О. В. Клименко, Т. М. Кондрашова, С. В. Єрмішова, К. Е. Каллас, О. В. Кравченко, Л. Є. Клець, Я. Д. Крупка, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, М. Р. Лучко, В. Ф. Максимова, М. Я. Матвійів, І. І. Матієнко-Зубенко, Т. Г. Мельник, В. М. Метелиця, Є. В. Мних, Я. М. Николайчук, Н. А. Остап'юк, Р. О. Пеліпадченко, Т. А. Писаревська, Т. М. Писаренко, В. А. Пігош, О. С. Прохорова, М. С. Пушкар, Т. В. Рижа, Н. І. Рубан, С. В. Свірко, І. Б. Стефанюк, Л. М. Сінельник, Н. І. Сушко, Л. О. Терещенко, К. О. Утенкова, Ю. М. Футоранська, П. Я. Хомин, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова, О. І. Шара, В. О. Шевчук, В. Д. Шквір та інші.

Однак наукові дослідження, присвячені комплексному розгляду напрямів модернізації обліково-контрольного забезпечення управління діяльністю бюджетних установ за рахунок досягнення підвищення ефективності використання ресурсів і управління альтернативами на основі впровадження інноваційних технологічних досягнень, досліджені недостатньо. Поза увагою вчених залишилися також проблеми переведення системи обліку зі стаціонарної у квазістаціонарну, спрямовану на прогнозування та уникнення негативних наслідків діяльності. Все вищезазначене зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.
Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт

Тернопільського національного економічного університету за держбюджетними темами “Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях” (державний реєстраційний номер 0111U001035) – автором запропоновано порядок формування пунктів наказу “Про облікову політику бюджетної установи” щодо методики калькулювання платних послуг і вибору класифікації витрат для цілей калькулювання; “Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві (державний реєстраційний номер 0114U001087) – розроблено модель обліку фінансового забезпечення, блок-схему автоматизації контролю за станом об’єктів обліку на базі логіко-статистичних інформаційних моделей, рекомендації щодо складових (блоків) блок-схеми алгоритму калькулювання за методом виключення витрат; а також темами “Теорія і практика нормативно-правового регулювання обліку діяльності установ та організацій” (державний реєстраційний номер 0106U12528) – запропоновано уточнений перелік повноважень головного бухгалтера та його вмінь і навичок, напрями узгодження законодавства з питань організації та здійснення різнорівневого контролю в бюджетних установах; “Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетній та соціальній сферах” (державний реєстраційний номер 0110U008611) – розроблено теоретичні засади модернізації обліку в бюджетних установах в умовах комп’ютеризації, запропоновано етапи й покрокову реалізацію впровадження внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання платних послуг.

Мета і завдання дослідження. Метою наукового дослідження є вирішення проблеми формування ефективних систем обліку й контролю в бюджетних установах через розвиток теоретико-методологічних і організаційних засад їх модернізації відповідно до запитів системи управління та з урахуванням рівня сучасних досягнень у галузі обробки й представлення облікової інформації.

Для досягнення окресленої мети в дисертаційній роботі визначені такі цільові завдання:

– дослідити історію, особливості та модифікацію організаційних засад обліку в бюджетних установах під впливом розвитку теоретичних математичних знань, інформатики й системної трансформації управління з метою обґрунтування практичних шляхів реалізації напрямів його модернізації відповідно до потреб менеджменту та сучасного рівня розвитку цифрових наук;

– розробити процедури, компоненти та функціонали опису джерел облікової інформації відповідно до визначених і обґрунтованих у процесі дослідження завдань обліку в бюджетних установах;

– ідентифікувати інформаційні технології як чинник модернізації бухгалтерського обліку та її основу, встановити альтернативи його удосконалення на засадах комп'ютеризації й спрощення алгоритмів з використанням теоретично-числових базисів;

– здійснити теоретичне обґрунтування розвитку принципів і функцій обліку з урахуванням сучасних економічних умов, запитів системи управління, специфіки діяльності бюджетних установ і рівня розвитку комп'ютерних інформаційних технологій;

– визначити критерії та розробити методику оцінювання ефективності використання існуючих наукових концепцій при дослідженні проблем теорії бухгалтерського обліку;

– обґрунтувати особливості застосування законів доцільності при проектуванні оптимальної системи обліку в бюджетних установах і побудувати її формалізовану модель;

– ідентифікувати засади уніфікації обліково-аналітичних операцій з метою позиціонування задач для розробки програмного забезпечення;

– розробити методологічні підходи до калькулювання вартості послуг бюджетних установ, що враховують галузеві особливості та потреби в оптимізації використання ресурсів;

– розвинути концепцію формування положень облікової політики бюджетних установ щодо забезпечення захисту облікової інформації від несанкціонованого доступу;

– удосконалити організаційне та облікове забезпечення планування видатків і розрахунку виробничих показників при формуванні кошторису бюджетних установ з урахуванням економіко-математичного базису;

– оцінити стан організації контролю діяльності бюджетних установ для забезпечення оцінки відповідності системи контролю потребам різних рівнів управління бюджетними установами;

– розробити наукове підґрунтя та надати практичні рекомендації щодо контролю витрат на надання послуг бюджетними установами з метою уможливлення оперативного виявлення відхилень від заданих параметрів;

– розробити організаційно-методологічне забезпечення контролю за ризиками допущення помилок і порушень фінансово-бюджетної дисципліни;

– здійснити теоретичне обґрунтування та розкрити організаційні засади здійснення автоматизованого контролю за станом та змінами кількісно-сумових параметрів об'єктів бухгалтерського обліку на базі використання логіко-статистичних інформаційних моделей.

Об'єктом дисертаційної роботи є процес діяльності бюджетних установ в умовах трансформації запитів системи управління в державному секторі.

Предмет дослідження – теоретико-методологічні положення та засади модернізації обліку й контролю в бюджетних установах на базі сучасних технологічних досягнень.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Використання історичного методу дозволило

встановити логічну залежність еволюції обліку від розвитку математичних наук та інформатики. Аналітичний, системний і математичний методи використано для встановлення зв'язку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах з процесами трансформації управління, при дослідженні розвитку функцій обліку, розробці засад застосування логіко-статистичних інформаційних моделей. Індуктивний, дедуктивний методи та метод порівняння застосовано для формування понятійного апарату, визначення переваг і недоліків практики калькулювання послуг бюджетних установ, обґрунтування розподілу повноважень між суб'єктами обліку й контролю. Метод формальної логіки дозволив удосконалити організацію та методику формування кошторису, забезпечив побудову блок-схем автоматизації облікових і контрольних операцій, обґрунтування концепції формування ефективної системи внутрішньогосподарського обліку та контролю в бюджетних установах і забезпечення системи захисту облікових даних. Узагальнення застосовано з метою розробки структурної схеми внутрішньогосподарського обліку, методу оцінки впливу існуючих теорій на концепцію розвитку теорії обліку, визначення перспективних напрямів розвитку інформаційних технологій в обліку. Для обґрунтування взаємозв'язку між розвитком бухгалтерського обліку в бюджетних установах та математикою й інформатикою застосовано аксіоматичний метод.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці з проблем розвитку бухгалтерського обліку, контролю та управління в бюджетних установах, економіко-математичного моделювання, інформатики; офіційні документи – нормативні документи України та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS), звітність бюджетних установ, аналітичні матеріали, інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів дисертаційної роботи полягає в розробці теоретико-методологічних, організаційних положень і практичних рекомендацій щодо модернізації обліку та контролю в

бюджетних установах на засадах розвитку комп'ютерних технологій, адаптованих до задоволення запитів і потреб в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень різних рівнів.

У процесі здійсненого наукового пошуку отримані такі найвагоміші результати, що є особистим внеском здобувача та виносяться на захист:

вперше:

– розроблено методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних запитів системи управління, що базуються на використанні сучасних методів і моделей опрацювання даних, застосування яких забезпечує оперативне формування й передачу даних про кількісно-сумовий стан об'єктів обліку бюджетних установ для досягнення швидкого управлінського реагування з метою запобігання нераціональному витрачання ресурсів;

– здійснено теоретичне обґрунтування базових критеріїв формування системи обліку в бюджетних установах, орієнтованої на реалізацію оптимізаційних управлінських рішень, що визначає концептуальні основи побудови її формалізованої моделі як результату використання для обчислень адаптованих законів доцільності (Гроша, фрактальності, ефективності та якості) з метою оцінки ефективності удосконалення системи обліку на етапі її розробки;

– запропоновано процедури оцінки існуючих наукових концепцій з точки зору доцільності їх використання для цілей розвитку теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ (групування на основі наявності спільних рис, аналіз відповідності принципів меті обліку, емпірична оцінка впливу на методологію через прогнозування негативних наслідків застосування концепції, формалізація оцінки та побудова її моделі, узагальнення результатів і прийняття рішень), застосування яких дозволяє уникнути обрання хибної основи наукових пошуків;

– здійснено теоретичне обґрунтування проведення систематичного контролю об'єктів обліку бюджетних установ на основі застосування логіко-статистичних інформаційних моделей (ентропійних, статистичних, логіко-статистичних, сигнальних і руху даних), що сприяє оперативному отриманню сигнальної інформації про відхилення кількісно-вартісних параметрів об'єктів бухгалтерського обліку від встановлених норм;

удосконалено:

– організаційно-методологічні засади облікового відображення операцій бюджетних установ на основі розроблених теоретико-числових базисів при використанні комп'ютерних технологій, які дозволяють підвищити ефективність і оперативність обробки даних, спростити існуючі алгоритми формування облікової інформації й зменшити обчислювальну складність облікових операцій;

– організаційне та методологічне забезпечення формування положень облікової політики бюджетних установ в частині обґрунтування порядку вибору рівня захисту облікової інформації на основі класифікації джерел даних залежно від рівня їх конфіденційності та врахування емерджентності комп'ютерних мереж, що дозволяє спростити запуск відкриття інформаційних файлів і знизити витрати на реалізацію функцій безпеки;

– організаційні засади підготовки облікових даних для формування кошторису бюджетної установи в частині розподілу повноважень зі здійснення підготовчих робіт і порядку розрахунку базових виробничих показників (через розробку алгоритму їх обчислення на основі використання ковзних величин), що сприяє підвищенню достовірності, оперативності, точності та повноти інформації для потреб визначення обсягів бюджетних призначень та оптимізує витрати на ведення бухгалтерського обліку;

– теоретичне обґрунтування та організаційне забезпечення контролю в бюджетних установах через диференціацію його суб'єктів за трьома рівнями

(вищий – Державна фінансова інспекція України та Державна казначейська служба України і їх структурні підрозділи, проміжний – міністерства та відомства; низовий – бюджетні установи), уточнення переліку функцій, позиціонування складових частин внутрішнього контролю, що сприяє оптимізації витрат робочого часу облікових працівників на виконання контрольної функції та підвищує ефект від використання інформації про виявлені в процесі контролю недоліки для оперативного управлінського реагування на різних рівнях управління;

– концептуальні засади контролю за витратами на надання послуг на основі використання комп’ютерних технологій (спеціалізованих інформаційно-аналітичних та статистичних систем, технологій управління знаннями та віддаленого опрацювання облікових даних), впровадження сигнального документування (внутрішнього оперативного звіту і файлових піктограм) та формування епюр витрат, що сприяє підвищенню його результативності;

набули подальшого розвитку:

– організаційні засади бухгалтерського обліку, спрямовані на формування уніфікованої системи інформаційного забезпечення управління в умовах альтернатив на основі здійсненої періодизації розвитку бухгалтерського обліку залежно від зміни управлінських запитів і досягнень розвитку цифрових гуманітарних наук, що забезпечують підвищення рівня адаптації та оптимізації інформаційних потоків в бюджетних установах;

– теоретичні положення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в частині обґрунтування доповнення переліку та змісту облікових принципів і функцій під впливом нових економічних умов діяльності, зміни запитів системи управління, розвитку інформаційних технологій, що сприяє розробці єдиної концепції обліку в бюджетних установах в умовах трансформації системи управління;

– організаційні засади уніфікації обліково-аналітичних операцій в частині постановки задачі з розробки програмного забезпечення через формулювання та деталізацію етапів підготовчих робіт (формулювання основних внутрішніх принципів обліку що не суперечать вимогам чинного законодавства; постановка мети облікової задачі та вимог до функцій програми; визначення критеріїв розроблюваної інформаційної системи), що враховують мету, вимоги та особливості документації і критерії, яким має відповідати система обліку;

– теоретичне обґрунтування застосування альтернативних методів калькулювання послуг бюджетних установ (комбінованого з елементами нормативного та покрокового включення), які враховують удосконалену класифікацію витрат, необхідність їх окупності та галузеву специфіку й спрямовані на формування планових оптимістичної та песимістичної калькуляцій і відображення операцій, що пов'язані з витратами на послуги, в системі бухгалтерських рахунків для підвищення якості інформаційного забезпечення управлінського впливу на ефективність діяльності через недопущення непродуктивних витрат і втрат;

– підходи до проведення внутрішнього контролю ризиків порушення фінансової дисципліни та прийняття неефективних рішень з урахуванням запропонованого порядку їх ідентифікації та класифікації з наступною оцінкою за бальною системою, що дозволяє здійснювати оперативний управлінський вплив на існуючі загрози діяльності бюджетної установи.

Практичне значення одержаних результатів полягає в забезпеченні досягнення бюджетними установами внаслідок впровадження в практику розроблених рекомендацій позитивних результатів у питаннях підвищення рівня оперативності та інформативності облікових даних для потреб управління, а також досягнення ефективності контролю за витрачанням ресурсів. Отримані результати сприяють зростанню ефективності впливу систем обліку та контролю на діяльність бюджетних установ за рахунок

поліпшення їх організації, прискорення швидкодії отримання результатних даних, застосування інноваційного аналітичного інструментарію, здатного забезпечувати вибір найбільш оптимальних варіантів господарювання.

Практичну цінність проведеного наукового дослідження засвідчує той факт, що пропозиції, спрямовані на удосконалення порядку розрахунку виробничих показників до кошторису, розроблений метод алгоритмів обчислень в обліку в комп'ютерній системі на базі використання теоретико-числових базисів, рекомендації щодо удосконалення розмежування повноважень між суб'єктами обліку, а також внесені уточнення до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, визнані такими, що мають науково-теоретичне та прикладне значення й можуть бути використані в практичній діяльності Державної казначейської служби України (довідка № 17-06-4/387 від 23.12.2013 р.).

Пропозиції щодо формування джерел облікової інформації на базі використання сигнальних моделей, способу оцінки ефективності проекрованої модернізованої системи обліку, методу представлення алгоритмів відображення операцій обліку, які базуються на принципі ефективності й скороченні тактів опрацювання даних, а також застосування інноваційної системи захисту інформації на базі теоретико-числових базисів, упроваджуються у діяльність Департаменту освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка про впровадження результатів № 01/5836-10 від 29.10.2013 р.).

Пропозиції, спрямовані на удосконалення системи обліку в частині формування аналітичних рахунків для обліку витрат на надання послуг за уточненим переліком елементів і статей витрат та видами діяльності, методів калькулювання, а також розробки щодо організації здійснення паралельного різнорівневого контролю при застосуванні блочної структури організації обліку й управління витратами, взяті до уваги Департаментом охорони

здоров'я Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка про впровадження результатів № 01/5533-10 від 29.11.2013 р.).

Розроблена формалізована модель стратегії вдосконалення й впровадження модернізованої комп'ютеризованої системи обліку та її оцінки з використанням запропонованого автором алгоритму взяті до уваги керівництвом Мукачівського державного університету (довідка про впровадження № 1004 від 26.04.2013 р.).

Результати дослідження використані у діяльності КЗ Тернопільської районної ради “Тернопільського районного територіального медичного об'єднання”, зокрема уточнення щодо функціональних обов'язків, пропозиції з удосконалення організаційних засад формування кошторису, деталізації рахунків обліку доходів і видатків, а також метод оцінки стратегії вдосконалення системи обліку на етапі проектування (довідка про впровадження результатів № 145 від 21.02.2014 р.).

Теоретико-методологічні, організаційні й практичні розробки щодо удосконалення системи обліку і контролю в бюджетних установах, використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін “Облік у бюджетних установах”, “Міжпредметний практикум у бюджетних установах”, “Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті” (довідка № 126.24/1040 від 24.04.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею. Основні результати отримані автором особисто й опубліковані та апробовані, в тому числі в іноземних виданнях. З наукових робіт, які видавались у співавторстві, у дисертаційній роботі висвітлено лише результати, які є особистим здобутком автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи, висновки та пропозиції, узагальнені в ній, доповідалися й були схвалені на міжнародних (у тому числі в режимі Он-лайн) та всеукраїнських

науково-практичних конференціях: “Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення” (м. Тернопіль, 2003 р.); “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі” (м. Львів, 2004 р.); “Развитие учёта и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия” (м. Харків, 2005 р.); “Становлення облікової політики в Україні” (м. Тернопіль, 2007 р.); “Проблеми економіки підприємства у сучасних умовах” (м. Київ, 2009 р.); “Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік (м. Ірпінь, 2009 р.); “Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти” (м. Житомир, 2009 р.); “Проблеми конструкції і розвитку форм самоорганізації людських спільнот” (28 квітня 2011 р. – Режим доступу: <http://www.icp-ua.com/ru/node/489>); “Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте ‘2011” (м. Одеса, 2011 р.); “Учётно-аналитические инструменты прогнозирования экономической безопасности инновационного развития территорий” (м. Астрахань, 2010 р.); “Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління” (м. Судак, 2011 р.); “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” (м. Тернопіль, 2012 р.); “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 2012 р.); “Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций” (м. Воронеж, 2013 р.); “Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд” (м. Донецьк, 2013 р.); “Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації” (м. Кам’янець-Подільський, 2013 р.); “European Science and Technology” (м. Мюнхен, Німеччина, 2013 р.); “Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіону” (м. Красноармійськ, 2012 р.); “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку” (м. Чернігів, 2013 р.);

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 57 наукових праць загальним обсягом 45,02 д.а. (особисто автора 36,86 д.а.), з яких 1

монографія (15 д.а.), 29 наукових праць, що висвітлюють основні наукові результати дисертації загальним обсягом 13,86 д.а., в тому числі 4 праці у зарубіжних наукових періодичних виданнях та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз, обсягом 2,59 д.а., 23 праці апробаційного характеру загальним обсягом 5,52 д.а., 4 – в інших виданнях загальним обсягом 10,64 д.а.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, п'ятих розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст викладено на 419 сторінках, у тому числі 23 таблиці на 14 сторінках, 85 рисунків на 42 сторінках. У роботі міститься 28 додатків. Список використаних джерел включає 417 найменувань на 51 сторінці.

РОЗДІЛ 1

ГЕНЕЗИС ОБЛІКУ ТА НАУКОВЕ ПІДГРУНТЯ ЙОГО МОДЕРНІЗАЦІЇ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Історія розвитку обліку в бюджетній сфері та її періодизація

Системна трансформація управління, яка періодично відбувається в державному (суспільному) секторі економіки, супроводжується зміною потреб щодо складу та наповнення інформаційних даних, які продукуються системою бухгалтерського обліку. Це потребує зміни облікової концепції та окреслення можливих шляхів реалізації поставлених завдань, пов'язаних з формуванням більш досконалих теоретико-методологічних і організаційних засад розвитку інформаційного забезпечення системи управління, основою якого є облікова інформація.

Вирішення проблеми формування системи бухгалтерського обліку, здатної задовольняти вимоги різних рівнів управління в наданні інформації зрозумілого формату та обсягу, а також у необхідні часові проміжки, є важливим науково-дослідницьким завданням. Історія розвитку бухгалтерського обліку, яка досліджується багатьма вітчизняними й зарубіжними науковцями [10; 20; 28; 30; 44; 66; 71; 85; 117; 121; 124; 146; 159; 171; 192; 194; 238; 259; 268; 269; 277; 350; 352; 364; 378; 386; 394; 396; 403; 409; 419] у цьому контексті – важливий інструмент досягнення його виконання. Цінність наукового осмислення історичного розвитку засад обліку пояснюється важливою роллю історії у визначенні можливостей подальшого його удосконалення. Як стверджують Я.В. Соколов та В.Я. Соколов, історія дозволяє: розкрити динаміку процесів, які відбуваються в обліку, та описати їх закономірності; представити наявні зв'язки та розриви в процесі розвитку; розглянути еволюцію формування категорій та методів, які використовуються; простежити зміну концепцій; показати історію

проблем та їх рішень; навчити фахівців об'єктивно оцінювати нове, або те, що під ним розуміється; дати практикам огляд вже вирішених завдань; залишити майбутнім поколінням наукову спадщину та, тим самим, полегшити їм пошук нових ідей; освоїти техніку наукового передбачення тощо [271, с. 4].

Без конкретно історичного аспекту, без врахування подій історії, як зазначає М.С. Пушкар, логіко-структурні методи як замкнуті системи зв'язків можуть виродитися в антиісторичний схематизм, в упереджений, неадекватний опис предмета, далекого від реальної дійсності [241, с. 11].

Розглядаючи історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати про інші науки, які так чи інакше з ним пов'язані. Автор цього твердження Л.В. Івченко справедливо вказує на необхідність використання так званого корпоративного (селективного, об'єднуючого) підходу. Його сутність він зводить до того, що знання, отримані з різних дисциплін, пов'язаних з бухгалтерським обліком, слугують вихідним матеріалом для побудови методологічних конструкцій обліку [114, с. 91]. Схожу думку висловлює Н.В. Ярошовець, зазначаючи, 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 та оцінки майбутнього [121, с. 3].

Загалом, розгляд генезису обліку є основою формування майбутньої, більш досконалої його концепції за рахунок розвитку теорії, організації та методології. На основі оцінки особливостей, притаманних тому чи іншому історичному періоду, стає можливим формування нових характеристик та визначення інструментарію системи обліку. Науковий підхід до встановлення закономірностей та особливостей кожного історичного періоду дозволяє виявити й систематизувати можливі шляхи удосконалення та модернізації цієї системи через врахування законів доцільності. У більш деталізованому спектрі результати дослідження історичних аспектів розвитку системи обліку

можуть бути джерелом формування нових його концепцій, принципів, функцій, способів і прийомів ведення. Крім того, найвагомішим результатом можливе формування нової теоретичної парадигми та розробка інноваційної методології на основі використання тенденцій не лише розвитку обліку, а й комплексу базових наук, зокрема сучасних інформаційних систем, теорії моделювання, математичної статистики та ін.

Дослідження спеціалізованих літературних джерел, в яких висвітлюються питання обліку суспільного майна (починаючи з майна общин), і які так чи інакше у зв'язку з системною трансформацією управління та розвитком державних інституцій в подальшому стосуються обліку в бюджетних установах [11; 15; 53; 66; 71; 194; 259; 289; 353; 684] свідчать про те, що єдина позиція щодо витоків його зародження на даний час відсутня. Зокрема, С.В. Свірко зазначає, що важливим і навіть виключним моментом має бути точка відліку утворення української держави [259, с. 23], наводить аргументоване обґрунтування цієї позиції, подає детальний перелік інформаційних джерел і характеристику особливостей розвитку обліку, починаючи з VI ст. до наших днів.

Має право на існування теза, що появу обліку суспільного майна слід шукати у такому часовому періоді, як первіснообщинний лад. Так, К. Маркс зазначав, що вже в найдавніших общинах фігурує бухгалтер і ведення бухгалтерського обліку виділяється як виключна функція посадової особи общини [172, с. 152]. Тобто, потреба обліку пов'язана із необхідністю реєстрації господарських фактів, які здійснювалися в межах суспільної структурної одиниці, а тому його доцільніше розглядати як практичну діяльність. Попри це, даний період слід позиціонувати як етап зародження общинного обліку.

Оскільки характерними рисами общинного ладу є спільне ведення господарства, можна припустити, що в процесі еволюції, в тому числі у зв'язку з появою спільного скарбу (спочатку общинного, а далі державного),

загальна система обліку почала розмежовуватися на підсистеми. Однією з таких підсистем став облік общинного майна, у більш пізні історичні періоди, зокрема після появи грошей і держави, – облік державного скарбу. Відтак облік набув певної системності, юридичним свідченням чого є Устав князя Володимира (995-996 рр.) [252, с. 139-140].

Подальший історичний період характеризується розширенням витрат на заходи та справи за кошт держави. Зважаючи на територіальну розрізненість, пов'язану з тим, що українські землі перебували у складі Речі Посполитої, Великого князівства Литовського та Росії, облік в бюджетній сфері (як і фінансова система загалом) характеризувався відповідною специфікою, притаманною кожній з держав. Зокрема, 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 у своєму рангу до сьогоднішнього міністра фінансів і Голови Національного банку, керував скарбницею та монетним двором. До його обов'язків входило: зберігання королівських 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, за відсутності короля – опікування його маєтками, звітування про свою діяльність перед Сеймом [404]. Цей період розвитку обліку пов'язаний з реформуванням державного скарбу, відокремленням коштів гетьмана (за гетьманування Івана Брюховецького (1663-1668 рр.)).

Закріплені Конституцією 1710 р. й розвинуті гетьманами Д. Апостолом і К. Розумовським принципи організації державних фінансів призвели до реорганізації скарбового діловодства. Основним фондом державного скарбу стали так звані рангові маєтності, давні Королівщини, надходження від яких спрямовувалися на утримання державних установ, урядовців, забезпечення

заслужених осіб [53, с. 11-18; 265, с. 37-163]. 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 підпорядковувалися генеральному підскарбієві, який відав скарбницею. Їх діяльність регулювалася спеціальними інструкціями, зокрема завданням підскарбіїв, крім керівництва збором грошових та натуральних податків, був контроль за їх витратами. Підскарбії мали скарбові канцелярії та так звану “Рахункову комісію” [78, с. 195-197; 194, с. 35-36; 200, с. 8-10; 259, с. 26-28; 388, с. 12-16]. Доходи й видатки козацького скарбу в цілому 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. почали формуватися міські та загальні кошториси витрат, проте єдиних правил їх складання не було. Специфіка розглядуваного періоду розвитку обліку полягає ще й у тому, що попри наявність певних правил звітність про виконання кошторисів не велася. Надходження від православних братств (так званих коштів допоміжних (у сучасній категорійній інтерпретації – благодійної допомоги)) також не обліковувалися. Не дозволялося розголошувати інформацію про обсяги надходжень і їх використання. Залишок коштів на кінець року служив початковим залишком на наступний рік [42, с. 317-319].

Після створення міністерства фінансів (у 1802 р.) почав складатися кошторис. Єдиних правил його складання також не було, проте він був доповнений розписом доходів і видатків на підставі кошторисів міністерств. До 1811 р. утворене Міністерство фінансів та започатковане формування загального керівництва обліком, доповнення кошторисів розписом доходів і видатків на підставі кошторисів міністерств, а у 1822 р. в складі цього міністерства організовано Департамент державного казначейства [4, с. 128-135; 15, с. 5-8]. З метою впорядкування процесу формування документа, який є основою бюджетних відносин, 22 травня 1862 р. Міністерством фінансів

видано “Правила складання, розгляду, затвердження і виконання державного розпису”. Дата подання кошторису – до 15 листопада за єдиною формою. Бюджетні установи почали здійснювати свою діяльність відповідно до вимог законодавства та ієрархічної підпорядкованості, включаючи казначейство. У 1886 р. касова готівка казначейства об’єдналася з обіговою готівкою Державного банку й облік розрахунків почав вестися через банківську систему [21, с. 221-234]. Період 1811-1906 рр. вважають етапом подальшого удосконалення процесу планування видатків і доходів та початком їх постатейного обліку [15, с. 23]. Саме на цей часовий проміжок припадає також прийняття доповнень до Правил 1862 р., в результаті яких встановлено чітке розмежування доходів і видатків на параграфи й статті.

У 1906 р. затвержені Бюджетні Правила, котрі надали Міністерству фінансів право попереднього розгляду кошторисів, що дозволило посилити контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів на забезпечення діяльності різних суб’єктів бюджетної сфери, а також внесло відповідні корективи у порядок складання та розгляду кошторисів. Водночас, з метою контролю при поданні кошторисів за звітний рік на затвердження обов’язковим було їх представлення разом з даними за минулий звітний період. Таким чином, забезпечення жорсткого контролю у питаннях формування й використання бюджетних коштів на етапі їх планування та звітності з використання стало основним результатом і характерною рисою розвитку обліку в бюджетній сфері в період Козаччини. Така тенденція була характерна також для початку ХІХ ст.

Починаючи з 1917 р. починає свій розвиток так звана система соціалістичного обліку. Дослідник Є.П. Дедков виділив такі етапи її функціонування: 1917-1932 рр. – формування єдиної методології обліку в бюджетних установах; 1932-1936 рр. – зміна кошторисного методу обліку на бюджетний; 1938-1954 рр. – використання єдиних правил ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку(незалежно від галузі) [66, с. 48]. За основу

розмежування науковець взяв ключові характеристики, пов'язані з методологією та методикою відображення облікової інформації. Відповідно, наступними етапами є: 1955-1987 рр. – уніфікація обліку та запровадження його автоматизації; 1988-1999 рр. – централізація та децентралізація обліку, перехід до подвійної системи обліку та його повної автоматизації. Після цього настав новий етап в історії розвитку обліку в бюджетних установах, який позиціонується з ринковими умовами їх функціонування: 2000-2015 рр. – розмежування загального та спеціального фонду, початок реформування обліку з метою створення єдиної інформаційно-аналітичної системи.

Проф. С.В. Свірко, досліджуючи історію розвитку обліку в бюджетних установах, з цього приводу зазначає, що важливим моментом щодо оцінювання запропонованих варіантів періодизації є чітка часова обмеженість (наприклад, у Є.П. Дєдкова об'єктом дослідження є часовий термін з 1917 до 1954 рр., а А.Н. Белов та П.Й. Атамас визначальним моментом вважають 1645 р.), роблячи справедливий висновок, що це призводить 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 [259, с. 7-19].

Загалом період розвитку системи соціалістичного обліку вирізняється широким спектром проблем і варіантів їх вирішення. У зв'язку з цим, його можна поділити щонайменше на чотири етапи: до 1938 р., 1939-1955 рр., 1956-1987 рр., 1988-2000 рр., кожному з яких притаманні власні специфічні риси. Зокрема, 1917-1938 рр. вважають етапом становлення бюджетного обліку в колишньому СРСР за простою схемою. На цей період припадає злиття у 1919 р. Департаменту державного казначейства з Народним банком РРФСР [66]. У 1927 р. в нормативних документах СРСР виокремлено термін "спецфонд". Використовуються різні плани рахунків, зокрема для обліку господарських операцій, пов'язаних з виконанням кошторису витрат

бюджету, операцій щодо позабюджетних коштів, а також господарських операцій нестатутних підсобних господарств. У цей період відбулося зародження централізації обліку [15].

Зауважимо, що термін бюджетний облік використовується в публікаціях радянських часів для позначення системи бюджетів і стосовно бюджетних установ. В сучасних умовах також іноді обидва терміни ототожнюються, хоча насправді це різні поняття, оскільки 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 ж 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, основна характерна риса початку даного етапу розвитку системи обліку – посилення контролю за використанням бюджетних коштів. Розуміння недоліків такої системи призвело до необхідності 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 подовженні періодичності її складання. Важливою подією даного етапу розвитку обліку є прийняття у 1924 р. Інструкції по бюджетному обліку в установах, якою визначено принципи ведення обліку й звітності в бюджетних установах. Це був перший інструктивний (нормативний) документ, який стосувався лише бюджетних установ. Пізніше, з 1927 по 1932 рр. внесено поправки та зміни, які в кінцевому

варіанті вилилися в нову Інструкцію, котра корінним чином змінила методологію обліку, зокрема складання звітності. Облік, який базувався на застосуванні рекомендацій цієї інструкції, набув більшої системності й уніфікованості, оскільки введено 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, введено відокремлений облік операцій з виконання кошторису по бюджетних і позабюджетних коштах, а також операцій по капітальних вкладеннях і операціях підсобних господарств, що знаходяться на госпрозрахунку. Встановлений цією інструкцією порядок бюджетного обліку не поширювався на установи ряду міністерств і відомств, зокрема науково-дослідні інститути та установи охорони здоров'я (вони мали особливий план рахунків). Так, планом рахунків Народного комісаріату охорони здоров'я СРСР на відміну від загального порядку бюджетного обліку передбачалося нарахування амортизації на основні засоби [283, с. 2]. Цей факт, попри свою дискусійність, має в своїй основі раціональне зерно, оскільки галузь охорони здоров'я характеризується потребою у високоякісному й дорогому медичному обладнанні, а формування амортизаційного фонду дозволяло оновлювати основні засоби медичного призначення за його рахунок. Подібна практика була б корисною і в сучасних умовах. Тим більше, що дослідження питань розвитку історії бухгалтерського обліку має на меті не просто 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. 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 1939-1955 рр. вважається етапом удосконалення системи реєстрації господарських операцій в колишньому СРСР, уніфікації обліку, переходу від простого до подвійного запису та ідентифікації у розрізі двох планів рахунків. У цей період діють рекомендації щодо окремого обліку виконання кошторису за бюджетом і позабюджетними коштами, через що бюджетні установи повинні були складати два баланси [11, с. 911; 15, с. 23; 184, с. 37]. Основою такого порядку стало 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. [111] та Інструкції по бюджетному обліку по подвійній системі обліку в установах, які знаходяться на державному та місцевих бюджетах від 11 листопада 1938 р. [114].

Таким чином, облік в бюджетних установах почав вестися за подвійною або простою схемою залежно від обсягів діяльності і розмірів отриманого фінансового забезпечення. 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, відповідно, гостро постала потреба у формуванні двох балансів. Окрім цього, завдяки новим рекомендаціям, які задекларовані Інструкцією з бухгалтерського обліку виконання державного бюджету Союзу РСР в фінансових органах [113], запроваджено меморіально-ордерну форму обліку, оптимізовано кількість бухгалтерських реєстрів та первинної документації. Відповідно до Інструкції про порядок складання річних бухгалтерських звітів установ, які знаходяться на бюджетах Автономних РСР і місцевих бюджетах, укрупнено періодизацію та впорядковано склад звітності бюджетних установ [110].

Процесу подальшого розвитку обліку перешкодила Велика Вітчизняна війна (1941-1945 рр.). В результаті цього наступні кроки до його удосконалення здійснені лише на початку 50-х років. Стосувалися вони як питань виконання бюджетів, так і формування та розгляду кошторисів бюджетних установ. Показовим є факт формування засад визначення сутності коштів, що формувалися з доходів установ, які перебували на державному бюджеті СРСР, котрі могли витратитися на спеціальні цілі без проведення по дохідній та видатковій частині державного бюджету. У 1952 р. їх означено терміном “спеціальні кошти”, що підтверджено Інструкцією про порядок розгляду та виконання кошторисів спеціальних коштів установ, які знаходяться на союзному бюджеті, республіканських бюджетах союзних і автономних республік і місцевих бюджетах [109]. Такі кошти, як правило, могли використовуватися на заробітну плату та зберігалися на процентних поточних рахунках в установах Державного банку СРСР. Позитивним результатом було запровадження у 1955 р. єдиного плану рахунків для всіх бюджетних установ, які вели облік за подвійною системою, що дозволило значно спростити процедури складання звітності та створити передумови для складання єдиного балансу.

Період з 1956 по 1987 рр. доцільно вважати етапом уніфікації обліку в бюджетних установах, оскільки використовувався єдиний План рахунків і складався один баланс (ведення обліку за подвійною системою) [15]. Нові інструкції продовжили традиції ведення обліку за подвійною та простою системами, а також започаткували широкий розвиток централізації обліку та появу облікових реєстрів для машинної обробки [112]. На цей історичний етап припадає використання першої машини для механізації (в багатьох джерелах вживається термін “автоматизація”) результатних розрахунків. Слід підкреслити, що поява засобів прискорення обчислень (йдеться про перфораційні машини) призвела до

необхідності засвоєння бухгалтерами нових знань, пов'язаних зі складанням алгоритмів вирішення завдань обліку. У зв'язку з цим у навчальні плани введені такі дисципліни: “Автоматизовані системи управління”, “Автоматизація обліку”, “Електронно-обчислювальні машини” та ін. Період 1988-1999 рр. вважають етапом удосконалення організаційної форми обліку, зокрема періоду характерна централізація та децентралізація, облік показників комерційної діяльності, позабюджетних коштів, відновлення казначейств, використання ЕОМ для обробки облікової та економічної інформації, переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку, оновлення нормативних документів з організації бухгалтерського обліку [10, с. 16-18].

До 1 липня 1993 р. відомі два методи бюджетного фінансування: відкриття кредитів та перерахування коштів з рахунку бюджету на рахунки розпорядників бюджетних коштів (рис. 1.1).

Попри появу в пострадянський період низки публікацій з критикою системи обліку, яка функціонувала в СРСР, справедливо підкреслити її ключову позитивну характеристику – досить чітку організацію (додаток А). Достатньо вдало у цьому контексті загальність і об'ємність усіх нововведень радянської доби з питань обліку охоплюють такі основні його характеристики:

- облік почав застосовуватися щодо усього народного господарства;
- подвійний запис розглядався не як об'єктивно діючий закон, а як засіб обліку;
- значно посилилася контрольна функція.

Систему обліку, що функціонувала до 90-х років ХХ ст., можна віднести за архітектурою класу до пірамідальних систем. Пірамідальна архітектура включає унітарне управління, комунікаційне середовище, яке має активний двосторонній рух інформації та залежне виконавче середовище.

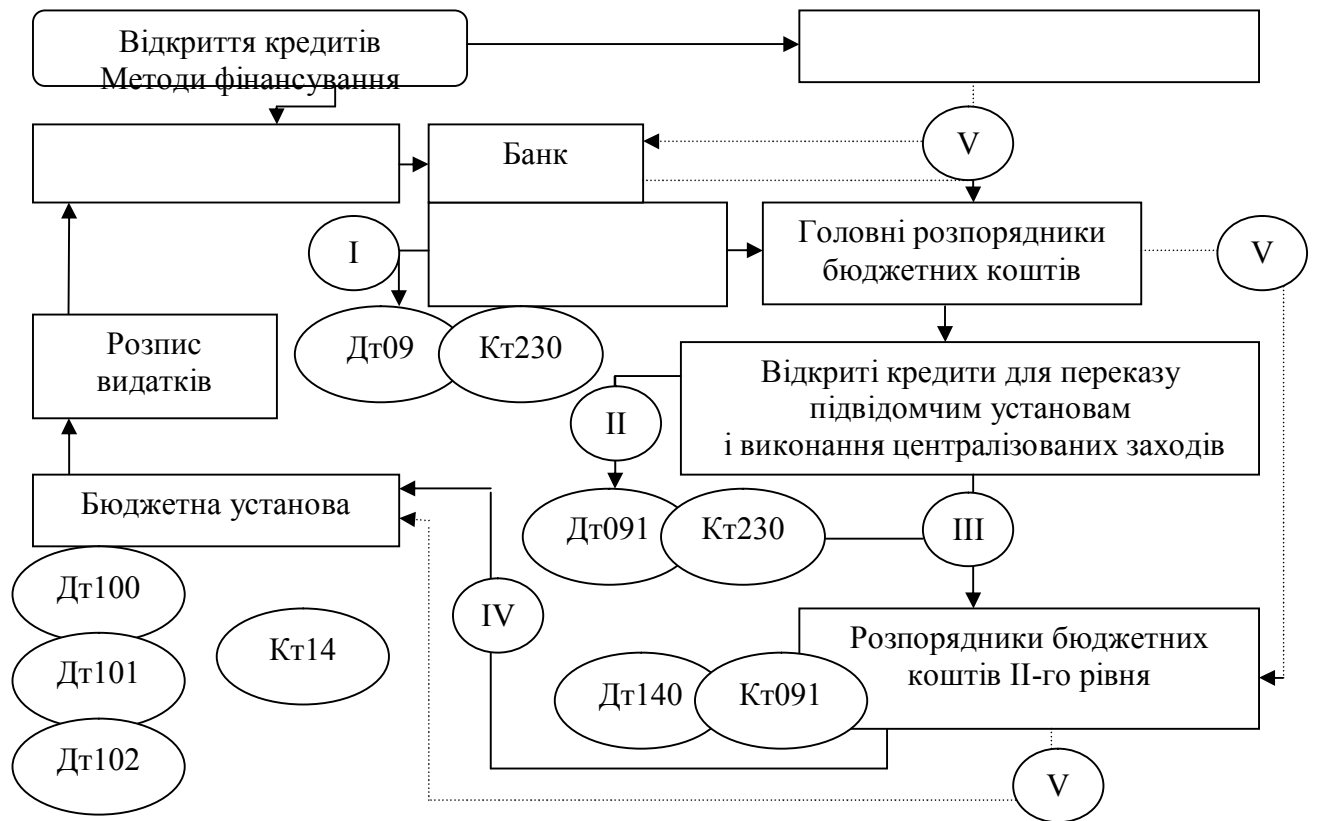


Рис. 1.1. Методи фінансування бюджетних установ за відсутності органів Державної казначейської служби

Примітки: 090 “Відкриті кредити на видатки установам через Держбанк”; 091 “Відкриті кредити для переказу підвідомчим і на видатки по централізованих заходах”; 230 “Фінансування з бюджету через Держбанк”; 140 “Розрахунки по фінансуванню з бюджету між бюджетними установами через Держбанк”; 100 “Поточний рахунок на видатки установи”; 101 “Поточний рахунок для переказу підвідомчим установам”; 102 “Поточний рахунок по капітальному ремонту”; I – облік в головного розпорядника; II та III – відкриті кредити для перерахунку підвідомчим установам; IV – внутрішні розрахунки між вищестоящими та підвідомчими установами; V – перерахування коштів фінансовий орган здійснює лише за їх наявності на рахунку бюджету.

Архітектура системи обліку (рис. 1.2), характеризується стійкістю зв'язків та базових засад. Проте основним її недоліком є надходження інформації до вищого керівництва лише після проходження усіх щаблів управлінської ієрархії. При цьому може відбуватися множення хибних представлень і викривлення інформації (в тому числі навіть через об'єктивні й суб'єктивні причини, зокрема небажання керівництва низових ланок показувати власні упущення) (табл. 1.1).

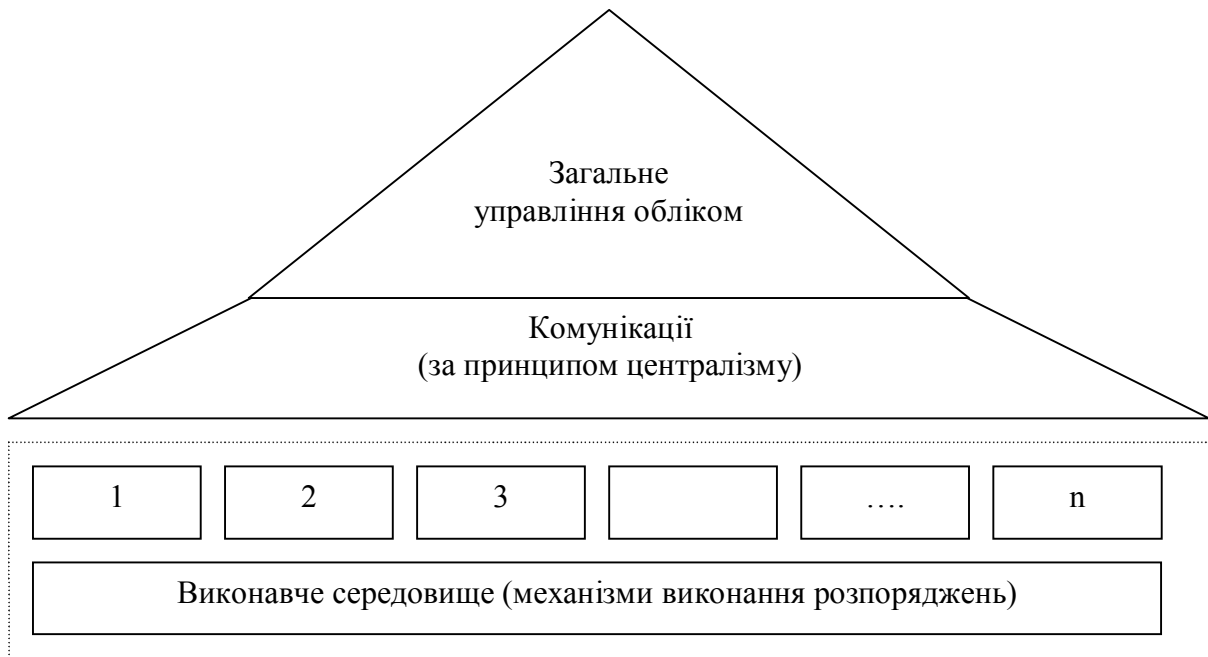


Рис. 1.2. Архітектура системи обліку пірамідального типу

Таблиця 1.1

Характеристики системи обліку пірамідальної архітектури (1917-1990 рр.)

Ознаки	Характеристики	
	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)	$\kappa_{is} = (N - 1) \div N \dots \langle 1$
Виконавче середовище та механізми	Низька ефективність функціонування. Зростання впливу помилок (κ_p) при русі інформації знизу до верху	$\kappa_p \rightarrow \max$

Примітки: Сформовано автором на основі [181, с. 43-51; 189, с. 158]

Загалом пірамідальність облікової системи, притаманна вітчизняній практиці у 90-ті роки ХХ ст., характеризувалася багатьма негативними рисами, однак в умовах планової економіки та командно-адміністративного управління вона відіграла свою історичну роль у забезпеченні ефективності діяльності бюджетних установ. Для застосування в ринкових умовах така

система неадаптована, оскільки недостатньо гнучка та не здатна до саморозвитку й відкритості. Проте певні її характеристики доцільно використовувати і нині. Зокрема, така система обліку є достатньо потужним інформаційним джерелом для аналізу, планування й прогнозування.

Розвиток ринкових відносин та трансформаційні організаційні зміни в банківській системі корінним чином вплинули на фінансування суб'єктів бюджетної сфери, що відповідним чином позначилося на організації обліку. Однорівнева банківська система в кінці 80-х рр. ХХ ст. почала трансформуватися у дворівневу й перестала відповідати вимогам централізованого касового виконання бюджету. Негативним моментом такої трансформації стало зосередження в недержавних установах банків коштів бюджету. Оскільки метою діяльності останніх не було забезпечення виконання бюджету, то це призвело до послаблення контролю за процесом фінансування, а виділення коштів розпорядникам здійснювалося без врахування їх фактичної наявності в бюджеті.

Для вирішення цієї проблемної ситуації та підвищення ефективності управління касовим виконанням бюджету з 1 липня 1993 р. відповідно до Указу Президента України “Про порядок виконання Державного бюджету України” від 18 червня 1993 р. № 219/93 прийнято рішення, що Міністерство фінансів України здійснюватиме фінансування видатків у межах наявних бюджетних фінансових ресурсів. З цього часу в Україні почали застосовувати єдиний метод бюджетного фінансування – перерахування коштів з рахунка бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів.

Проте, оскільки бюджетні кошти знаходилися на багатьох поточних рахунках, то недоліком такої системи була неможливість одержання оперативної інформації на всіх рівнях виконання державного бюджету. Це стало основною причиною створення у 1995 р. Державного казначейства України, до якого протягом 1996 р. перейшла функція організації та здійснення фінансування бюджетних установ з державного, а пізніше і з місцевого бюджету.

Відповідно до Тимчасової інструкції про порядок касового виконання державного бюджету за видатками, затвердженої ГУДКУ від 21.03.1997 р. № 28, фінансування бюджетних установ, починаючи з 1 квітня 1997 р., здійснювалося за двома формами: відомчою структурою та через органи Державного казначейства. За відомчою структурою фінансувалися установи, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів, та інші розпорядники коштів, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства фінансів України. Проте відповідно до Наказу ДКУ № 205 “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” від 4 листопада 2002 р. бюджетні установи та організації, які фінансуються із місцевого бюджету, повинні були перейти на обслуговування через органи Державного казначейства. Однак, тривалий час обслуговування місцевого бюджету відбувалося через місцеві фінансові органи.

Особливістю фінансування за відомчою структурою було перерахування коштів з єдиного казначейського рахунка на поточні рахунки головного розпорядника на основі їх розподілів, які оформлялися головним розпорядником відповідно до встановленої форми. Головним розпорядникам коштів в уповноважених установах банків при цьому відкривалися поточні рахунки: на видатки установи та для переказу коштів підвідомчим установам. Порядок відкриття поточних рахунків регламентувався Інструкцією № 3 “Про порядок відкриття розрахункових, поточних та бюджетних рахунків в установах банків”, затвердженою постановою Правління НБУ від 27.05.1996 р. № 121. Перерахування бюджетних коштів на поточні рахунки здійснювалося за платіжними дорученнями типової форми. Отримані суми асигнування із загального чи спеціального фонду розпорядника коштів записувалися за такими рахунками:

Дебет 31 “Рахунки в банках” (за відповідним субрахунком)

Кредит 70 “Доходи загального фонду”, 71 “Доходи спеціального фонду”.

Перевагою такого порядку фінансування бюджетних установ була мобілізація діяльності органів місцевої адміністрації і фінансової служби на своєчасне та повне виконання доходної частини бюджету, коли видатки місцевих бюджетів прямо залежали від доходів. Згаданий порядок діяв для установ, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів. Установи, що утримувалися за рахунок коштів держбюджету, мали відкриті єдині казначейські рахунки, на які їм перераховувалися кошти, контрольовані органами Державного казначейства.

Державне казначейство України здійснювало фінансування видатків державного бюджету шляхом переказу коштів територіальним управлінням. При фінансуванні розпорядників бюджетних коштів через територіальні органи Державного казначейства всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках були закриті, а в органах Державного казначейства їм відкривалися реєстраційні рахунки для обліку доходів і видатків (з 1 січня 2000 р. розпорядникам коштів відкриваються реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки, що пов'язано з впровадженням загального і спеціального фонду Державного бюджету України). Їх кількість у конкретного розпорядника коштів залежала від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації. Щодо отриманих сум асигнувань із загального чи спеціального фонду розпорядники коштів роблять записи:

Дебет 32 “Рахунки в казначействі” (за відповідним субрахунком)

Кредит 70 “Доходи загального фонду”, 71 “Доходи спеціального фонду”.

На виконання статей 48, 51, 112 Бюджетного кодексу України та з метою забезпечення здійснення контролю органами Державного казначейства України при прийнятті зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами органами

Державного казначейства України наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. № 36 затверджено Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України (набув чинності з 1 квітня 2005 р.). У зв'язку з цим втратив чинність наказ Державного казначейства України від 19.10.2000 р. № 103 “Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету в органах Державного казначейства”.

Розпорядники бюджетних коштів мають право отримувати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом та спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду, а також бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, виходячи з потреби забезпечення виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів. Такий підхід передбачав суворий контроль за останніми з метою недопущення їх повторного виникнення. В протилежному випадку розпорядники бюджетних коштів зобов'язані у 3-денний строк повідомляти органи Державного казначейства про факти виникнення зобов'язань через подання відповідних Реєстрів з виправданими документами. На загальну суму, зазначеному у Реєстрі фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, Державне казначейство перераховує кошти на реєстраційний рахунок розпорядника бюджетних коштів. Списання коштів з реєстраційного рахунку проходить у загальноприйнятому порядку і відображається за кредитом субрахунку 321 “Реєстраційні рахунки”. Таким чином, на реєстраційному рахунку не має бути залишків коштів ні на початок, ні на кінець звітного періоду, оскільки зарахування і списання коштів здійснюється виключно за Реєстром фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Такий порядок списання коштів з реєстраційного рахунку забезпечує

оперативний контроль за їх рухом і забезпечує органам Державної казначейської служби можливість прослідкувати видатки, в тому числі бюджетних установ, на усіх етапах їх здійснення, а також впливати на видаткову частину бюджету.

В сучасних умовах господарювання склалася чітка телекомунікаційна структура між органами Державної казначейської служби та підвідомчими установами, а також рядом інших учасників бюджетного процесу. Наявність цих зв'язків дозволяє в реальному часі вирішувати низку проблемних питань, оскільки сформувалася досить стійка, підпорядкована єдиним правилам облікова система. Крім того, досягнуто посилення контролю через використання попереднього узгодження напрямів використання коштів (попередній контроль) та наступних перевірок цільового використання коштів (послідуючий контроль).

Таким чином, після проголошення незалежності України розпочався постмодернізаційний період розвитку бухгалтерського 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. Період також характеризується зростанням інтересу науковців і практиків до міжнародного зближення систем бухгалтерського обліку, глобалізаційними процесами в суспільстві та розвитком інформаційного забезпечення.

Прогнозованим наслідком цього, в тому числі в розвинутих зарубіжних країнах, стало те, що на державних урядових рівнях почало ставитися завдання встановлення зв'язків між системою обліку витрат та існуючою системою камерального фінансового обліку з простим записом. Набуваючи досвіду при використанні цих систем, все більше й більше територіальних органів дійшли висновку щодо необхідності впровадження цілісних та інтегрованих систем управління фінансами [156, с. 36].

Аналогічний висновок виступив основою розробки Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. Її метою визначено удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів, а завданнями – удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, створення уніфікованого організаційного й інформаційного забезпечення обліку [228].

Потреба у визначених напрямках модернізації пов'язана з необхідністю забезпечення управління бюджетними коштами інформаційними даними більш деталізованого характеру. Справедливо визнати, що попри подвійний контроль (попередній та послідуєчий), управління в умовах дефіциту коштів має бути спрямоване на підвищення ефективності їх використання. В такому разі необхідна деталізована аналітична інформація про спрямування коштів за різними видами класифікації видатків. Гармонізація останніх у єдиній інформаційній системі якнайкраще відповідає цим цілям.

Визнаючи позитивність створення єдиної уніфікованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами, яка б відповідала критеріям ефективності та якості, слід підкреслити, що досягнення такого її статусу є проблематичним. Передусім це пов'язано з потребою врахування інтересів усіх суб'єктів державного сектору. Нині розвиток системи обліку в основному спрямований на посилення контролю за виконанням бюджету. Справедливо визнати, що винятковий вплив на формування такого підходу мав факт запровадження казначейського виконання бюджету і Казначейства як суб'єкта управління державними фінансами. З огляду на це, актуальним є завдання створення єдиної інформаційно-аналітичної системи, яка б сприяла централізованій концентрації інформації та забезпечувала можливість посилення процедур і механізмів контролю й регулювання. Самі ж бюджетні установи зацікавлені у розвитку системи обліку, яка б відповідала інтересам

підвищення ефективності та якості їх діяльності. Такий напрям особливо актуальний в умовах дефіциту фінансового забезпечення установ, які виконують основні соціальні функції щодо громадян України. Комплексне вирішення цієї проблеми відповідає загальнодержавним інтересам і сприятиме не лише раціональнішому використанню бюджетних коштів, а й зростанню ефективності функціонування бюджетних установ і підвищенню якості послуг, що надаються ними.

Таким чином, зміна концепції управління (від контролю до забезпечення ефективності), а також відповідна трансформація його структури щодо використання бюджетних коштів (перехід до казначейського виконання бюджету) вимагають адекватного врахування в системі обліку. Історичні етапи розвитку останнього вказують саме на таку послідовність його видозміни. Тобто вимоги системи управління зумовлюють необхідність удосконалення його інформаційної бази та забезпечення відповідності облікових даних управлінським запитам.

1.2. Системна трансформація управління та її вплив на облік у бюджетній сфері

Історія розвитку обліку вказує, що кожен новий етап відповідним чином пов'язаний з трансформаційними змінами, які відбуваються в системі управління і які накладають відбиток на мету, завдання, принципи та функції обліку. З цього приводу С.В. Свірко зазначає, що при цьому слід урахувати не тільки суто облікові чи економічні критерії, а й політичні та соціальні [259, с. 18]. Застосовуючи наукову логіку на цій основі, С.В. Свірко сформувала критерії класифікації та відповідні їм етапи розвитку обліку в бюджетних установах. Зокрема, науковцем обґрунтовано такі критерії та етапи розвитку обліку: вплив становлення функцій держави на формування

обліку (військово-господарський та владно-військовий етапи); відношення до системи державного обліку (етап однорідної цілісної системи обліку; етап виокремлення рахівництва суб'єктів за первинними функціями; етап розмежування обліку виконання бюджету та обліку виконання кошторису); функціональний склад обліку (контрольно-захисний, контрольно-інформаційний етапи та етап доповнення складу функцій); характер облікових записів (проста система фіксації; проста система запису; поєднання простої та подвійної системи; перехід на подвійну систему); рівень розвитку облікових носіїв (етапи первинних документів, доповнення складу облікових носіїв реєстрами аналітичного та синтетичного обліку, застосування комбінованих реєстрів); форма регламентації облікового процесу (етапи ведення рахівництва без обмежень, ведення рахівництва за рекомендованими методиками та принципами з чіткою регламентацією); організаційна форма обліку (етапи чіткої централізації, часткової децентралізації та централізації, поєднання централізації й децентралізації обліку); методологія обліку (інвентарний, грошово-натуральний, камеральний, уніграфічний та диграфічний облік); рівень уніфікації методології облікового процесу (етапи відсутності методологічної єдності та переходу до загальної уніфікації) [259, с. 18-19].

Грунтовність розроблених С. В. Свірко критеріїв та виділені нею етапи розвитку обліку в бюджетних установах базуються на детальному вивченні та аналізі науково-історичних літературних джерел [259, с. 18], використанні архівних матеріалів, облікової документації різних періодів, а також широкому застосуванні таких методів наукового дослідження, як порівняння, узагальнення та групування. В основу проведеного розмежування покладено характерні особливості обліку, притаманні кожному з виділених етапів. Основою продовження дослідження історії обліку в бюджетних установах і розмежування розвитку його етапів є встановлення інших залежностей.

Зокрема, наукове дослідження етапів розвитку обліку в бюджетній сфері, до суб'єктів якої належать бюджетні установи, дозволило виявити певні системні логіко-функціональні взаємозв'язки й залежності його методології від різних чинників і на цій основі здійснювати його подальше удосконалення. На цій підставі зроблено висновок, що значний вплив на розвиток системи обліку мають управлінські запити, які змінюються залежно від структури та мети управління.

Процес його цільової та структурної зміни можна позиціонувати як системну трансформацію управління, котра є фактором, який має прямий (лінійний) вплив на подальший розвиток методології обліку. Тому доцільно розмежовувати етапи його розвитку відповідно до послідовності зміни управлінських запитів (залежно від зміни управлінських запитів і мети) і відповідного їм формування нових облікових характеристик. Погоджуючись з прогнозованою дискусійністю авторської позиції, слід підкреслити 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 розглядуваної концепції має свій сенс і значення, а тому її слід специфікувати шляхом подання відповідних характеристик.

У сучасній науковій літературі значна увага приділяється питанням забезпечення відповідної адекватності інформації, що продукується обліком та запитам системи управління. Справедливим є визнання виключного впливу останньої на системні характеристики, а також завдання, методологію та організацію обліку. Підтвердженням цьому слугує історичний розвиток не лише теорії, а й практики його ведення, порівняння характеристик обліку в різні історичні періоди, зокрема після управлінських революцій. Справедливо зазначити, що в різних наукових джерелах єдина думка щодо кількості та видів таких революцій відсутня. За основу взято позицію М.В. Новичкова, який науково обґрунтував наявність десяти управлінських революцій [193, с. 12].

Отже, зародження обліку з теоретичної точки зору вважається першим етапом його розвитку. Характерними його рисами є: потреба у знанні про обсяги об'єктів обліку; можливість збереження інформації; мотивація до здійснення контролю цінностей (для виживання потрібен певний запас продуктів). Наведені характеристики цілком логічно віднести до площини виконання обліком своєї інформаційної функції. Її поява належить до часового проміжку до III ст. до н.е. Цей етап характеризується наявністю таких аспектів: перша управлінська революція (організаційно-державна), яка стала основою появи обліку общинного майна.

Трансформація управлінських структур, зокрема перехід від індивідуального до суспільного управління вимагав нових підходів до формуванні інформації. Ускладнення структури управління, пов'язане зі значною кількістю суб'єктів в общині, в тому числі керівних, вимагало впорядкування потоків інформації про наявні ресурси. Відповідно до цього необхідно було переорієнтувати й організацію обліку. Проста інформованість про обсяги вже не відповідала потребам управління, виникла об'єктивна необхідність в узгодженні напрямів використання наявних цінностей.

Свідченням актуалізації такої проблеми стало започаткування діяльності управлінців-функціонерів. Таким чином, облік став відгравати роль інформаційного джерела управління общинним майном. Відповідно до цього почала формуватися певна облікова структура, яка окрім інформації про надходження та витрачання з метою контролю, почала слугувати основою планування та прогнозування. Виокремилася управлінська вертикаль руху облікової інформації та почала формуватися зведена інформація.

Друга управлінська революція (релігійно-комерційна) пов'язана з переходом до централізованої структури управління та участю державних

структур у комерційних операціях. Це вимагало формування інформації, доступ до якої мали б зовнішні зацікавлені користувачі. Однак оскільки носії облікової інформації, зокрема глиняні таблички, займали значний простір, доступ до такої інформації був обмежений.

Своєрідним виходом зі становища стало виникнення перших письмових бухгалтерських записів на папірусах, які передбачали групування об'єктів обліку. Для періоду характерний демократичний устрій (усі рішення приймалися народними зборами), що вимагало зрозумілих і доступних форм облікової інформації не просто щодо спільної власності, а й її оцінки з комерційної точки зору. Практично всі наявні цінності, окрім землі, могли бути предметом комерції.

З огляду на це значну частину бухгалтерської документації необхідно було оформляти у вигляді договорів. Контроль здійснювався на двох рівнях: з боку посадових осіб (магістратів) і Ради міста. Ці суб'єкти готували необхідну звітну документацію та інформацію для спеціальної комісії, яка розробляла проекти законів або їх доповнень. У цей час вищою посадою з питань фінансів була посада фінансового магістрата, нижчою – скарбник.

Таким чином, ускладнення структури управління за ієрархією общини від низових управлінських функцій, в тому числі щодо укладання комерційних угод, призвів до розвитку обліку, виникнення систематизованих записів і зведення даних. Це давало змогу контролювати стан і обсяги об'єктів і їх груп, а також формувати узагальнені дані. Характерною рисою даного історичного періоду розвитку обліку став перехід від приватного його ведення (у відокремленому натуральному господарстві) до формування виборних колегій та їх посадовців (магістратів), які відали окремими галузями, в тому числі фінансами, військовою справою, судами, податками тощо, й обиралися з громадян (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Характерні риси обліку періоду першої та другої управлінської революцій

Примітки: А – релігійно-комерційний етап розвитку обліку; 1 – управління сформувалося спочатку як інструмент комерції, а пізніше почало перетворюватися у соціальний інститут і професійне заняття, яке поєднувало 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 – ведення ділової та облікової документації, бухгалтерських рахунків, 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 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. 1.3 характерні риси обліку підтверджують позицію про те, що I етап його розвитку у розглядуваному історичному періоді (до V ст. до н.е.) відповідає зміні організації суспільного життя відповідно до появи державницьких засад (древнього Єгипту, Шумерії, Херсонесу) і двох управлінських революцій (організаційно-державної та релігійно-комерційної), які вимагали формування інформації соціального характеру та здійснення контролю за використанням спільного майна. Тому цей етап можна вважати релігійно-комерційним і позиціонувати із зародженням інформаційної функції обліку та формуванням засад зведення даних. Для досягнення виконання названої функції обліку і узагальнення інформації, як свідчать дослідження історичних джерел [386; 396], є відповідні передумови: відповідальні особи (управлінці) та примітивне письмове відображення облікових операцій.

Третя управлінська революція (світсько-адміністративна) призвела до посилення ролі держави в управлінні фінансами та діяльністю державних інституцій, а також послужила основою регулювання всього комплексу соціальних відносин, в тому числі започаткувала розвиток соціального захисту, застосування принципів мотивації й виступила основою подальшого розвитку інформаційної та виникнення оцінної функцій обліку. Цей етап припадає на II ст. до н.е. Характерною його ознакою є утворення першої формальної організації регулювання взаємовідносин в галузі обліку, а також перехід управлінських повноважень від жерців до державних чиновників (носіїв державної влади) (рис. 1.4).

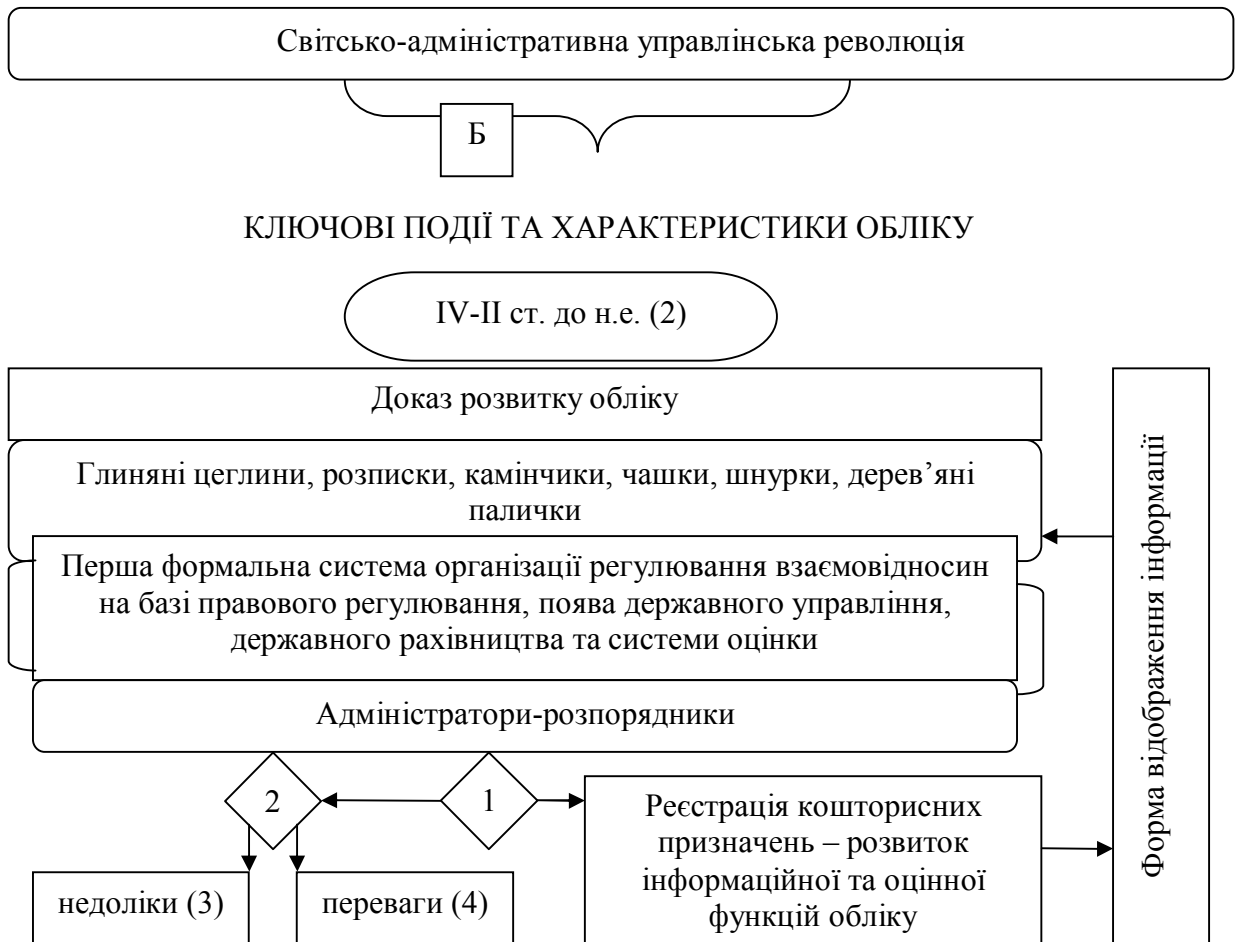


Рис. 1.4. Характерні риси обліку періоду третьої управлінської революції

Примітки: Б – суспільний, соціально-орієнтований етап розвитку обліку з ознаками посилення державного регулювання та контролю; 1 – накази щодо використання державної скарбниці надавалися управлінцям-розпорядникам для виконання. З-поміж інших справ для керівництва це були своєрідні соціальні завдання, пов’язані із захистом населення; 2 – ведення державного обліку незалежно від храмів; 3 – значні розміри (обсяги) документів, проведення інвентаризації один 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.

Централізація влади, яка відбулася у цей період, вимагала концентрації інформації про казенні витрати. У розглядуваний період (рис. 1.4) облік тісно пов’язаний з реєстрацією кошторисних призначень для розподілу державних коштів. Основою встановлення напрямів їх використання є нормативні документи (укази, розпорядження). Попри те, що це в основному 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.д.).

Поступово посилюється роль обліку у забезпеченні підвищення надходжень до державної (общинної) казни. З цією метою починають вестися статистичні переписи населення та зароджуються прототипи державних органів і бюджетних установ. Попри своєрідну примітивність, яка проявляється в способах і методах забезпечення надходжень до казни та їх відображення в облікових книгах, досягненням цього періоду історичного розвитку є те, що починають розвиватися відносини, які у більш пізні часи отримали назву загальнодержавних фінансів.

Облік у цей період набуває регулюючого значення не лише у виробничому, але й державному секторі. Ключовою його рисою щодо державних видатків стає централізація управління, наявність відповідальних осіб за сплату та облік податків. Даний етап пов'язаний з посиленням соціальної ролі обліку щодо населення, акцентом на застосуванні відокремленого обліку різних господарств і здійсненням контрольних процедур, зокрема застосуванні такого елемента методу обліку, як інвентаризація.

Потреба системи управління в наявності узагальнених даних сприяла зародженню примітивних підходів, здатних забезпечити надання інформації комплексного характеру, зокрема за групами інвентарних об'єктів. Таким чином, у цей період відбувається розвиток як системи управління, так і обліку як її основного інформаційного джерела. Зокрема, починається регулювання обліку та встановлюється обов'язковість його ведення, а також визначаються основні складові – баланс, державні облікові книги. Загалом облік приводиться у стан більш придатний для контролю, управління та регулювання (рис. 1.5).

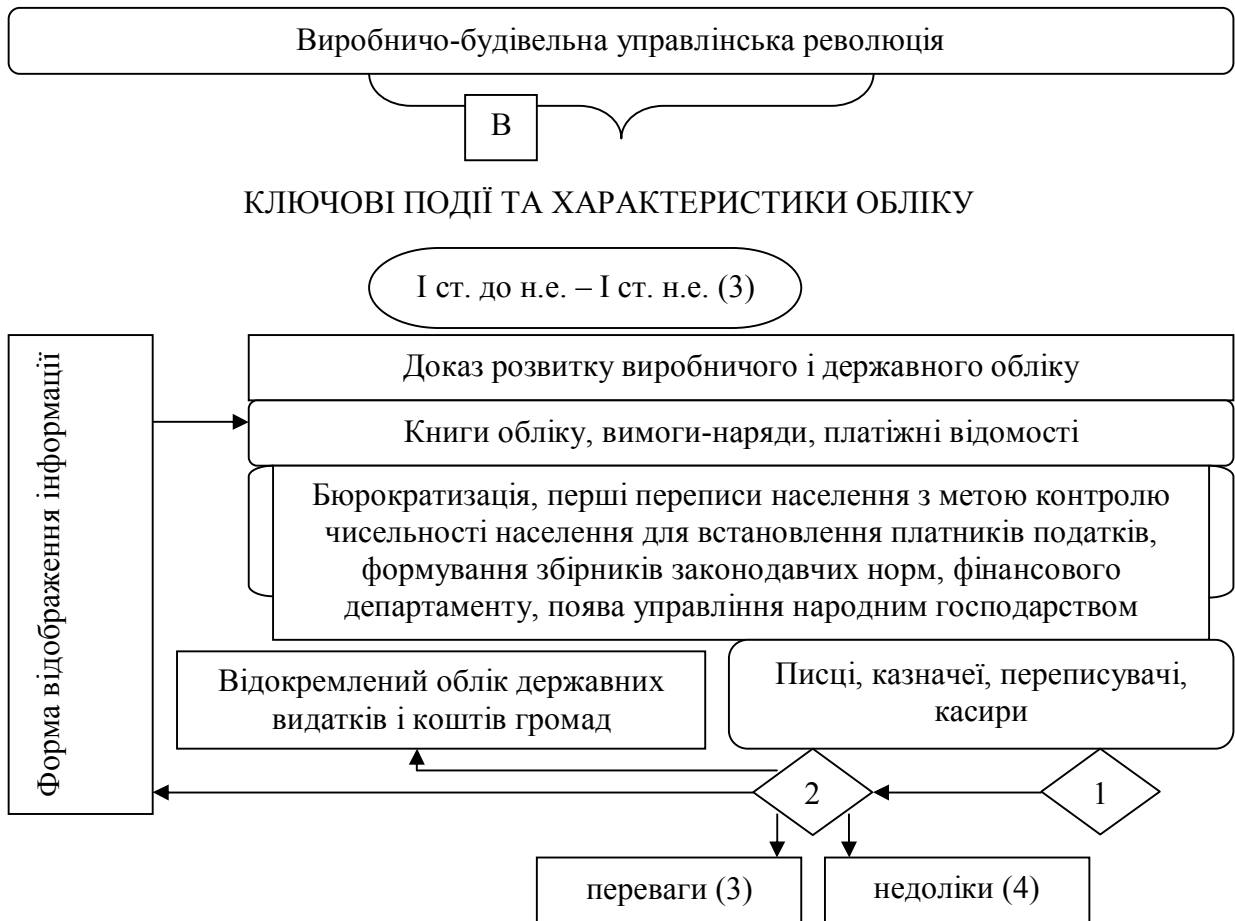


Рис. 1.5. Характерні риси обліку періоду четвертої управлінської революції

Примітки: В – організаційно-оптимізаційний етап розвитку обліку (перехід до розмежованого обліку державних видатків і коштів громад); 1 – централізація управління державними видатками, формування засад персональної відповідальності за сплату податків (бюрократизація, перші переписи населення з метою контролю чисельності для встановлення платників податків, формування фінансових департаментів), поява казначеїв і касирів, формування управління народним господарством; 2 – ведення відокремленого обліку державних видатків і коштів громад (ведення книг обліку, вимог-нарядів, платіжних відомостей); 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 облікові книги, що мають самостійну соціально-економічну силу; 4 – відокремлення системи управління від осіб, що здійснювали облік і поява найманих управляючих, відповідальних за сплату податків, примітивізм підходів до облікового забезпечення оптимізації діяльності (в т.ч. соціальної та виробничої), низький рівень взаємозв'язку між державними доходами й коштами громад.

Державна увага у цей час приділялася збору податків і розподілу зібраних ресурсів для суспільних потреб. Поява казначеїв вказує на трансформацію управлінської системи, сутність якої полягає в покладенні обов'язків зі збору та розподілу державних коштів на відповідальних осіб

виконавчого рівня. У цьому контексті облік почав відгравати регулюючу роль. Історичний проміжок часу I-III ст. вирізняється появою Римського права, мандрівних писців (прототип найманих обліковців), а також розвитком казначейської справи (на теренах Англії). На цей часовий проміжок припадає зародження грошових відносин (в т.ч. використання різних предметів для їх забезпечення – хутра звірів, металеві сокири 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 теренах нашої держави використовувалися емісії грецьких колоній, монетна продукція стародавнього Риму, арабські дірхеми тощо. У системі обліку поява грошей призвела до розвитку відображення еквівалентів обміну, тобто до використання вартісних вимірників. У IV-XVIII ст.ст. ведеться проста бухгалтерія, існують вимоги щодо цільового використання коштів, застосовуються прибутково-видаткові книги, звіти, Журнал-головна, баланс та інша бухгалтерська документація. На цей період припадає п'ята управлінська революція, яка отримала назву географічної (як результат географічних відкриттів XV-XVII ст.ст.). Її вплив на систему обліку проявився у вигляді поширення досвіду обліку з одних країн в інші, спробами узгодження порядку відображення обмінних операцій в обліку.

Шоста управлінська революція, яка отримала назву “революція-лікнеп”, припадає на XVI-XVII ст.ст. Ключовою подією у ній стала поява першого друкарського верстата. Завдяки цьому винаходу досягнуто значного прогресу у здійсненні облікових записів, оскільки незмінну частину документів почали друкувати, а змінну – вписувати від руки, чим започатковано засади уніфікації облікових документів. Суттєвий вплив на систему управління державними фінансами мала промислова революція (XVII-XIX ст.ст.). Після неї управління перетворюється в окрему галузь знань, розвиваються його методи, поширюється досвід і вміння управляти.

Саме вона стала причиною сьомої управлінської революції (індустріальної (XVII-XVIII ст.ст.)), яка призвела до розвитку системи обліку, орієнтованої на оптимізацію використання ресурсів. У цьому контексті швидкий прогрес в розвитку методології обліку простежується в країнах з ринковою економікою. Варто підкреслити, що акцент переміщається в теоретичну площину, з'являються численні наукові публікації, розвиваються нові економічні теорії, які в подальшому завдяки впливу на ефективність діяльності активно використовуються на практиці. Виникають об'єктивні підстави для розмежування методології обліку як науки та практичної діяльності.

Поєднання теорії та практики дозволяє підняти систему обліку на якісно вищий рівень. Водночас, активізуються дискусії щодо правомірності обґрунтування розвитку й розширення функцій обліку. Простим способом вирішення дискусійних питань є врахування об'єктивних процесів, які відбуваються: запровадження в практику обліку методів і прийомів, які значно розширюють його можливості, в тому числі щодо підвищення ефективності діяльності не тільки на рівні окремого суб'єкта господарювання, а й суспільства в цілому; активізація використання облікової інформації з метою прогнозування.

Восьма управлінська революція (науково-технічна (кінець XIX – початок XX ст.)) призвела до формування управління на науковій основі, що, в свою чергу, дало поштовх до активізації наукових досліджень в галузі обліку. У зв'язку з цим, на XIX ст. припадає розвиток методології обліку, в тому числі в бюджетних установах. Результатом є розвиток форм обліку та удосконалення порядку його ведення, в тому числі в установах, які утримувалися за рахунок держави. У цей час виникають облікові школи, розвивається наука про бухгалтерський облік, акцентується увага на удосконаленні його теорії (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Характерні риси обліку періоду п'ятої, шостої, сьомої та восьмої управлінських революцій

Примітки: Г – етап розвитку обліку як професійної діяльності; Д – етап розвитку методології та форм обліку (XIX ст.); 1 – період деталізації обліку, ведення обліку до II ст. за допомогою буквених записів, поява маркування, арабських цифр, бірочний облік, поява 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 – через урахування інфляції (при переоцінці цінностей); 4 – управління спрямовувалося на майно та кошти, виникли передумови розвитку операцій позики; 5 – узгодження усіх господарських операцій з відповідним документальним дозволом; 6 – лінійні записи, можливість, зародження шахової форми обліку, яка забезпечувала кращий контроль засобів і грошових коштів, поява мандрівних писців, які за відповідну плату складали звіти, зародження принципу точності, посилення контролю, 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 вимагає незалежного контролю, оскільки звіти дозволялося складати запрошеним рахівникам, котрі в силу періодичності виконання облікових функцій та відсутності комплексного й суцільного підходу могли допускати помилки; 9 – поява інституту контролерів-аудиторів і засад здійснення аудиторської (контрольної) діяльності спеціальними особами; 10 – подвійний запис (після XIII ст.), цільове спрямування коштів, дзеркальне відображення фактів господарського життя, розмежування синтетичних і аналітичних рахунків, вартісна основа відображення об'єктів, яка дала змогу здійснення їхнього порівняння; 11 – облік не зведений в одну систему, ведеться в різних облікових одиницях, що не дозволяє порівнювати 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 науки бухгалтерський облік.

Подальший історичний розвиток обліку пов'язаний з необхідністю та розширенням можливостей застосування оптимізаційно-аналітичних методів і способів. Глобалізаційні процеси у світовій економіці, орієнтація національної системи обліку на дотримання засад, сформованих міжнародними стандартами обліку, обмеженість фінансового та матеріально-технічного забезпечення, а також суцільна інформатизація, притаманна сучасній системі комунікацій, дає змогу оперативно управляти використанням ресурсів. Результатом дев'ятої управлінської революції

(бюрократичної (кінець XIX – початок XX ст.)) стало посилення ієрархічної структури управління, що призвело до централізації обліку, посилення його регламентації та підпорядкування інтересам держави.

Облік спрямований на задоволення запитів вищих органів і здійснення контролю за використанням державних коштів і майна. Відбувається посилення орієнтації обліку на досягнення ефективного використання майна та коштів. Одночасно з розширеним використанням облікової інформації для здійснення оцінки ефективності та прогнозних економічних розрахунків закріплюється суворе дотримання норм, в тому числі щодо документального забезпечення, здійснення обчислень і контролю за витрачанням ресурсів на мікрорівні. Нормування стає однією з основних характеристик об'єктів обліку.

В результаті розвитку технічних засобів відбувається поступова автоматизація обліку, а прагнення до його уніфікації й створення її основ через затвердження єдиних форм бухгалтерської документації для різних суб'єктів діяльності забезпечує зведення даних за галузями та на рівні країни в цілому. Плановість, характерна для економіки соціалістичного типу, мала на облік визначальний вплив. Взаємозв'язок між плановими й фактичними показниками дозволяв вирішувати питання контролю, оскільки планові завдання виступали нормою, яка повинна була бути досягнута.

Відповідно до цього, для XIX ст. характерна активізація наукових досліджень в галузі обліку, а також розвиток бухгалтерських наукових шкіл, в тому числі орієнтованих на розвиток засад нормативного методу обліку. Поряд з цим, мета ведення обліку залишалась незмінною й полягала у формуванні інформації та поданні звітності вищим органам. На період кінця XX – початку XXI ст. (рис. 1.7) припадає десята управлінська революція (інформаційна), яка започаткувала використання експертних систем, віртуальних організацій, широке використання електронних комунікацій, появу нових організаційних форм і технологій управління.

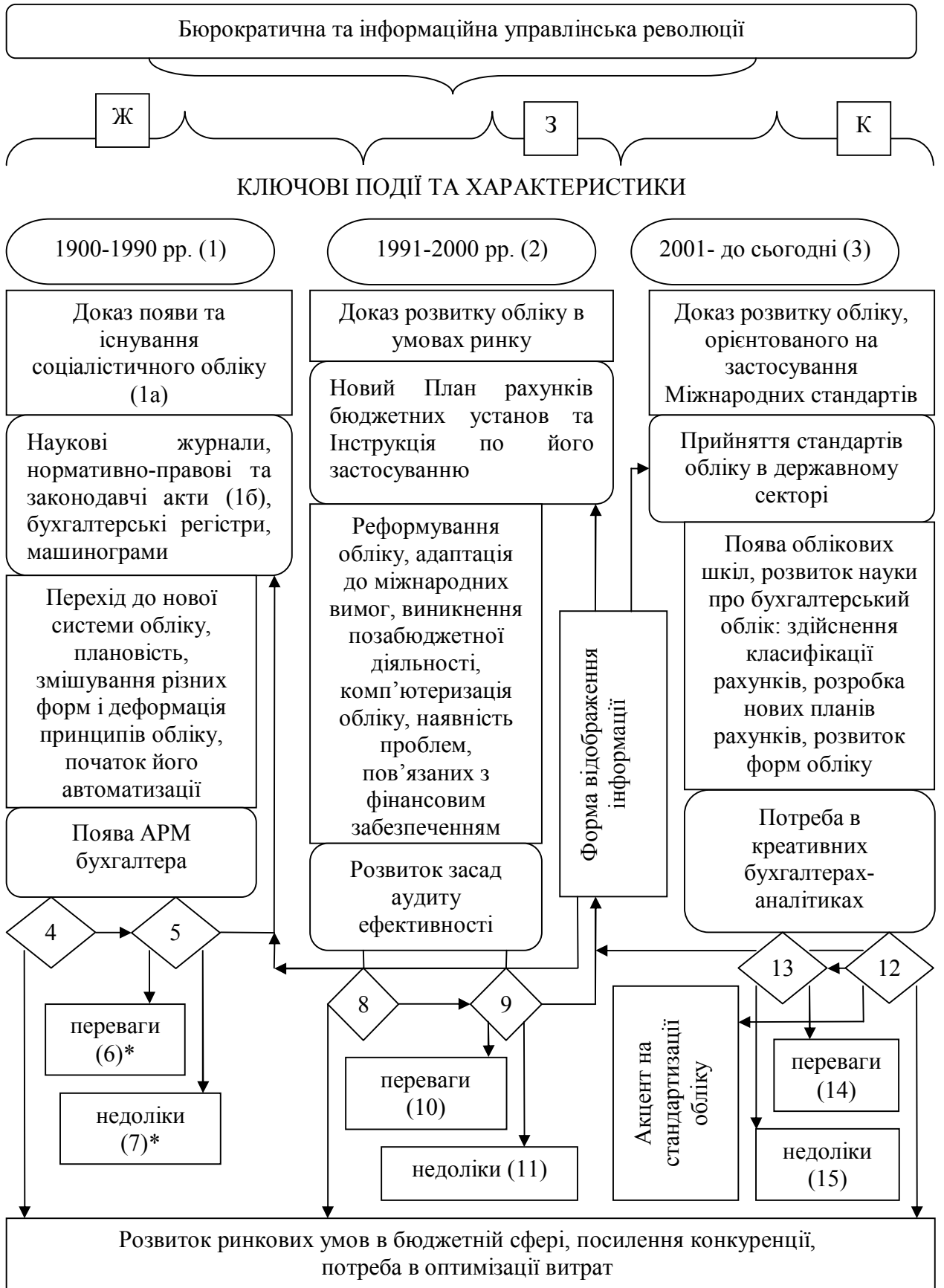


Рис. 1.7. Характерні риси обліку періоду дев'ятої та десятої управлінських революцій

Примітки: Ж – методологічний етап розвитку обліку з посиленням бюрократизації; З – науковий етап розвитку обліку; К – етап стандартизації, уніфікації та клауд-комп’ютеризації обліку; * – детально переваги та недоліки визначені в додатку А; 1 – усі суб’єкти функціонують на засадах державної, колективної та комунальної власності; 1а – основні риси охарактеризовані в тексті дослідження; 1б – “Інструкція з рахівництва і звітності для урядових адміністративних установ” (1923 р.), “Інструкція з ведення обліку за простою схемою” (1927 р.), “Інструкція про бухгалтерський облік за простою системою в установах, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР” (1932 р.), “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 р.), “Положення про бухгалтерську звітність і баланси в установах і організаціях, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР” (1955 р.), “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” (1999 р.), “Методичні вказівки з бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ” (1958 р.) та ін.; 2 – період організації обліку незалежної України; 3 – розвиток ринкових засад в діяльності бюджетних установ; 4 – централізація управління, поява 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; 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 (виключення складають малі бюджетні установи); 10 – План рахунків 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 “Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59” від 07.11.2012 р. № 1022, 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 менше 5 років та досвід роботи на керівних посадах не менше ніж 3 роки – за умови, що цій бюджетній установі підпорядковані інші бюджетні установи; стаж роботи за фахом не менше ніж 3 років та досвід роботи на керівних посадах не менше 2 років – за умови, що цій бюджетній установі не підпорядковані інші бюджетні установи. У разі якщо в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба, наймають спеціаліста, який повинен відповідати таким вимогам: вища освіта (магістр, спеціаліст) і стаж роботи за фахом не менше 3 років; освіта бакалавр або молодший спеціаліст та стаж роботи за фахом не менше 5 років; 14 – наближення обліку до міжнародних вимог, розвиток досліджень і запровадження практики національних стандартів обліку (в основу яких покладені основоположні принципи та засади міжнародних), початок застосування принципу нарахування, формування засад калькулювання послуг; 15 – відсутність єдиного підходу до калькулювання платних послуг, непристосованість обліку до ринкових умов (система не надає можливості обирати альтернативні варіанти діяльності та покращення її результатів).

В свою чергу, відбулися кардинальні зміни в організації обліку – виникла комп'ютерна форма його ведення, а досягнення математичних наук, теорії й практики інформатики дозволили значно розширити коло завдань, які може виконувати облік. Окрім того, у XXI ст. виникли об'єктивні передумови для активізації застосування засобів оптимізації діяльності. Актуалізація такого напрямку завдань обліку пов'язана з посиленням конкуренції у бюджетній сфері та подальшою системною трансформацією управління суб'єктами, що функціонують за рахунок бюджетних коштів. Остання вже пов'язується не з черговою управлінською революцією, а з реформуванням галузей бюджетної сфери, якісними змінами форм, рівнів і способів надання послуг бюджетними установами, особливо в галузі вищої освіти (у зв'язку з запровадженням Болонської Конвенції) та охорони здоров'я (через запровадження трьох рівнів надання медичної допомоги: первинної, вторинної та третинної). У цьому контексті суттєвий вплив на загальні засади обліку мав також перехід бюджетних установ на казначейське обслуговування (рис. 1.8).

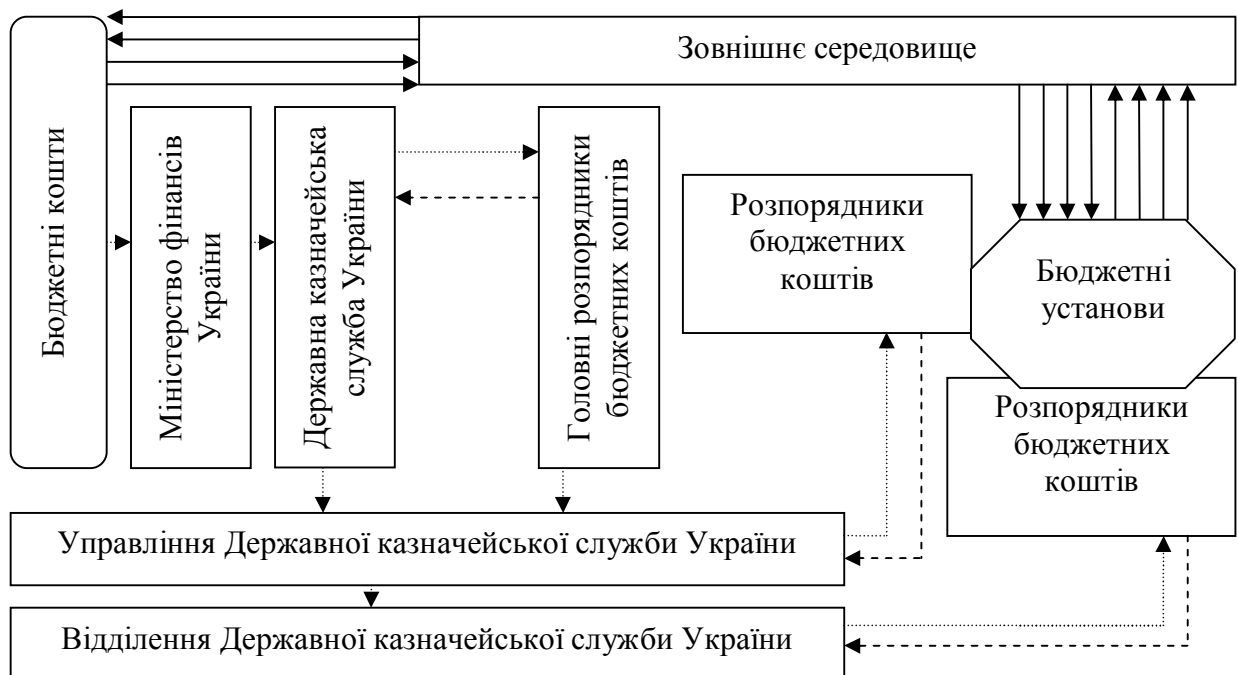


Рис. 1.8. Міжструктурні взаємозв'язки, пов'язані з організацією діяльності бюджетних установ

На рис. 1.8 стрілками із суцільними лініями зображено взаємовплив між собою 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. Можна стверджувати, що він проявляється 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, призводить до зниження рівня розвитку інших галузей національної економіки.

Замкнутість структурного ланцюга свідчить про необхідність пошуку оптимізаційних важелів всередині його ланок. Причому порядок формування й затвердження документації, пов'язаної з розподілом і використанням бюджетних коштів (на рисунку ці взаємозв'язки зображені переривчастими лініями), як і система їх обліку вказують на такі важелі, як удосконалення планування показників (при формуванні кошторису) та оптимізація документопотоків, які дозволять досягти більш раціональної організації та підвищення ефективності використання бюджетних коштів. В умовах їх хронічного дефіциту це особливо актуально.

Зовнішній прояв системної трансформації управління позначився на джерелах фінансового забезпечення надання послуг, організації облікового відображення операцій, пов'язаних з витрачанням бюджетних коштів, рівні автономності суб'єктів бюджетної сфери тощо. Проте, виключний вплив на характеристики обліку в сучасних умовах має той факт, що бюджетні установи за наявного дефіциту фінансового забезпечення шукають шляхи використання обліку як інструменту оптимізації використання ресурсів. Залежно від цього формуються нові вимоги до організаційної структури управління бюджетними установами, змінюються методи впливу на суб'єкти

керування, а також комунікативні взаємозв'язки й форми представлення управлінських рішень. Відповідним чином має бути організована й інформаційна база управління.

Об'єктивні передумови її удосконалення полягають в тому, що наприкінці XX і на початку XXI ст. значного розвитку набули такі науки, як математичне моделювання, інформатика, математика, методи яких можуть ефективно використовуватися при підготовці даних для потреб управління. Наразі більшість бюджетних установ не займаються вирішенням власних проблем (в тому числі пов'язаних з недостатністю їх фінансового забезпечення) на основі всебічного застосування наукових підходів, пов'язаних з використанням обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю. Труднощі використання інноваційних важелів підвищення ефективності функціонування бюджетних установ пов'язані зі специфікою їхнього підпорядкування та суворою регламентацією усіх операцій, які відбуваються в процесі діяльності з боку контролюючих фінансових органів і органів Державної казначейської служби. Попри це, у випадку правильного використання математичних методів і способів в обліковій практиці для обґрунтування альтернативних напрямів діяльності та вироблення заходів, прямих на підвищення ефективності використання усіх видів ресурсів можна досягти зростання ефективності та результативності суб'єктів діяльності, що фінансуються з бюджету. Слід наголосити на тому, що результати розгляду генезису обліку як необхідна умова розробки удосконаленої його концепції, яка включає вирішення проблем теорії, організації та методології вказують на доцільність акцентування уваги на врахуванні трансформації вимог управління і досягнень суміжних наук.

Проведені дослідження свідчать, що етапи розвитку бухгалтерського обліку пов'язані з трансформацією системи управління суб'єктами діяльності, яка змінює його завдання та принципи. На цій основі виокремлено 7 етапів історичного розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах (рис. 1.9).

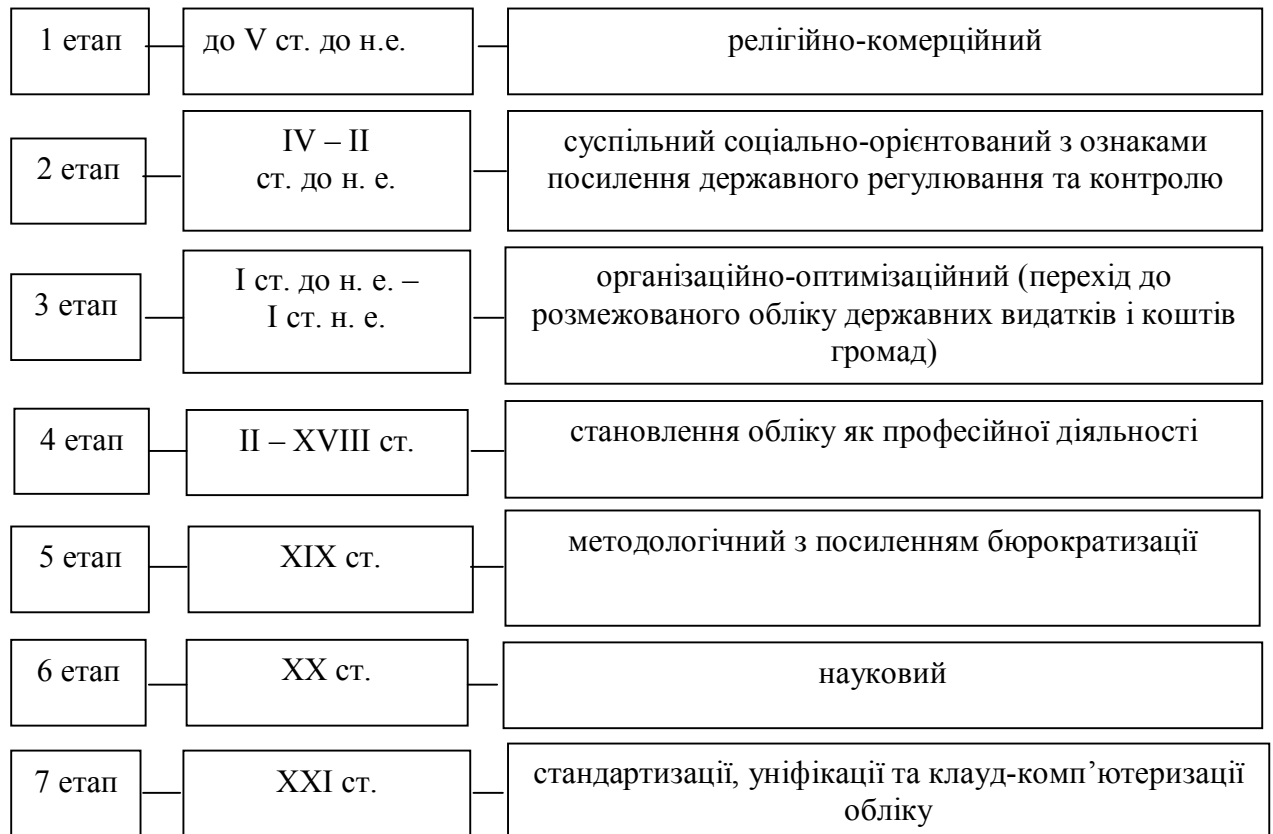


Рис. 1.9. Розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку в сфері суспільних коштів за ознакою впливу запитів системи управління

Кожному з виокремлених етапів притаманні свої власні особливості, які проявляються у формі подання інформації, підходах до групування, порядку представлення зацікавленим користувачам, а також повноваженнях суб'єктів обліку та їх найменуваннях (рис. 1.10).

Поступова видозміна структури управління від індивідуальної (в натуральних господарствах) до лінійної (в общинах) та функціональної (в період народовладдя), а після цього до лінійно-функціональної (за царських часів) безумовно впливала на склад і форму подання облікових даних. Це позначилося не лише на формі її представлення (від простої (надходження-витрати) до зведення даних за групами, узагальнення для планування), а й ієрархії подання. З горизонтальної площини облікові показники перейшли на формування за вертикаллю.



Рис. 1.10. Особливості обліку суспільних коштів на різних етапах розвитку*

Примітка: * перехід до терміну “облік в бюджетних установах” слід віднести до I ст. н.е., зокрема після прийняття Уставу князя Володимира та визначення ним повноважень казначей.

На різних рівнях управління вони відігравали іншу роль. На нижчому – як інформація про наявність майна, на вищих – як джерело контролю за його використанням. Суцільний облік за різними рівнями давав узагальнену

картину, виходячи з якої можна було оптимізувати резерви, визначити напрями використання ресурсів, а також встановити, наскільки раціонально здійснюється їх кругообіг.

В останні десятиліття структурні зміни в управлінні бюджетними установами пов'язані не лише з виникненням нових складових, зокрема органів Державної казначейської служби, а й поступовим переходом до демонополізації управління. Професійне самоврядування, яке планується імплементувати в різних галузях, зокрема сфері вищої освіти та охорони здоров'я, одночасно має передбачати потужний державний контроль. З цією метою облік як інформаційне джерело має відповідати критеріям системності, інтегрованості та уніфікованості.

Уніфікація обліку в наш час здійснюється на засадах запровадження вимог міжнародних стандартів. Затвердження на їх основі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі спрямоване не лише на уніфікацію підходів до ведення обліку, а й передбачає зміну філософії управління бюджетними коштами. Особливу роль в цьому контексті відіграє затверджений План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений на засадах гармонізації з бюджетною класифікацією видатків.

Акцент на побудові чіткої вертикалі щодо відображення на рахунках обліку бюджетних коштів вказує на прагнення до посилення контролю за їх формуванням і використанням. З позиції демонополізації управління галузями державного сектору такий підхід з боку держави цілком логічний. Таким чином, здійснена періодизація розвитку обліку за ознакою впливу запитів системи управління вказує на тісний взаємозв'язок зміни характеристик обліку залежно від трансформаційних змін управлінських структур. З цього випливає висновок щодо доцільності врахування системної трансформації управління бюджетними установами при розробці засад модернізації обліку.

Незаперечною і обґрунтованою є деталізація встановлених етапів, запропонована низкою науковців [10; 71; 203; 259; 268; 396], а також обґрунтування інших ознак розмежування. Сформована періодизація розкриває взаємозв'язок розвитку обліку на кожному з етапів не лише із системними змінами в управлінні, а й з розвитком математики та інформатики. Виявлені тенденції у застосуванні досягнень математики та обчислювальної техніки дозволили визначити особливості облікового відображення об'єктів з відповідними можливостями групування даних, основою якого є метод абстрагування в математиці та засади відновлення даних у результаті застосування аксіоматичних і дедуктивних математичних тверджень.

Починаючи з ХІХ ст., у систему бухгалтерського обліку та діяльність бюджетних установ почали впроваджуватися елементи математичного аналізу, теорії ймовірностей, економіко-математичного моделювання, що відповідає періоду змінних величин у математиці. Поява ЕОМ забезпечила швидке опрацювання даних і формування нових носіїв інформації, що уможливило прискорення інформаційного пошуку та класифікації облікових записів. Процес виявлення інновацій у системі обліку бюджетних установ доцільно пов'язати з тим, що перший (А), другий (Б), третій (В) та четвертий (Г) етапи (згідно з розмежуванням) характеризується використанням цілих чисел, що відповідає періоду зародження математики як самостійної дисципліни. П'ятий етап (Д) 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 етап (Ж) вирізняється застосуванням у системі бухгалтерського обліку та діяльності бюджетних установ елементів математичного аналізу, теорії ймовірностей, що відповідає періоду змінних величин у математиці. Сьомий етап (З) – це відновлення використання аналітичних методів у обліковій практиці бюджетних установ (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Етапи розвитку системи обліку бюджетних установ і їх 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. 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.ст.		Алгоритми додавання, множення, рішення рівнянь
X-XIX ст.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 ЕОМ). 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 року – глобалізація інформаційних процесів (корпоративні інформаційні системи, електронні платіжні системи)*

Узагальнено автором на основі [11; 120; 415]

Примітка: * деталізовано в додатку Б

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.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, формуються засади оцінки в бухгалтерському обліку, а також калькуляція та бюджетування. В

цілому 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 задля більшої адаптації до потреб управління.

Виявлені тенденції у застосуванні досягнень математики та обчислювальної техніки дозволили визначити особливості облікового відображення об'єктів з відповідними можливостями групування даних, основою якого є метод абстрагування в математиці та засади відновлення даних у результаті застосування аксіоматичних і дедуктивних математичних тверджень. Використання цього висновку для обґрунтування подальших напрямів удосконалення обліку служить однією з основних концепцій здійснення дослідження.

Починаючи з XIX ст., у систему бухгалтерського обліку та діяльність бюджетних установ почали впроваджуватися елементи математичного аналізу, теорії ймовірностей, економіко-математичного моделювання, що відповідає періоду змінних величин у математиці. Поява ЕОМ забезпечила швидке опрацювання даних і формування нових носіїв інформації, що уможливило прискорення інформаційного пошуку та класифікації облікових записів. В результаті було досягнуто скорочення витрат часу облікових працівників на опрацювання облікових даних і можливості його використання для потреб підвищення якості представлення інформації, що готувалася за управлінськими запитами.

Таким чином, посилення інформаційної складової через широке застосування в системі бухгалтерського обліку досягнень цифрових гуманітарних наук та імплементацію численних технічних інновацій вирішить низку проблем, пов'язаних із забезпеченням підвищення ефективності діяльності бюджетних установ.

Характеристики обліку, встановлені в результаті аналізу історичних, а також економічних зарубіжних і вітчизняних джерел, вказують на наявність тісного взаємозв'язку між ним та системними змінами, що відбувалися в управлінні. Процес видозміни інформаційної системи управління, яким є облік, – досить складний, однак прогресивний, оскільки вказує на перехід від традиціоналізму до раціоналізму, який має зважене економічне підґрунтя. Слід зазначити, що зміни відбуваються за різними напрямками (починаючи від організаційних засад і закінчуючи методологічними та соціальними), які об'єднані в певну цілісність та спрямовані на зміну характеристик обліку. Головним критерієм є підвищення ефективності останнього, а мета полягає у здійсненні модернізації задля досягнення підвищення його якості, інтегрованості, інформативності, дієвості, доступності, відкритості та аналітичності.

Загалом слід наголосити на тому, що формування науково обґрунтованих положень щодо розвитку й удосконалення теоретико-методологічних, організаційних і прикладних практичних засад модернізації інформаційної системи управління, основою якої є облік і контроль, сприяють підвищенню ефективності діяльності бюджетних установ і досягненню глобального економічного ефекту (рис. 1.11).

Причому останній характеризується мультплікативністю, оскільки неявні позитивні зрушення мають не менш суттєве значення, ніж явні. До них, зокрема, слід віднести: зростання іміджу держави на міжнародному рівні завдяки її позиціонуванню як відкритого суб'єкта через формування уніфікованої інформаційної системи обліку на основі вимог міжнародних стандартів; підвищення якості послуг бюджетних установ, яке дає змогу досягати кращого рівня освіти, науки, медицини, адміністративного управління та інших галузей бюджетної сфери, що, в свою чергу, призводить до підвищення рівня людського розвитку; посилення довіри до суб'єктів

бюджетної сфери й зростання їх іміджу та конкурентоздатності; економії природних ресурсів у глобальному масштабі через раціоналізацію їх використання на мікрорівні та ряд інших позитивних наслідків.

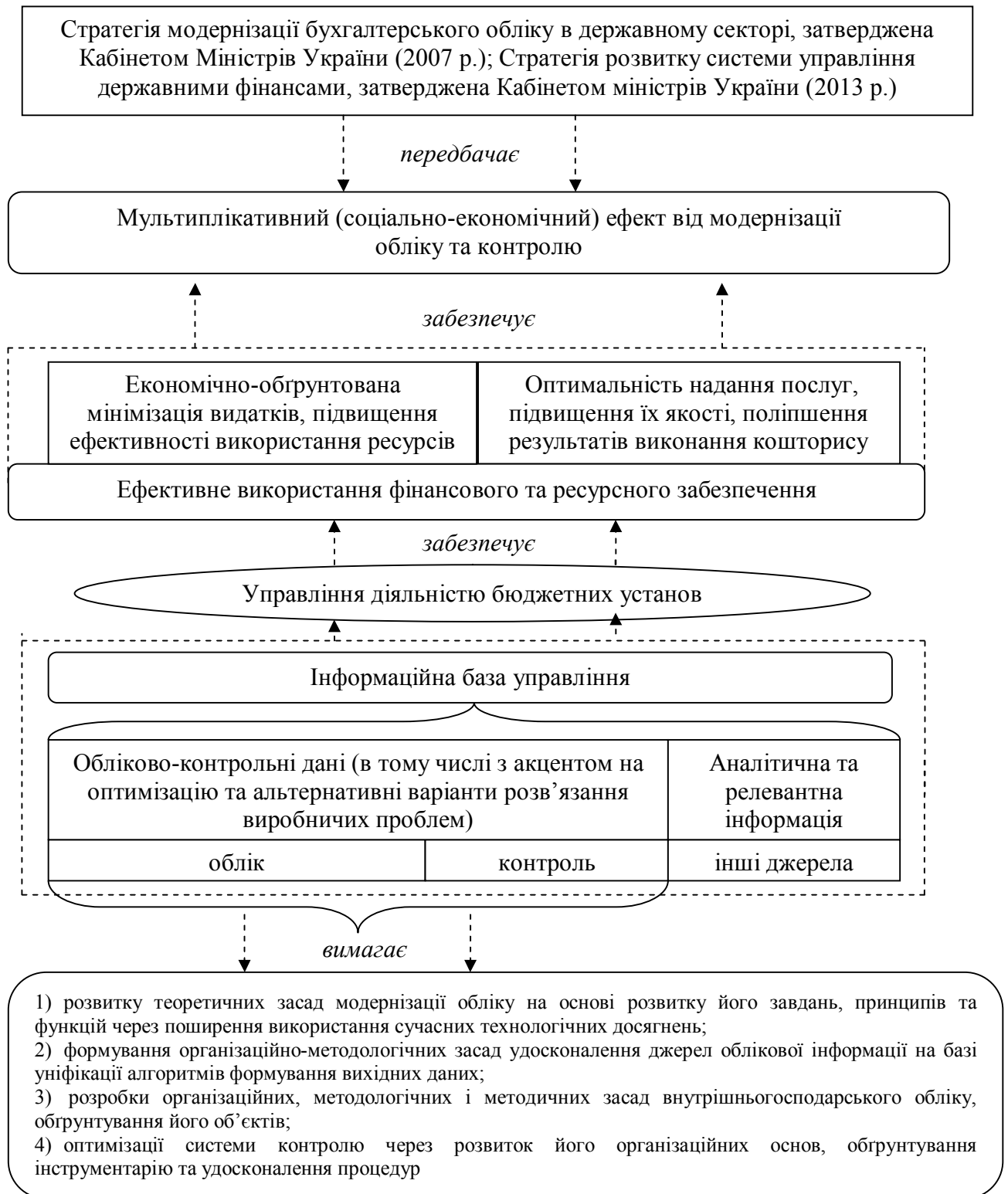


Рис. 1.11. Забезпечення реалізації мультиплікативного (соціально-економічного) ефекту модернізації обліку та контролю в бюджетних установах

Сформовані за результатами дослідження науково обґрунтовані основи розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку й контролю в бюджетних установах як інформаційної основи управління їх діяльністю спрямовані на забезпечення реалізації державної Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі за рахунок досягнення можливості вибору альтернативних варіантів оптимальних рішень для досліджуваних установ, в тому числі оптимізації витрат в умовах дефіциту ресурсів (в тому числі на основі використання сучасних комп'ютерних технологій).

Таким чином, удосконалення методологічних, організаційних і методичних засад, в тому числі з урахуванням специфіки технологічних досягнень, важлива прикладна задача наукових пошуків. Діалектична послідовність системної трансформації управління, яка відбулася в результаті управлінських революцій та призвела до зміни структури управління державним майном і коштами, вказує на процес удосконалення обліку та досягнення економії бюджетних коштів, що в умовах їх дефіциту особливо актуально.

Акцент на такому векторному спрямуванні обліку дозволяє стверджувати, що в процесі еволюції його суспільна роль змінюється і від кількісних параметрів поступово переходить у площину якісних підходів. Перехід кількісних змін у якісні в бухгалтерському обліку передбачає вищий рівень адаптованості облікових даних до управлінських запитів, зручність формату подання, оперативність формування та точність. Слід підкреслити, що нові якісні зміни супроводжуються появою відповідних нових кількісних параметрів, що, у свою чергу, вказує не просто на удосконалення обліку, а більше відповідає терміну “модернізація”, що є значно ширшим поняттям.

1.3. Сучасні інформаційні технології як чинник модернізації обліку в бюджетних установах

Незважаючи на значне поширення модернізаційних процесів, які відбуваються в результаті різних чинників, з-поміж яких системна трансформація управління та його вимоги до інформаційної бази є ключовими, однозначне визначення категорії “модернізація обліку”, “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 рр. Розробка й затвердження цього документа пов’язувалася з потребою удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (додаток В) [216].

Проте реалізація напрямів модернізації бухгалтерського обліку на практиці засвідчила більш глибокий зміст передбачених Стратегією заходів й потребу в науковому дослідженні питань, що за своєю сутністю виходять за межі простого удосконалення обліку й звітності. Зокрема, удосконалення бухгалтерського обліку та звітності, засади яких з точки зору модернізації успішно втілюються відповідно до встановлених для цього строків, призвели до затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що відповідають міжнародним, а також вирішення ряду методологічних і організаційних питань. Ці розробки відповідають сучасній управлінській концепції, яка передбачає не лише посилення контролю за формуванням і використанням бюджетних коштів, а й надають можливість впливати на ефективність здійснення діяльності через максимальну реалізацію інструментарію менеджменту. Таким чином, попри те, що у Стратегії модернізації бухгалтерського обліку визначення категорії модернізації не надається, його зміст і сутність зрозумілі з напрямів, які вона

передбачає. У широкому розумінні, під модернізацією розуміють розвиток теорії та практики обліку й звітності (в т.ч. фінансової та про виконання бюджетів) на засадах врахування міжнародних вимог і досягнень сучасних комп'ютерних інформаційних технологій, створення уніфікованої інформаційної системи для обміну інформацією та здійснення контролю на різних рівнях управління суб'єктами державного сектору. Таким чином, сутнісний зміст модернізації в цілому, враховуючи заплановані заходи та їх результати, виходить за межі власне бухгалтерського обліку і більше відповідає терміну “інформаційна” або “інформаційно-аналітична система обліку”, а акцент на потребі формування комплексних баз даних виокремлює одну з проблем, яка має бути вирішена для досягнення успішної реалізації мети Стратегії модернізації – удосконалення обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів [216] (рис. 1.12).



Рис. 1.12. Складові модернізації обліку в бюджетних установах, обумовлені напрямами, визначеними Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі

Сформовано на основі [216]

Удосконалення бухгалтерського обліку передбачає розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат, розробку та запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією [216]. Реалізація даного напрямку в частині розробки НП(С)БО ДС успішно здійснюється відповідно до затвердженого плану. Однак основним недоліком затверджених стандартів є упущення національних особливостей та ментальності, а також відсутність в окремих стандартах загальних визначень.

Крім того, стандарти повинні бути належним чином узгоджені з нормативними документами вищого порядку, зокрема Бюджетним кодексом України. Без такого узгодження їх застосування практично неможливе. Недостатньо розробленим залишається питання розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку. Досить чітко вони визначені щодо головних бухгалтерів бюджетних установ і органів Державної казначейської служби. Проте оцінка виробленого підходу свідчить про недостатню обґрунтованість покладення на останніх повноважень з обліку доходів бюджету. Правомірніше було б віднести до їх компетенції зведення даних про виконання бюджету та контроль за його виконанням. Акцент слід робити саме на контролі, оскільки ці органи мають усі важелі для його здійснення, окрім застосування штрафних санкцій.

Другий напрям модернізації передбачає удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом: удосконалення методології складання звітних форм та їх удосконалення; розробку та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складання та консолідації

фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій [216].

Сутність та складові третього напрямку модернізації стосуються створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи, а саме передбачають: модернізацію фінансово-бухгалтерських служб; казначейське обслуговування усіх суб'єктів; адаптацію бюджетної системи до нових методологічних принципів на засадах програмно-цільового методу; посилення казначейського контролю; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів; уніфікацію програмного забезпечення з метою створення єдиної інформаційної системи [216].

Логічним та обґрунтованим є висновок про те, що основою реалізації третього напрямку модернізації обліку в державному секторі є використання сучасних інформаційно-технологічних досягнень. Проте, справедливо зауважити, що й перші також тісно пов'язані з комп'ютеризацією. Попри те, що основні положення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі знайшли своє втілення, незавершеним є, власне, процес формування уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. У сучасному розумінні її формування базується на комп'ютеризації облікових процедур і застосуванні комп'ютерної форми обліку.

Акцент на широкому використанні сучасних технічних засобів при організації обліку вимагає деталізації даного напрямку модернізації, уточнення сутності та формулювання означення процесу модернізації з цієї позиції. Варто визнати, що вона не є новою, адже ще у 80-ті роки ХХ ст. вчені В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, досліджуючи проблеми обліку в умовах автоматизованих систем управління, дійшли до висновку, що необхідно створювати адаптивні інваріантні моделі, здатні приймати форму різних систем бухгалтерського обліку відповідно до специфікації конкретних

параметрів й характеризуватися системністю та стрункістю інформації, яка ними формуватиметься [201, с. 37, 73].

Враховуючи характеристики обліку, визначені Стратегією його модернізації в контексті формування єдиної уніфікованої інформаційної системи, доцільно розглядати як розвиток теорії формалізації системних характеристик об'єктів обліку побудову системи їх моделей, розширення можливостей вдосконалення процесів опрацювання об'єктно-орієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків з допомогою комп'ютерних систем. Таке позиціонування не суперечить напрямам модернізації бухгалтерського обліку, а лише підкреслює спрямованість на формування єдиної організаційної та інформаційної бази управління бюджетними коштами та дає змогу здійснювати наукові обґрунтування модернізації в руслі сучасних технологічних досягнень.

Різносторонність модернізації визначає значну кількість чинників, які впливають на неї. Розглядаючи ці проблемні питання, В.М. Метелиця стверджує, що передумовами здійснення процесу модернізації є чотири основні фактори еволюції, встановлені міжнародною практикою: ефективне управління, прозоре управління, поява інформаційних технологій та розповсюдження міжнародних стандартів [174]. Тобто автор серед інших чинників акцентує увагу на технічній складовій модернізації, що в умовах інформатизації суспільства дійсно актуально.

Обрання за основу постулатів, відповідно до яких модернізація розглядається з точки зору трансформації системи технічного оснащення та організації праці, безумовно, стосується лише однієї її сторони. Проте вона достатньо складна й на сьогоднішній день мало досліджена. Наукове вирішення цієї проблеми повинно розглядатися щонайменше з двох позицій. По-перше, з позиції комплексності та уніфікації облікових показників від низового (бюджетні установи) до вищого (відомство, галузь) рівня. По-друге, з точки зору можливостей підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

На важливості другої позиції в останні роки роблять акцент прихильники модернізації, які справедливо 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 [416].

Таким чином, розгляд чинників модернізації обліку передбачає, в першу чергу, їх позиціонування у площині внутрішніх систем (суб'єкта діяльності, окремої галузі, яка належить до державного сектора, національної економіки в цілому). Поряд з цим, не варто ігнорувати того впливу, які має світове господарство, процеси глобалізації, а також розвиток інформаційного суспільства, зокрема технологічні досягнення в галузі опрацювання економічної інформації. Відповідно до цього усі чинники модернізації слід розподілити за такими ознаками: за змістом і сутністю (зовнішні та внутрішні), за проявом (явні та неявні), за характером впливу (позитивні та негативні) (рис. 1.13).

Рекомендована класифікація (рис. 1.13) завдяки включенню до переліку чинників модернізації не позиціонованих складових отримує характеристику гнучкості та здатності до розвитку. Її використання з дослідницькою метою дозволить розмежувати й деталізувати напрями наукових досліджень проблем модернізації обліку в бюджетних установах, що значно спростить формування теоретичних засад його приведення у відповідність до вимог затвердженої державної Стратегії.

Зокрема, з точки зору економічних чинників, акцент в умовах хронічного недофінансування бюджетних установ, слід робити на ефективності використання фінансового та ресурсного забезпечення, оскільки організація руху, опрацювання та зберігання інформації як основні

атрибути системи обліку завжди розглядалися з точки зору доцільності, корисності та економічності. В поєднанні з використанням сучасних технічних можливостей такий напрям наукових досліджень слід визнати одним з найбільш актуальних.

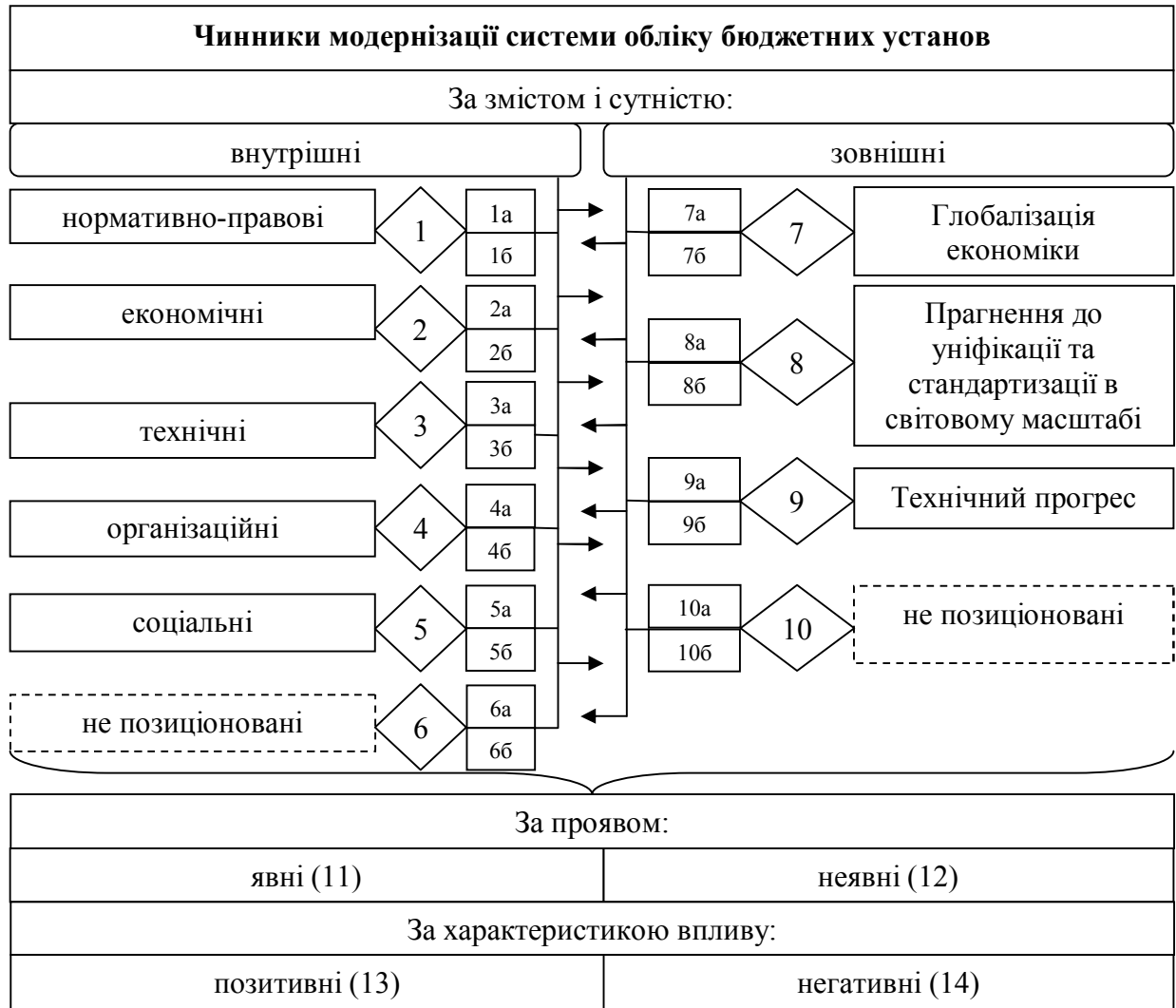


Рис. 1.13. Класифікація чинників модернізації обліку в бюджетних установах

Примітки: →; ← – напрям впливу; 1 – нормативні, правові та інші юридичні акти різних рівнів; 2 – рівень економічного розвитку: економічне зростання на рівні країни визначається 4-ма факторами (відповідно може бути деталізований і розглядуваний чинник модернізації): фактори пропозиції, фактори попиту, фактори ефективності, соціокультурні, інституційні та інші фактори; 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 фінансове забезпечення 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 – 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); 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 розглядуваному етапі розвитку не ідентифіковані, проте можуть розвиватися у наступному 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)); 8 – умови: якщо держава та суб'єкти діяльності не мають міжнародних взаємозв'язків і не планують розвиватися у цьому напрямі – потреба в уніфікації та стандартизації (застосування міжнародних вимог) відсутня; в протилежному випадку – суб'єкти держави змушені підпорядковувати свою систему 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 та трудових ресурсів та інші; 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 в 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 – 6а – загальнодержавний рівень за відповідними групами чинників (макрорівень); 1б – 6б – мікрорівень суб'єкта діяльності, що фінансується з бюджету.

Розмежування чинників модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах на основі їх класифікації за виявом (явні та неявні), за характером впливу (позитивні й негативні), за змістом і сутністю (зовнішні та внутрішні) забезпечило виокремлення головного технічного чинника, що належить до групи внутрішніх. Відповідно, з організаційної точки зору визначення місця та значення кожного з чинників дозволило абстрагуватися від несуттєвих впливів, з практичної – забезпечило науково обґрунтований підхід щодо обрання методів і форм модернізації обліку. Важливим аргументом на користь застосування новітніх комп'ютерних технологій для цілей обліку діяльності є, зокрема, той факт, що вони дозволяють суттєво прискорити процеси опрацювання даних, зменшити витрати часу на

здійснення облікових операцій нетворчого характеру, не вимагають суттєвих вкладень коштів у створення інформаційної інфраструктури, особливо якщо йдеться про найсучасніші технології. Також природнім є прагнення до забезпечення зростання іміджу суб'єкта, підвищення результативності його діяльності та якості послуг, які надаються, розширення меж обслуговування населення. У цьому контексті незаперечною умовою досягнення названих параметрів виступає комп'ютеризація обліку.

Комп'ютеризація як складова модернізації обліку має суттєвий вплив на склад і структуру облікових операцій, а також систему документування в цілому.

Оскільки останнє безумовно пов'язане з необхідністю розвитку належного правового забезпечення, то варто наголосити на певній проблемності їх юридичної доказовості. У цьому контексті існують не лише практичні проблеми, але й проблеми в теорії. Науковці на даний момент не дійшли єдиного висновку ні щодо категорійного визначення поняття сутності обліку та контролю в бюджетних установах в умовах комп'ютеризації, їх функцій та базових принципів, ні щодо єдиної методологічної й методичної основи. Не сформовано також загальної концептуальної основи формування комп'ютеризованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю в системі органів Державної казначейської служби. Особливо важливо врахувати при цьому управлінські потреби й запити, адже забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (включаючи фінансове забезпечення) дозволяє обрати найбільш ефективний варіант дій та досягти раціонального використання ресурсів.

Вирішення останньої проблеми вимагає врахування витрат на такі складові формування комп'ютеризованих систем в 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 йти про розвиток і модернізацію існуючих систем, або так званого інформаційно-комунікативного забезпечення.

Проте однією із причин неефективності впроваджуваних модернізаційних рішень у сфері обліку в бюджетних установах є їх специфіка як споживачів матеріальних благ. Зокрема, П.Ф. Друкер зазначає, що вони не підпадають під правила вільного ринку, стосовно них не діють деякі економічні закони, вони не підходять під стандартні економічні моделі, а їх поведінка не відповідає економічним теоріям [375, с. 35].

Одним із прикладів цього може слугувати нівелювання вартісних параметрів та недієвість закону попиту і пропозиції при формуванні ціни на платні послуги, які надаються бюджетними установами. В переважній більшості формування цін на платні послуги здійснюється через використання методів, котрі базуються на теорії витрат виробництва і трудової вартості. Оскільки відповідно до законодавства 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 їх послуги. Більше того, специфіка суб'єктів, котрі отримують фінансове забезпечення з бюджету (державного чи місцевих), вирізняє їх з-поміж інших організаційних форм діяльності такими характеристиками, які неможливо звести у єдине ціле. По-перше, це фінансове забезпечення 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 надають послуги, частина з них надається безкоштовно й, окрім цього, виміряти обсяги послуг, особливо з урахуванням якісних параметрів, надзвичайно важко. Однак саме якісні характеристики є найбільш цінними для таких галузей, як освіта, охорона здоров'я та інших галузей, що фінансуються з бюджету. Попри це, існує цілком прийнятний напрям формування спільного

підходу – використання системи моделювання обліку на базі математичного інструментарію, здатного зводити показники в порівняльні інформаційні дані.

Одним з можливих виходів може стати удосконалення обліку на основі використання математичного апарату, логіко-статистичних інформаційних моделей [178], які належать до класу продукційних моделей подання даних (знань). Актуальність такого підходу підкреслюється щонайменше двома основними чинниками: необхідністю прогнозування критичних періодів у діяльності бюджетних установ (так званих перед аварійних станів) з метою їх попередження й уникнення, оскільки вони призводять до зниження ефективності функціонування названих суб'єктів господарювання; потребою розробки стратегії підвищення ефективності оптимізаційної діяльності бюджетних установ в умовах перехідної економіки, економічних криз і тенденцій до зниження обсягів бюджетного фінансування та його затримок.

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. Наявність високих технологій і розвиток відповідних технічних засобів є тією основою, на якій можна реалізувати усі інші вищезазвані аспекти.

Комп'ютеризація ведення обліку дозволяє 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 їх цільового та економного використання. Вона також забезпечує раціональне витрачання ресурсів, які використовуються в процесі надання послуг бюджетними установами.

Досягнення позитивного економічного результату проектування модернізованої системи обліку бюджетних установ вимагає, в першу чергу, проведення оцінки доцільності та економічної ефективності проектних

рішень. В науковій літературі такий процес позиціонується з відповідними законами. Основний закон доцільності вимагає дотримання певних критеріїв. Останні описуються набором характеристичних функцій та дозволяють оптимізувати систему обліку з використанням законів: фрактальності; Гроша; \max результату (ефективності); якості; собівартості.

Для комп'ютерних систем ці закони формалізовані колективом авторів, на чолі з Я.М. Николайчуком [187, с. 78-83]. Проте їх використання для тестування (оцінки) модернізаційних заходів в обліку бюджетних установ вимагає врахування специфіки структури, а також процесів, притаманних цій системі. Зокрема, 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:

$$F = \frac{F_{i+1}}{F_i} = const \quad (1.1)$$

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

Постійність співвідношення означає, що модернізована система повинна однаковою мірою забезпечувати рух інформації по усіх складових, а також не вимагати додаткових технічних потужностей. Це не завжди можливо з точки зору існуючих технічних можливостей. Однак вирішення цієї проблеми полягає в науковому обґрунтуванні уніфікації облікових операцій на засадах формування методології спрощеного алгоритму перетворення вхідних даних у вихідні.

Реалізація закону фрактальності передбачає наявність глобальної системи обліку, локальних систем, їх низових рівнів та користувачів – управлінців різних рівнів, працівників, а також споживачів послуг бюджетних установ (у частині інформації, яка не містить комерційної

таємниці, однак може бути взята до уваги при прийнятті рішення щодо вибору суб'єкта надання послуг) (рис. 1.14).

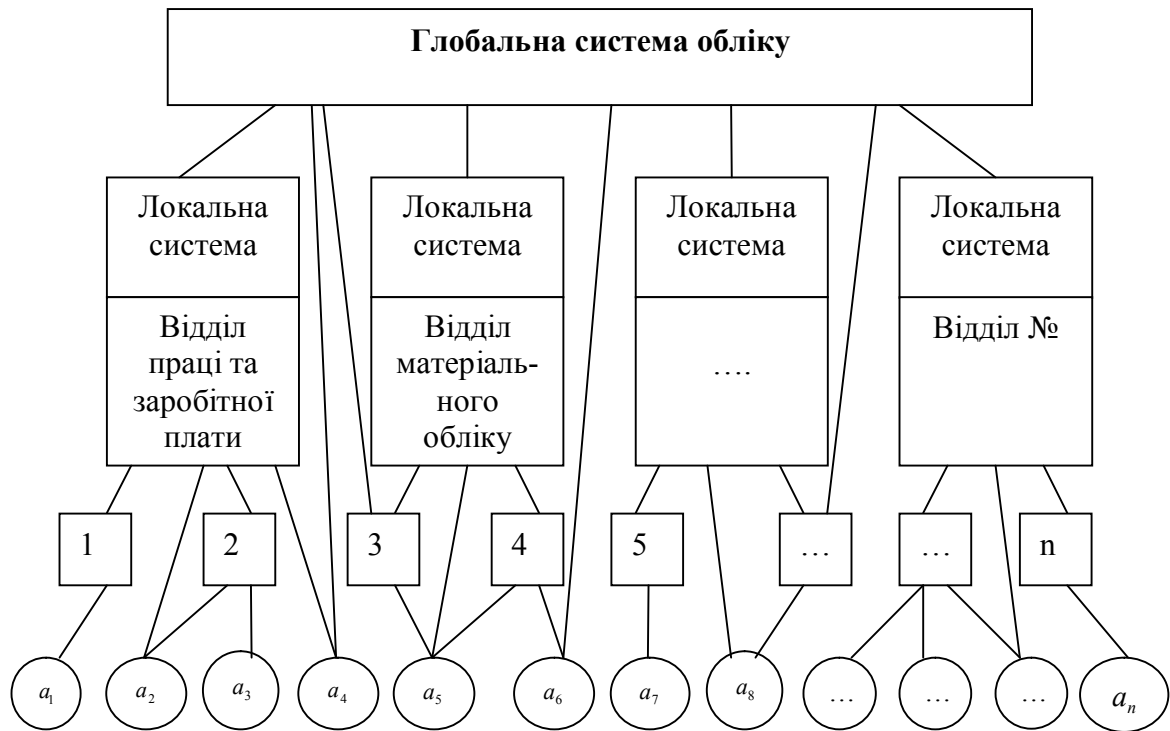


Рис. 1.14. Структура модернізованої систем обліку бюджетних установ, сформована відповідно до закону фрактальності

Примітки: 1,2,3,...,n – низові рівні системи обліку; $a_1, a_2, a_3, \dots, a_n$ – користувачі облікової інформації (керівники (в т.ч. структурних підрозділів, працівники бюджетної установи, інші (в т.ч. зовнішні) користувачі).

Закон фрактальності дозволяє передбачати не тільки ієрархію архітектури системи обліку, але надає можливість безпосереднього зв'язку користувача з глобальною системою обліку. Це значно прискорює процес передачі та обробки даних і дозволяє уникнути їх проходження по підпорядкованих ієрархічних ділянках. Розвиток концепції модернізації системи обліку в бюджетних установах на базі розширення функціональних можливостей доцільний лише у випадку забезпечення більш високих результатів діяльності або економії бюджетних коштів. Відповідно, при проектуванні й запровадженні удосконаленої системи, повинен виконуватися закон максимальної результативності (ефективності) [399].

Закон максимальної результативності дозволяє характеризувати часові діапазони та обсяги опрацювання облікових даних при впровадженні проектованої системи обліку й на цій основі здійснювати оцінку ефективності нововведень. Кількісні параметри, забезпечення які необхідно досягти, щоб система була дійсно ефективною, доцільно розраховувати з застосуванням таких співвідношень:

$$P(T_i) > P(T_{i+1})_{\max} \quad (1.2)$$

$$S(T_i) = \sum_{i=0}^{\infty} \Delta P(T_i) \cdot \Delta T_i = \int_{T_0}^{\infty} P(T) dT \quad (1.3)$$

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

Доцільність дотримання законів зумовлена забезпеченням підвищення якості реалізації організаційного забезпечення модернізації обліку. Застосування розроблених формалізованих і числових значень названих елементів дозволяє вирішити прикладні завдання, пов'язані з забезпеченням максимальної ефективності проектованої системи бухгалтерського обліку. Встановлено, що використання комп'ютерних технологій обліку і ведення електронного документообороту дає змогу на 20-25 % підвищити продуктивність праці облікового персоналу та скоротити витрати на зберігання документів на 80 %.

Ефективність від модернізації системи обліку з використанням запропонованих елементів законів доцільності, розрахована на прикладі скорочення тактів опрацювання облікової операції, характеризується такими показниками: зменшення витрат часу на опрацювання облікової інформації приблизно в 7,5 разів залежно від алгоритму; отримання доходу від застосування модернізованої системи обліку в розмірі 2,64 грн. за годину. За рік, з урахуванням робочого часу використання такої системи, економія

коштів становить від 3 тис. грн., що є суттєвим в умовах дефіциту фінансового забезпечення бюджетних установ.

Потреба у досягненні зростання обсягів опрацювання облікової інформації обґрунтована управлінськими запитами, в тому числі вищих рівнів. На це, зокрема, вказують дані щодо обсягів вихідної обліково-аналітичної інформації Департаменту освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації (станом на 21 жовтня): 2011 р. – 2677 вихідних документів, 2012 р. – 3740 та 2013 р. – 6002. Обсяг запитів на інформаційні дані за останні три роки зріс щонайменше вдвічі.

Графічно обсяг опрацювання облікових даних модернізованою системою обліку окреслюється лінією $P_{modern}(T_1)$ та вимірюється кількістю інформації $S_{modern}(T_i)$, а існуючої, відповідно $P_d(T_0)$ та $S_d(T_i)$ (рис. 1.15).

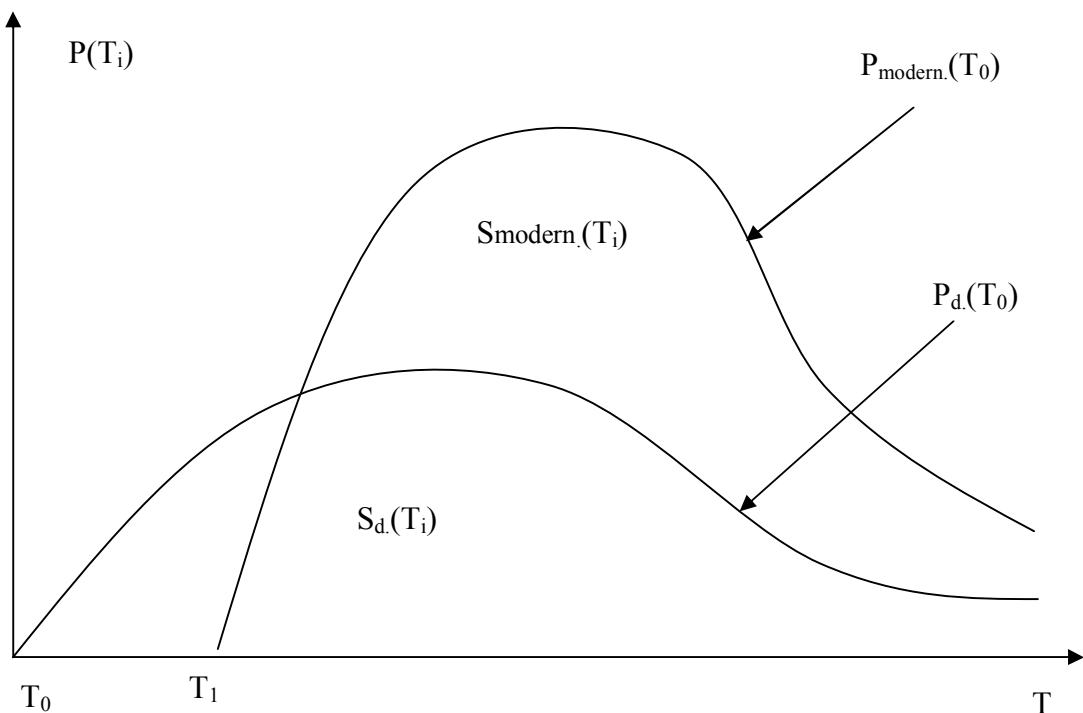


Рис. 1.15. Характеристика закону максимального результату в проєктованій (модернізованій) та існуючій системі обліку

Розглянута характеристика максимальної результативності (ефективності) впровадження інформаційної системи обліку, представлена на рис. 1.15,

відповідає умовам обмежено 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. Принагідно слід зауважити, що загальний результат залежить від складності алгоритмів, котрі використовуються для формування облікової інформації, тобто від математичних дій, завдяки яким виводиться результуючий показник. Досягнення зростання обсягів опрацьованих облікових даних можливе через вивільнення частини робочого часу працівників бухгалтерської служби на основі нового методу формування результатних показників (в результаті спрощення алгоритмів на базі використання теоретико-числових базисів Радемахера та Крестенсона). Як наслідок, обсяги опрацювання облікової інформації обернено пропорційні складності алгоритмів, які використовуються в облікових системах:

$$S(T_i) = \frac{1}{O(n)} \quad (1.4)$$

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

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

$$\begin{cases} S_{\text{mod ern}}(T_i) - S_d(T_i) \rightarrow \max \\ O_{\text{mod ern}}(n) \rightarrow \min \end{cases} \quad (1.5)$$

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

Спрощенню алгоритмів має передувати їх формалізація та групування залежно від специфіки процесу опрацювання даних і виведення результатної форми. Це значно полегшує постановку задачі програмування.

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

$$\begin{cases} P_d(T_0)_{\max} < P_{\text{modern}}(T_1) = \text{const} \\ P_d(T_0)_{\max} = \int_0^{\infty} P_d(T_0) dT \\ P_{\text{modern}}(T_1)_{\max} = \int_1^{\infty} P_{\text{modern}}(T_1) dT - \int_0^{\infty} P_d(T_0) dT \end{cases} \quad (1.6)$$

У цьому випадку за основу оцінки взято потужність комп'ютерної мережі, яка використовується для ведення обліку, оскільки від неї прямо залежать обсяги опрацювання облікових даних і швидкодія отримання результатних показників. Функція від T_0 – графічно наближається до максимального значення існуючої потужності (обсягу опрацювання даних $P_d(\max)$), а функція від T_1 – до максимального значення проектованої потужності модернізованої системи ($P_{\text{modern}}(\max)$) (рис. 1.16).

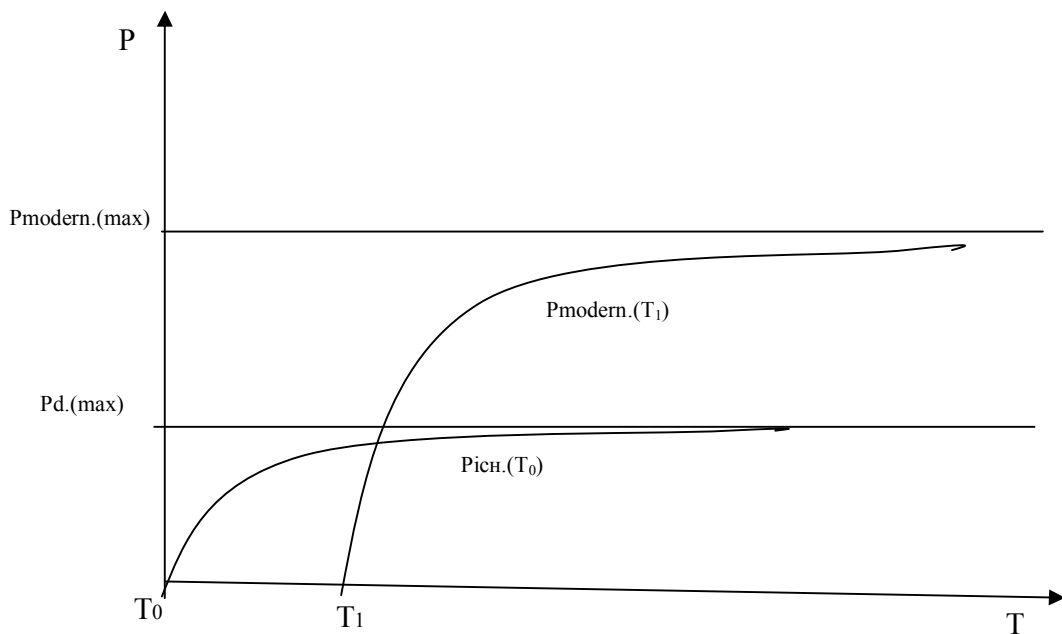


Рис. 1.16. Характеристика закону максимальної ефективності обліку при різних потужностях комп'ютерної мережі

Графіки, зображені на рис. 1.16, 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 цьому слід вказати на доцільність дотримання закону Гроша [382, с. 307], який в інтерпретованому формулюванні полягає в тому, що продуктивність системи обліку має бути пропорційна квадрату витрат на її організацію, адже лише в такому випадку вона буде достатньо ефективною з економічної точки зору.

Досягнення максимальної ефективності модернізованої системи обліку доцільно розглядати виходячи з 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 їх обробки (додаток Д табл. 1).

Щодо системних характеристик обліку при його модернізації шляхом комп'ютеризації (оновлення чи поліпшення технічної складової), то найкращого результату можна очікувати за таких умов, які описуються системою рівнянь [18, с. 81; 399]:

$$\begin{cases} Y(T_1) - Y^* = \min; \\ Y(T_1) \gg Y^*; \\ Y(T_1) - Y(T_2) = \min; \\ T(T) \gg T_2 = \text{var} \end{cases} \quad (1.7)$$

Відповідні функції, побудовані за умовою системи 1.7, свідчать про наявність суттєвої різниці між рівнем якості модернізованої та існуючої

комп'ютерної мережі, яка використовується для ведення обліку (додаток Д, рис. 1). Проектована нова комп'ютерна мережа для ведення обліку має мати системні характеристики, які перевищують існуючі в діючій системі. Зокрема, результатом впровадження комп'ютерної системи обліку є уможливлення вирішення прикладних (в тому числі аналітичних і контрольних) завдань на засадах оптимальних організаційно-впроваджувальних витрат. Прорахунок таких витрат на етапі проектування системи уможлиблюється завдяки адаптації для цих потреб існуючих законів доцільності. Таким чином, наявний рівень якості слід перевищити на певну величину. Важливою умовою при цьому також виступає забезпечення модернізації комп'ютерної мережі з мінімальними витратами та досягнення в період гарантійного використання мінімального зниження якості системних характеристик. Умови щодо післягарантійної експлуатації та характеристики мережі можна не встановлювати.

Зважаючи на специфіку процесів оновлення та нарахування зносу на розглядуваний об'єкт обліку (який відноситься до основних засобів бюджетних установ), розмежування на три періоди вимагає деяких пояснень. По-перше, як правило, гарантійний термін встановлюється (без додаткової оплати за кожен рік) на один або максимум на два роки. По-друге, відповідно до встановленої норми зносу на розглядувану техніку, зокрема комп'ютери (10%), рекомендований термін їх експлуатації дорівнює 10 років. У контексті розгляду цього терміну, з точки зору морального старіння комп'ютерної техніки, 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.

Одне з центральних місць при проектуванні й розробці стратегії модернізації обліку в бюджетних установах має займати дотримання оптимального співвідношення витрат і отриманих змін системних

характеристик. Рекомендується розглядати його з точки зору визначення характеру зміни собівартості створення та впровадження нових засад (методу спрощеної алгоритмізації чи комп'ютерних мереж) залежно від умов зміни системних характеристик. В 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 пропонується описувати системою рівнянь:

$$\begin{cases} S(T) = const; \\ A(T) = var; \\ V(T) = (T \text{ mod } \textit{ern.} - \dot{O}d.) \times V_{hod}. \end{cases} \quad (1.8)$$

де $S(T)$ – обсяг опрацьованої облікової інформації (він аналогічний тому, який характеризує існуючу (ще не модернізовану) систему обліку) відповідно до традиційних алгоритмів опрацювання та відображення облікової інформації; $V(T)$ – зниження вартості опрацювання даних за рахунок розробки нового методу подання алгоритмів; $Td., \dot{O}modern.$ – час на опрацювання облікових даних (інформації) по існуючих і модернізованих алгоритмах; V_{hod} – годинна ставка оплати праці облікового працівника в сумі з вартістю години роботи комп'ютерного обладнання.

Для визначення рівня економії потрібно обчислити в скільки разів зменшуються витрати на оплату робочого часу облікового працівника:

$$E_{rc} = \frac{V_{hod}}{\sum_{i=1}^m V_i}, \quad (1.9)$$

де m – кількість удосконалених алгоритмів, V_i – грошовий вираз зниження вартості опрацювання облікових даних від входу до виходу по i -му алгоритму (операції обліку). Загальна економія від проведення модернізації обліку через розробку нового методу алгоритмізації облікових операцій може бути обрахована за формулою:

$$E = V_{hod} - E_{rc} \quad (1.10)$$

Годинна ставка оплати праці облікового працівника обчислюється за таким співвідношенням:

$$V_{hod} = \frac{ZP}{RD * NRC}, \quad (1.11)$$

де ZP – заробітна плата з нарахуваннями, RD – кількість робочих днів в місяць, NRC – норма робочого часу (год.).

Зменшення часової складової опрацювання облікових даних з використанням запропонованих алгоритмів на основі теоретико-числового базису Крестенсона дозволяє прискорити процес обрахунку більше, ніж в 5 разів. За рахунок цього час обчислень по базових операціях обліку, тобто множення, ділення, додавання скорочується, що, в свою чергу, призводить до менших витрат робочого часу облікових працівників на ведення обліку. Зокрема, операція множення в теоретико-числовому базисі Крестенсона виконується за n тактів, порівняно з існуючим (що на даний час позиціонується з ТЧБ Радемахера, який породжує двійкову систему числення). Виходячи з цього, грошовий вираз зниження вартості опрацювання облікових даних від входу до виходу щонайменше буде знижений на зменшення витрат на оплату праці.

Для прикладу, якщо взяти алгоритм нарахування заробітної плати (доцента ВНЗ IV-го рівня акредитації), то йому притаманні операції додавання, множення та ділення. Аналітично його можна представити так:

$$ЗП = ПО + ЗП_c + ПО * 0,1 + ЗП_c * 0,1 + ПО * 0,25 + ЗП_c * 0,25 + ПО * 0,15 + ЗП_c * 0,15 = 1,5(ПО + ЗП_c)$$

$$УЗП = ЗП - 0,15 * ЗП - 0,01 * ЗП = 0,84 * ЗП,$$

де $ЗП$ – нарахована сума заробітної плати; $ПО$ – посадовий оклад; $ЗП_c$ – заробітна плата, нарахована за сумісництвом; 0,1; 0,25; 0,15 – відповідно доплата за стаж, вчений ступінь та вчене звання; $УЗП$ – утримання із заробітної плати.

Для даного алгоритму пришвидшення опрацювання даних буде 7,5 разів (множення – на 1 порядок, тобто в 10 разів, додавання на

0,5 порядку – в 5 разів). За таких умов, обліковий працівник витрачатиме в 7,5 разів менше часу на нарахування заробітної плати. Відповідно, зменшення витрат на оплату заробітної плати складе 7,5 разів. На основі використання виразу 1.10 економія витрат від проведення модернізації обліку через розробку нового методу алгоритмізації облікових операцій на прикладі заступника головного бухгалтера. Для цього потрібно обрахувати середню годинну ставку $V_{hod} = \frac{3800}{24*8} = 19,79(\text{грн/год})$. Завдяки модернізації вищенаведеного алгоритму можна обчислити, в скільки разів зменшуються витрати на оплату робочого часу: $E_{rc} = \frac{19,79}{7,5} = 2,64(\text{грн/год})$.

На основі використання виразу 1.9 обчислено економію від проведення модернізації обліку шляхом розробки нового методу алгоритмізації нарахування заробітної плати $E = 19,79 - 2,64 = 17,15(\text{грн/год})$.

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

Слід зауважити, що в цьому випадку слід виходити з двох аспектологічних умов: підтримання заданих характеристик при нарощуванні кількості складових комп'ютерної інформаційної системи обліку та забезпечення нарощування системних характеристик. Відповідно, у першому випадку характер зміни собівартості опрацювання інформаційних даних комп'ютерною технікою залежить від величини понесених 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 проявляється 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 їх системного взаємозв'язку з метою передачі облікових інформаційних даних у центральні бухгалтерські служби необхідна відповідна розширена технічна база. Відповідно, щоб сформована система була ефективною, її параметри мають описуватися системою рівнянь:

$$\begin{cases} S(T) = const; \\ N(T) = var; \\ P(T) = D(T) - Z(T) \end{cases} \quad (1.12)$$

де $S(T)$ – системні характеристики мережі; $N(T)$ – об'ємні характеристики комп'ютерної мережі; $P(T)$ – фінансовий результат від впровадження (економія коштів); $D(T)$ – дохід від експлуатації комп'ютерної техніки; $Z(T)$ – вартість мережі.

Причому, $D(T) = \sum_{i=1}^m D(T_i)$, де m – час при якому $D(T) \geq N(T)$. Якщо взяти за основу рівень економії E_{rc} , то слід зазначити, що розрахувати фінансовий результат від впровадження можна згідно наступного співвідношення: $P(T) = D(T) - Z(T) = m * E_{rc} - Z(T)$, (1.13)

Отже, для досягнення позитивної фінансової динаміки від комп'ютеризації можна розрахувати, скільки потрібно часу для того, щоб $D(T) \geq N(T)$. Для прикладу, якщо вартість введення в експлуатацію одного

комп'ютера $Z(T_1) = 4850$ грн., то $m \geq \frac{Z(T)}{E_{rc}}$, тобто $m \geq \frac{4850}{2,64} = 1837,12$ (год.).

Тобто для того, щоб окупилися витрати, комп'ютер повинен відпрацювати 1837,12 год. Ілюстративний приклад реалізації обчислень за розглядуваними параметрами (перша модифікація) вказує на наявність можливості отримання позитивного ефекту від запровадження нових системних елементів (додаток Д, рис. 2). Зокрема, за рахунок розширення мережі вдасться досягти поліпшення системних характеристик опрацювання облікової інформації.

Друга модифікація передбачає необхідність виконання умови незмінності обсягів опрацювання облікової інформації. Сутність модернізації полягає в прискоренні оперативності формування вихідних даних. Максимальний результат від модернізації можна отримати лише у випадку такого збільшення обсягів опрацювання інформації, яке забезпечує максимальну різницю між економією коштів і вартістю запровадження більш потужної й сучасної комп'ютерної мережі (додаток Д, рис. 3). За відсутності досконалої технології опрацювання облікової інформації можливе суттєве зростання витрат на організацію обліку $C(T)$, що ілюструє рис. 3 додатку Д 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. 3 додатку Д позначено штрих-пунктирною лінією $C^*(T)$).

Описані закони в науковій літературі [96; 187; 190; 362; 371] розглядаються здебільшого з точки зору доцільності вирахування економічної ефективності рекомендованих удосконалень. Запропонована формула співвідношення між системою та підсистемами (закон фрактальності) уможливорює збалансування системних характеристик, що знаходяться на межі двох рівнів; забезпечує визначення параметрів максимальної результативності (закон \max результату), яке базується на врахуванні обсягів опрацювання облікових даних; дозволяє характеризувати часові діапазони отримання результатної інформації при впровадженні проектованої системи обліку (в т.ч. на засадах зниження кількості тактів опрацювання облікової інформації та розгляду системних характеристик); забезпечує економію витрат робочого часу облікових працівників на операції з обробки інформації. Однак загальна методологія здійснення такої оцінки щодо модернізації системи обліку 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. Видається доцільним їх розгляд щодо конкретних об'єктів обліку, а також розробка на цьому ґрунті економічних епюр витрат і результатів економії щодо кожного з них. Об'єкти обліку в цьому контексті мають виступати як елементи матричних моделей. Доцільність їх дотримання зумовлена забезпеченням підвищення якості реалізації організаційного забезпечення модернізації обліку. Дотримання розроблених формалізованих і числових значень названих елементів дозволяє вирішити прикладні завдання, пов'язані з забезпеченням максимальної ефективності проектованої системи бухгалтерського обліку, оскільки використання комп'ютерних технологій обліку і ведення електронного документообороту дає змогу на 20-25 % підвищити продуктивність праці облікового персоналу та скоротити витрати на зберігання документів на 80 %.

Знання в цьому випадку є носієм досягнення економії ресурсів та характеризуються варіативністю й гнучкістю. Важливим атрибутом ефективного використання таких знань виступає інформатизація, яка сприяє розвитку поліфункціональності обліку та розширенню його можливостей при вирішенні складних управлінських завдань. Запропонована формула співвідношення між системою та підсистемами (закон фрактальності) уможливорює збалансування системних характеристик, що знаходяться на межі двох рівнів; забезпечує визначення параметрів максимальної результативності (закон \max результату), яке базується на врахуванні обсягів опрацювання облікових даних; дозволяє характеризувати часові діапазони отримання результатної інформації при впровадженні проектованої системи обліку (в т.ч. на засадах зниження кількості тактів опрацювання облікової інформації та розгляду системних характеристик); забезпечує економію витрат робочого часу бухгалтерів на операції з обробки інформації.

Висновки до розділу 1

Дослідження історичних аспектів розвитку обліку в бюджетних установах у його взаємозв'язку із системною трансформацією управління та розвитком цифрових гуманітарних наук дозволило зробити такі висновки.

1. Єдиної думки щодо часу зародження обліку в бюджетній сфері, до якої належать суб'єкти, які є базою дослідження, на даний час не сформовано. Обґрунтовано, що етапи розвитку бухгалтерського обліку пов'язані з трансформацією системи управління суб'єктами діяльності, яка змінює його завдання та принципи. На цій основі виокремлено 7 етапів історичного розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах і визначено особливості кожного з них.

Доведено, що результати розгляду генезису обліку є необхідною умовою розробки удосконаленої концепції обліку, яка включає вирішення проблем теорії, організації та методології. Сформована періодизація розкриває взаємозв'язок розвитку обліку на кожному з етапів зі змінами в управлінні, з розвитком математики та інформатики. Виявлені тенденції у застосуванні досягнень математики та обчислювальної техніки дозволили визначити особливості облікового відображення об'єктів з відповідними можливостями групування даних, основою якого є метод абстрагування в математиці та засади відновлення даних у результаті застосування аксіоматичних і дедуктивних математичних тверджень.

2. Аналіз характеристик обліку, які відповідають управлінським революціям та системній трансформації управління, з великою вірогідністю дозволяють стверджувати, що між цими двома суспільними явищами існує тісний взаємозв'язок та залежність. Зміст обліку визначається потребою системи управління в інформації про стан його об'єктів для цілей управління.

Враховуючи, що з XIX ст. у систему бухгалтерського обліку та діяльність бюджетних установ почали впроваджуватися елементи математичного аналізу, теорії ймовірностей, економіко-математичного моделювання, а поява ЕОМ забезпечила швидке опрацювання даних і формування нових носіїв інформації, обґрунтовано доцільність обрання за основу розробки концепції розвитку бухгалтерського обліку досягнень цифрових гуманітарних наук, імплементація численних інновацій яких за сучасних умов у систему обліку вирішить низку проблем, пов'язаних із забезпеченням підвищення ефективності діяльності бюджетних установ.

Обґрунтування впливу цифрових гуманітарних наук на систему бухгалтерського обліку пов'язане з потребою ідентифікації чинників його модернізації. Розмежування чинників модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах на основі їх класифікації за виявом (явні та неявні), за характером впливу (позитивні й негативні), за змістом і сутністю (зовнішні та внутрішні) забезпечило виокремлення головного технічного чинника, що належить до групи внутрішніх. З організаційної точки зору визначення місця та значення кожного з чинників дозволило абстрагуватися від несуттєвих впливів, з практичної – забезпечило науково обґрунтований підхід щодо обрання методів і форм модернізації обліку. Одним із найпрогресивніших чинників модернізації визнано застосування пристроїв, що полегшують і прискорюють процес виконання обчислень.

3. Обґрунтування варіантів проектування модернізації системи обліку в бюджетних установах з використанням сучасних засобів обробки інформації досягнуто за рахунок використання елементів законів фрактальності, Гроша, ефективності та якості. Доцільність їх дотримання зумовлена забезпеченням підвищення якості реалізації організаційного забезпечення модернізації обліку. Дотримання розроблених формалізованих і числових значень названих елементів дозволяє вирішити ряд прикладних завдань, пов'язаних з забезпеченням максимальної ефективності проектованої системи

бухгалтерського обліку. Ефективність від модернізації системи обліку з використанням запропонованих елементів законів доцільності, розрахована на прикладі скорочення тактів опрацювання облікової операції, що забезпечує економію коштів бюджетних установ.

Запропонована формула співвідношення між системою та підсистемами (закон фрактальності) уможлиблює збалансування системних характеристик, що знаходяться на межі двох рівнів; забезпечує визначення параметрів максимальної результативності (закон \max результату), яке базується на врахуванні обсягів опрацювання облікових даних; дозволяє характеризувати часові діапазони отримання результатної інформації при впровадженні проектованої системи обліку (в т.ч. на засадах зниження кількості тактів опрацювання облікової інформації та розгляду системних характеристик); забезпечує економію витрат робочого часу облікових працівників на операції з обробки інформації.

Результати досліджень висвітлені в працях [293; 294; 295; 300; 303; 304; 311; 312; 314; 322; 333].

РОЗДІЛ 2

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

2.1. Оцінка наукових концепцій з позиції доцільності застосування в дослідженнях проблем бухгалтерському обліку

Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах і удосконалення його організаційних і методологічних основ потребують зваженого підходу. Визначальну роль у цьому процесі має наукове обґрунтування шляхів вирішення цього завдання через формування відповідної системи поглядів. В сучасних умовах існує низка різноманітних методологічних концепцій, використання яких дає змогу формувати логічно-систематизовані положення, пов'язані з розвитком теорії обліку та формуванням його ефективної системи. Втім, критичний огляд наукової літератури свідчить, що їх принципи в даній галузі застосовуються недостатньо широко. Опис теорій в основному здійснюється не стільки з дослідницькою, скільки з інформаційною метою, що негативно позначається на результатах наукових пошуків, спрямованих на удосконалення теорії бухгалтерського обліку.

Застосування різних концепцій в процесі дослідження наукових змін у поєднанні з аналізом і встановленням причин їх виникнення, наслідків впливу на систему обліку дозволить виявити й оцінити можливі альтернативи та вибудувати логічні моделі з більш досконаліми характеристиками й параметрами. Завдяки правильному вибору основоположної концепції дослідження можна досягти найбільш прийнятних позитивних результатів, які в сучасних умовах характеризуються переходом від кількісних параметрів обліку у площину якісних підходів. Тобто, справджується основний закон діалектики – переходу кількісних змін у

якісні. Нові якісні зміни супроводжуються появою відповідних нових кількісних параметрів, котрі неодмінно мають бути враховані при модернізації обліку.

Щодо бюджетних установ (в силу постійного недостатнього фінансового забезпечення їх діяльності) доцільно більше уваги приділити питанням оптимізації діяльності та використання ресурсів, тобто при формуванні концепції обліку акцент слід робити на показниках раціонального споживання та ефективності діяльності. Це призведе до поліпшення фінансового стану завдяки раціоналізації використання наявних ресурсів, зокрема через удосконалення системи планування й прогнозування.

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. З точки зору концептуальних засад, основою такого процесу може слугувати чітке окреслення проблематики потреб управління і врахування можливостей їх вирішення в контексті сучасного рівня розвитку інших наук.

Теоретичні й методологічні засади подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, як справедливо зазначає Н.М. Малюга, з урахуванням світових, міжнародних тенденцій і досвіду, а також національної соціальної та ментальної специфіки становлять філософську основу цієї науки. При цьому науковець наголошує, що для розвитку облікових теорій з метою формування методології бухгалтерського обліку в Україні західний позитивний напрям є неприйнятним. Головним, визначальним напрямом розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку, на думку вченої, має стати методологічна єдність. Відповідно до цього, слід ретельно дотримуватися нормативного характеру облікових теорій [171, с. 35-36].

Повністю підтримуючи першу частину позиції вченої, слід вказати, що категоричність подальшого висновку, певним чином, суперечить тезі про

розвиток теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням світових тенденцій, а також ставить у певні рамки розвиток вітчизняної облікової теорії. Такий підхід попри наявність реального підґрунтя (а саме жорстку регламентацію) в бюджетних установах значно звужує можливості та перспективи гармонізації обліку, особливо на основі використання рекомендацій міжнародних стандартів.

Принагідно слід зауважити, що, порівняно з дослідженнями шляхів удосконалення обліку, в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою [52, с. 3-5]. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з найперспективніших напрямів розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання, а її вирішення дозволить впорядкувати наявні напрацювання та сформулювати подальші шляхи розвитку окремих облікових наукових теорій [158, с. 88-89].

Причиною таких розбіжностей може бути факт, що в наукових публікаціях, в основному, констатується необхідність розробки, або щонайменше, розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком [52; 160; 160; 238], не поширені.

Проблемність не лише розробки концепції, а навіть її визнання полягає в тому, що серед науковців немає єдиної думки з приводу основ її розвитку. З цього приводу Я.В. Соколов стверджував, що за своєю сутністю все, що видається нині за теорію бухгалтерського обліку, є або непотрібною схоластиком типу “предмет і метод”, або оглядом нормативних документів, які належать швидше до сфери юриспруденції, ніж до обліку. Водночас покладені в основу теорії глибинні ідеї, постулати та парадокси не розглядаються взагалі [270, с. 5].

Натомість багато країн, в 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 слід, оскільки практика засвідчує, що особливого злету економічних показників після запровадження національних стандартів обліку, в основі яких положення міжнародних стандартів, не відбувається. З цієї позиції слід розглядати зазначений напрям розвитку наукової концепції теорії обліку як недостатньо ефективний.

Для визначення концепції розвитку теорії бухгалтерського обліку правомірним та доцільним є здійснення аналізу історії наукової бухгалтерської думки й тих постулатів, котрі бралися за основу відповідними групами науковців у той чи інший період часу. Найбільш поширеними, як свідчить огляд наукової літератури, були теорії: теорії різних рядів рахунків; балансів теорії; економіко-правова та юридична теорії; логіко-математична, органічна, податкова, макро- та мікроекономічна, соціальна, схоластична та формальна теорії, структурна й метафізична, а також ряд інших теорій [283].

Загалом, слід зазначити, що кожній теорії притаманні як недоліки, які мають відповідний вплив на загальні засади розвитку теорії обліку, а також його методологічне й організаційне підґрунтя, так і переваги. У цьому контексті важливим завданням, яке слід вирішити досліднику для отримання позитивного результату наукового пошуку, є правильна оцінка впливу обраної ним концепції на результат дослідження.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить, що зарубіжними та вітчизняними вченими проведені численні спроби дослідження та використання різного роду наукових концепцій, які використовуються стосовно наукових змін в бухгалтерському обліку, зокрема теорія фальсифікацій К.Р. Поппера (в основу якої покладені ідеї Ф.Н. Бекона), неявного особистісного знання М.М. Полані, парадигмальний підхід Т.С. Куна, науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, еволюціоністська

С. Гулміна, “епістеміологічний анархізм” П.К. Фейерабенда, “дослідницькі традиції” Л. Лудана та ін. [77; 149; 150; 153; 214; 377; 383; 405; 406; 416].

Слід зауважити, що навіть серед названих теорій є такі, що заперечують або, навпаки, органічно доповнюють одна одну. Зокрема, теорії фальсифікацій [406], в основу якої покладено критичний раціоналізм (система методологічних правил), з великою вірогідністю можна протиставити епістеміологічний анархізм [377], відповідно до якого єдиним принципом, котрий не перешкоджає прогресу, є принцип проліферації (вседозволеності). Саме завдяки останньому відбулися значні прориви в обліковій науці, зокрема розвиток теорії двоїстості, а в останні роки – теорії джерел інформації (яка, зважаючи на комп’ютеризацію обліку, може бути віднесена до категорії облікових).

На фоні логічної впорядкованості та урегульованості сучасної системи обліку завдяки використанню наукових поглядів, які не вписуються у методологічні правила, або навіть порушують їх, вдається формувати абсолютно нові теоретичні засади. З-поміж інших прикладів, слід наголосити на розвитку в сучасних умовах безпаперового обліку, ідея існування якого до появи комп’ютерної форми обліку не мала шансів вважатися реальною. Відповідно до цього теза П.К. Фейерабенда про те, що анархізм допомагає досягти прогресу в будь-якому сенсі [377, с. 18], цілком справедлива. Саме завдяки виходу за межі традиційного уявлення виник ряд проривних теорій (кінетична, відносності, дисперсії, квантова, Галуа (теорія полів) тощо).

На цій підставі можна зробити висновок, що вихід за межі впорядкованості системи та використання принципу “все дозволено” дозволить сформувати нову облікову теорію. Принцип, обґрунтований П.К. Фейерабендом, за своєю сутністю органічно вписується в постулати теорії неявного особистісного знання М.М. Полані [405]. Адже той факт, що неявні та науково не пояснені явища, характеристики яких виходять за межі відомих теорій, не існують взагалі. Незнання про них абсолютно не означає

їх відсутності, адже рівень розвитку науки та техніки в певний період часу не дозволяє їх виявити та дослідити.

З точки зору обліку, таку ситуацію можна проілюструвати наступним прикладом. На ранніх етапах облікові дані фіксувалися без дотримання принципу двоїстості, однак це не заперечує його наявності та вказує швидше за все на обмеженість знань. Відповідно, з великою вірогідністю можна стверджувати, що проривом в теорії обліку може стати, скажімо, обґрунтування принципу троїстості чи чогось подібного. Загалом, ці теорії в сучасних умовах мають більші переваги, порівняно з тими, котрі базуються на застосуванні логіки, нагромадженні знань, конкуренції програм тощо. Такі теорії (логіко-методологічна (К. Попер), парадигмальна (Т. Кун), науково-дослідних програм (І. Лакатоса)), безумовно, відграють важливу роль в наукових дослідженнях, в тому числі присвячених проблематиці бухгалтерського обліку. Результатом застосування їх принципів є формування більш досконаліх засад, а не вихід на новий якісний рівень, який відповідає критеріям винаходу.

Встановлення можливого впливу кожної з існуючих теорій розвитку наукових знань на конкретну галузь науки вимагає проведення оцінки ефективності використання їх концепцій. Задля формалізації моделі такої оцінки слід: по-перше, здійснити групування існуючих концепцій, врахувавши їх сумісність та можливість інтеграції; по-друге, визначити недоліки застосування принципів наукових змін в контексті об'єкта дослідження. Висновок про ефективність використання наукових концепцій щодо останнього базуватиметься на результатах оцінки, яка матиме конкретне математичне вираження. Виключивши з переліку концепцій ті з них, які не будуть ефективні, можна встановити оптимальний перелік напрямів наукових змін для конкретно обраної галузі знань. У ході дослідження встановлено недоліки застосування основних концепцій щодо розвитку засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах і зроблено

висновок, що в основу нової його парадигми слід покласти лише ефективні параметри кожної з них. Для цього необхідно провести їх класифікацію.

Здійснення класифікації концепцій наукових змін дозволяє виявити взаємозв'язок між існуючими авторськими позиціями та встановити залежності між їх параметрами. В подальшому результати класифікації є основою формування формалізованої математичної моделі їх оцінки. Для цього важливо охарактеризувати основні недоліки концепцій зміни теорії обліку, оскільки останні доцільно використати як основу встановлення вагових коефіцієнтів для кожної теорії (рис. 2.1).

Розглянуті й проілюстровані концепції (рис. 2.1), як і будь які інші, не позбавлені недоліків. Проте кожна з них певним чином відіграла (й відіграє) свою роль у пізнанні сутності різних явищ і процесів, в тому числі тих, що мають відношення до обліку. Формалізовану математичну модель оцінки ефективності функціонування концепцій наукових змін в бухгалтерському обліку $K_{до}$ можна описати наступним чином:

$$\begin{cases} K_{ef} = \alpha_1 \cdot P_{mf} + \alpha_2 \cdot P_{noz} + \alpha_3 \cdot P_{nt} + \alpha_4 \cdot P_{nodn} + \alpha_5 \cdot P_{ek} + \alpha_6 \cdot P_{ea} + \alpha_7 \cdot P_{dm} + \dots + \alpha_n \cdot P_n \\ \sum_{i=1}^n \alpha_i = 1; \\ P_{mf} = \langle C_{nбк}, C_{nз} \rangle; P_{noz} = \langle C_{сзн} \rangle; P_{nt} = \langle C_{нт}, C_{ис}, C_{ни}, C_{нр} \rangle; P_{nodn} = \langle C_{иснт} \rangle \\ P_{ek} = \langle C_{ноен} \rangle; P_{ea} = \langle C_{ен} \rangle; P_{dm} = \langle C_{внр} \rangle; P_n = \langle C_n \rangle \end{cases} \quad (2.1)$$

де P_{mf} – концепція на основі теорії фальсифікацій. Основною складовою є принцип безкомпромісної критики $C_{нбк}$ та принципової гіпотетичності знання $C_{нз}$;

P_{noz} – концепція неявного особистісного знання. В основу розробки концепції покладені $C_{сзн}$ дослідження в сфері гештальт-психології. Передбачається, що зміст наукових положень залежить від неявного контексту прихованого знання, “знання як”, що має в своїй основі інструментальний характер;



Рис. 2.1. Класифікація концепцій та основних принципів наукових змін бухгалтерського обліку*

Примітки: * сформовано на основі [92; 135; 160; 360; 383; 396; 405; 406]; 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.

$P_{пт}$ – концепція на основі парадигмальної теорії. Дана теорія побудована на чотирьох основних елементах: наукова парадигма $C_{пт}$, наукове співтовариство $C_{нс}$, нормальна наука $C_{нн}$, наукова революція $C_{нр}$;

$P_{ноп}$ – концепція науково-дослідницьких програм. Передбачає перевірку на науковість сукупності послідовних теорій $C_{нспт}$;

$P_{ек}$ – еволюціоністська концепція. Передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу $\langle C_{ноен} \rangle$;

$P_{еа}$ – концепція “епістемологічного анархізму”. Передбачає розгляд процесу пізнання на основі еволюційного підходу $C_{ен}$;

$P_{от}$ – концепція дослідницьких традицій. Передбачає відновлення наукової раціональності $C_{впр}$;

P_n – n-на концепція. Передбачає C_n , тобто характеристику, яка лежить в основі концепції;

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

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i, \quad (2.2)$$

де $N_i T_i = 0,1$

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

Наведемо прилади оцінки:

1. Теорія фальсифікацій.

Недоліки:

1) заперечення розвитку пізнання як переходу від відносних істин до абсолютних ($N_1 T_1$). Негативно позначається на розвитку методології та організації обліку, оскільки обмежує використання відносних оцінок. З точки

зору динамізму облікових даних і їх залежності в сучасних умовах від ряду чинників, які враховуються через індексацію та дооцінку, такий недолік обмежує розвиток теорії обліку щодо оцінки його об'єктів;

2) твердження про прийняття істини як тимчасової конвенції (N_2T_1): а) суперечить принципу безперервності. Хронологізм та послідовність, притаманні обліку, позиціонують його як систему безперервного та суцільного відображення господарських операцій (з незначними коливаннями з урахуванням вимог чинного законодавства). Застосування досліджуваної концепції свідчило б про зворотне; б) точність як основна вимога до облікової інформації не може бути тимчасовою;

3) визнання істини як прийнятих на певний час хибних тверджень (N_3T_1): а) суперечить принципу послідовності; б) неприйнятність цієї концепції через вказаний недолік щодо розвитку теорії бухгалтерського обліку має очевидний характер, оскільки система обліку відображає результати здійснених господарських операцій та процесів у встановленому порядку. Звітність як заключний етап обліку має містити точні, об'єктивні дані та показники. В іншому випадку вона може бути визнана викривленою та неправдивою, за що відповідальні працівники можуть бути притягнені не лише до адміністративної, а й до кримінальної відповідальності; в) суперечить принципу точності обліку;

4) заперечення методу індукції (N_4T_1): а) індуктивний метод дослідження дає змогу спрогнозувати можливі варіанти розвитку теорії обліку; б) врахування існуючих тенденцій сприяє більш точним прогнозам; в) заперечення методу індукції фактично позбавляє дослідження вихідних базових основ;

5) наївна спростовуваність: а) спростування засад обліку неможливе у зв'язку з наявністю математичних послідовностей при здійсненні облікових операцій; б) відкидання обліку як такого суперечить логіці потреб суспільства та людини і наявності інформації про об'єкти; в) довести доцільність відсутності обліку неможливо.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів теорії фальсифікацій виявлено 12 недоліків.

Теорію фальсифікацій ймовірно можна було б застосувати щодо таких засад, як принципи та функції обліку (2 позиції). Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 1,2 = -0,2$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1+1) \cdot (-0,2) = -0,4$$

Висновок: Теорія фальсифікацій непридатна для застосування при дослідженні проблем теорії бухгалтерського обліку.

2. Парадигмальна теорія.

Недоліки:

1) заперечення нових основ та прийомів дослідження: а) прогнозування явищ, які не вписуються в парадигму, не виступають метою дослідження та не враховуються при використанні цієї концепції; б) обмежене використання інноваційних підходів і прийомів дослідження, які не вписуються в існуючу парадигму;

2) висновки та розробка нових засад базуються лише на минулих теоріях: а) відмова від нових основ розвитку теорії; б) заперечення можливостей використання концепції щодо дослідження нових основ теоретичних бухгалтерських знань;

3) спрямування науки в одному визначеному напрямі;

4) обмежене забезпечення інтересів: а) служіння інтересам конкретних соціальних груп; б) ігнорування різних інтересів.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів концепції неявного особистісного знання виявлено 7 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо розвитку методології бухгалтерського обліку в цілому (1 позиція). Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,7 = 0,3$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1) \cdot (0,3) = 0,3$$

Висновок: Парадигмальна теорія придатна для застосування при дослідженні проблем теорії бухгалтерського обліку.

Результати оцінки інших концепцій подані в додатку Ж1. Вони теж мають низку недоліків, проте окремі з них досить ефективно можуть бути використані при розробці теорії обліку. Зокрема, в результаті проведеної оцінки наукових концепцій відповідно до обґрунтованих критеріїв і запропонованої математичної моделі встановлено, що найбільш доцільно застосовувати при дослідженні проблем розвитку бухгалтерського обліку парадигмальну теорію ($K_{ef} = 0,3$), концепцію “епістемологічного анархізму” ($K_{ef} = 0,4$) та концепцію науково-дослідницьких програм ($K_{ef} = 0,4$). Ці концепції мають незначні недоліки, пов’язані з невідповідністю їх принципів сутнісним характеристикам і парадигмі бухгалтерського обліку. Відповідно, отримання хибних результатів досліджень проблем бухгалтерського обліку при їх використанні є мінімальним.

Оскільки визначальною відправною точкою удосконалення має бути інформаційна складова бухгалтерського обліку, його модернізація повинна спрямовуватися на посилення аналітичності, зрозумілості, доступності й своєчасності облікових даних. Обрані концепції найбільше придатні до врахування специфіки обліку і імплементація результатів їх застосування не суперечить законам, котрі мають використовуватися при розробці модернізованої системи обліку й забезпечувати її ефективність та якість (закон Гроша, закон фрактальності, закон максимального результату (ефективності використання бюджетних коштів) та ін.). Їх використання за умови правильної постановки задачі, дозволить обґрунтувати можливості подальшого розвитку теорії та методології обліку й завдяки цьому досягти значного поліпшення ключової інформаційної бази управління.

В сучасних умовах основною причиною, яка обґрунтовує актуальність здійснення наукових досліджень, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку, є невідповідність його теорії сучасним тенденціям. Ситуація, коли існуюча теорія обліку вже не відповідає дійсності, на чому акцентують увагу майже усі науковці даного профілю, а нова ще 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. 2.2), після якої існуюча теорія вже не забезпечує зростання ефективності діяльності ($E_i(t)$).

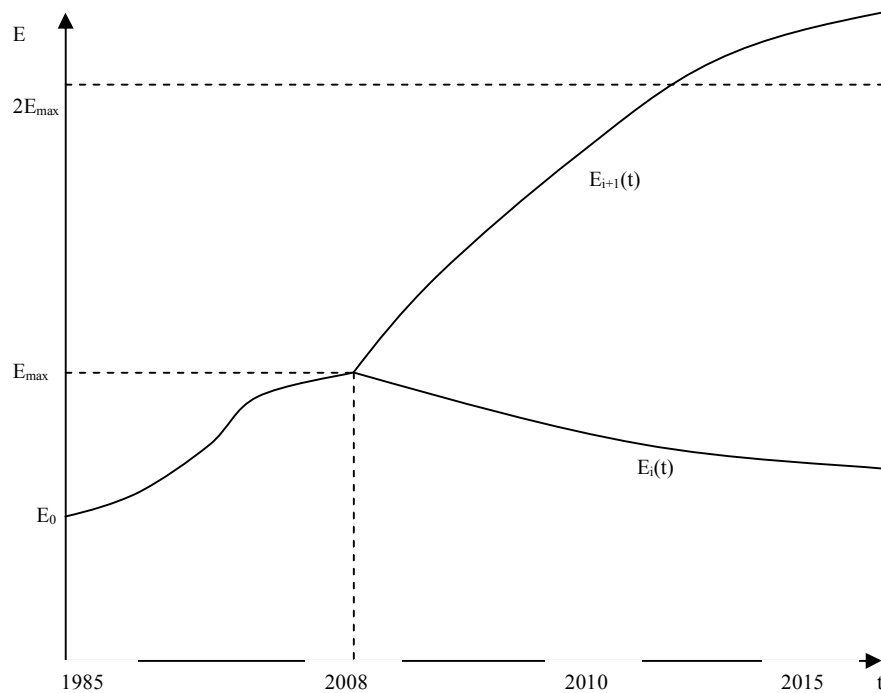


Рис. 2.2. Графік залежності ефективності діяльності бюджетних установ від рівня розвитку системи бухгалтерського обліку

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 вже не забезпечує поліпшення системи обліку, як заодно і зростання ефективності її

функціонування. Звідси випливає висновок, що така теорія вимагає кардинальних перетворень. Задля досягнення підвищення ефективності обліку в Україні на початку 2007 р. затверджено державну Стратегію модернізації обліку в державному секторі, перші результати якої мали бути запроваджені з січня 2008 р. Відповідно до закону Гроша, яким встановлено співвідношення між економічними характеристиками діючих і створюваних систем, розвиток нової теорії обліку повинен відповідати характеристиці $2 f (Y_0)$. Причому з рис 2.2 встановлено, що ефективність застосування нової теорії ($E_{i+1}(t)$) в сучасних умовах повинна бути кратною 2, адже в іншому випадку вона не окупить витрат (на рис. 2.2 їх епюра знаходиться між лініями функцій $E_{i+1}(t)$ та $E_i(t)$ в часовому періоді після 2008 р.), понесених на власний розвиток, а тому її недоцільно буде застосовувати. Тобто, співвідношення між системними характеристиками облікових систем мають бути наступними:

$$CO_{i+1}(t - t_0) \geq 2CO_i(t - t_0), \quad (2.3)$$

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

Проведена оцінка дослідницьких концепцій вказує на відповідність окремих з них досягненню мети модернізації обліку, яка полягає в формуванні уніфікованої організаційної та інформаційної системи управління бюджетними коштами.

Виведені закономірності ефективності обраних концепцій дослідження, доведені на основі проведених обчислень за запропонованим методом, вказують на позитивний результат їх застосування щодо формування теоретичних засад і вирішення організаційно-методичних питань модернізації бухгалтерського обліку. Загальними принциповими засадами, які впливають з обраних дослідницьких концепцій щодо модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є:

- вища ефективність модернізованої системи обліку;
- краща організаційна структура;

– оптимальна збалансованість повноважень з ведення обліку та семантика формування інформаційних потоків і результатних даних.

Вища ефективність відповідно до теорії дослідницьких традицій може бути досягнута завдяки тому, що буде застосовано прогресуючу програму. З практичної точки зору це вказує на те, що сутність модернізації обліку має полягати 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 вимагав менших витрат 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).

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 оптимальним інноваційним напрямом удосконалення даної функції управління. Завдяки розвитку цього напрямку уможлиблюється удосконалення системи обліку, досягнення оптимізації форм представлення даних, а також зростання керованості явищами й процесами, 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.

При цьому справджується такий атрибут (вимога) концепції створення нової системи обліку, як полікритеріальність, тобто різнопланова спрямованість елементів, що відповідає концепції епістемологічного анархізму. Мінімальний склад елементів системи обліку, як зазначалося, охоплює 3 складові: об'єкт обліку, суб'єкт, їх взаємозв'язок і взаємодію (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Складові системи обліку та їхня полікретиріальність

Примітки: ОРП – освітній рівень працівників; НВ – навиками та вміннями облікових працівників; СРП – стаж роботи працівника; ОЗ – організаційні здібності; ТЕМ – творче економічне мислення; РОП – рівень організації праці; ВАН – володіння аналітичними методами; ВКТ – володіння комп'ютерною технікою; ОП – організація процесу обліку; МО – методологія та методика обліку; ТО – техніка обліку; ЗО – засоби обліку; ОО – оперативність обліку; УІ – узагальнення інформації; ЗІ – збирання інформації; НІ – накопичення інформації; В – вимірювання; Р – реєстрація даних (інформації); З та П – відповідно: зберігання та передача інформації; НА – необоротні активи; ОА – оборотні активи; З – зобов'язання; ВК – власний капітал; ЗК – залучений капітал.

При формуванні ефективної облікової системи (рис. 2.3) слід врахувати, що частина її підсистем, їх елементів / субелементів можуть не відповідати цьому показнику, тобто бути менш ефективними або взагалі неефективними. У цілому забезпечення ефективності облікової системи вимагає досягнення переважання критеріїв, спрямованих на зниження обсягів витрат і оптимізацію діяльності. У цьому контексті важливу роль відіграє правильність вибору завдань, які має виконувати облік, оскільки критичність обсягів і напруженість їх виконання обліковими працівниками впливає в кінцевому результаті на якість підготовлених інформаційних даних.

Розроблена модель оцінки дозволяє здійснити правильний вибір вихідної концепції дослідження. Від цього залежить його кінцевий результат і ефективність. Обґрунтований підхід до оцінки вихідних дослідницьких концепцій базується на математичному обґрунтуванні доцільності їх застосування щодо розвитку теоретичних засад обліку. В основу розробленої оцінки покладено емпіричне окреслення недоліків дослідницької концепції щодо можливостей задоволення завдань, які ставляться перед обліком.

2.2. Сутнісна характеристика обліку та його завдань в умовах інформатизації

Бюджетні установи як суб'єкти, які забезпечують надання управлінських, соціальних, медичних, освітніх і інших послуг характеризуються як відмінними, так і спільними рисами. Врахування названого чинника в процесі розробки системи обліку забезпечить вирішення ключових 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 декількох підгалузей та сприяли підвищенню оперативності управління й зростанню результативності.

Таким чином можна досягти більшої економії ресурсів, адже спільність функціональних рис уможливорює формування однакових рішень щодо облікового відображення певних процесів, явищ чи операцій. В умовах комп'ютеризації для бюджетних установ це означає можливість використання уніфікованого, а не спеціального програмного забезпечення, що не вимагатиме додаткових фінансових витрат. Наприклад, узяті за основу дослідження галузі (охорона здоров'я та вища освіта) мають ряд спільних рис, які дозволяють 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 (фінансове забезпечення за загальним і спеціальним фондами) та організація його обліку;

– класифікація видатків (в т.ч. за функціональною, економічною та іншими ознаками) і їх облік;

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

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

– 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);

– прагнення до забезпечення зростання конкурентоспроможності на основі мінімальних витрат.

Сформований перелік за чисельністю може бути доповнений рядом інших рис, притаманних обом підгалузям, і свідчить про доцільність розробки уніфікованого підходу до вирішення питань модернізації системи обліку. Проте навіть у такому складі він може слугувати 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.

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. 2.4).



Рис. 2.4. Схема взаємодії між елементами системи управління

Інформаційна система (рис. 2.4) є неодмінною складовою системи управління. Вона, у свою чергу, включає такі основні елементи (складові частини), які мають безпосереднє відношення до організації обліку: 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, пов'язане з розвитком міжбюджетних стосунків, а також появою нових формувань і відносин, характерних для ринкової економіки, вимагає широкого застосування сучасних способів і прийомів обробки, здатних забезпечити оперативне управління процесами надання послуг. З огляду на це й враховуючи наявність бар'єру трудомісткості формування необхідних

даних в повному обсязі, розрізі та у встановлені терміни, головним напрямом удосконалення обліку в бюджетних установах є застосування сучасних технічних засобів. Це дозволить вирішити ряд проблем, пов'язаних із:

- забезпеченням оперативності проходження по відповідних ієрархічних рівнях облікової інформації, пов'язаної з казначейським управлінням видатками і міжбюджетними відносинами;

- забезпеченням потреби в зберіганні значних обсягів облікової інформації;

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

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

- оптимізацією діяльності та раціональним використанням бюджетних коштів.

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

Шара О.І., 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 вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні комп'ютеризованих інформаційних технологій, які дозволяють не тільки зменшити час на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ [354, с. 267].

Погоджуючись в цілому з позицією О.І. Шари, слід відмітити, що ефективність і якість обліку як інформаційної бази управління залежить не лише від нових технологій обробки інформації. Основою підвищення якісних параметрів і ефективності обліку як інформаційного джерела прийняття рішень, спрямованих на зростання результативності, є також поліпшення організації обліку та зміна його сутнісних характеристик відповідно до управлінських запитів. На сьогодні такі запити більшою мірою стосуються закріплення повноважень посадових осіб щодо здійснення ними економіко-математичних розрахунків і розробки альтернативних (в т.ч. імітаційних) моделей діяльності, планування та обліку витрат і калькулювання послуг. Ускладнення завдань, які ставляться перед обліковими працівниками, вимагає більш широкого запровадження новітніх технологій в обліку.

Відповідно до цього в сучасних умовах відбувається трансформація сутності обліку та починається його розгляд як кібернетичної інформаційної системи. З цього приводу М.Г. Чумаченко підкреслює, що господарський облік не слід відносити до функцій управління, а визначати як важливу складову частину інформаційної системи, як інструмент управління зі здійснення зворотного зв'язку між об'єктом управління й управлінською системою, оскільки в сучасних умовах він ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він базується на чотирьох видах моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень [352, 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, ряд дослідників вважають, що в сучасних умовах його варто розглядати з системної точки зору. Причому переважна більшість вчених і практиків схиляються 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 притаманні відповідні характеристики складності: багатомірність (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 [58, 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 цілком прийнятне.

У сучасній спеціалізованій літературі облік у зв'язку з його комп'ютеризацією пропонується розглядати з урахуванням тих специфічних особливостей, яких він набуває відповідно до технічних характеристик пристроїв, за допомогою яких здійснюється спостереження й документальне відображення господарських явищ і процесів. Як вважає І. Душанов, облік слід визначати як адаптивну динамічну кібернетичну систему, якій притаманний ймовірнісний характер. Крім того, це самоорганізована, закрита система. Кібернетична складова в сучасній системі обліку проявляється надзвичайно сильно, а ймовірнісний характер бізнес-процесів призводить до суб'єктивності бухгалтерського обліку [85, с. 30-35].

Такий підхід до визначення сутності та специфіки системи обліку певним чином суперечить його класичній теорії, згідно з якою однією з основних характеристик розглядуваної системи є точність. Проте, позиціонування обліку з точки зору його ролі в системі управління вимагає 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 управлінського персоналу, система обліку бюджетних установ зазнає трансформації та розширюється. 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 їх розвитку й удосконалення). Крім того, досягнення ефективності функціонування суб'єктів, які фінансуються з бюджету, в сучасних умовах вимагає, як зазначалося, наявності інформації планового (стратегічного) характеру. Наявність такої складової автоматично створює умови для використання показників з певним рівнем ризику та неточності.

Тобто, вихідна облікова інформація, яка формується в інформаційній системі обліку, характеризується певною умовністю, тобто ймовірністю. Ймовірність інформаційних даних стосується не стільки облікової інформації, скільки її складової, яка використовується для прийняття управлінських рішень, спрямованих на перспективу. Таку інформацію правомірніше вважати інформацією для цілей управління та оптимізації. Її формування відбувається завдяки розвитку нових складових інформаційної системи обліку бюджетних установ.

Попри те, що основою будь яких рішень, пов'язаних з прийняттям стратегічних планів, є облікова інформація, решта даних є розрахунковими, з певним рівнем абстрактності та суб'єктивності. Однак і вони, безумовно, належать до облікових економічних показників. Відповідно до цього та з урахуванням розширення меж облікової інформації, система, завдяки якій така інформація формується, набуває нових атрибутів і характеристик. Крім того, значно розширюється перелік складових елементів вказаної системи, завдань, які вона здатна (має) вирішувати, розвиваються методи та методологія її функціонування в умовах повної комп'ютеризації. Тому цілком обґрунтованим є розгляд обліку як кібернетичної системи.

Досить фундаментально поняття обліку з точки зору його розгляду як кібернетичної системи досліджено в працях С.В. Івахненкова [118, с. 17; 119, с. 22]. Вчений, зокрема, обґрунтував, що розгляд обліку у цьому контексті передбачає обов'язкову наявність його мети і завдань, належне інформаційне забезпечення, динамічні умови, які визначають стійкість і гнучкість системи (документи), зовнішні обмеження (закони, інструкції, методики, накази тощо), зовнішні та внутрішні інформаційні потоки [119, с. 17]. Крім вхідних даних, цілей і завдань до внутрішніх параметрів, на думку науковця, належить також ряд динамічних та статичних умов, зокрема структура об'єкта управління та його спеціалізація (розподіл праці; структура управління), технологія (технологічні операції та виробничі процеси), працівники (їх здібності та кваліфікація) [117, с. 19-21; 119, с. 22]. Загалом, погоджуючись з думкою С.В. Івахненкова [119, с. 22], варто зазначити, що на противагу І. Душанову [85, с. 30-35], він вважає бухгалтерський облік відкритою кібернетичною системою.

Відкритість цієї системи науковець пояснює через встановлення взаємозв'язку із зовнішнім середовищем, до якого ним віднесено нормативне регулювання. Однозначно погодитися з таким підходом заважає класична

характеристика переходу однієї системи в іншу. Зокрема, за умови набуття рівноваги відкрита система переходить у закриту. Така характеристика не відповідає сутнісній природі обліку та його структурним складовим. По-перше, рівновага між законодавчим регулюванням і організацією бухгалтерського обліку є основною вимогою до його ведення, оскільки за невідповідність нормам передбачена кримінальна відповідальність. По-друге, попри знаходження у стані такої рівноваги суб'єкти формують та подають звітність (за межі власне суб'єкта обліку, тобто вищим і контролюючим органам), а також здійснюють публічне представлення результатів діяльності у відкритих джерелах. Крім того, зростання конкуренції в бюджетній сфері вимагає більш ширшого використання різних даних, в тому числі облікових, для позиціонування суб'єкта на ринку послуг. Наприклад, такі бюджетні установи, як державні вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я мають складну організаційну структуру в кризових умовах і змушені здійснювати управлінські дії, які виходять за рамки мікрорівня. Пошук шляхів оптимізації розширює рамки формування інформаційної бази даних і починає охоплювати нові об'єкти (нові види нематеріальних активів, платні послуги тощо). Тому при формулюванні визначення обліку як кібернетичної системи її слід позиціонувати як специфічну.

Суперечливість характеристик обліку як відкритої чи закритої системи виникає також з огляду на поняття комерційної таємниці. Зважаючи на публічний характер суб'єктів діяльності, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, більш правомірно розглядати їх систему обліку як сукупність взаємопов'язаних, взаємодіючих відкритих елементів, які забезпечують своєчасність, точність, економічність, простоту, ясність і доступність інформації про господарські засоби, джерела їх формування, а також операції, явища й процеси, які відбуваються в бюджетних установах при наданні послуг.

Зважаючи на мету ведення обліку та його призначення в сучасних умовах, бухгалтерський облік слід позиціонувати як цілеспрямовану, тобто активну кібернетичну систему. Оскільки пасивні системи призначені для виконання усвідомлених вимог (наприклад, автомобіль) і не можуть бути використані для формування альтернативних можливостей задоволення потреб управління (в т.ч. враховувати умови середовища, адаптуватися до нього та змінювати його). Будь-які цілеспрямовані системи належать до категорії відкритих, які за функціональним призначенням є системами підтримки прийняття рішень.

З огляду на зазначене, бухгалтерський облік в бюджетних установах – це цілеспрямована відкрита кібернетична інформаційна система підтримки прийняття управлінських рішень, яка передбачає в своїй основі специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їх розвитку й удосконалення).

Таке визначення відповідає сучасній меті, завданням, специфіці та умовам функціонування бюджетних установ, а тому є досить обґрунтованим і прийнятним. Безумовно, можливі його уточнення, вирішення певних дискусійних аспектів, однак на існуючому етапі саме така інтерпретація системи обліку в бюджетних установах видається цілком логічною.

Як кібернетична система облік вимагає зміни існуючого організаційного механізму та застосування нових підходів до формування й узагальнення інформації на базі широкого застосування математичних та технологічних досягнень. Такими є вимоги сучасної системи управління, яка в останнє десятиліття підлягає трансформаційним змінам. Причому останні полягають не лише в удосконаленні організаційної структури, а й зміні філософії управлінських підходів до вирішення проблемних питань.

Облік в бюджетних установах як складна кібернетична інформаційна система управління має забезпечувати якнайповнішу реалізацію управлінських запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами завдяки застосуванню найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації. Водночас, він повинен 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) в цілому. Складність системи полягає у значній кількості завдань, які вона призначена вирішувати, а також наявності множини елементів і зв'язків (рис. 2.5). Рекомендована структура характеризує найбільш важливі й суттєві завдання, які повинна виконувати модернізована система обліку в бюджетних установах, а також моделі, комп'ютерну мережу та відповідні взаємозв'язки між рівнями управління. Слід відмітити, що кожне із завдань може бути деталізоване.

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



Рис. 2.5. Схема формування та реалізації виконання завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах в сучасних умовах

Примітки: 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; ВМ – виконавчий механізм.

До завдань максимізації результатів можна також віднести обсяг послуг, обсяг власних надходжень, можливості розширення ресурсної бази, забезпечення доступності послуг, формування фондів (з урахуванням легальних способів, дозволених законодавством) для забезпечення можливостей самостійного виконання соціальних програм і надання адресної допомоги тощо. Кожне нове завдання вимагає включення до структури системи обліку нових складових. Власне 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 [118, с. 17]. Дотримуючись позиції про те, що облік як системна сукупність не може складатися менш ніж з трьох елементів (об’єкт, суб’єкт та їх взаємодія), вважається правильною позиція про те, що кожен з них може бути деталізований. Деталізація має бути підпорядкована виявленню та встановленню таких зв’язків суб’єкта й об’єкта, які б сприяли удосконаленню відображення останнього не лише в облікових бухгалтерських документах, а й в системі рахунків. Втім позиція про те, що не контроль майна, а генерування різноманітних видів інформації для менеджменту повинно бути основним завданням облікової системи [240, с. 4], яка дійсно справедлива в сучасних умовах і має безпосередній стосунок не лише до виробничих підприємств, але й до бюджетних установ, а також потребує наукового дослідження шляхів розвитку можливостей, призвела до необхідності виконання обліковою системою ряду нових завдань. Щоб досягти цього слід врахувати, що основними засадами, завдяки яким система обліку виконує свої функції, є його принципи. Концептуально важливо обґрунтувати ті конструктивні їх параметри та характеристики, що забезпечують виведення обліку на якісно новий рівень.

Завдяки комплексному використанню дослідницьких концепцій (парадгмальної, плюралістичної (епістемологічної) та науково-дослідницьких програм) доведено, що розгляд бухгалтерського обліку з точки зору його позиціонування як кібернетичної системи значно розширює його можливості в питаннях задоволення інформаційних запитів системи управління. Сформульоване визначення системи обліку та обґрунтування, що це цілеспрямована відкрита кібернетична інформаційна система підтримки прийняття управлінських рішень переводять його засади з інституціоналістських позицій у русло теорії раціональних очікувань. Ключовою її характеристикою є теза про те, що економічні суб'єкти за допомогою комп'ютеризації можуть правильно оцінити майбутні тенденції економічного розвитку і пристосуватися до них [413, с. 169, 171-172].

За результатами дослідження сформовано основну дослідницьку концепцію, яка дозволяє формувати організаційні, методологічні та практичні основи бухгалтерського обліку в бюджетних установах на засадах використання сучасних технологічних досягнень та відповідного позиціонування обов'язків облікових працівників.

2.3. Синергізм принципів і функцій як основа розвитку обліку

Обравши дослідницьку концепцію та довівши, що облік є кібернетичною системою, потрібно розглянути відповідність і адекватність його принципів і функцій теорії раціональних очікувань, яка базується на науковому прогнозуванні з урахуванням існуючих умов та тенденцій економічних показників.

Чинна система обліку в бюджетних установах не повною мірою відповідає таким запитам, а тому справедливою є позиція С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза про те, що загальноприйняті принципи обліку в даний час не забезпечують до кінця чіткого визначення реального стану економічного

об'єкта [77, с. 55, 142]. У зв'язку з цим, цілком обґрунтованим є висновок не лише про потребу у формуванні більш детального теоретичного обґрунтування, а й експериментального доведення напрямів їх розвитку, в тому числі з урахуванням існуючих досягнень та рівня розвитку суміжних наук. Варто підкреслити, що у публікаціях вітчизняних та зарубіжних науковців питання принципів обліку розглядаються досить часто, а в останні роки вони набули цілеспрямованого розвитку й ураховують об'єктивні умови та потреби системи управління в інформаційному забезпеченні.

Питання розвитку принципів обліку активно дискутуються в науковій літературі. Найбільшою ґрунтовністю та глибиною характеризуються дослідження М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Р.Т. Джоги, В.П. Завгороднього, З.-М.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, Ю.А. Кузмінського, П.П. Німчинова, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, В.Я. Соколова. В основному як вітчизняні, так і зарубіжні вчені акцентують увагу на дотриманні принципів обліку, визначених законодавством, а удосконалення системи обліку пов'язують з їх розвитком. Такої позиції дотримується переважна більшість вчених.

Вчені Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, В.В. Сопко 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 [30, с. 27; 270, с. 19-21]. Акцентуючи увагу на важливості урахування нових умов, об'єктів обліку, інших явищах, притаманних сучасній обліковій системі, автори роблять цілком логічний висновок про необхідність здійснення теоретичних узагальнень і обґрунтування відповідних цим інноваціям принципів. Такий підхід до досліджень і розвитку науки здатен вирішити не лише існуючі на даний час суперечності та проблемні аспекти, а й вивести її на якісно новий, вищий

рівень. Тим більше, що сучасні дослідники вважають теорію обліку узгодженою сукупністю гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципів, які формують загальну систему орієнтирів для дослідження природи обліку [181, с. 95], а методологічний рівень розглядають як регулятивні правила, приписи, котрі визначають деяку стратегію і тактику прийняття суспільством теорій та фактів. Останні можуть в процесі історичного розвитку змінюватися, а отже, виникають методологічні дискусії відносно самих правил. Так, кібернетика в середині ХХ ст. зайняла місце серед лідерів науки, характерним свідченням чому можуть слугувати дискусії тих років щодо можливостей застосування її принципів до пояснення явищ не лише світу техніки, а й інших наук (в т.ч. обліку та аналізу) [275].

У цей період з'явилися ряд досліджень, пов'язаних з формуванням теоретичних обґрунтувань і зміни засад обліку, а саме наукові праці щодо ролі інформаційних технологій в обліку, аналізі та аудиті, специфіки обліково-аналітичного забезпечення в комп'ютерному середовищі та багато інших. Автори, розглядаючи особливості, що виникають в умовах автоматизації обробки економічної інформації та враховуючи вимоги сучасної системи управління, так чи інакше приходять до висновку про необхідність революційного перегляду усталених принципів обліку. Огляд наукових публікацій останніх років вказує на глибинність розглядуваної проблематики, а також її незавершеність і дискусійність (додаток Ж2).

Серед запропонованих нових підходів, висвітлених у додатку Ж2, в сучасних умовах актуальними є пропозиції щодо розширення переліку принципів обліку такими складовими, як комплексність, безпека та контроль даних, ешелонування облікових даних [75, с. 50; 76, с. 87-88; 178, с. 126]. Обґрунтовуючи свою позицію, названі автори окреслюють не лише категорійне визначення рекомендованих принципів, а й вказують на недостатню розробленість даного напрямку наукових досліджень.

Система обліку в розвинених зарубіжних країнах передусім спрямована на забезпечення інформацією управлінських запитів. Як наслідок, основним завданням обліку є формування бази даних, необхідних управлінському персоналу для оперативного реагування й оптимізації діяльності. Відповідно, підхід до складу принципів обліку є актуальним для сучасних вітчизняних бюджетних установ, які функціонують в умовах дефіциту ресурсів. Принципи обліку, як і його функції, є концептуальною основою його методології, а критичний розгляд позицій науковців дозволяє здійснити узагальнення та сформулювати більш аргументовані висновки щодо подальшого уточнення їх переліку. Оцінюючи рекомендовані зарубіжними науковцями принципи, слід зазначити, що не усі з них можуть бути ефективно застосовані в вітчизняній практиці обліку бюджетних установ (додаток ЖЗ).

Розгляд проблематики функціонування облікових систем в умовах використання сучасних технологій для обробки економічної інформації починає все більше охоплювати фундаментальне підґрунтя методології обліку – філософські та математичні знання. Відповідно, справджується прогноз вчених про те, що процедура математизації теоретичних знань нерідко призводить до зміни початкових виведених теоретичних схем. В силу таких змін теоретичні схеми з рангу доведених і обґрунтованих знову переводяться у ранг гіпотетичних конструкцій, що потребують обґрунтування [275].

Аналогічною на даний час є ситуація в обліковій науці. Поява нових технічних засобів і технологій формування, перетворення, передачі, опрацювання та зберігання інформації, безумовно, впливає на постулати й норми наукового пізнання, які застосовуються в бухгалтерському обліку. Крім того, відбулася трансформація мети обліку: від інформаційного 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, принципи обліку як базові постулати вимагають

внесення відповідних коректив і наукового переосмислення, оскільки виступають регуляторами усіх облікових процесів бюджетної установи, які, як свідчить практика, в сучасних умовах зазнали відповідних змін.

Моделювання більш досконалої системи обліку бюджетних установ повинно ґрунтуватися на використанні ряду нових принципів, які на даний час не входять до переліку принципів обліку, передбачених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Модернізація обліку в цьому контексті потребує розширення переліку принципів бухгалтерського обліку та внесення відповідних уточнень до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” за рахунок обґрунтування доцільності використання таких принципів: 1) еквівалентності (відповідність системи оцінки економічним показникам макросередовища та критерію ефективності обмінних і необмінних операцій), 2) компактності (згорнене зберігання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації), 3) ефективності (переважання рівня отриманих вигод від використання системою управління облікових даних над витратами на його організацію та ведення); 4) комплексності (прив’язка та адаптивність облікових даних до зміни управлінських запитів і технічних можливостей систем опрацювання інформації) (рис. 2.6).

Виокремлені на рис. 2.6 штриховими лініями принципи пропонується використовувати при організації обліку в бюджетних установах з метою врахування існуючих економічних умов їх функціонування. Принцип еквівалентності, який є актуальним в умовах нестабільності, забезпечить можливість здійснення моделювання облікових процесів та переведення номінальних вартостей (в т.ч. праці й матеріально-технічних ресурсів) у реальні шляхом урахування таких показників, як рівень інфляції, науково-технічний прогрес та часові періоди за рахунок забезпечення відповідності системи оцінки економічних показників макросередовища критерію ефективності обмінних і необмінних операцій.

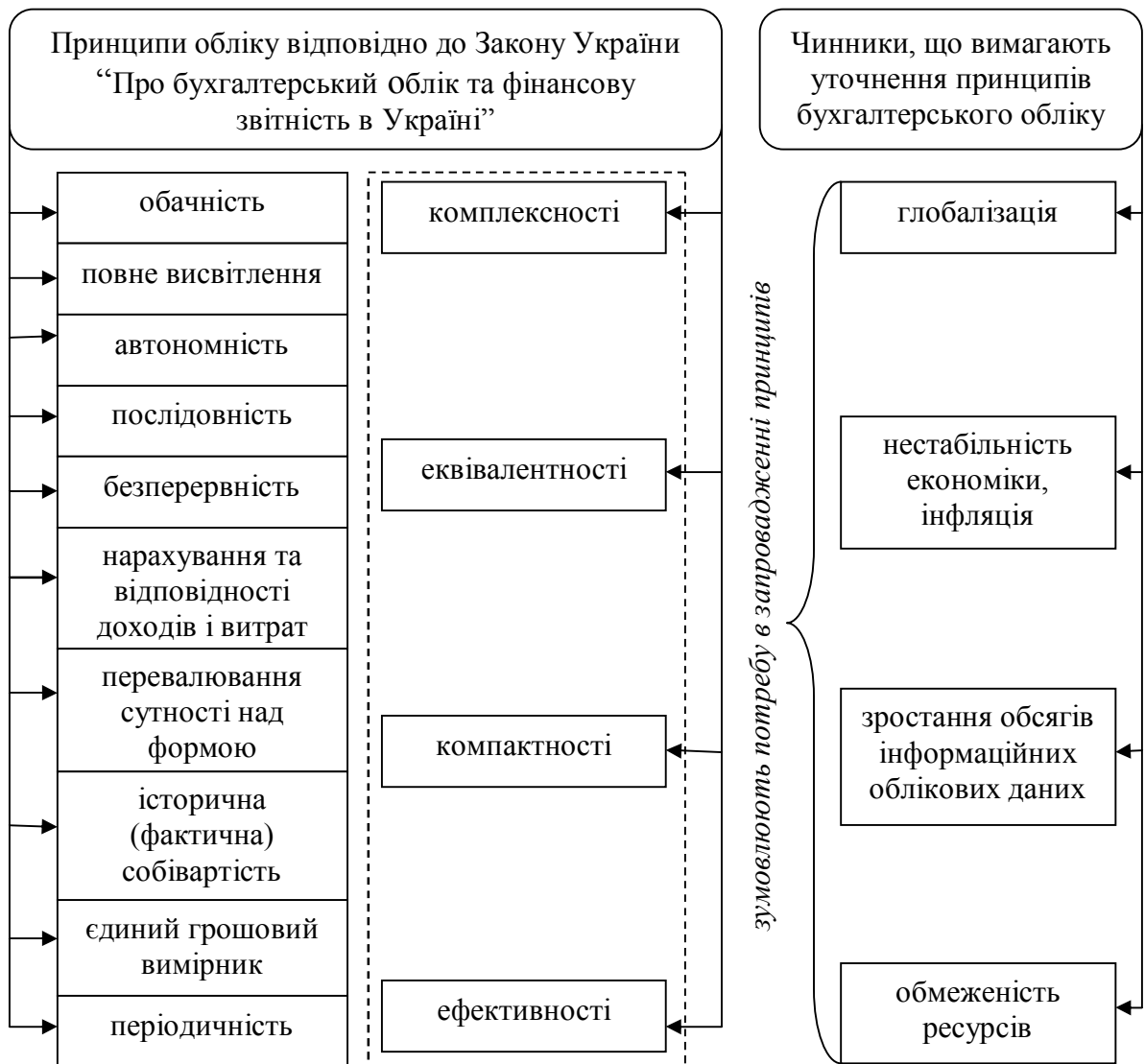


Рис. 2.6. Потреба в імplementації принципів обліку відповідно до зміни умов і особливостей функціонування бюджетних установ в сучасних умовах

Еквівалентність, будучи базою оцінки, сприятиме отриманню порівняльних показників не лише за часовими періодами, а й стосовно різних суб'єктів, що фінансуються за рахунок бюджету (державного чи місцевих), за рахунок формування адекватних та більш реальних оціночних даних. На практиці використання цього принципу уможливить здійснення порівняння ресурсного потенціалу, виступатиме 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 стане не лише основою удосконалення обліку як інформаційної системи прийняття управлінських рішень, а й забезпечення ефективності функціонування бюджетних установ загалом.

Сутнісна цінність розглядуваного принципу полягає у забезпеченні реальнішої вихідної бази для формування перспективних прогностичних показників, прийняття адекватних рішень та зниження рівня ризиків при здійсненні діяльності з надання послуг суб'єктами, що отримують фінансове забезпечення з бюджету. У цьому випадку прогнози, складені на основі облікових даних, сформованих відповідно до принципу еквівалентності, матимуть менш ймовірнісний характер, оскільки процес акумуляції коштів для здійснення діяльності бюджетної установи (фінансове забезпечення) можна змоделювати з урахуванням детерміністичного принципу еквівалентності. Базисом такого моделювання стане більш складний алгоритм, який враховуватиме специфіку об'єкта обліку та дозволить зводити неоднорідні облікові дані в однорідні шляхом використання еквівалентних параметрів перерахунку. Цей принцип доцільно також застосовувати при здійсненні порівняння власного капіталу різних бюджетних установ або порівняння одного капіталу з рядом інших, наявних у різні часові періоди. В даному випадку в результаті порівняння отримується однозначний результат, що більш адекватно відповідає дійсності та сприяє прийняттю правильних управлінських рішень щодо здійснення певної операції, пов'язаної з витрачанням коштів.

Зокрема, на таких засадах слід здійснювати обґрунтування одноразової плати за послуги або плати з відстрочкою, де це можливо (за семестр (в навчальних закладах), місяць, квартал)). Використання принципу еквівалентності в даному випадку дозволить оцінити результат з поправкою на зміну умов та цін на ресурси в конкретний момент часу. Аналогічний підхід є також ефективним при прийнятті рішення щодо

придбання цінностей в кредит, зокрема при виборі періоду внесення внесків (щомісячні чи кварталні). Попри те, що в практиці бюджетних установ придбання товарів у кредит використовується рідко, її запровадження на засадах попереднього прорахунку ефективності повинно мати місце. 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 приймається базовий досягнутий рівень у звітному році без урахування показників, що характеризують рівень нестабільності економіки.

За умови застосування принципу еквівалентності щодо купівлі цінностей в кредит є можливість, по-перше, встановити вигоду від використання придбаного засобу (з урахуванням відсотків за кредит, можливої його ціни на момент наявності всієї суми та доходу, отриманого від його використання), по-друге, досягнення отримання дійсної (реальної) оцінки.

Загалом поширення на систему обліку принципу еквівалентності передбачає застосування методу економіко-математичного моделювання, використання рівнянь регресії та іншого аналогічного інструментарію. Теоретично такий підхід вимагає здійснення досить складних розрахунків. Проте вигода від його використання, особливо в умовах широкого використання сучасного програмного забезпечення та комп'ютерної техніки, очевидна. Наявна технічна й програмна база, яка використовується в бюджетних установах з метою управління їх діяльністю, в т.ч. бухгалтерський облік як одна із функцій управління, може бути модернізована відповідно до вимог принципу еквівалентності без занадто високих витрат.

Наступним рекомендованим принципом бухгалтерського обліку є компактність. Його позиціонування пов'язане з потребою в зберіганні великих масивів облікової інформації через посилення деталізації показників

і обмеженістю пам'яті сучасної комп'ютерної техніки. Отже, існує об'єктивна вимога компактного зберігання облікових даних, що відповідає принципу компактності, сутність якого пропонується ідентифікувати зі згорненим зберіганням облікових даних і можливістю їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації.

Історія розвитку методології та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах свідчить про початкове зростання громіздкості форм подання інформації та одночасного прагнення до їх спрощення. Наукові пошуки в умовах інформатизації сучасного суспільства спрямовані передусім на досягнення оптимізації і простоти обліку, а також на забезпечення зростання його ефективності й впливу на процеси, які відбуваються в діяльності установ. Справедливо зазначити, що дослідження шляхів удосконалення обліку загалом, а також окремих його ділянок (об'єктів) вирізняються науковою та практичною цінністю. Їх застосування забезпечує поліпшення інформаційної бази прийняття управлінських рішень, підвищення ефективності діяльності, економію бюджетних коштів. Однак в умовах комп'ютеризації та особливо у зв'язку зі значним зростанням обсягів інформації перспективними є дослідження шляхів подання даних у стислому форматі, придатному до швидкого розширення. Компактність як принцип обліку в бюджетних установах дозволить акумулювати значні масиви інформаційних даних з мінімальним навантаженням на технічне забезпечення.

Досягнення ефекту архівації облікових даних відповідно з принципом 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 шифрування інформації.

Перший підхід, незважаючи на свою актуальність, характеризується обмежуючим фактором – скорочення кількості показників, граф чи інших параметрів облікових даних не може прямувати до нескінченності. Оптимум,

який можна забезпечити, використовуючи цей підхід, визначається мінімальною потребою даних (та їх джерел) для управління процесами діяльності суб'єкта господарювання.

Щодо другого напрямку розвитку теорії, методології та організації обліку, то 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 [189] та ін. Перевагою даного підходу є також не зменшення кількості числових облікових показників, а можливість збільшення обсягів інформації для її зберігання, в т.ч. цифрової, текстової, графічної чи візуальної.

Ще один, не менш важливий принцип, який варто застосовувати в бухгалтерському обліку – принцип ефективності, необхідність застосування якого обумовлена метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Його сутнісна характеристика полягає в переважанні рівня отриманих вигод від використання системою управління облікових даних над витратами на його організацію та ведення. Найпростішим методом оцінки ефективності є порівняння вартісних і трудових показників.

Різниця між початковим і кінцевими їх рівнями (тобто після проведення удосконалення чи модернізації обліку) вказуватиме на явний ефект, отриманий в результаті проведення удосконалюючих заходів. Результати таких обчислень не завжди бувають достатньо переконливими. Дійсний ефект визначається не лише через отримання економії робочого часу (зниження трудомісткості) чи отримання економії від нововведень. В цьому випадку правомірно говорити про мультиплікативний ефект від удосконалення організації, методології та методики обліку (рис. 2.7).

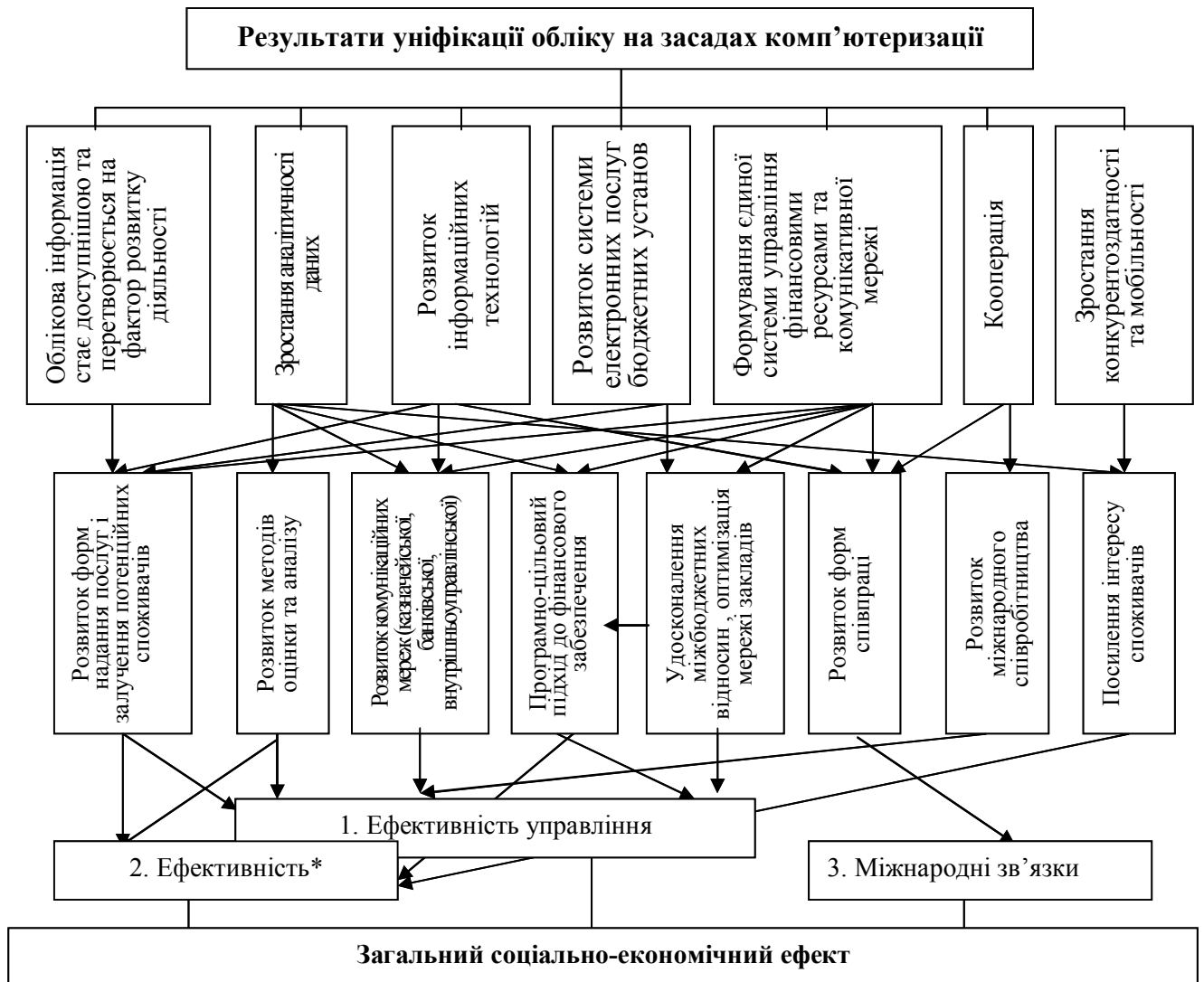


Рис. 2.7. Системний мультиплікаційний ефект від модернізації обліку

Примітки: * пряма індивідуальна, галузева, загальнодержавна, а також непрямий ефект від забезпечення підвищення рівня освіти, кваліфікації, здоров'я, рівня культури.

Принцип комплексності передбачає забезпечення адаптивності облікових даних до зміни управлінських запитів і технічних можливостей систем опрацювання інформації. Основною причиною виокремлення даного принципу є перехід на Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблені на основі міжнародних, а також формування уніфікованої організаційної та інформаційної системи управління бюджетними коштами.

Гармонізація Плану рахунків бюджетних установ з відповідною бюджетною класифікацією вказує на потребу в структурній ієрархічній підпорядкованості та взаємозв'язку між рахунками. Складність та посилення аналітичності системи обліку вимагає формування синхронізованих підсистем, які в комплексі становитимуть цілісну систему бухгалтерського обліку. Досягнення узгодженості підсистем обліку, в тому числі на мікрорівні, рівні органів Державної казначейської служби, банківських установ та загальнодержавному рівні є основою обґрунтування доцільності використання принципу комплексності. Зведення показників щодо формування та використання бюджетних коштів різними суб'єктами відповідно до ієрархії управління, включаючи галузевий і загальнодержавний рівень, потребує введення даного принципу як основи консолідації даних.

Результат модернізації обліку як сукупність ряду складових характеризується як прямим (економія коштів), так і непрямим (неявним) ефектом. Досягається він завдяки синхронізації управління процесами надання послуг, в тому числі на базі удосконалення нормування праці, алгоритмізації та зменшення часових розривів між операціями. У даному випадку система обліку, як жодна інша, може найбільш детально відобразити й оцінити усі прогалини й забезпечити їхнє усунення. Це, у свою чергу, вказує на переорієнтацію обліку з системи, яка фіксує інформацію у систему, яка її продукує для потреб управління, що відповідає обґрунтованим додатковим принципам обліку. Останні, в свою чергу, вимагають розширення функцій обліку для виконання нових завдань.

Німецький комерсант і науковець Карл Зайдель на початку 30-х років ХХ ст. стверджував, що бухгалтерський облік охоплює виконання двох основних функцій: функцію реєстрації (фіксація в письмовому вигляді фактів, які відбуваються, щоб зберегти інформацію); регулюючу функцію (статистична функція, яка забезпечує відображення змін явища у

хронологічній послідовності) [411, с. 43-44]. Пов'язуючи регулюючу функцію зі статистичною, К. Зайдель підкреслив основну характеристику моделі обліку, характерної для Німеччини, за якої все підпорядковується завданню державного контролю над суб'єктами господарювання. Варто зауважити, що майже усі постсоціалістичні країни, в т.ч. й Україна, обрали аналогічні підходи до системи обліку. Однак в умовах національної економіки жорсткий контроль за напрямками грошових потоків (без належним чином налагодженого процесу оцінки шляхів їх оптимізації при прогнозуванні (складанні кошторисів)) не забезпечує достатніх позитивних результатів, про що свідчить катастрофічне становище більшості українських суб'єктів, що фінансуються з бюджету.

Дослідження наукових джерел свідчить, що в економічній літературі активно дискутується проблематика, пов'язана зі встановленням сутності та переліку функцій, які виконує облік. До сьогодні єдина позиція з даного питання не вироблена. Вчені в основу обґрунтування своїх позицій покладають зарубіжний досвід, а також пов'язують функції обліку з запитами й потребами системи управління (додаток 3).

Додаток 3 свідчить про достатньо широке коло переліку можливих функцій системи обліку та значні розбіжності щодо їх складу відповідно до позицій різних науковців. Оскільки облікова система характеризується постійними перетворювальними процесами, пов'язаними не лише зі змінами підходів до управління, а й у результаті яких змінюються стани об'єктів, а вхідні дані трансформуються у вихідні, такі дискусії мають цілком об'єктивне підґрунтя та стають все актуальнішими. Виникнувши разом з появою обліку, його функції поступово набували нових видових значень, а їх перелік поступово розширювався. Зокрема, в останні роки активізувалися дослідження щодо розвитку соціальної функції обліку, на якій акцентувала увага Н.М. Малюга, враховуючи зарубіжний досвід [171]. Однак сутність

соціальної функції, так як її розглядають зарубіжні науковці у контексті соціального обліку, дещо не співпадає з підходом до обліку в бюджетних установах. Різниця полягає у тому, що діяльність громади у розвинених країнах розглядається як діяльність, здатна приносити прибуток. Виходячи з обсягів та можливостей отримання прибутку, приймаються рішення про доцільність чи недоцільність (вигоду для громади) здійснення певної 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. У цьому контексті більш правомірно говорити про соціальну функцію бізнесу, а не соціальну функцію обліку.

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

Функція планування (прогнозування) [44, с. 19; 411, с. 44], яка в спеціалізованій літературі щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах не виокремлюється, притаманна 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 у силу її ігнорування у системі обліку в бюджетних установах проявляється недостатньо ефективно.

Окрім процесу формування розрахунків до кошторису, котрий базується на використанні прогнозних показників діяльності, жодні інші стратегічні завдання не практикуються. Попри це, їх розгляд і аналіз у контексті модернізації обліку може бути вельми корисним, оскільки дозволить встановити певні існуючі закономірності процесів, які відбуваються, здійснювати наукові передбачення з метою усунення диспропорцій та проблем, визначити можливості оптимально ефективної діяльності бюджетних установ. Формування інформації, спрямованої на перспективу (планової чи прогнозної), створюватиме об'єктивні умови для посилення інтеграції управлінських і економічних знань, дозволить формувати прозорі й обґрунтовані стратегії розвитку.

Такі стратегії, зважаючи на те, що в основі їх розробки лежать достовірні облікові дані, також будуть досить достовірними та досяжними. В умовах нестабільності та дефіциту фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ реальність планів є надійною складовою ефективності виконання бюджетних програм в процесі реформування бюджетного устрою. На цьому, зокрема, акцентує увагу С.В. Бардаш, стверджуючт, що бюджетна реформа в Україні передбачає: забезпечення реальних планових показників бюджету та їх виконання, визначення пріоритетів бюджетного фінансове забезпечення, перехід від практики утримання установ бюджетної сфери до програмно-цільового методу планування та здійснення видатків [12, с. 34].

У будь-якому випадку, зосередження уваги на прогнозуванні дозволяє уникнути ризиків невизначеності, диспропорційності, сформувати злагоджений та стабільний порядок і забезпечити якість надання послуг. Прогнозна функція обліку, особливо у великих бюджетних установах зі значною кількістю

господарських операцій та процесів, забезпечує отримання з минулого та теперішнього часу знань, які мають відношення до прийняття рішень у майбутньому. Розвивати її слід з метою визначення та врахування тенденцій розвитку майбутніх економічних явищ і процесів на основі використання облікової інформації, яка належить до періоду, що минув.

Для забезпечення дієвості прогнозів в умовах економічної та фінансової нестабільності слід поряд із базовою інформацією, отриманою із системи обліку безпосередньо бюджетної установи, враховувати тенденції державної політики, а також інформацію, отриману зі сторони (в т.ч. облікові дані інших аналогічних установ, контрагентів тощо). Корисність такої інформації має визначатися виходячи з того, чи має вона вплив на ефективність діяльності та чи сприятиме зниженню рівня невизначеності майбутніх подій і процесів, а її обсяги визначатимуться виходячи зі стану розвитку комунікаційно-технічної складової. Звертає на це увагу В.О. Осмятченко, справедливо вважаючи, що в сучасних умовах є необхідність подальшого дослідження концептуального апарату теорії бухгалтерського обліку, а саме його функцій за умов поєднання з інформаційними технологіями [198, с. 163]. Оскільки облік в бюджетних установах в основному ведеться за допомогою використання комп'ютерної техніки, можна стверджувати, що ця позиція відповідає сучасним потребам і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування. Проте насправді заміна ручної форми на комп'ютеризовану лише розширює функціональні можливості формування облікової інформації, а не призводить до зміни функцій обліку.

Розвиток і реалізація функцій обліку вимагає, як справедливо стверджує Г.Г. Кірейцев, змістовнішого бачення можливостей методу обліку та відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів. Даний аспект проблем пов'язаний з підвищенням ролі суб'єктів облікової діяльності у вирішенні фінансових та суто управлінських задач. Відповідно з

цією позицією уся сукупній функції науковець поділяє на дві групи внутрішні та зовнішні, акцентуючи увагу на науково-пізнавальній функції та 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 (додаток К) [131, с. 5].

Основною рисою обліку в бюджетних установах донедавна було його спрямування на збереження державної власності. Держава виступала основним користувачем сформованої обліковою системою інформації в основному з метою контролю виконання планових завдань. Натомість облік у країнах з ринковою економікою, передусім, розвивається як основа (інформаційна система) прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити підвищення ефективності використання ресурсів. Тобто головною відмінністю обліку розвинутих країн є його мета – виявлення результату використання ресурсів і забезпечення оптимізації діяльності. Виявлені недоліки й переваги дозволяють стверджувати про наявні можливості їх подолання, чи навпаки використання, через зміну ustalених рамок за визначеними ознаками. На цій основі базуються позиції про зміну функцій обліку в сучасних умовах. Проте такий підхід містить у собі певні приховані ризики. Зокрема, демократичне управління має ряд переваг перед унітарним, однак суттєвим його недоліком є проблемність формування порівняльних показників.

Виходом може бути встановлення жорстких вимог до звітних показників. З цією метою може бути застосоване законодавче (обов'язкове) регулювання порядку розрахунку звітних показників за єдиною методикою. Щодо плановості, то зарубіжна практика вказує на широке її застосування, що дозволяє уникати ризиків та зривів у діяльності. Проте у вітчизняній економічній системі такі підходи після розпаду Радянського союзу в більшості випадків ігноруються. Причин такого ігнорування досить багато –

від нестачі високопрофесійних кадрів, здатних займатися прогнозуванням на високому рівні, до проблем його здійснення, пов'язаних з частою зміною законодавчих засад.

Крім того, в багатьох випадках здійснення планування в сучасних умовах обмежене ще й у зв'язку з тим, що суб'єкти господарювання вважають за доцільне економити саме на його проведенні. Такий підхід абсолютно не виправданий, оскільки без застосування названої функції управління практично неможливо досягти дійсно високих позитивних результатів діяльності. Цьому може служити запровадження обов'язковості представлення вищим органам обґрунтувань стратегічних планів розвитку (як при створенні суб'єкта діяльності, так і стосовно уже функціонуючих). При цьому можна обмежитися визначенням періодичності представлення таких планів (раз у 3 чи у 5 років).

Не заглиблюючись у подальшу деталізацію шляхів вирішення проблемних аспектів, зазначимо, що встановлення недоліків – ключова умова пошуку шляхів удосконалення, формування засад їх подолання та забезпечення постійного удосконалення облікових систем. Вирішення дискусії, пов'язаної з дослідженням функцій обліку, доцільно перевести у площину, яка передбачає розмежування його двох принципових сутнісних характеристик: професійна діяльність і наука (рис. 2.8).

Окреслені взаємозв'язки функцій обліку ілюструють їх взаємозалежність та характеризують бухгалтерський облік як цілісну систему. Складові системи (звітність, електронні аналітичні таблиці, оптимізаційні моделі чи планово-розрахункові документи) підлягають опрацюванню (виконанню функцій) з метою формування облікових даних відповідно до запитів користувачів інформації. Прямий та зворотній вплив практики на науку й навпаки забезпечує удосконалення теорії, методології та організації обліку. Системність підходу досягається циклічною повторюваністю обліково-аналітичних процедур і сприяє скороченню циклу руху облікової інформації в бюджетних установах

приблизно на 20%, у тому числі за рахунок усунення передачі зайвих даних. Такий ефект базується на суттєвому підвищенні на підґрунті формування системи електронного урядування ефективності діяльності органів державного управління, поліпшення міжвідомчої взаємодії, збільшення прозорості діяльності органів державної влади, зменшення витрат на утримання державного апарату тощо [184, с. 40].

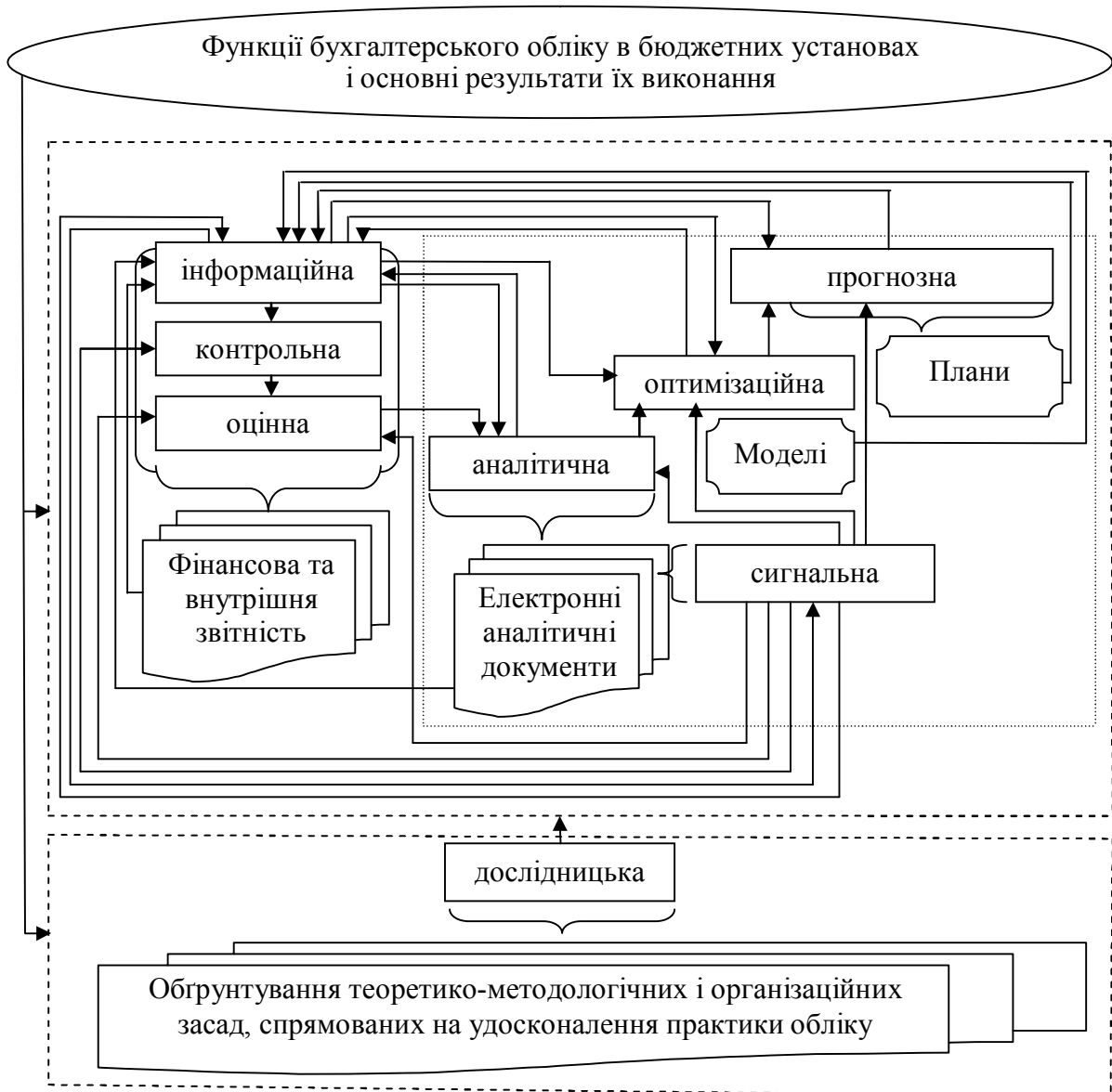


Рис. 2.8. Взаємозв'язок функцій обліку в бюджетних установах

Уведення додаткових функцій пов'язане з наявністю таких проблем, як отримання інформації після факту здійснення господарської операції (коли на її результат неможливо вплинути) і відсутність низки аналітичних даних для

потреб прогнозування та побудови альтернативних оптимізаційних моделей діяльності. Обмеження контрольної функції лише оперативним виявленням потенційних порушень законодавства та інтересів власників, як це зазначається рядом авторів, значно звужує значення системи обліку у соціальному плані. В такому разі вона не може виступати джерелом захисту прав споживачів, що абсолютно не правильно. Натомість жодної суперечності не містить у собі певна модифікація контрольної функції в контексті її зведення до процедури, яка здійснюється на підставі облікової інформації як результату виконання обліком інформаційної функції. Це є об'єктивним результатом змін, що проходять як на мікро-, так і на макрорівні, і пов'язані з розвитком ринкових зв'язків і сучасним станом економіки.

У ринковому середовищі контрольна функція бухгалтерського обліку, як зазначає З.В. Гуцайлюк, обмежена якістю формування інформаційних масивів та правильністю складання фінансової звітності, тобто контролем власної діяльності бухгалтерської служби як структурного підрозділу. Тобто контрольна функція властива не для системи обліку, як помилково вважають бухгалтери, а виключно для менеджерів різних рівнів [62, с. 466].

Проте певна парадоксальність 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. Попри те, що для бюджетних установ, видатки яких суворо контролюють органи Державної казначейської служби, таке твердження також недостатньо обґрунтоване. Бухгалтерський облік слугує механізмом виконання розпоряджень і, одночасно, дозвільною основою здійснення тієї чи іншої операції, пов'язаної з витрачанням грошових коштів, однак аж ніяк не є суб'єктом управління, а тому не може виконувати управлінську функцію. Вона належить до компетенції розпорядника коштів, яким є керівник бюджетної установи. Своєчасність і ефективність управлінських рішень (в т.ч. ієрархічно вищого управлінського та контролюючого органу) прямо пропорційна точності,

коректності, законності та доцільності інформації, яка подається на розгляд. Невід'ємним атрибутом прийняття управлінського рішення є оцінка (аналіз) вихідних облікових даних і послідуєчих отриманих результатів.

Дискусія навколо даного питання викликала сумніви щодо доцільності існування такої галузі науки, як “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Висловлюється думка щодо об'єднання дослідження за низкою спеціальностей в один напрям “Економіка і підприємництво” або “Фінанси”. За обґрунтування береться теза про відсутність практичного (експериментального) зразка результату дослідження, жорстке законодавче регулювання порядку ведення бухгалтерського обліку й відсутність через це можливостей впровадження низки рекомендацій, а також позиція ряду науковців, яка полягає в його невизнанні як науки загалом.

Постановка питання про сумнівність доцільності існування окремої наукової спеціальності повинна бути відкинута, на що вказують такі ознаки, як наявність об'єкта і предмета дослідження, можливість застосування різних дослідницьких концепцій, обґрунтовані принципи обліку, його функції та визначальна роль і місце в системі економічних наук. Аргументом на користь цієї позиції є також, по-перше, факт, що усі суб'єкти діяльності, в тому числі бюджетні установи, мають у своїй організаційній структурі бухгалтерську службу; по-друге, для досягнення підвищення ефективності функціонування завдання такої служби полягають у формуванні інформації відповідно до контексту трансформації вимог управління. Останні наразі зводяться, в основному, до забезпечення безперебійності надання якісних послуг з мінімальними витратами бюджетних коштів в умовах їх хронічного дефіциту.

Сприятливими умовами досягнення виконання даного завдання є застосування нового інструментарію в системі обліку. Зокрема, зважаючи на те, що в умовах сучасного суспільства обсяги облікових даних бюджетних установ є надзвичайно значними, виокремилася проблема здійснення обліковими

працівниками контролю за потоками інформації та її спрямування у потрібних напрямках для управління, регулювання й узагальнення.

Актуальною є сигнальна функція (функція нагадування) про терміни сплати тих чи інших платежів. Технічне досягнення її виконання вимагає встановлення періодичності платежів. Проте не усі терміни є прогнозованими, ряд операцій, пов'язаних зі здійсненням розрахунків, не є статичними. Однак, застосування сигналізації хоча б щодо планових платежів дозволить вирішити низку проблем, пов'язаних з непродуктивними видатками (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 надання попередження через використання сигнальних документів чи інших сучасних форм (в т.ч. піктограм чи звукових сигналів) про необхідність здійснення сплати платежу на конкретну дату.

Значні обсяги баз даних системи обліку в сучасних умовах також вимагають формування системи збереження інформації та досить 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 в сучасних умовах набуває особливої актуальності, хоч корені його сягають у сиву давнину та пов'язані з перетворенням так званої Китайської теореми [32, с. 43].

Розвиток функцій обліку спрямований на досягнення підвищення аналітичності облікових показників і підвищення якості й оперативності управління діяльністю бюджетних установ. Можливості сучасних технічних досягнень, які дозволяють не лише прискорити процес формування вихідних

облікових даних, а й виступають потужним модулятором варіантів управлінських дій, є основою завершеності управлінського циклу використання облікових даних. В цьому випадку досягається більш якісне використання інформації завдяки кращій її адаптованості до управлінських запитів і прийняття рішень. За різними емпіричними оцінками, які підтвержені практикою, ефект від розширення функцій обліку проявляється у вигляді зниження непродуктивних витрат на більш ніж 20 %.

Завдяки застосуванню як базової концепції дослідження теорії раціонального очікування визначено завдання, а також нові принципи та функції, які має виконувати система обліку в бюджетних установах, щоб відповідати сучасним запитам системи управління.

Обґрунтовані принципи мають вагоме значення для організації та методології обліку, а функції – до практики його ведення. Відповідно, удосконалення зазначених складових вимагає більш деталізованого наукового аналізу та формування узагальнених рекомендацій, що відповідають обраній концепції дослідження та потребі в підвищенні якості інформаційної бази управління.

2.4. Повноваження суб'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті його модернізації

Реалізацію запропонованих напрямів удосконалення обліку необхідно здійснювати на усіх рівнях з визначенням вимог до суб'єктів і побудови логічної структури взаємозв'язків між ними та повноваженнями, які вони виконують. Саме тому підлягає перегляду обсяг компетенції, відповідальності та професійної придатності облікових спеціалістів до нових потреб і умов, пов'язаних зі здійсненням модернізації бухгалтерського обліку.

Тобто, за умови розвитку окресленого напрямку наукових досліджень, формування відповідної йому теорії й методології обліку, а також реалізації в практичній обліковій діяльності, необхідно буде вирішити ще одну важливу проблему, пов'язану з розширенням функціональних обов'язків облікових працівників. Вона належить до когорти концептуальних позицій, оскільки визначена державною стратегією як напрям модернізації обліку в державному секторі, який стосується розмежування повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку.

Узгодження повноважень як напрям удосконалення обліку є одним із важливих проблемних аспектів, тісно пов'язаних із визначенням складу суб'єктів бухгалтерського обліку. Формування рекомендацій з цього приводу знаходиться у двох площинах.

По-перше, вимагає вдосконалення розмежування повноважень між самими суб'єктами державного сектора, особливо у частині, яка стосується розпорядників бюджетних коштів і контролюючих та вищих установ, органів і організацій. По-друге, що безпосередньо стосується об'єкта дослідження, розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб суб'єктів, які фінансуються з бюджету.

В контексті першої складової, зважаючи на особливе значення міжсуб'єктних взаємозв'язків, варто вказати на недостатню обґрунтованість окремих повноважень, які покладаються на органи Державної казначейської служби України, котра має вплив на загальну ефективність формування й використання бюджетних коштів. Зокрема, органи Державної казначейської служби ведуть облік доходів державного й місцевого бюджетів, проте більш правомірно обмежити їх повноваження щодо обліку в частині державного бюджету, а стосовно місцевих бюджетів передбачити лише здійснення контролю за надходженнями та видатками.

Фактично такий порядок існував до остаточного переходу органів місцевого самоврядування на казначейське обслуговування. Його перевага в тому, що органи місцевого самоврядування можуть більш ефективно та оперативно впливати на забезпечення надходжень до місцевого бюджету через територіальну наближеність до суб'єктів, які є платниками місцевих податків і зборів.

Контроль за надходженнями та видатками забезпечуватимуть казначейські служби. Така позиція у світлі прийняття низки урядових і законодавчих рішень щодо надання органам місцевого самоврядування більших повноважень є надзвичайно актуальною. Завдяки її реалізації можливе досягнення логічності семантичного взаємозв'язку суб'єктів та підвищення організованості й контрольованості процесів формування й використання коштів місцевих бюджетів. У цілому повноваження суб'єктів, які мають безпосереднє відношення до цих процесів, охоплюють визначення завдань, нормативне регулювання, контроль (рис. 2.9).

Зазначені на рис. 2.9 суб'єкти належать до категорії головних розпорядників бюджетних коштів. Відповідно, їх повноваження, в основному, охоплюють регулюючі, інформаційні та контролюючі аспекти.

Проте серед вказаних суб'єктів є ті, які мають безпосередній вплив на методологію та організацію обліку через законодавчі нормативи та закони. До них належать Верховна рада та Кабінет міністрів. Міністерство фінансів та Державна казначейська служба у цьому контексті є органами, які через свої розпорядження, накази, листи, інструкції та інші форми регулювання здійснюють роз'яснювальну роботу. Органи Державної казначейської служби також контролюють процес виконання бюджету та цільове використання коштів бюджетними установами і їх ефективність.

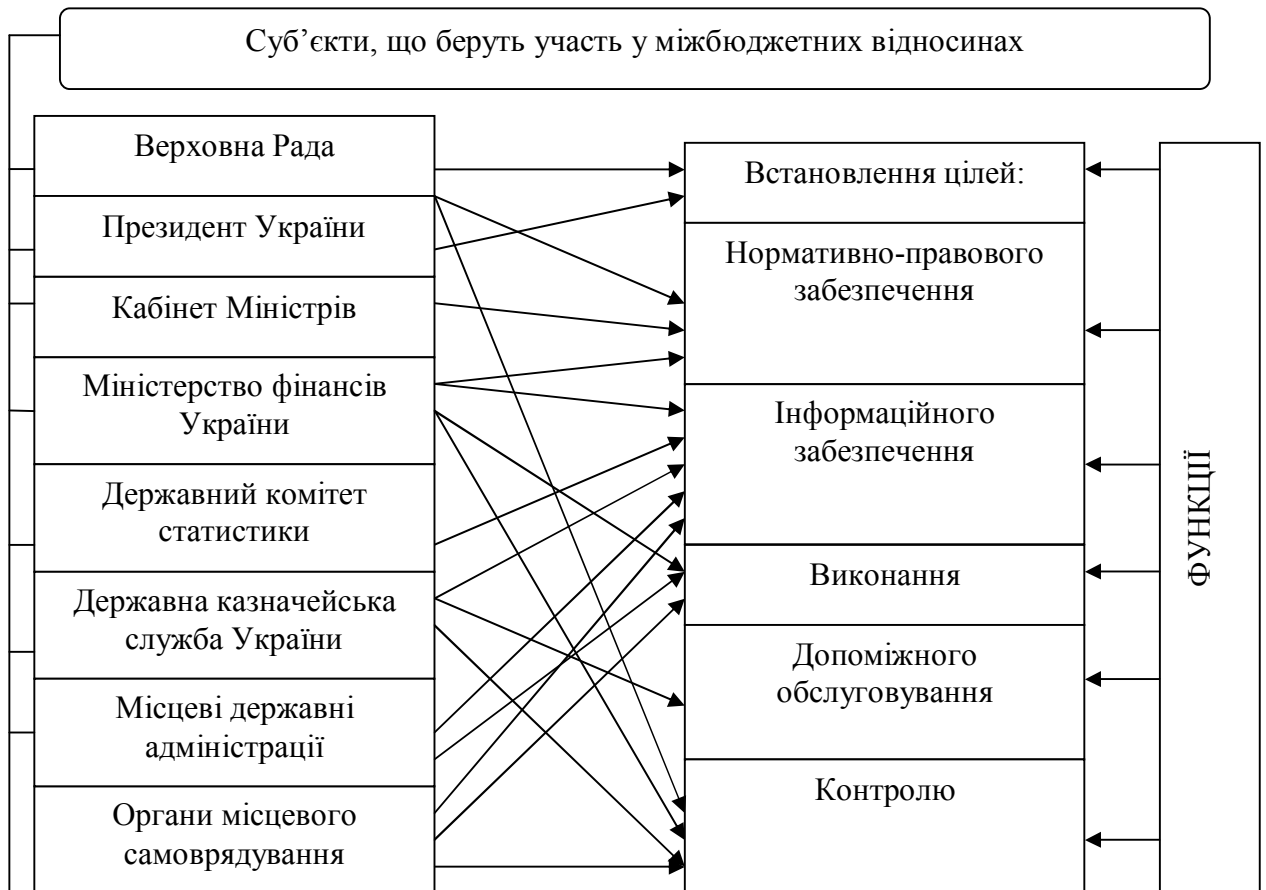


Рис. 2.9. Функції суб'єктів – учасників міжбюджетних відносин

Чинна система організації обліку передусім орієнтована на виконання контрольної функції з боку вищих органів. Законодавство у цьому контексті більше орієнтується саме на виконання даного завдання. Однак, демократичні засади, орієнтацію на яких відстоює український народ, не відповідають такому спрямуванню повноважень суб'єктів бухгалтерського обліку вищого рівня. Неврахування інтересів бюджетних установ в умовах дефіциту їх фінансового забезпечення суперечить демократичним принципам. Побудова системи обліку у цьому контексті вимагає більш детальної характеристики, в т.ч. щодо повноважень облікових працівників, які на місцях мають усі можливості використати альтернативні та ефективніші підходи до використання наявних ресурсів.

Оскільки в процесі дослідження акцент зроблено на галузі вищої освіти та охорони здоров'я, більш детальний розгляд проблематики розмежування повноважень перенесено у русло суб'єктів саме цих галузей. Якщо врахувати, що формування єдиного Плану рахунків (виконання бюджетів та для бюджетних установ) передбачено Стратегією, розгляд взаємозв'язків між головними розпорядниками бюджетних коштів і підпорядкованими їм суб'єктами в особі керівників як розпорядників коштів нижчого рівня (у даному випадку державними вищими навчальними закладами та установами охорони здоров'я) в частині облікового відображення об'єктів обліку, то удосконалення повноважень варто здійснювати в напрямі контроль – облік, а забезпечення комплексної семантики рахунків обліку має виступити основою такого розмежування. Натомість більш актуальним є дослідження можливостей удосконалення розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб.

Згідно з п. 2 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59, бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Обов'язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи [231]. Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб бюджетних установ, має бути ефективність їх діяльності.

Зважаючи на потребу в оптимізації використання ресурсів, обґрунтовану у попередніх розділах дисертації, та наявність реальних можливостей її досягнення завдяки використанню наявних умов, в т.ч. тих, які може забезпечити система обліку через розширення її функцій, доцільним вважається формування підходу щодо розвитку застосування аналітичних методів в цілях удосконалення вказаної функції управління та адекватне цьому розмежування повноважень між обліковими працівниками. Відповідно, слід формувати таку структуру бухгалтерської служби і семантичну мережу між її суб'єктами, яка б дозволяла досягати економії коштів і підвищувати ефективність функціонування бюджетних установ. Іншими словами, метою цієї служби (відповідно з якою слід формувати завдання, котрі вона має вирішувати) має бути оптимізація використання ресурсів і підвищення ефективності діяльності бюджетних установ.

Дослідження практики ведення обліку в бюджетних установах освітнього (у даному випадку вища освіта) та медичного профілю дозволяє стверджувати, що його сучасна організаційна структура не повною мірою забезпечує виконання визначеної вище мети. У зв'язку з цим, продовжуючи розвиток обґрунтованого у попередніх розділах теоретичного положення про формування інформаційної системи обліку бюджетних установ, доцільним є здійснення наукових пошуків щодо запровадження затребуваного в умовах нестабільності та ринкових відносин внутрішнього (управлінського) обліку. Структурно модернізована система обліку (інформаційна система управління), яку пропонується розвивати, має включати підсистему бухгалтерського (фінансового) та внутрішнього (управлінського) обліку, а семантична мережа повноважень – щонайменше охоплювати облік, планування та аналіз (рис. 2.10).

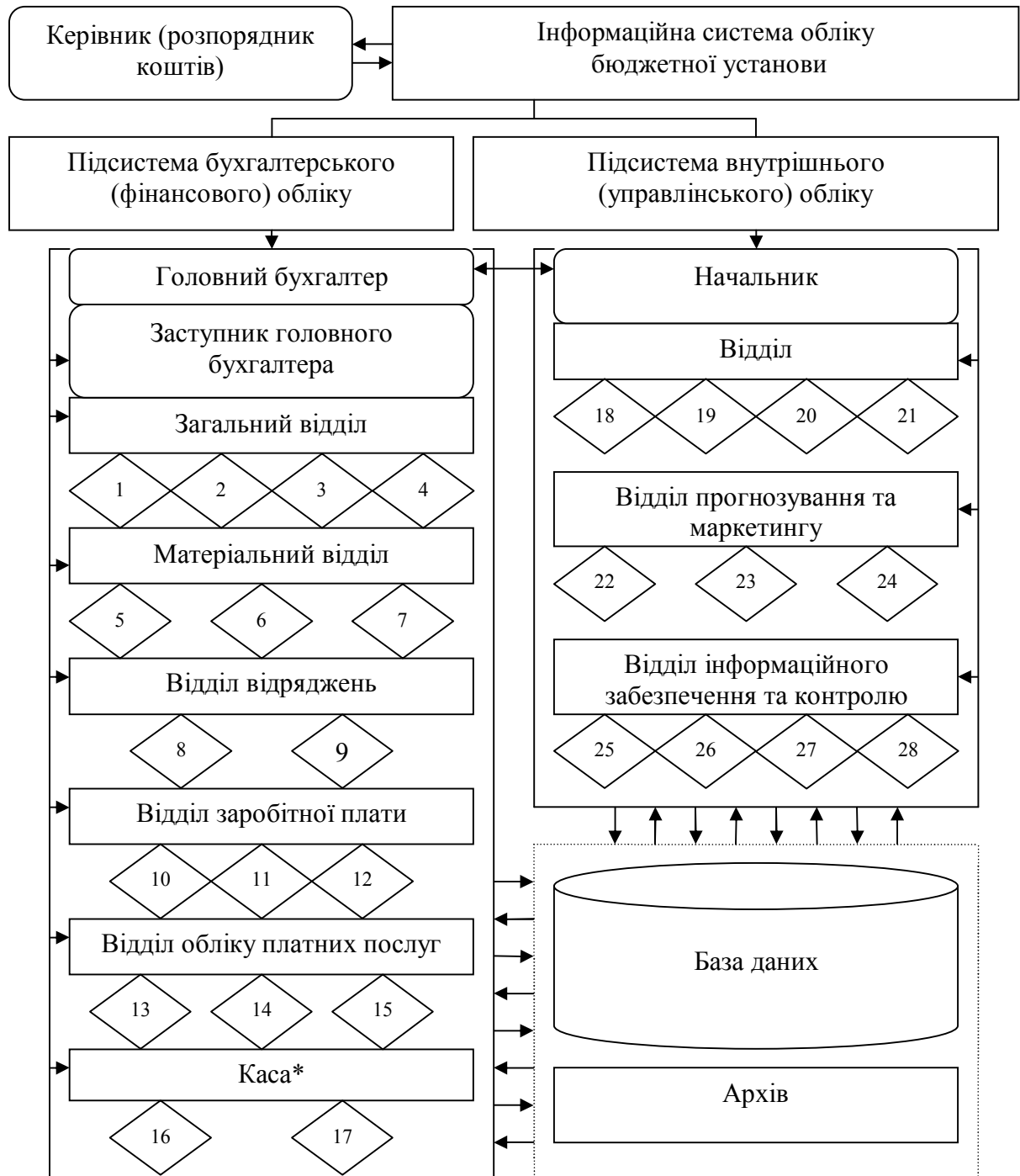


Рис. 2.10. Рекомендована структура інформаційної системи обліку бюджетної установи

Примітки: * – структурний підрозділ, який у зв'язку з розвитком системи електронних платежів втрачає своє функціональне значення; 1 – другий заступник головного бухгалтера; 2 – старший бухгалтер; 3 – бухгалтер-ревізор; 4 – бухгалтер з розрахунків; 5, 6 – бухгалтери з обліку матеріалів і МШП; 7 – бухгалтер з обліку основних засобів і нематеріальних активів; 8, 9 – бухгалтер з обліку витрат на відрядження; 10, 11, 12 – бухгалтери з обліку праці та заробітної плати (розмежовані по відділах); 13, 14, 15 – бухгалтери-контролери розрахунків за платні послуги; 16, 17 – бухгалтери касири; 18 – провідний бухгалтер-економіст; 19 – економіст 1 категорії; 20, 21 – економісти з обліку

доходів та видатків (витрат); 25 – заступник начальника відділу внутрішнього (управлінського) обліку з питань інформатизації; 26 – інженер I категорії; 27 – економіст-контролер мережі та виконання функцій обліку й аналізу; 28 – інженер-програміст.

Наведена на рис. 2.10 структура може за потреби бути доповнена рядом складових. Так, у випадку, коли суб'єкт діяльності, який фінансується з бюджету, обирає за основу акцент на доходах і видатках (витратах), до складу підсистеми внутрішнього обліку слід ввести відповідні відділи (“Відділ обліку доходів”, “Відділ обліку видатків (витрат)”).

Оскільки найбільш актуальним в умовах постійного дефіциту є забезпечення оптимізаційного спрямування завдань обліку, розмежування повноважень між обліковими працівниками слід здійснювати з урахуванням можливостей, які вони можуть використати у цьому контексті.

Відповідно до цього, головного бухгалтера, крім виконання повноважень, визначених Постановою Кабінету Міністрів від 26 січня 2011 р. (у редакції від 12.01.2013 р.) “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи” [231], слід зобов'язати готувати узагальнені інформаційні відомості щодо оптимізації використання ресурсів. На заступника головного бухгалтера доцільно покласти повноваження щодо забезпечення збору інформації зі структурних підрозділів бухгалтерської служби та їх працівників з приводу можливостей поліпшення ефективності використання грошових коштів та матеріальних і трудових ресурсів (табл. 2.1).

Запропоновані повноваження дозволяють ввести в організаційну структуру обліку в бюджетних установах важелі ефективного використання бюджетних коштів, виділених як фінансове забезпечення їх діяльності. Акцент на підготовці інформаційної бази управління на основі альтернатив, широке застосування сучасного економіко-математичного інструментарію сприятиме підвищенню ефективності та якості діяльності бюджетних установ у цілому.

Таблиця 2.1

Рекомендовані уточнення кваліфікаційних характеристик і обов'язків
(повноважень) працівників бухгалтерської служби

Проф. група	Професія (посада)	Кваліфікаційні характеристики
Керівники	Головний бухгалтер	<p>Завдання та обов'язки: (в доповнення визначених [231] та [219]) здійснює узагальнення даних щодо оптимізації використання ресурсів та організовує розробку документації та заходів, спрямованих на досягнення економії фінансових коштів, матеріалів, МШП, а також підвищення ефективності використання основних засобів.</p> <p>Повинен знати: способи та прийоми аналізу, планування та прогнозування діяльності; принципи і порядок моделювання та побудови оптимізаційних моделей; методика формування внутрішньої звітності та потреби користувачів у інформаційних даних, які можуть бути використані з оптимізаційною метою; принципи та способи підрахунку ефективності системи обліку на етапі проектування його модернізації; інноваційні способи здійснення аналітичних обчислень на базі використання програмного забезпечення та мов програмування</p>
	Заступник головного бухгалтера	<p>Завдання та обов'язки: (в доповнення визначених [231] та [219]) несе відповідальність за своєчасність подання головному бухгалтеру інформації від облікових працівників, необхідної для формування висновків і прийняття управлінських рішень щодо оптимізації ресурсовикористання; розробляє та подає для узгодження форми внутрішньої документації, бере участь у розробці алгоритмів обчислень прогнозних показників; формує пропозиції щодо складу показників результатів діяльності, здійснює розрахунки до проектів розвитку (виробництва продукції та послуг); здійснює опрацювання інформації з метою забезпечення досягнення економії фінансових коштів, матеріалів, МШП, основних засобів; розробляє пропозиції щодо забезпечення зростання конкурентоздатності суб'єкта діяльності в цілому та видів продукції (послуг) зокрема.</p> <p>Повинен знати: специфіку продукту діяльності; методи дослідження способів пошуку резервів зниження витрат і підвищення обсягів доходів; методологію економіко-математичного моделювання; технологію опрацювання облікової інформації в комп'ютерній мережі та способи виправлення помилок; недоліки існуючої системи обліку та досвід і підходи до їхнього усунення</p>

Особливо цінною є орієнтація на попередні прогнозні обчислення ефективності, які дозволяють на етапі проектування математично довести на основі існуючої вихідної бази доцільність здійснення того чи іншого заходу, в тому числі щодо модернізації обліку.

Щодо повноважень інших працівників необхідно встановити їх завдання та обов'язки, кваліфікаційні вимоги, а також окреслити їх компетенції для виконання обов'язків і закріпити їх у посадових інструкціях. Фактично для усіх облікових працівників варто доповнити кваліфікаційні характеристики і повноваження з акцентом їх знань в частині забезпечення оптимізації діяльності суб'єкта, а також можливостей удосконалення обліку активів, доходів, зобов'язань і витрат. Специфічність та об'єктивність такого підходу визначається сучасним розвитком технічних можливостей та потребами у використанні системи обліку в оптимізаційних цілях. Крім того, розвиток математичних знань і активне їх використання задля вирішення проблем дефіциту ресурсів формує нові структурні вимоги до складу цієї інформаційної структури. Запропонований до впровадження й використання у практиці діяльності бюджетних установ відділ внутрішнього обліку як напрям модернізації всієї інформаційної системи дозволить вирішити ряд проблем, пов'язаних із забезпеченням зростання ефективності функціонування суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів. У цьому контексті повноваження працівників відділу внутрішнього (управлінського) обліку мають бути пов'язані з формуванням релевантної та доцільної інформації для цілей управління. Важливо також побудувати раціональну семантичну мережу взаємозв'язків між відділами та посадовими особами такої інформаційної системи обліку.

Для прикладу, начальник відділу внутрішнього (управлінського) обліку має бути компетентним у питаннях розробки проектів оптимізації (ресурсовикористання, діяльності, виробництва нових видів продукту (послуг) тощо), володіти методикою та технікою економіко-математичного моделювання та ін. (додаток Л). Зокрема, серед його завдань і обов'язків: формує структурні схеми документопотоків і розподіляє обов'язки між працівниками відділу; здійснює керівництво веденням управлінського обліку, спрямованого на оптимізацію діяльності, доходів і витрат (видатків);

очолює підготовку інформаційних даних і процес розробки проектів оптимізації витрат (видатків), доходів і діяльності (в тому числі окремих структурних підрозділів); розробляє нормативи, регламенти, обґрунтування, документацію, а також розрахунки, пов'язані з пошуком можливостей поліпшення результативності діяльності; організовує та приймає безпосередню участь у складанні кошторисів, планів, проектів, калькуляцій, розробці методики та техніки управлінського обліку, формуванні алгоритмів розрахунків ефективності, удосконаленні облікових процедур; забезпечує формування інформаційних даних, висновків і рекомендацій для керівництва, здійснює контроль за дотриманням графіків подання облікової інформації по каналах внутрішнього зв'язку працівникам відділу та іншим зацікавленим користувачам; організовує формування внутрішньої звітності, а також розробляє форми документації управлінського обліку.

Даний спеціаліст повинен знати: специфіку суб'єкта та особливості його діяльності, методику застосування аналітичних методів, способів і прийомів та володіти вмінням їхнього застосування; методи оцінки ефективності діяльності та проектів, які розробляються відділом; методи економіко-математичного моделювання та особливості їх застосування стосовно конкретних об'єктів обліку; технологію комп'ютеризованого опрацювання даних і можливості її застосування й удосконалення.

Кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст); стаж роботи з ведення управлінського обліку не менше 2 років.

На заступника начальника відділу внутрішнього (управлінського) обліку слід покласти такі завдання та обов'язки: організовує роботу підпорядкованого відділу; розробляє регламенти, алгоритми, форми документації та збереження даних; забезпечує збереження та поширення інформаційних даних по відповідних структурних підрозділах і відповідним посадовим особам; здійснює оцінку інноваційних можливостей застосування

сучасних інформаційних комп'ютерних технологій та формує відповідні подання з пропозиціями щодо удосконалення інформаційної системи; організовує подання інформації управлінського обліку та її узагальнення у внутрішніх формах звітності; забезпечує дослідження і формує пропозиції щодо забезпечення захисту інформації від несанкціонованого досвіду; здійснює економічну оцінку переваг семантичних інноваційних технологій при їх застосуванні у системі обліку; забезпечує використання можливостей зниження трудомісткості праці облікових працівників завдяки широкому використанню комп'ютерної техніки; вирішує завдання структурного формування інформаційних облікових даних і баз знань; здійснює контроль стану інформаційної мережі та забезпечує її удосконалення; формує потоки облікової інформації в інформаційні масиви та забезпечує їхню передачу по каналах зв'язку відповідним користувачам для здійснення контролю та прийняття рішень.

Заступник повинен знати: специфіку потреб управління в управлінській обліковій інформації, методологію управлінського обліку, технічні можливості комп'ютерних мереж, сучасні інформаційні технології.

Кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст за напрямом “Економічна кібернетика”, або “Комп'ютерна інженерія”); стаж роботи не менше 2 років.

Рекомендації щодо повноважень працівників облікової служби (див. табл. 2.1 та додаток Л) вказують на переведення їх зусиль у площину забезпечення оптимізації діяльності та широкого використання сучасних комп'ютерних знань і можливостей. У зв'язку з цим, працівники облікової служби повинні мати навички, які стосуються не лише методів обліку (бухгалтерського та внутрішнього), але й пов'язані з розумінням технічної складової та принципів її функціонування. Це, у свою чергу, вимагає формування відповідного рівня знань системою освіти (особливо вищою). З урахуванням запитів роботодавців фахівці повинні досконало володіти

знаннями, необхідними для опрацювання облікової інформації з використанням сучасного програмного забезпечення обліку, а також мати навички оцінки даних з метою оперативного виявлення недоліків в організації використання ресурсів. За своєю сутністю це завдання творчого аналітичного характеру. Розмежування повноважень між відділами та посадовими особами у випадку розвитку системи обліку, орієнтованої на оптимізацію з використанням управлінської складової, передбачає налагодження взаємозв'язку процесу управління з процесами обліку. У такому випадку головний бухгалтер та інші облікові працівники повинні досконало володіти інформацією про потреби керівників і сприяти її формуванню, в тому числі через удосконалення техніки облікових розрахунків і використання різноманітних форм їх подання. В цьому випадку прийнятним буде розмежування повноважень з визначенням основних форм подання джерел облікової інформації, яке в подальшому слугуватиме основою розробки внутрішньої документації, оскільки визначення її засад у математичній інтерпретації значно спрощує процес вироблення макету документа.

Проблематика форм подання облікових джерел повинна включати обґрунтування доцільності застосування запропонованої структури документа чи файлу, а також формування схем їх просування за рівнями управління (від одного облікового працівника до іншого та до відповідального за контрольовану ділянку управлінського персоналу). Акцент на оптимізації використання ресурсів вимагає деталізованого розгляду цього питання, особливо у частині формування внутрішньої документації для потреб управління. Логічно визначити повноваження облікових працівників через урахування семантики формування інформації в інформаційній системі обліку (рис. 2.11).

Сформована схема орієнтована на великі бюджетні установи, якими можуть бути державні вищі навчальні заклади та медичні об'єднання. У зв'язку з цим, видається доцільним виокремлення в них спеціального відділу

внутрішнього обліку та його керівника (начальника). В малих бюджетних установах такий підхід не достатньо ефективний. Тому повноваження з формування інформації, яка може бути використана в управлінні з оптимізаційною метою, можуть бути покладені на відділ, який доцільно сформувати на вищому рівні управління (районному, обласному чи всеукраїнському), тобто у відомстві чи міністерстві.

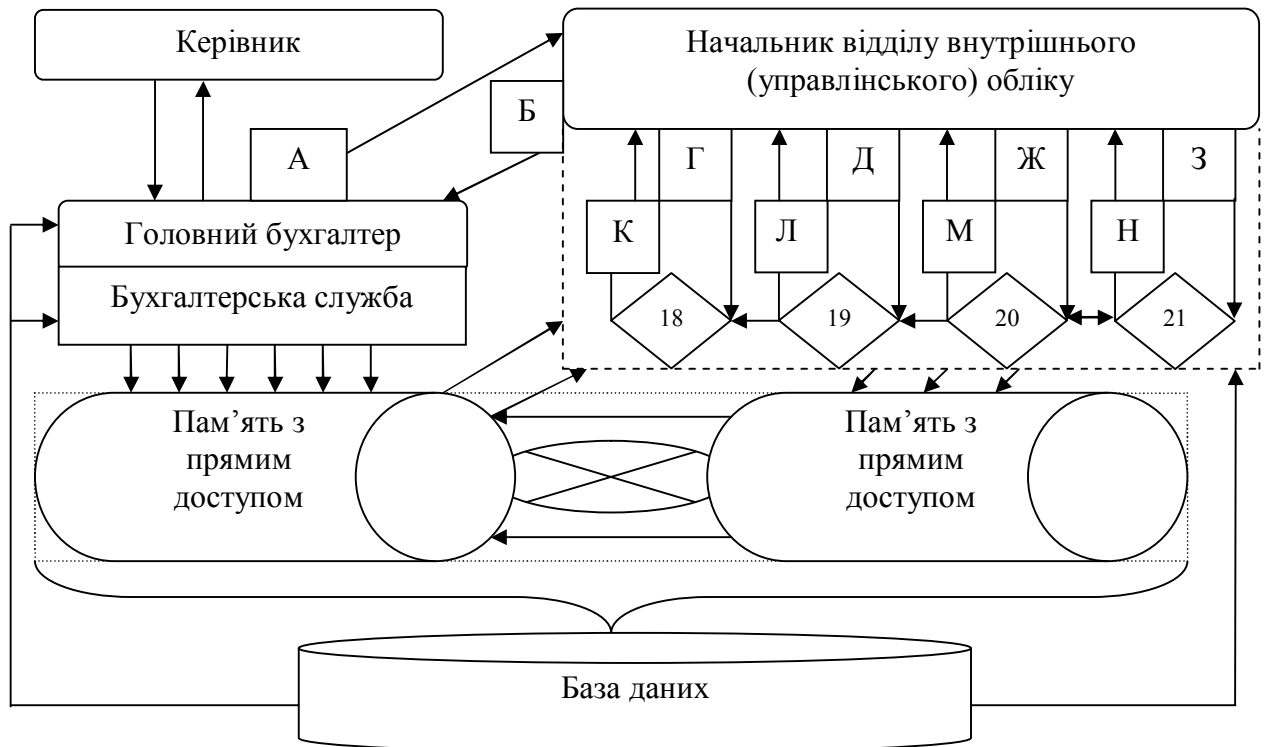


Рис. 2.11. Рекомендоване розмежування повноважень та семантика формування інформації в обліковій системі бюджетних установ, орієнтованій на оптимізацію

Примітки: А, Б – напрями руху (обмін) інформацією; 18 – провідний бухгалтер-економіст: Г – отримання розпоряджень і вказівок щодо напрямів ведення внутрішнього обліку (розробляються виходячи з обраної стратегії розвитку); К – формування розрахунків до кошторису (з метою оптимізації обсягів видатків, дослідження та обґрунтування використання більш досконалих базових розрахункових показників (тобто виробничих показників бюджетної установи та норм видатків на них), пошук і оцінка інноваційних моделей обліку (оптимізаційних)); оптимізаційні розрахунки видатків і доходів; управління процесом розробки внутрішніх форм документації та звітності; участь у формуванні внутрішньої звітності щодо використання ресурсів і проектів управлінських рішень з розробкою пропозицій, спрямованих на оптимізацію видатків, доходів та діяльності бюджетної установи в цілому; 19 – економіст 1 категорії: Д – формування наказів-розпоряджень щодо затребуваних у системі управління даних, які формуються відділом; Л – розробка бізнес-планів розвитку системи надання платних послуг; ведення внутрішньої оперативної-аналітичної відомості обліку видатків (аналіз відхилень);

формування бази даних про конкурентів (перелік послуг, ціни, обсяги діяльності, внутрішні переваги: працівники, технології, досвід організації діяльності); 20, 21 – економісти з обліку доходів та видатків (витрат): Ж,З – доведення інформації щодо облікової політики бюджетної установи стосовно доходів і видатків (порядок визнання, оцінка, потреба в деталізації, потреба в обліку показників динаміки та абсолютних і відносних відхилень тощо); М, Н – внутрішній (управлінський) облік доходів і видатків (в т.ч. аналітичний за рахунками внутрішнього обліку); здійснення аналізу доходів і видатків; формування даних про проміжні результати здійснення видатків і надходження доходів (в т.ч. у вигляді розрахунків відхилень); підготовка підсумкових результатів для формування внутрішньої звітності про видатки та доходи бюджетної установи.

На схемі не виокремлено відділу, який є практично в усіх бюджетних установах і який займається розробкою кошторису. Він має різні назви (економічний, прогнозування, маркетинговий), однак його метою є формування кошторису, максимально точного прогнозу доходів і видатків бюджетних установ, який в подальшому є основою відкриття асигнувань і контролю за цільовим використанням коштів. Його взаємозв'язок з відділом внутрішнього обліку полягає в спільності інтересів і мети – економічно обґрунтованому зниженню рівня витрачання бюджетних коштів. Досягнення їх виконання можливе на засадах аналізу та контролю витрат бюджетних установ на здійснення діяльності та надання послуг.

При розробці узагальненого у вигляді рис. 2.11 рекомендованого розмежування повноважень за основу взято акцент на доходах і витратах (видатках). Проте не виключено, що потреба в підвищенні ефективності функціонування бюджетних установ вимагатиме більш широкого охоплення об'єктів системою внутрішнього обліку. Зокрема, цим цілям сприятиме поширення підсистеми внутрішнього обліку на такі об'єкти, як основні засоби, матеріальні запаси, оскільки завдяки цьому можна досягти кращого й ефективнішого їх використання.

Взаємозв'язки між обліковими працівниками та їх повноваження в подальшому можуть бути також доповнені відповідно до системної трансформації управління бюджетними установами, зміни потреб керівного складу в неупередженій та релевантній інформації для прийняття рішень, а

також розробки програмних продуктів, нових форм подання джерел облікової інформації та розвитку теорії чисел, функцій комплексних змінних, вищої алгебри для удосконалення технічних засобів і моделей цифрового опрацювання облікових даних. Така позиція відповідає концепції обліку, орієнтованій на управління.

В сучасних умовах розвиток такої системи достатньо актуальний, особливо зважаючи на її спрямованість: забезпечувати можливість контролю успішності реалізації рішень, а також таку характеристику, як визначення однозначних цільових показників стосовно ухвалених рішень. На основі контролю цих показників шляхом порівняння фактичних значень і аналізу можливих відхилень виявляється необхідність і можливість корегуючих заходів [373, с. 79].

Враховуючи об'єктивність потреби у розвитку такого напряму облікової роботи, доцільне не просто формування єдиного Плану рахунків обліку в державному секторі (який поєднує в собі рахунки для обліку бюджетів і рахунки, призначені для обліку діяльності суб'єктів державного сектора, до якого належать бюджетні установи), а введення до його складу рахунків внутрішнього (управлінського) обліку. При обранні такого підходу будуть створені умови для вирішення проблем оптимізації діяльності бюджетних установ. При встановленні шифрів рахунків доцільно врахувати специфіку їх сприйняття сучасною комп'ютерною технікою та потребу в деталізації (особливо зважаючи на наявність різних галузей національної економіки). Оскільки однією з цілей реформ, які проводяться щодо системи обліку в державному секторі, є підвищення ефективності діяльності, актуальним є завдання формування, апробації та застосування показників й критеріїв оцінки діяльності установ державного сектору, в тому числі бюджетних установ.

Затверджений план рахунків вказує на врахування такої потреби, як ведення внутрішнього обліку витрат, оскільки у його склад входять рахунки для обліку витрат за елементами (наприклад рахунок 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт”).

Внутрішній (управлінський) облік в цьому випадку, як справедливо підкреслює Т.Ю. Набойщикова, слід розглядати як елемент системи управління, орієнтований на результат, який включає сукупність методів реєстрації, узагальнення та аналізу управлінської інформації з метою формування інформаційної бази для оцінки ефективності та результативності діяльності. Мета внутрішнього обліку полягає в наданні користувачам планової, фактичної та прогнозної інформації про діяльність установи і зовнішнє середовище для забезпечення прийняття обґрунтованих рішень. Основними користувачами інформації при цьому є вище керівництво, керівники і фінансові служби установи [182, с. 158-159]. В такому випадку відповідного змісту має набувати і основа відображення усіх господарських операцій, які відбуваються в процесі діяльності бюджетних установ – План рахунків.

Для формування науково обґрунтованої позиції з цього питання доцільно дослідити елементи модульної структури внутрішнього обліку за відповідними елементами (планування кошторису та моніторинг його виконання; облік витрат і доходів; підготовка інформації для прийняття управлінських рішень), оскільки між Планом рахунків і ними існує тісний взаємозв'язок, який з філософської точки зору позиціонується як “причина-наслідок” (рис. 2.12).

Зображені на рис 2.10 взаємозв'язки та складові системи фінансового й внутрішнього обліку забезпечують підготовку інформаційних даних для прийняття управлінських рішень внутрішньосистемного характеру. На основі теоретичного обґрунтування розроблених модулів можливим є формування концепції щодо складу рахунків внутрішнього обліку.

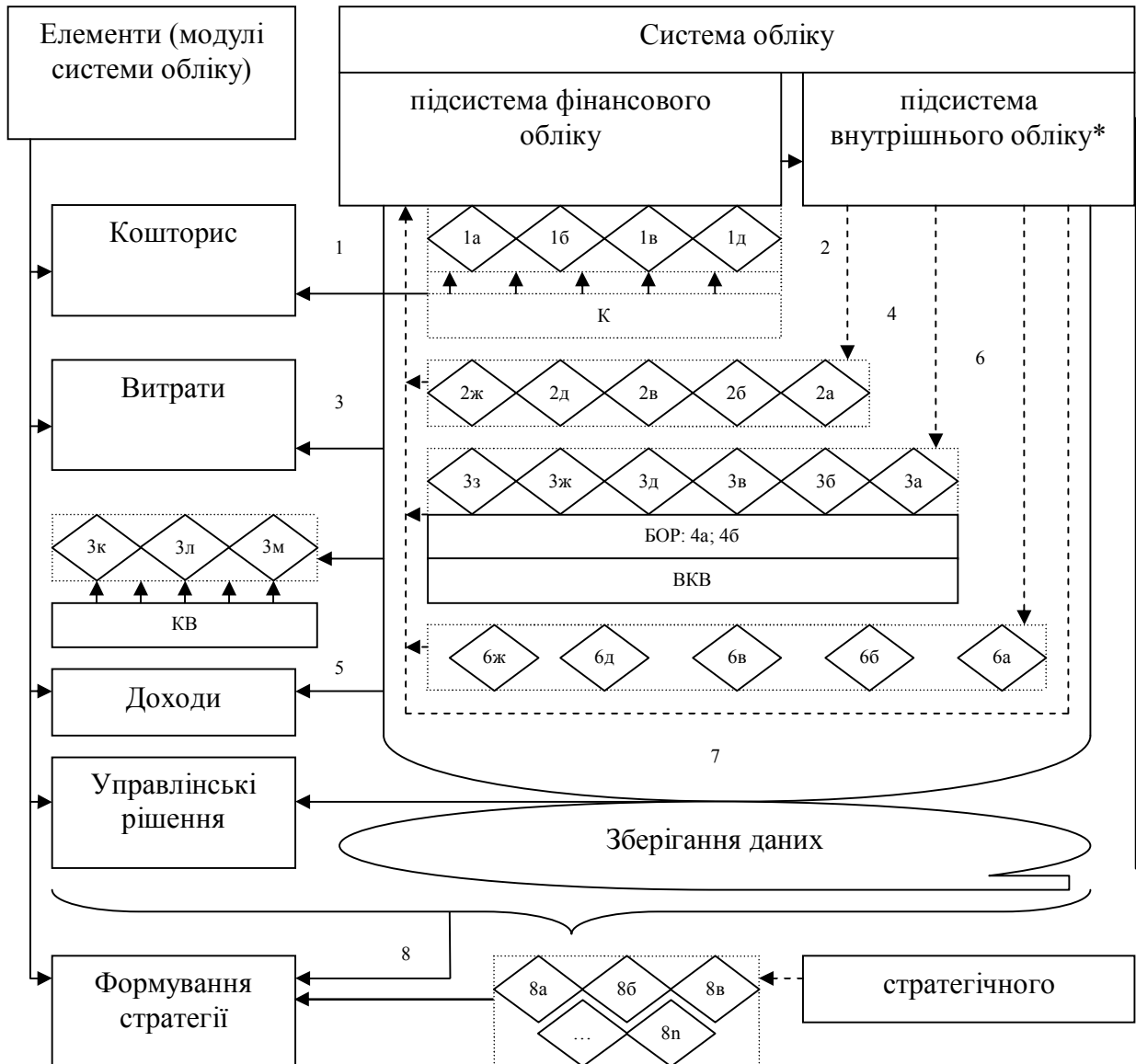


Рис. 2.12. Загальна схема взаємозв'язку модулів обліку

Примітки: * – рекомендується до впровадження в бюджетних установах; К – контроль (органів казначейської служби та інших контролюючих органів згідно з чинним законодавством); 1 – формування проекту кошторису в системі фінансового обліку; 2 – формування альтернативних проектів кошторисів для здійснення моніторингу можливостей оптимізації витрат; 1а – розрахунки до кошторису; 1б – узгодження кошторису; 1в – затвердження кошторису; 1д – отримання лімітної довідки та облік фінансового забезпечення (документальний та в системі рахунків); 2а – облік виробничих показників (в т.ч. базових (тих, що використовуються для розрахунку обсягів видатків: загальні (мережа, площа, обсяг, контингенти) і конкретні (середньорічна кількість студентів, учнів, ліжок і т.п.)) та їх моніторинг; 2б – аналіз можливостей удосконалення розрахунку виробничих показників; 2в – формування альтернативних проектів кошторисів на базі вдосконалених показників з обґрунтуваннями можливостей зниження рівня витрат; 2д – затвердження управлінського рішення щодо вибору варіанту кошторису на рівні бюджетної установи; 2ж – остаточний варіант оптимізованого кошторису з примітками (в примітках подається обґрунтування обсягів оптимізації витрат); 3 – синтетичний та аналітичний облік фактичних і касових витрат згідно з чинним законодавством; БОР –

бюджетування, орієнтоване на результат; 4 – облік витрат залежно від обраного методу (з урахуванням методів обліку витрат в підсистемі внутрішнього обліку); 3а – розробка класифікації витрат; 3б – нормування витрат і формування планових бюджетів; 3в – калькулювання собівартості послуг (формування планових калькуляцій); 3д – обґрунтування та розробка робочого Плану рахунків внутрішнього (управлінського) обліку (пропонується формування службових рахунків для обліку витрат, доходів і фінансових результатів виконання кошторису); 3ж – оформлення відомостей обліку витрат (за елементами чи статтями витрат, центрами відповідальності тощо залежно від потреби та специфіки суб'єкта діяльності); 3з – формування внутрішніх звітів про доходи (залежно від видів доходів); 3з – застосування аналітичних методів оцінки результатів (контроль та план-факт аналіз, аналіз беззбитковості, аналіз ефективності (використання коштів і потужностей)); 3к – облік касових і фактичних витрат; 3л – фактичні калькуляції послуг; 3м – узагальнені дані про видатки (меморіальні ордери, Журнал-головна та ін.); 4а – основні бюджети (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів); 4б – функціональні бюджети (бюджет реалізації послуг; бюджет прямих витрат; бюджет адміністративних витрат; бюджет загальноустановчих витрат); КВ – контроль видатків органами казначейської служби; ВКВ – внутрішній контроль витрат (використання ЛСІМ та ін.); 5 – синтетичний та аналітичний облік доходів згідно з чинним законодавством; 6 – внутрішній облік доходів; 6а – класифікація доходів для цілей управління; 6б – розробка структури та переліку рахунків внутрішнього (управлінського) обліку доходів; 6в – формування облікових номенклатур; 6д – застосування аналітичних методів (виявлення можливостей збільшення доходів); 6ж – внутрішня звітність про доходи бюджетної установи; 7 – генерована інформація, необхідна для прийняття оптимізаційних управлінських рішень щодо базових об'єктів обліку (грошові кошти, витрати, доходи)); 8 – формування та аналіз інформації з метою прийняття управлінських рішень; 8а, 8б, ... 8п – обрані керівництвом пріоритети щодо інформації.

Включення до переліку модулів такої складової, як формування стратегії діяльності бюджетної установи вимагає врахування та обліку зовнішньої інформації (інформації про зовнішнє середовище). З цією метою виокремлено підсистему стратегічного обліку, оскільки згідно з традиційним вітчизняним підходом, управлінський облік вважається внутрішнім, хоча за семантикою змісту слова “управлінський” його можна розглядати значно ширше.

У такому випадку модуль “Формування стратегії” можна віднести до внутрішнього (управлінського) обліку. Загалом це питання недостатньо досліджене та дискусійне, а тому в подальшому може бути предметом відповідних досліджень, зокрема, щодо визначення завдань, методології та організації цієї підсистеми по кожному з її об'єктів.

Уточнення повноважень облікового персоналу здійснено з метою системної реалізації напрямів модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зокрема в частині вирішення організаційних аспектів і

удосконалення структури бухгалтерських служб. При обґрунтуванні складу функцій, знань і умінь облікових працівників враховано сучасні вимоги управління до формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень та можливості узгодження семантики руху даних з метою уникнення дублювання інформації.

Висновки до розділу 2

Системне дослідження концептуальних основ розвитку обліку в бюджетних установах підтверджує необхідність врахування існуючих теорій. Їх критична оцінка, а також формування авторської позиції щодо шляхів удосконалення теоретико-методологічних засад обліку базуються на таких висновках.

1. На процес еволюції системи обліку мають суттєвий вплив різноманітні дослідницькі теорії, основні положення яких у бухгалтерському обліку застосовуються недостатньо широко. Це негативно позначається на результатах наукових пошуків, спрямованих на удосконалення теорії бухгалтерського обліку. Встановлено, що застосування різних концепцій у процесі наукових досліджень є основою формування теоретичних засад бухгалтерського обліку альтернативного характеру, узагальнення яких сприятиме отриманню якісно нової його морфології з більш досконаліми характеристиками й параметрами (високим рівнем пристосування до зростаючої складності міжоб'єктних взаємозв'язків і топологічної гнучкості). Водночас необґрунтоване відкидання, як і використання, окремих існуючих концепцій наукових досліджень у теорії бухгалтерського обліку може давати хибні результати.

Вирішенню дилеми доцільності застосування існуючих концепцій сприяє розроблена методика процедур їх оцінки, в основу якої покладено врахування негативного впливу і використання вагових коефіцієнтів, обчислених щодо

кожної концепції через ідентифікацію її недоліків, пов'язаних з несумісністю вихідних принципів. Присвоєння значення 0,1 кожному недоліку відповідає умові про те, що максимальна їх доцільна кількість може дорівнювати 10. Якщо концепція має більше недоліків, вона є неефективною, а її застосування матиме негативний вплив на зміну концепції розвитку обліку. Оцінка наукових концепцій за запропонованою методикою дозволила встановити найбільшу доцільність застосування при дослідженні проблем розвитку бухгалтерського обліку парадигмальної теорії, концепції “епістемологічного анархізму” та концепції науково-дослідницьких програм, оскільки вони мають незначні недоліки, тому отримання хибних результатів досліджень проблем бухгалтерського обліку при їх використанні є мінімальним.

2. Вибору доцільного напрямку розвитку обліку на основі використання різних дослідницьких концепцій сприяє пропозиція використання принципу чіткого позиціонування завдань, виконання яких має забезпечити бухгалтерський облік. Загальний перелік завдань потрібно узгоджувати з інноваціями, спрямованими на удосконалення методології обліку відповідно до програмних напрямів модернізації, зокрема з вимогами НП(С)БО ДС, адаптованими до міжнародних стандартів. Встановлено важливість урахування орієнтації системи бухгалтерського обліку в умовах ринку на забезпечення ефективності діяльності та високої конкурентоздатності суб'єктів державного сектору, що сприяє обґрунтуванню переліку оптимізаційних завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Визначені завдання у поєднанні з оцінкою технічних можливостей їх виконання дозволили обґрунтувати структуру та розробити моделі формування джерел облікової інформації, максимально орієнтовані на управлінські запити. Модернізація обліку в цьому контексті потребує розширення переліку принципів бухгалтерського обліку та внесення відповідних уточнень до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” за рахунок обґрунтування доцільності

використання принципів еквівалентності, компактності, ефективності та комплексності. Розширення переліку принципів зумовлено потребою встановлення сутнісних міжфункціональних взаємозв'язків та обґрунтуванням доцільності доповнення переліку функцій обліку в бюджетних установах оптимізаційною, прогнозною, сигнальною та дослідницькою (науково-пізнавальною) функціями. Введення функцій пов'язане з наявністю таких проблем, як отримання інформації після факту здійснення господарської операції (коли на її результат неможливо вплинути) і відсутність низки аналітичних даних для потреб прогнозування та побудови альтернативних оптимізаційних моделей діяльності.

3. Розширення функцій бухгалтерського обліку передбачає відповідне узгодження повноважень суб'єктів організації та ведення обліку. Системна трансформація управління бюджетними установами, що зумовила зміни в запитах керівного складу щодо отримання неупередженої та релевантної інформації для прийняття рішень, розвиток нових форм подання джерел облікової інформації і моделей цифрового опрацювання даних потребують уточнення повноважень облікових працівників і їх кваліфікаційних характеристик, визначених Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи та Довідником кваліфікаційних характеристик.

Доповнено перелік повноважень головного бухгалтера та заступника головного бухгалтера. Уточнений правовий статус, рівень знань і навичок облікових працівників забезпечують підвищення результативності впливу на оптимізацію діяльності бюджетних установ через формування оптимізаційних моделей діяльності та використання сучасних комп'ютерних технологій.

Результати досліджень відображені в працях автора [292; 296; 299; 306; 315; 317; 318; 329; 330; 335; 340; 345; 392].

РОЗДІЛ 3

КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК СКЛАДОВА ЙОГО МОДЕРНІЗАЦІЇ

3.1. Комп'ютерні інформаційні технології в обліку бюджетних установ

Система бухгалтерського обліку та обліковий персонал, що забезпечує її функціонування, є складовою загальної організаційної структури суб'єкта господарювання. Застосування модернізаційних важелів у їх розвитку дозволить врахувати суспільні та економічні перетворення, спрямовані на необхідність покращення якості надання послуг і, тим самим, сприятиме підвищенню ефективності діяльності бюджетних установ. В усі історичні періоди підвищення соціально-економічного ефекту та покращення якісних параметрів діяльності пов'язувалося з розвитком науково-технічного прогресу. У переважній більшості усвідомлення його впливу асоціювалося з удосконаленням технологій чи вирішенням проблемних технічних рішень. Щодо облікової системи можна стверджувати, що її модернізацію слід проводити саме з урахуванням сучасних тенденцій у розвитку комп'ютерних інформаційних технологій. Невирішеність теоретичних проблем методологічного характеру, пов'язаних з веденням обліку в умовах комп'ютеризації, є одним із суттєвих гальмівних важелів його модернізації в бюджетних установах.

Поєднання процесу виконання не лише традиційних, але й нових облікових завдань, які виникають в процесі діяльності бюджетних установ (зокрема, вищих навчальних закладів і суб'єктів охорони здоров'я), задля цілей оптимізації видатків, необхідних для забезпечення їх досягнення, вимагає формування ефективної комп'ютерної інформаційної системи. 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 облікового персоналу як координаційного, контролюючого та регулюючого центру суб'єкта діяльності, розвивається оргграф взаємозв'язків між компонентами системи обліку, удосконалюється формалізація подання інформації та інформаційні технології в цілому. Виходом зі становища може стати використання гантельної архітектури [189, с. 158], котра характеризується складністю верхнього ієрархічного рівня управління, мінімалізованим (вузьким) функціональним комунікаційним середовищем і значною кількістю виконавчих органів (служб) (рис. 3.1).

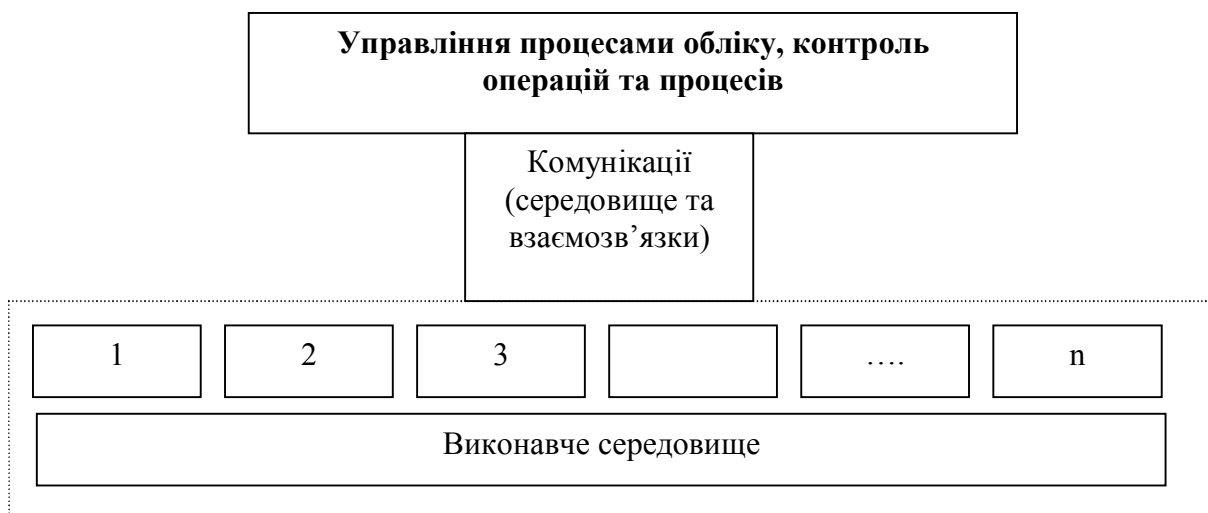


Рис. 3.1. Архітектура системи обліку гантельного типу

Примітки: 1, 2, 3, ... n – структурні підрозділи (бухгалтерська служба, відділи та відповідальні особи).

Джерело: адаптовано до об'єкта дослідження на основі [189].

Попри те, що в основному такий термін вживається при дослідженні характеристик спеціалізованих комп'ютерних систем (гантельні та пірамідальні), обліку притаманні особливості, що відповідають названим архітектурам. Застосування зображеної на рис. 3.1 архітектури системи обліку дозволить уникнути проходження облікової інформації (особливо оперативного типу) по зайвих каналах ієрархії управлінських ланок. В цілому це відповідає одній з найважливіших вимог модернізації – підвищенню якості облікової системи. Слід зазначити, що попри те, що такій системі

обліку притаманні високий рівень інтелектуальності та стійкості виконавчих механізмів, її недоліком є швидка руйнація зв'язків при трансформації управління по вертикалі.

Зважаючи на підтримку позиції про те, що система обліку включає відповідні технології опрацювання даних з допомогою комп'ютерної техніки, тобто як кібернетична система характеризується використанням інформаційних технологій, слід акцентувати увагу на відсутності єдиного підходу до визначення цього терміну.

У Національному Держстандарті України “Автоматизовані системи. Терміни та визначення” наведено таке визначення: інформаційна технологія – технологічний процес, предметом перероблення й результатом якого є інформація [84].

Натомість Законом України “Про Національну програму інформатизації” від 4 лютого 1998 р. № 74/98-ВР зі змінами та доповненнями інформаційну технологію визначено 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 [233].

Вчені Л.О. Терещенко і І.І. Матієнко-Зубенко, розглядаючи сучасні технічні можливості удосконалення обліку, вживають термін “автоматизована інформаційна технологія (АІТ)”. На їх погляд, це системно організована для розв'язання завдань 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 [282, с. 40].

Під інформаційною технологією Т.А. Писаревська розуміє 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 [209, с. 11]. Відповідно до інших джерел інформаційна технологія – це сукупність методів, виробничих процесів та програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний ланцюжок, що забезпечує виконання інформаційних процесів з метою підвищення їх надійності та оперативності і зниження трудомісткості ходу використання інформаційного ресурсу [115].

Інформаційні технології О.В. Клименко визначає 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 [133, с. 25].

Загалом такий підхід прийнятний, втім, зважаючи на специфіку діяльності бюджетних установ і зацікавлених користувачів інформації (в сучасних умовах ними є також потенційні споживачі, контролюючі та інші органи), вживання означеного 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 [180, с. 96].

Хоч і це визначення деталізоване не зовсім коректно. Зокрема, вислів “сукупність методів і засобів реалізації” вже включає програмне

забезпечення і обчислювальну техніку. Тому розглядуване визначення варто стилізувати й скоротити відповідно до логічних умозаключень.

Вчені О.В. Горбатюк та Р.Ю. Козяр вважають, що під інформаційними технологіями потрібно розуміти сукупність сучасних засобів і методів обробки інформації, що використовуються в повсякденній роботі. На базі цих технологій будуються закінчені інформаційні системи, що дозволяють автоматизувати ту чи іншу операцію або процедуру. Взаємопов'язана сукупність таких технологій і систем складає програмно-апаратну основу автоматизованої системи обліку [54, с. 74].

Дослідження визначень терміну “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, зокрема як:

- процес (в 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 облікової інформації.

Критична оцінка існуючих підходів дозволяє 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” виключає розгляд

об'єкта (інформаційних технологій) з точки зору економіки, юриспруденції, соціології, статистики та інших наук, які в своїй основі мають не лише суто цифрові, а й формальні показники.

Такий підхід також досить дискусійний, адже 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, зокрема розгляд інформаційних технологій з точки зору комплексу взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін, обмежує практичну значимість даного об'єкта дослідження, утримуючи його лише у теоретичній площині. Окремі автори поєднують у своїх визначеннях ряд складових (методи, засоби). Маються на увазі дві останні складові зі сформованого нами переліку позицій. Загалом їх можна було б об'єднати в одну групу.

Проте розмежування, проведене 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 (хоча й вони можуть бути дискусійними), дозволяють стверджувати, що визначення сутності інформаційних технологій, в основі яких розглянуті перші три підходи, не можна віднести до найбільш вдалих та науково обґрунтованих.

Логічніше позитивно оцінити розгляд інформаційних технологій як сукупність методів, процесів програмно-технічних засобів. У такому випадку визначення слід сформулювати у такій редакції: інформаційні технології – це взаємопов'язана сукупність методів, способів, процесів і засобів (в т.ч. новітніх) збору, передачі, опрацювання, зберігання та оприлюднення

інформації в інноваційному форматі, що враховує специфіку економічної ситуації зацікавленим користувачам для прийняття рішень.

Таке досить 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 переваг, а стосовно других – до забезпечення прийняття рішення про використання найбільш прийняттого варіанту продукту.

Ув'язка розвитку інформаційних технологій із закономірностями економічного середовища – надзвичайно актуальна позиція. Незаперечним фактом функціонування будь-якої системи є циклічність. Відповідно, рано чи пізно її розвиток вступає у таку фазу (точку), коли справджується основний психологічний закон Кейнса [390], який у відношенні до економічних систем (невід'ємними складовими яких є облікові системи) можна сформулювати наступним чином: додаткові вкладення у поліпшення системи, які покликані подолати останній процент недоліків у ній, будуть у сумі вищі, ніж ті, що забезпечували ліквідацію попередніх 99 %.

Власне у зв'язку з цим технократичний підхід, відповідно до якого поліпшення прагнуть досягти через використання нормативно правового чи адміністративного регулювання, не дає 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 попри проведення усіх 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 ключових 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. Їх 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 того вимагають принципи обліку) в умовах нестабільності, не дозволяє адекватно оцінити можливості та перспективи розвитку суб'єкта діяльності, оскільки вона реальна лише в даний конкретний момент часу. Її використання в цілях прогнозування, яке в умовах нестабільної економіки відіграє ключову стабілізуючу роль, забезпечує абсолютно нереальні та недосяжні результати.

Поясненням цього є й те, що отримана із системи бухгалтерського обліку інформація виявляється застарілою для розробки стратегії перспективного розвитку. Забезпечення зниження ефекту “старіння” інформації дозволить вирішити основну проблему системи обліку – перехід від простої та примітивної фіксації подій, що відбулися, до модулятора розвитку суб'єкта господарювання. Практика функціонування суб'єктів діяльності, зокрема в умовах нестабільності, свідчить, що успішними та конкурентоздатними є ті з них, котрі мають можливості позиціонувати себе з точки зору активних користувачів нових знань і інформації.

Власне тому природа та спосіб функціонування сучасного суб'єкта господарювання значною мірою обумовлені розвитком інформаційних та комунікаційних технологій [281, 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 вимагає адекватного інформаційного поля, здатного бути основою формування управлінських рішень, спрямованих на подолання ситуаційної напруженості.

Абсолютно справедливим є висновок 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 [29, с. 29].

Принагідно варто підкреслити, що відповідно до об'єктивних вимог існуючого економічного середовища та розвитку технічних засобів відбувається, по-перше, трансформація й розвиток тих функцій, які виконує або має виконувати облік. По-друге, що не менш важливо, значно зменшується обсяг документообороту на паперових носіях. Досвід із запровадження безпаперового (електронного) документообороту у ряді розвинених країн є досить позитивним. Так, у Франції дематеріалізація впроваджується у секторі місцевого самоврядування. Її мета – отримання значної економії ресурсів через зменшення споживання, значне підвищення продуктивності праці завдяки її автоматизації та прискорення пошуку й обробки інформації.

Дематеріалізація у секторі місцевого самоврядування, на думку фахівців, дозволить зекономити 27 млн. євро на рік, або 2500 тон паперу, що дорівнює 140 гектарам лісу. Її загальний принцип у Франції – партнерський підхід, тобто місцеві органи самоврядування беруть участь у дематеріалізації та переходять до безпаперового документообороту виключно на

добровільній основі. Крім того, прийнято рішення почати з дематеріалізації документів, що потребують великих витрат паперу, а також з тих, щодо яких можна зробити такий перехід найлегше. Це дозволяє знизити витрати, ризик втрати різних документів, оптимізувати внутрішню роботу органів місцевого самоврядування та досягти швидкої окупності запроваджених інновацій [103].

Суттєву роль у процесах дематеріалізації документального забезпечення відіграє використання програмних продуктів, які враховують специфіку та особливості діяльності і ведення обліку вітчизняних бюджетних установ. Найбільш поширеними є програмні продукти з високою гнучкістю та широким спектром можливостей, до яких належать Парус-Бюджет та 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ. Програми дещо відрізняються між собою системними характеристиками та переліком функцій, однак належним чином забезпечують єдину методологію ведення обліку та інтеграцію з мережами органів Державної казначейської служби і банківськими установами (рис. 3.2).

Порівняння можливостей найбільш використовуваних програмних продуктів для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах свідчить, що ширшим спектром функцій володіє програма Парус-Бюджет, однак її недоліком є відсутність додаткової аналітики, яка важлива для планування діяльності (додаток М1). Програма 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ у цьому плані має кращі функціональні характеристики. Справедливо зазначити, що обидва програмні продукти характеризуються високою вартістю (понад 24,2 тис. грн.), а також вимагають сервісного обслуговування, яке передбачає інсталяцію додаткових програм і додатків, що також вимагає додаткових фінансових витрат (додаток М2).

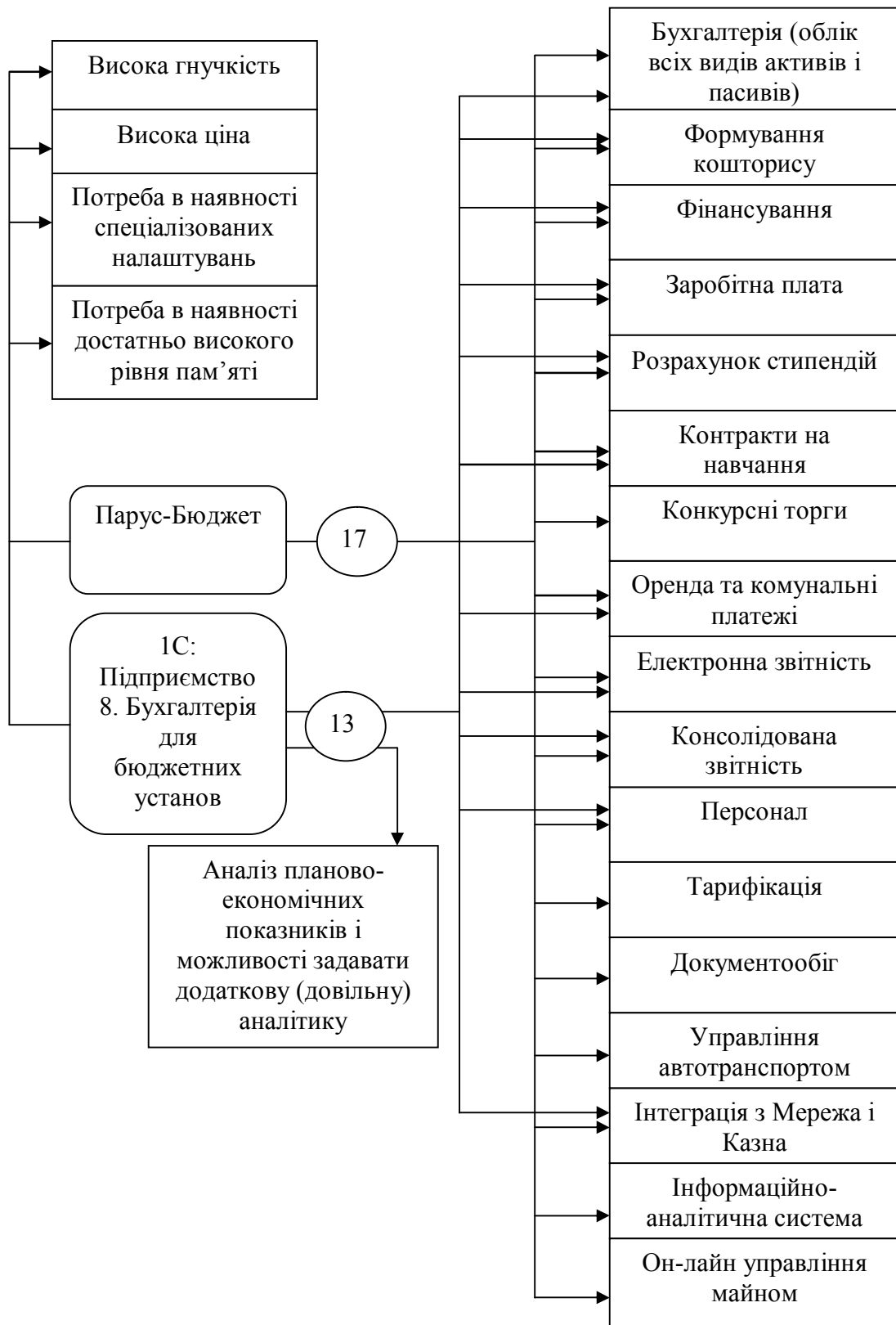


Рис. 3.2. Можливості найбільш уживаних програмних продуктів для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах

Примітки: 13 та 17 – функціональні можливості відповідно програмного продукту 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ і Парус-Бюджет

Модернізація обліку, яка обґрунтовується в дослідженні, акцентує увагу на використанні економіко-математичних методів і аналізу альтернатив. Відповідним має бути і наповнення програмних продуктів. Корисним буде використання запропонованих у наступних розділах блок-схем для формування додатків до існуючих програмних продуктів, орієнтованих на аналіз, прогнозування та моделювання.

Більш сучасним є продукт автоматизації Платформа "jПарус", створений на основі хмарних технологій (cloud computing) та орієнтований на забезпечення не лише облікового процесу, а й ефективного управління діяльністю та мінімізацію витрат на володіння та обслуговування інформаційної технології. Особливістю цієї платформи є робота в середовищі програмного забезпечення, що характеризується лояльністю (безкоштовністю) поширення. Зокрема до них, окрім Windows та Mac OS, належить Linux, максимально захищений від проникнення вірусних програм. Сервер бази даних названої платформи, крім звичайного їх зберігання, містить функції збереження логічної цілісності завдяки підтримці двох промислових систем керування базами даних – PostgreSQL та Oracle. Переваги нових програмних продуктів певним чином нівелюються через значні витрати на впровадження та використання. У зв'язку з цим, актуальним для України є формування вітчизняних програмних продуктів.

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 здійсненні системного дослідження шляхів модернізації системи обліку в бюджетних установах слід врахувати можливість вирішення таких завдань, як: формування чіткого переліку проблем, притаманних існуючій системі; виявлення завдань модернізації обліку; визначення критеріїв, яким повинна відповідати нова облікова система; оцінка наявних ресурсів для досягнення цілей модернізації; моделювання альтернатив та сценаріїв модернізації;

врахування рівня розвитку технічних засобів і технологій. Крім того, неприпустимо в умовах гострого дефіциту коштів ігнорувати гнучкі комп'ютерні системи та можливості доповнення існуючих програмних продуктів новими додатками. Зокрема, корисним буде підвищення аналітичності інформації, що формується за допомогою програмного продукту, розробленого відповідно до потреб органів Державної казначейської служби “Мережа-М” і прикладного програмного забезпечення АС “КАЗНА-Видатки”. Зважаючи на спільність рис казначейського виконання бюджетів і зарахування коштів чи здійснення видатків за принципом, схожим до банківської системи (через формування платіжних доручень, виписок та ін.), ці програми слід доповнити додатками, здатними формувати результатні показники на кінець робочого (операційного) дня. Потреба у такому аналітичному підході пов'язана з необхідністю оперативного отримання інформації про бюджетні кошти в розрізі їх видів станом на конкретну годину. Комп'ютерна система, яка в основному використовується на сьогодні, не передбачає формування таких оперативних звітів, що негативно позначається на якості управління процесами виконання бюджету.

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, тобто так звані “хмарні технології”.

“Хмарні технології” поступово приходять на заміну морально застарілим коробковим програмним продуктам, оскільки дозволяють мати доступ до програмного забезпечення через мережу Інтернет та не вимагають наявності громіздкої апаратної частини з усіма відповідними наслідками (обслуговування, адміністрування тощо).

Досвід впровадження “хмарних технологій” у практику ведення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері існує в Росії. Йдеться про унікальний проект зі створення “хмарної” бухгалтерії в Департаменті фінансів м. Самара, який реалізовано 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 господарської діяльності підпорядкованих бюджетних установ на базі формування єдиного реєстру фінансових активів (в т.ч. позабюджетних активів на рахунках кредитних установ). Другий – призначений для оперативного управління нефінансовими активами бюджетних установ, аналізу ефективності інвестицій на їх утримання та придбання [286].

Такий підхід максимально прийнятний в умовах реформування бухгалтерського обліку та формування єдиної організаційної та інформаційної бази управління бюджетними коштами. Однак його ефективне використання можливе за умови чіткого розмежування повноважень на макро- та мікрорівні. Логічно покласти на бюджетні установи (мікрорівень) в особі відповідальних облікових працівників повноваження, спрямовані на забезпечення раціонального та ефективного використання бюджетних коштів, а не просто контроль за їх цільовим витрачанням. У цьому контексті організаційно потрібно забезпечити подання в бухгалтерські служби пропозицій зі структурних підрозділів, оскільки на місцях є більше розуміння вірогідності підвищення ефективності діяльності та раціонального використання коштів (з дотриманням цільового призначення). Щодо повноважень вищестоящих органів, то їхньою місією має бути контроль за рівнем ефективності використання виділених асигнувань та розробка загальних рекомендацій та заходів його підвищення (додаток М 3).

Використання такого підходу матиме позитивний результат, оскільки враховує професійні навички та внутрішні неявні знання, що в сукупності дозволяє формувати такі пропозиції, які мають реальні засади виконання.

Роль сучасних інформаційних технологій в такому процесі полягає в доступності, комунікативності та оперативності передавання інформації для прийняття рішень. Більш складні обліково-економічні розрахунки можна покласти не лише на вищестоящі організації, а й на спеціальні професійні аналітичні центри.

Основна перевага застосування “хмарних технологій” в бухгалтерському обліку полягає в тому, що бухгалтерські послуги можуть надаватися для бюджетних установ віддалено. Йдеться не лише про прості облікові операції, як про операції обліково-аналітичного та контрольного характеру. Дистанційна оцінка може бути використана у випадках, коли суб’єкти діяльності, що функціонують за рахунок бюджетних коштів, прагнуть більш активно використати креативні й творчі підходи для пошуку балансу між ресурсним забезпеченням і обсягами послуг, які надаються, встановлення оптимальних співвідношень зайнятості кадрів тощо. Такі технології корисні для організації безперебійного надання послуг і досягнення економічних вигод передусім завдяки своїй гнучкості та вартості.

Варто зазначити, що так звана віртуальна бухгалтерська служба може існувати як у самій установі (коли з центрального офісу завдяки використанню її можливостей ведеться облік, контроль і аналіз у віддалених структурних підрозділах), так і за її межами (тобто замовляються обліково-аналітичні чи контрольні послуги у відповідних спеціалізованих фірмах). У випадку використання послуг спеціалізованих фірм у бюджетної установи відпадає потреба у формуванні високо потужної та дорогої комп’ютерної мережі, наявності відповідних офісних площ, наявності професійних фахівців, в тому числі бухгалтерів-аналітиків, що мають навички програмістів.

Специфіка віртуальної бухгалтерської служби в бюджетній установі полягає в тому, що маючи віддалений доступ до серверів, програмного забезпечення та фінансових документів, бухгалтери, завдяки безпечній мережі, мають можливість з будь-якого місця, оснащеного комп'ютером та Інтернетом, оперативно формувати потрібну облікову інформацію та передавати її зацікавленим користувачам або контрагентам для виконання господарської операції. Єдиною вимогою при цьому є використання однакових версій програм і їх належна реєстрація. Крім того, досягається економія витрат на офісні приміщення, матеріали, а працівники мають вільний графік роботи (єдиною вимогою до якого є своєчасне подання необхідної для управління інформації) та можливість одночасного виконання інших обов'язків (наприклад, догляд за дітьми чи хворими батьками).

Обравши один зі способів (самостійне ведення чи залучення сторонніх фірм), або застосувавши комплексний підхід, керівництво бюджетної установи отримує змогу більш раціонально використовувати трудові та інформаційні ресурси. Особливо ефективним є використання віртуального обліку, якщо обліково-аналітичні операції мають періодичний характер. Наприклад, у зв'язку з розвитком нових видів діяльності бюджетних установ, зокрема фінансової та інвестиційної, виникає потреба в здійсненні прогностичних розрахунків щодо відповідних операцій або інвестиційних проектів.

В такому випадку є два можливих варіанти. Перший полягає у залученні облікового працівника на засадах неповної зайнятості (причому він не обов'язково має отримати робоче місце, а може працювати вдома), другий – у замовленні послуг спеціалізованої фірми. В обох випадках можлива певна економія. В першому випадку завдяки частковій зайнятості та зниженню витрат на матеріали й комунальні послуги, у другому – в зв'язку з тим, що виконавці (підрядники) також замовляються лише на визначений період для виконання певних обліково-аналітичних чи контрольних завдань.

Крім розвитку віртуальної бухгалтерської служби як напряму модернізації обліку існує ряд інших, котрі стосуються вирішення організаційних і методологічних питань. У цьому контексті пропонується розвивати такі пріоритети:

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

Остання складова вказує на зміну орієнтації обліку з спрямування на подачу звітності в бік забезпечення оптимізації діяльності. Це головна вимога, яка ставиться в сучасних умовах до системи обліку бюджетних установ і відповідає затвердженій Стратегії [228] його модернізації. Основою досягнення виконання цієї вимоги виступає 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 обліку та досягненнями інших взаємопов'язаних з ним наук. Враховуючи авторський висновок, що сучасний етап розвитку обліку характеризується поглибленням аналітичних завдань, подальша його модернізація вимагає наукових розробок в даному 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.

Тим більше, що на сьогодні потенціал інформаційних технологій [233] розглядається як ефективна основа для соціально-економічних перетворень, створення дієвої економіки, зміцнення громадянського суспільства та сприяння демократизації української держави, що сприятиме європейській інтеграції України. При цьому стверджується, що ряд існуючих проблем в ІТ сфері на сьогодні можуть бути вирішені шляхом:

- вдосконалення законодавчої та нормативно-правової бази в сфері інформатизації;
- консолідації бюджетних коштів на інформатизацію та їх раціональне використання;
- запровадження дієвого механізму реалізації загальнонаціональних проектів інформатизації, які мають масштабне і визначальне значення для держави та потребують інтенсивної міжвідомчої й 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 посилюється інтерес до проблематики розвитку й впровадження сучасних комп'ютерних інформаційних систем в практику суб'єктів господарювання та бюджетних установ. Активізувалися також наукові дослідження зазначеного напрямку.

Перспективами комп'ютеризації займалися такі вчені-економісти, як М.М. Бенько [16], А.М. Береза [17], М.Р. Лучко [168], І.Г. Лобанова [205], І.Г. Пахомова [205], В.О. Осмятченко [197], К.О. Утенкова [287], О.І. Шара [354]. Втім, дане питання залишається недостатньо дослідженим, зокрема в діяльності бюджетних установ.

Справедливо визнати, що для бюджетних установ через обмеженість фінансового та матеріально-технічного забезпечення актуальним є пошук шляхів оптимізації використання бюджетних коштів на базі широкого застосування можливостей комп'ютерних систем. Використання технічних засобів з цією метою уможливить виконання аналітичних процедур і обчислень, дозволить 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 та програмного забезпечення комп'ютеризації формування облікової інформації оптимізаційного характеру.

Причини відставання суб'єктів бюджетної сфери від технічного прогресу й розвитку сучасних інформаційних технологій передусім пов'язані з наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру. Інформаційні проблеми обумовлені вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу. Їх вирішення вимагає обґрунтованого вибору системи та застосування необхідного і достатнього набору інформаційних технологій. Як уточнюючу характеристику щодо програмного забезпечення вважаємо за доцільне враховувати вимоги, що

програма повинна бути гнучка в налаштуванні при незначних змінах, зокрема, зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих рахунків з Плану рахунків.

Справедливо зауважити, що автоматизації обліку сприяє низка факторів, зокрема таких, як прискорена комп'ютеризація суспільства, розвиток нових інформаційних технологій, наукові підходи до організації праці. Все 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 проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, розрахованих за різними методиками).

Зокрема слід зауважити, що склад рахунків та їх 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.

Типовим завданням 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 бухгалтерській службі). Як правило, це завдання 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 діяльності, визначення подальшої політики. Тому виникають суттєві вимоги щодо точності і своєчасності підготовки відповідних даних. При виконанні цих умов облік наданих послуг стає ефективним інструментом управління і повинен бути якомога більше комп'ютеризований 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 завдання з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю повинна охоплювати такі етапи робіт:

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

– підпорядкування інформаційної системи меті щодо забезпечення 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 руху бухгалтерської документації з різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи;
- вилучення дублювання інформаційних і документальних потоків;
- уніфікація прийомів роботи з бухгалтерською документацією.

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

3. Враховуючи мету, завдання та принципи, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі, визначення критеріїв, 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.

Ключові позиції з означеного переліку слід окреслити в наказі про облікову політику бюджетної установи в розділі 1 “Організація бухгалтерського обліку” в частині встановлення внутрішніх принципів організації обліку в умовах його модернізації та критеріїв, яким має відповідати автоматизована система (додаток М4). Враховуючи, що в сучасних умовах важливо отримувати інформацію, на основі якої можна через управлінські дії досягти економічно обґрунтованої економії, в наказі про облікову політику слід зазначити можливі способи деталізації інформації (в т.ч. в розрізі визначених аналітичних рахунків в робочому Плані рахунків), відповідальних осіб та їх повноваження (в т.ч. за центрами витрат) та інші позиції.

З метою достовірного та детального відображення інформації про діяльність бюджетних установ доцільно також реалізувати в комп'ютерних програмах можливості деталізації рахунків за їх аналітичними ознаками. З огляду на необхідність забезпечення ефективності функціонування бюджетних установ в умовах обмеженості ресурсів, інформаційна система обліку повинна бути здатною до перетворення вихідних даних в корисну інформацію. Для цього в її арсеналі повинен бути відповідний набір методик, процедур і технологій. Для формування засад ефективної комп'ютерної інформаційної системи необхідно виробити алгоритм її впровадження.

Загальними вимогами, які повинні бути забезпечені у випадку впровадження комп'ютеризованої інформаційної системи, є: 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) в 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 [57; 115; 187], слід віднести:

– інтеграцію вхідних даних при оперативному бухгалтерському та систематичному обліку;

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

З точки зору практичної реалізації названих принципів, важливо визначити їх характеристики, завдання, моделі опису й типи джерел облікової інформації, які забезпечуються завдяки їх застосуванню (рис. 3.3).

В подальшому сформовані оцінки дозволять 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. 3.3. Принципи модернізації системи обліку на базі комп'ютерних технологій та їх вплив на моделі опису й типи джерел облікової інформації

Примітки: * – за [187, с. 40; 392]; 1 – інтеграція вхідних даних; 2 – класифікація та системи кодування; 3 – уніфікація та типізація форм первинних документів; 4 – комп'ютеризація збору та передачі інформації; 5 – системний контроль достовірності господарських операцій; 6 – автоматизація розрахунків; 7 – комбіноване збереження даних; 8 – безперервність облікового процесу; 9 – багаторівнева структура відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках; 10 – персоналізація рахунків; \otimes – інформаційна модель облікових джерел інформації (перетворення) реалізується з допомогою комп'ютерного OD_i - оператора $D_{p,vz}$ – документи: первинні, внутрішні, звітні;

OK – одноканальні джерела інформації; *S_{pb}* – структурний підрозділ бухгалтерської служби; *HB* – головний бухгалтер; *X* – вхідні дані; *D_i* – *i*-й первинний документ; *VD*; *VD_{1,2}*; *DZ_{v,z}* – вихідні дані (внутрішні: структурних підрозділів; підсумкові по структурних підрозділах; узагальнені по суб’єкті 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.

Наведені на рис. 3.3 принципи модернізації системи обліку мають вплив на типи документації (в т.ч. зміст і форму їх подання), моделі подання облікових джерел інформації та комунікаційні рухи створених документів (від *S_{pb}* до *HB* і *VZ_{otk}*), проте не дають змоги визначити показник ефективності впровадження заходів щодо модернізації, що надзвичайно важливо в умовах дефіциту фінансового забезпечення.

Вирішення розглянутої проблеми можливе на етапі проектування інноваційних заходів щодо модернізації обліку. 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 заходів з модернізації; оцінка витрат часу на модернізацію, ефект від модернізації. Узагальнення результатів названих оцінок слід здійснити шляхом побудови формалізованої моделі стратегії впровадження модернізованої системи обліку. Процесу оцінки (аналізу) повинно передувати встановлення переліку масивів вихідних даних, необхідних для його здійснення. До таких доцільно віднести:

- 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 удосконалення та модернізації (4);
- управлінські запити в обліковій інформації, не забезпечені існуючою системою обліку (5);
- інноваційні заходи, спрямовані на оптимізацію системи обліку, 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 по складових організаційної структури бюджетної установи (8);
- рівень (частота) трансформації організаційної структури бюджетної установи (9);
- рівень державної підтримки інноваційних заходів в обліку (10).

Для визначення рівня готовності об'єкта до модернізації доцільно провести оцінку за тими параметрами, які прийнято модернізувати й удосконалити (рис. 3.4).

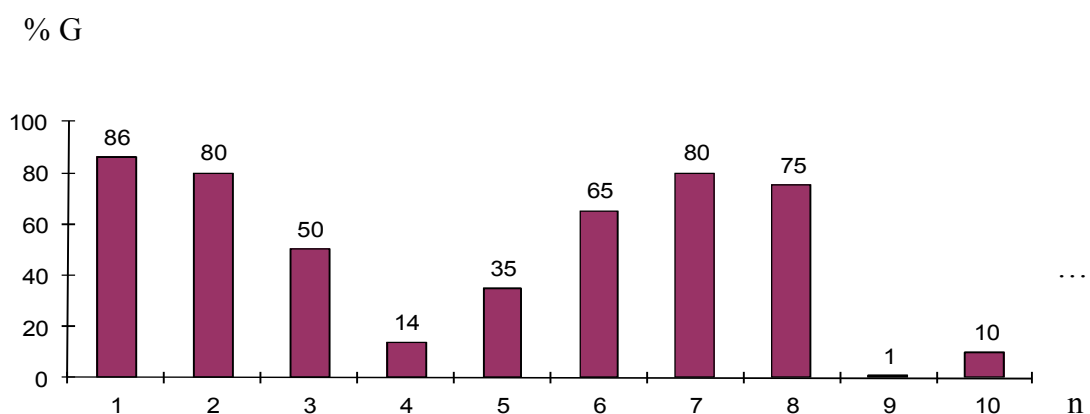


Рис. 3.4. Готовність (G) бюджетної установи до модернізації системи обліку

Примітки: n – інші можливі масиви вихідних даних (обираються залежно від цілей та потреб управління конкретного суб'єкта діяльності)

Для ілюстрації підходу на рис. 3.4 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 існуючий дефіцит коштів, які виділяються як фінансове забезпечення бюджетних установ, модернізацію системи обліку (в т.ч. її технічну складову) доцільно здійснювати поетапно. Причому ділянку, яка підлягає модернізації, варто обирати, виходячи з можливостей її внеску в 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 переважної більшості бюджетних установ, особливо в галузі вищої освіти та охорони здоров'я.

Значний вплив на проведення модернізації обліку має обсяг витрат, пов'язаних зі здійсненням інновацій. Їх обсяги встановлюються за наведеними вище 10-ма параметрами й залежать від рівня готовності (стану) кожного з них до виконання нових функцій (рис. 3.5).

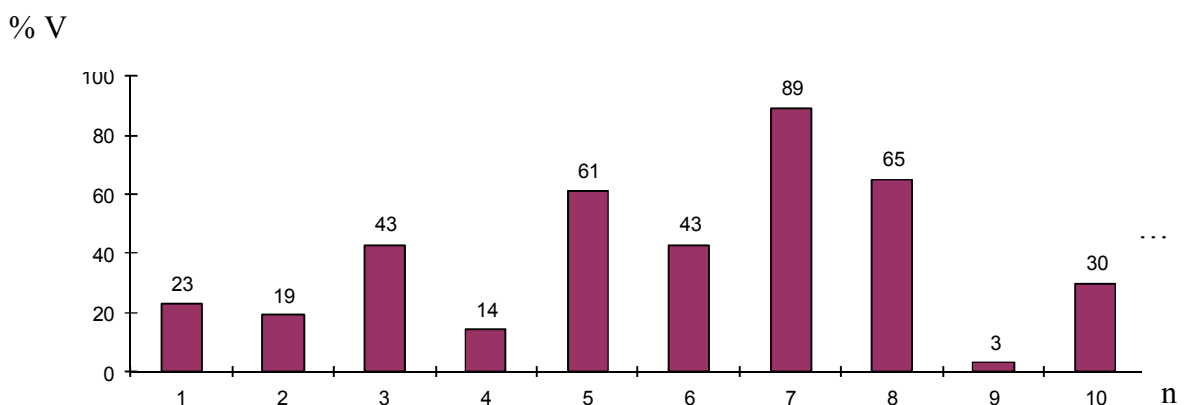


Рис. 3.5. Вартість (V) доведення параметрів системи обліку до запуску нових функцій

Примітки: п – інші можливі масиви вихідних даних (обираються залежно від цілей та потреб управління конкретного суб'єкта діяльності)

Обсяги витрат у відсотках від загальної їх суми, яка використовується для забезпечення функціонування кожної параметральної складової, рекомендується обчислювати на базі використання даних окремих кошторисів. Такі кошториси мають охоплювати планові витрати, які будуть понесені на модернізацію кожного обраного параметру зокрема. Їх відсоткове співвідношення з витратами, які забезпечують функціонування (використання) 10-ти рекомендованих параметрів до моменту модернізації, є показником вартості доведення системи обліку до запуску нових функцій.

Оцінка економічного ефекту за кожним параметром може здійснюватися виходячи з вкладу 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, забезпеченого кожною модернізованою складовою (параметром) зокрема (рис. 3.6).

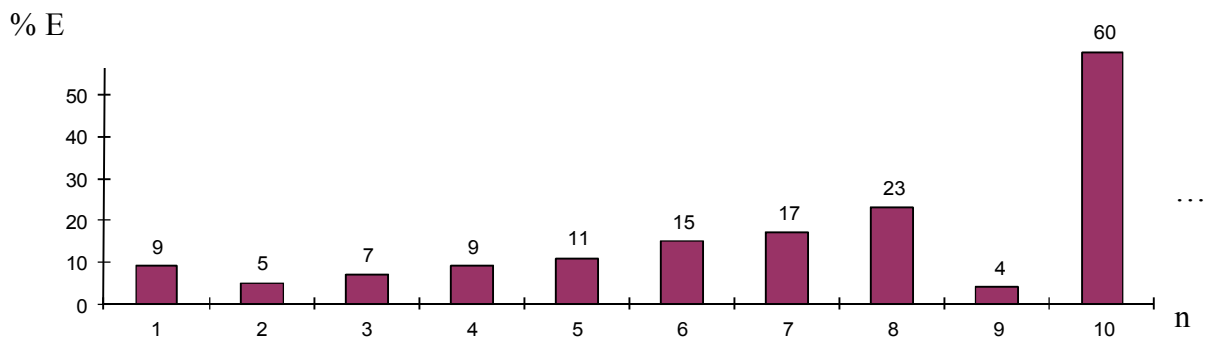


Рис. 3.6. Ефект (Е) від модернізації обраних параметрів системи обліку

Примітки: п – інші можливі масиви вихідних даних (обираються залежно від цілей та потреб управління конкретного суб'єкта діяльності)

В обраному прикладі, як свідчить рис. 3.5, найвищий рейтинг серед восьми обраних параметрів має ефект від удосконалення комунікаційних взаємозв'язків і забезпечення швидкодії руху облікових даних по різних ієрархічних рівнях управління та до відповідальних управлінських працівників, а також використання коштів бюджетного фінансового забезпечення. Проте слід

підкреслити, що реалізація стратегії модернізації системи обліку в конкретній бюджетній установі, як і його модернізація в державному секторі в цілому, повинна бути окреслена чіткими часовими межами. З цією метою має бути здійснена оцінка витрат часу на проведення модернізації (рис. 3.7).

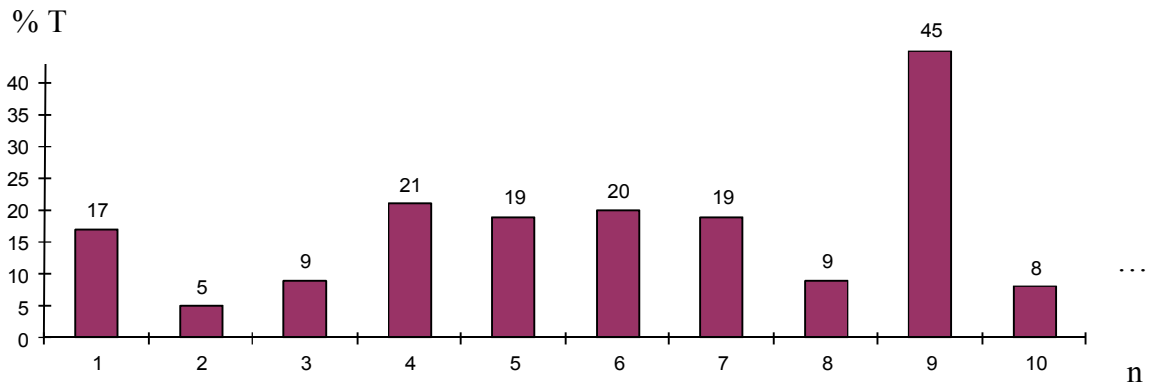


Рис. 3.7. Витрати часу (Т) на модернізацію та удосконалення системи обліку бюджетної установи

Примітки: n – інші можливі масиви вихідних даних (обираються залежно від цілей та потреб управління конкретного суб'єкта діяльності)

Побудова стратегії модернізації обліку на основі виконаного дослідження запропонованих параметрів формалізується за допомогою такої формалізованої моделі:

$$\boxed{\max G_i \begin{cases} V_i = \text{var}; \\ E_i = \text{var}; \\ T_i = \text{var}; \end{cases} \Rightarrow \max E_i = \begin{cases} V_i = \text{var}; \\ G_i = \text{var}; \\ T_i = \text{var} \end{cases}} \quad (3.1)$$

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. 3.1).

Таблиця 3.1

Результуюча форма оцінки моделі 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

Формалізація моделі стратегії вдосконалення й впровадження модернізованої та комп'ютеризованої системи обліку бюджетних установ в подальшому буде основою побудови прогнозованих характеристик зміни параметрів G, E, V, T в часі. В подальшому доцільно побудувати епюри по кожному параметру та провести розрахунок загальної собівартості проекту. Кінцевим результатом оцінки повинен стати розрахунок ефективності модернізації системи обліку в цілому. Загальна формула для розрахунку ефективності є такою:

$$E_{mso} = IDR \times E_v = \frac{D_{zs} - V_m}{T_{f \text{ dim}}}, \quad (3.2)$$

де E_{mso} – ефективність модернізованої системи обліку;

IDR – ідентифікатор рівня модернізації обліку (удосконалення);

E_v – вартісний показник (витрати на забезпечення облікового відображення операцій та систему документообороту);

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

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

$T_{f \text{ dim}}$ – регламентні витрати часу на виконання операцій обліку;
 $i = 1, 2, 3, \dots, n$ – кількість документальних позицій (документів);
 $m = 1, 2, 3, \dots, m$ – кількість структурних підрозділів відповідно до граф руху документації та даних.

Отже, ефективність від модернізації системи обліку можна розрахувати з урахуванням ідентифікатора рівня модернізації обліку (удосконалення), а саме зменшення витрат часу на опрацювання облікової інформації приблизно в 7,5 разів залежно від алгоритму, дохід від застосування модернізованої системи обліку ($E_{rc} = 2,64(\text{грн} / \text{год})$). Виходячи з вище сказаного

$$E_{mso} = \left(\frac{(365 * 24) \text{год} * 2,64 \text{грн} / \text{год} - 4850 \text{грн}}{7,5} \right) (1 / \text{рік}) = 3083,52 (\text{грн} / \text{рік}). \quad \text{Отже,}$$

використання одного комп'ютера при модернізації системи обліку призводить до економії коштів в розмірі більше 3 тис. гривень в рік, що суттєво в умовах сучасної економічної ситуації в бюджетних установах та в країні в цілому.

Результативність отриманих оцінок може зростати за рахунок застосування в комп'ютерній системі більш досконалих теоретико-числових базисів. В сучасній науковій думці вказується на наявність теоретичних і функціональних обмежень теоретико-числового базису Радемахера [408], що є основою двійкової системи числення. У контексті побудови засобів арифметико-логічних компонентів облікової системи бюджетних установ, до яких висуваються жорсткіші вимоги щодо швидкодії, покращення регулярності структури та розширення функціональних можливостей тощо, використання більш досконалого підходу означає підвищення загальної ефективності даної функції управління.

Враховуючи, що ведення обліку в бюджетних установах вимагає часто повторюваного виконання операцій множення, ділення, додавання, віднімання тощо, використання одного з найперспективніших в цьому плані теоретико-

числового базису Крестонсона, що дозволяє представляти числа у вигляді залишків різних форм відповідно з системою залишкових класів [371], дозволить покращити часові характеристики виконання облікових операцій. Фундаментальною основою системи залишкових класів є теорія чисел (від Вавилонських глиняних табличок (Plimpton 322) [414] до теорії Поля Галуа та праць сучасних вчених, в т.ч. Я.М. Николайчука [186], В.К. Задіраки [92] та ін.), зокрема властивості китайської теореми про залишки.

Сутність цієї теореми полягає в тому, що будь-яке ціле додатне число N у десятковій системі числення може бути представлено в системі залишкових класів у вигляді набору найменших додатних залишків від ділення цього числа на фіксовані цілі додатні попарно взаємно прості числа p_1, p_2, \dots, p_n ($N_{10} = (b_1, b_2, \dots, b_n)_{p_1, p_2, \dots, p_n}$, де $b_i = N \bmod p_i$), які називаються модулями (n – кількість модулів). При цьому повинна виконуватися умова:

$$0 \leq N \leq P-1, \text{ де } P = \prod_{i=1}^n p_i \quad (3.3)$$

На відміну від позиційних систем числення, де величина визначеного розряду суми, різниці або множення залежить не тільки від значень відповідних, але й від попередніх розрядів доданків або множників, в системі залишкових класів додавання, віднімання та множення цілих чисел виконується окремо по кожному модулю і переноси між розрядами відсутні. На теренах колишнього СРСР вперше теорію модульного представлення математичних обчислень в умовах ЕОМ застосували І.Я. Акушський та Д.І. Юдицький [2].

Щодо об'єктів обліку бюджетних установ ця теорія також актуальна, оскільки забезпечує значну економію часу для здійснення обчислень. Підтвердженням цього служать такі перетворення.

Нехай два десяткові числа A і B , які відображають стани об'єктів обліку, записані в системі залишкових класів за вибраними модулями: $A_{10}=(a_1, a_2, \dots, a_i, \dots, a_n)_{p_1, p_2, \dots, p_i, \dots, p_n}$, $B_{10}=(b_1, b_2, \dots, b_i, \dots, b_n)_{p_1, p_2, \dots, p_i, \dots, p_n}$.

Тоді:

$$A_{10} \pm B_{10} = C_{10} = (c_1, c_2, \dots, c_i, \dots, c_n)_{p_1, p_2, \dots, p_i, \dots, p_n};$$

$$A_{10} \times B_{10} = D_{10} = (d_1, d_2, \dots, d_i, \dots, d_n)_{p_1, p_2, \dots, p_i, \dots, p_n},$$

де $c_i = a_i \pm b_i$, $d_i = a_i \times b_i$.

Останні рівності справедливі лише в тому випадку, якщо результат операції не виходить за межі інтервалу, який можна формулярно подати у вигляді:

$$\prod_{i=1}^n p_i - 1 \quad (3.4).$$

Зворотне перетворення із базису Крестенсона у десяткову систему числення є досить громіздким і ґрунтується на використанні китайської теореми про залишки [118]:

$$N = \left(\sum_{i=1}^n b_i B_i \right) \text{mod } P, \quad (3.5)$$

де $B_i = M_i m_i$, $M_i = \frac{P}{p_i}$, m_i шукається з виразу $(M_i m_i) \text{mod } p_i = 1$, при

цьому повинна виконуватися умова $\left(\sum_{i=1}^n B_i \right) \text{mod } P = 1$.

Характеристики кодових матриць теоретико-числових базисів Радемахера та Крестенсона, які широко використовуються для кодування та цифрового опрацювання даних в облікових та інших інформаційних системах, вказують на наявність мінімальної надлишковості порівняно з такими базисами, як унітарний, Хаара, Крейга, Уолша та Грея [32].

Представлені в додатку М5 характеристики вказують на наявність резерву підвищення швидкодії видання результатних показників обліку, обчислення яких здійснюється у вигляді виконання операцій додавання,

віднімання, множення, ділення, добуток кореня. Крім того, завдяки їх використанню система обліку видаватиме результатні дані у більш стислі строки, що надзвичайно важливо для підвищення ефективності оперативного управління процесами, які відбуваються в бюджетних установах при наданні ними послуг і виконанні основних функціональних повноважень.

Ще однією суттєвою проблемою організації та ведення обліку в бюджетних установах (особливо великих, серед яких установи охорони здоров'я та державні вищі навчальні заклади) є забезпечення збереження облікових даних. Розглядувані теоретично-числові базиси можуть бути досить дієвим важелем вирішення названої проблеми, оскільки здатні на здійснення прямих (стиснення даних) і зворотних перетворень (розгортання) облікової інформації.

В останні роки така проблематика широко досліджується вітчизняними науковцями технічного спрямування, однак практично не розглядається в економічній науковій думці. Натомість, в розвинутих країнах даний напрям надзвичайно актуальний і затребуваний з боку практикуючого бізнесу та соціальних державних організацій, оскільки результатом використання інноваційних технологій опрацювання інформаційних потоків є своєчасність отримання даних, необхідних для управління та оптимізації діяльності.

Зокрема, результати досліджень часової складності реалізації модульної операції над числами в базисах Радемахера, Крестенсона на основі Sempron 3000+ вказують на значне зростання швидкодії обчислень за такою простою математичною дією, як додавання, що використовується в обліку практично щодо усіх його об'єктів (рис. 3.9).

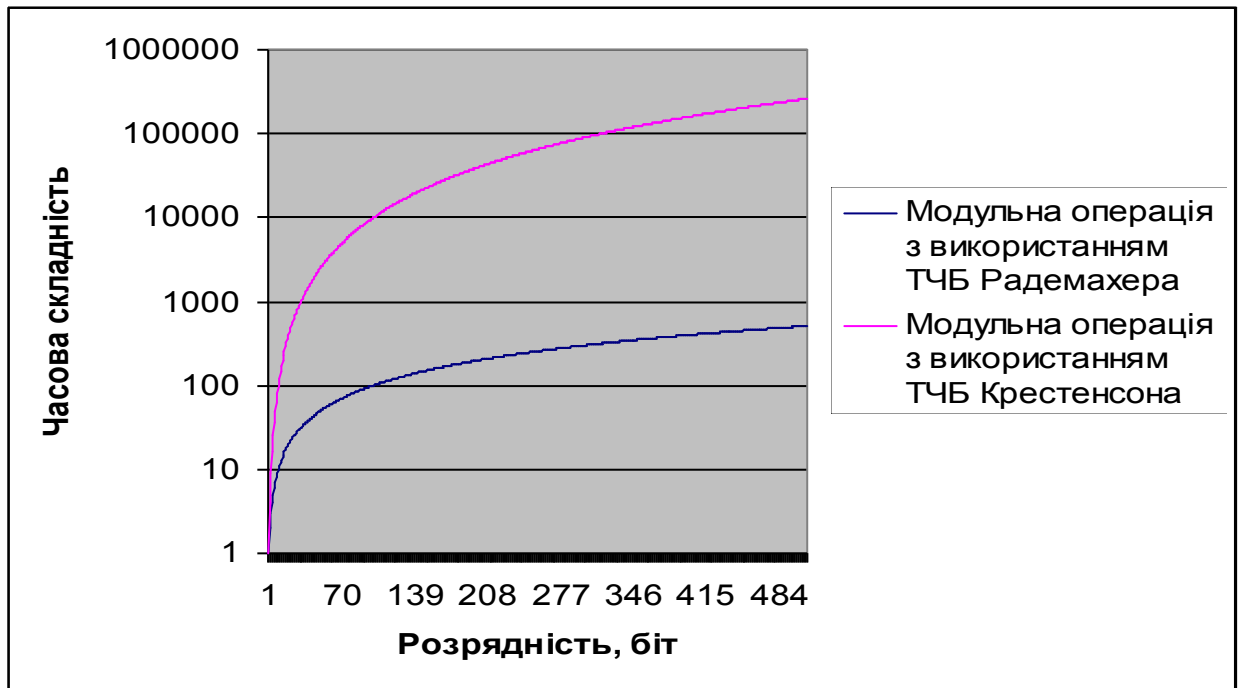


Рис. 3.9. Графіки зміни часової складності реалізації модульної операції над числами в базисах Радемахера та Крестенсона залежно від розрядності

Результати чисельного експерименту показали, що алгоритм обчислення залишку у базисі Крестенсона характеризується суттєвим збільшенням на 1-2 порядки швидкодії порівняно з ТЧБ Радемахера, що є важливою його перевагою при удосконаленні не лише процесу обчислень станів об'єктів обліку, а й формуванні методів захисту облікових даних на основі відомих асиметричних алгоритмів RSA. Загалом при здійсненні досліджень, спрямованих на пошук нових і більш досконалих систем формування облікової інформації на основі використання теоретико-числових базисів, варто акцентувати увагу на тому, що основне їх призначення полягає у забезпеченні розвитку аналітичної функції обліку й формуванні відповідних аналітичних моделей. Наразі розрізняють декілька аналітичних моделей прямих та зворотних перетворень залишкових класів. Однак тих, які можуть бути використані з метою модернізації обліку, на наш погляд, є чотири: цілочисельна, нормалізована, досконала та розмежована (додаток Н1).

Наведені приклади є достатньою аргументацією доцільності

застосування досягнень сучасної технічної наукової думки в цілях удосконалення та поліпшення системи обліку не лише бюджетних установ, а й усіх суб'єктів діяльності національної економіки. Комплексне поєднання оцінки ефективності стратегії модернізації обліку на базі його комп'ютеризації з впровадженням інноваційних підходів до здійснення операцій обліку на основі використання програмного забезпечення, удосконаленого шляхом застосування теоретико-числових базисів Радемахера й Крестенсона, дозволить значно поліпшити інформаційну базу прийняття управлінських рішень.

Представлена структурна завершеність розробки стратегії модернізації обліку в бюджетних установах від прийняття рішення до розрахунку ефективності, особливо на етапі проектування, дозволить уникнути низки проблемних аспектів та досягти кращої збалансованості між показниками витрат на модернізаційні заходи та результатами їх використання. Використання як напряму модернізації обліку в бюджетних установах технічних і програмних можливостей сучасної комп'ютерної техніки, в т.ч. із застосуванням різних теоретико-числових базисів, логіко-статистичних та інших інноваційних інформаційних моделей, пов'язане з певними структурними змінами джерел облікових даних.

Проте, попри трансформацію форми та змісту джерел інформації, вигляду її подання (на паперових носіях, у віртуальному вигляді, у вигляді епюр, графіків тощо), важливо оптимально врахувати існуючі нормативні вимоги щодо уніфікації та стандартизації облікової документації й узгодити взаємозв'язок між новими й функціонуючими формами. Пропоновані нові підходи до джерел повинні посилити рівень оперативності отримання даних, контрольованості об'єктів обліку та підвищити якість інформаційної бази управління.

3.2. Специфіка джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації

Вибір варіанту підвищення оперативності формування облікових даних, що одночасно передбачає вдосконалення системи обліку через використання інноваційних способів обчислення, повинен відповідати наявним технічним можливостям. З точки зору фінансових витрат, такий підхід досить економний і не вимагає специфічного програмного забезпечення (достатньо лише відповідним чином адаптувати (доповнити) існуючі бухгалтерські програми).

Втім, 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 в цілому, 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, при традиційній системі обліку основною компонентою є паперова форма документа, юридична правочинність якого підтверджується підписами відповідальних осіб і печаткою установи.

Правочинність джерел інформації, отриманих за допомогою носіїв даних у комп'ютеризованій системі обліку, вимагає застосування специфічних підходів ідентифікації, оскільки, як зазначалося, в такій системі використовуються різні компоненти джерела інформації, основні з яких фізичні та математичні (рис. 3.10).

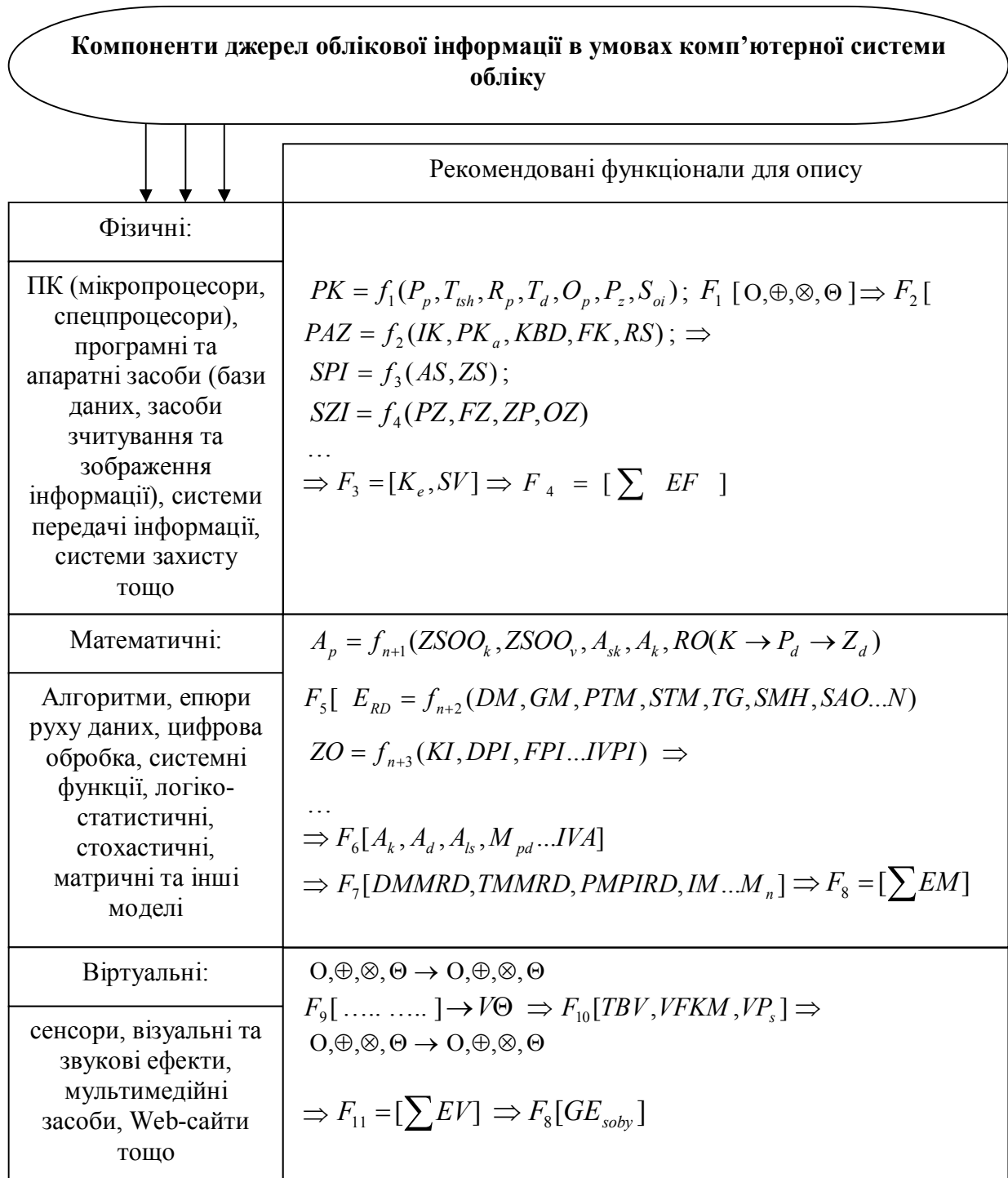


Рис. 3.10. Компоненти джерел облікової інформації бюджетних установ в умовах комп'ютеризації

Примітки: $O, \oplus, \otimes, \Theta$ – відповідно: первісне джерело даних (договір, первинний документ); опрацювання інформації та її передача по каналах зв'язку (в т.ч. формулювання бухгалтерських проводок і документації: кошторису, меморіальних ордерів, оборотних відомостей, Журнал-головної, балансу, звітів про виконання кошторису і ін.); затвердження документації (підписи та інші прийнятні способи ідентифікації); збереження інформації у базі даних (в 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 – об'єм пам'яті (max обсяг інформації, який може бути збережений); P_z – щільність записів (біт/мм); S_{oi} – швидкість обміну інформації; PAZ – програмні та апаратні засоби; IK – інтелектуальне управління сховищами даних обліку і їхнє зберігання; PK_a – пряме управління архівними накопичувачами, задіяними в технологічних процесах обліку, збереженні та експлуатації 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 їх формату, придатного для перегляду й зберігання, що уможливує 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: по кількості та вартості; A_{sk}, A_k – відповідно аналіз субконто та конто (відхилення, відсотки); $RO(K \rightarrow P_d \rightarrow Z_d)$ – облікові реєстри (кошторис, 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 (включаючи таблицю 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 відео презентацій, 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_o – функціонал, який забезпечує візуальне представлення даних обліку (для управління та презентацій); TBV – технології безконтактної інформаційної взаємодії; $VFKM$ – високо розвинуті 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.

Представлені фізичні й математичні компоненти джерел подання облікової інформації та рекомендовані функціонали для їх опису як основа розвитку методології обліку вказують на наявність абсолютно нових напрямів наукових досліджень. Цілком логічною у даному випадку є наявність тісного зв'язку розвитку теорії обліку в бюджетних установах з технічною його складовою. Таким чином, наукові дослідження знаходяться на стику щонайменше трьох наук: обліку, інформатики та математики. Варто відзначити, що спрямування наукових досліджень у цьому руслі є досить складним науковим процесом, який виходить за рамки однієї науки. Зокрема, якщо об'єкт управління перебуває 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 є наукове використання ентропійних методів.

Ентропійний підхід опису станів і процесів об'єктів обліку на даний час надзвичайно мало практикується, а в науковій обліковій теорії лише згадується як можливість удосконалення облікової системи. Вперше у вітчизняній обліковій науці такий підхід частково використаний і розвинений С.Ф. Легенчуком при розвитку ним теорії та методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [159, с. 4-5]. Науковець застосував його при доведенні необхідності відображення в обліку складових зовнішнього середовища підприємства.

У цьому плані вчені-економісти дещо відстають від позицій науковців з технічних наук, 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 випереджаючий розвиток інформатики та комп'ютерних технологій, які впливають на функціонування широкого класу структур та інститутів науки, суспільства, економіки, соціальної сфери та культури [187, с. 23, 25].

Щодо віртуальної компоненти джерел облікової інформації варто зазначити, що вона слабо розвинута в системі обліку державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я, хоча досить ефективна та дозволяє не лише формувати ілюстративний матеріал для здійснення внутрішньої звітності керівництва перед трудовим колективом, але й може забезпечити розширення меж діяльності бюджетної установи. Це, у свою чергу, сприятиме підвищенню результативності її діяльності. Поряд з цим, такий підхід вимагає адекватної модернізації системи обліку й розвитку його організації та методології.

Таким чином, модернізація обліку через застосування сучасних техніко-комунікаційних досягнень – важливий та ефективний напрям його удосконалення. Його використання на практиці може призвести до певного позитивного прориву суб'єктів, які здатні скористатися власними зовнішніми перевагами, порівняно з тими, що їх ігнорують.

Надзвичайно привабливим з точки зору теоретичного осмислення та практичного використання в умовах нестабільної економіки є ентропійний підхід, оскільки він дозволяє досягти зменшення розриву між обліковими даними і фактичними їх значеннями у ринковому середовищі. Тобто облікова система, основою якої є використання математичного інструментарію на базі ентропії, забезпечуватиме більш реальну оцінку стану об'єкта, ніж існуюча система. У вітчизняній теорії така позиція поки що не розвинена, особливо стосовно системи обліку чи економічних об'єктів. Прикладом, який певним чином ілюструє врахування ентропії, є розроблена для системи внутрішнього (управлінського) обліку форма кошторису, опис якої представлено в розділі 5 (додатки T1 та T2).

Дану 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 управління в подоланні ефекту старіння інформації, а також той факт, що методи управління, які використовуються в сучасних умовах, визначаються ринковою ситуацією, точніше ступенем її нестабільності. У такому випадку 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.

Специфіка джерел облікової інформації, побудованих на використанні нових технологічних досягнень, проявляється у різноманітності форм відображення даних, а також можливостях їх трансформації. Облікові дані можуть представлятися в динаміці, статичі, графічному вигляді, у вигляді епюр даних. Наприклад, позитивно слід оцінити подання результатів калькулювання послуг в системі внутрішнього обліку у вигляді епюр. В одному файловому документі можна відображати планові оптимістичні та песимістичні, а також фактичні витрати з побудовою лінії тренду середніх витрат (обчислених виходячи з планових оптимістичних і песимістичних витрат). Такий підхід дозволить не лише візуально, а й в цифровому вигляді аналізувати рівень фактичних витрат і приймати рішення щодо їх наближення до оптимальних норм і недопущення перевитрат.

Бюджетні установи, особливо в сфері освіти та охорони здоров'я, в умовах зростання конкуренції, нівелювання диференціації послуг як товару (наприклад, споживачам освітніх послуг у випадку розвитку дистанційної форми навчання практично однаково чи отримувати знання в навчальному закладі, чи вдома) продовжують бути найбільш вагомими підгалуззями

бюджетної сфери, яким важливо контролювати рівень витрат. Це вимагає використання інноваційних інформаційних технологій, зокрема і для реалізації нових управлінських завдань.

Практика свідчить, що донедавна інформаційні технології, в т.ч. 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 справедливо зазначає з цього приводу П.Ф. Друкер, традиційний бухгалтерський облік не надає інформації, яка б допомогла топ-менеджменту в реалізації його завдань, оскільки жодне із них не співпадає із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку. В основному нові інформаційні технології, які виникли разом з комп'ютерами, просто приречені на обробку даних бухгалтерського обліку через відсутність будь-яких інших. Нові інформаційні технології займаються збором і систематизацією даних, їх інтерпретацією, аналізом і представленням зацікавленим користувачам [375, с. 63].

Абсолютно справедливим є твердження про те, що для еволюції потрібна не лише нова інформація, але й інформація про те, як використовувати цю нову інформацію [39]. Багатовікова незмінність облікових вимірників, принципів обліку та його функцій, особливо на пострадянському просторі, призвели до значних негативних наслідків, котрі проявилися у вигляді низько ефективного функціонування суб'єктів не лише бюджетної сфери, а й національних економік в цілому.

Зосередження уваги на матаінформаційності системи обліку дозволить вирішити ряд проблем, пов'язаних із забезпеченням поліпшення результативності діяльності та підвищення якості товарів, робіт і послуг. На доцільності такого розвитку теорії та практики обліку наголошує М.С. Пушкар, резонно стверджуючи, що до недавнього часу вважалося, що бухгалтерський облік генерує і постачає інформацію для управління,

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 [240, с. 13]. Вчений досить ґрунтовно визначає потреби та вимоги до сучасної теорії бухгалтерського обліку, розглядаючи їх через призму мети теоретичних знань [238].

Урахування визначених М.С. Пушкарем концепцій та постулатів в подальших дослідженнях, здійснюваних іншими вченими, дозволяє вирішувати ряд дійсно важливих проблем, пов'язаних із забезпеченням модернізації обліку відповідно до вимог системної трансформації управління. Схожу думку висловлює також Г.П. Журавель, вважаючи, що інформація є феноменом, необхідним для оцінки ситуації, розробки альтернатив управлінських рішень і вибору найдоцільнішого з них для впливу на ситуацію [93, с. 14].

Досить глобально фокусуються питання розгляду системи обліку на метатеоретичному рівні С.Ф. Легенчуком [157]. Вчений 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 [153] в процесі метатеоретичного дослідження бухгалтерського обліку.

Сутність останньої полягає у розгляді програм як дискретно прогресивного емпіричного зсуву, тобто такого, який забезпечує досить розумні межі, в яких може залишатися догматична прихильність програми при зіткненні з неявними спростуваннями. Підтримуючи позицію щодо доцільності розвитку метатеоретичного підходу до теорії обліку, відзначимо, що в основу її розробки варто покласти формування переліку, визначення порядку обчислення показників нового покоління, які не просто відображали б стан засобів і джерел (активів і пасивів) суб'єкта діяльності, але й

виступали запорукою зростання ефективності його функціонування. Однак та інформація, що формується системою обліку бюджетних установ, особливо державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я, в т.ч. з допомогою інформаційних технологій, вже не відповідає запитам внутрішніх користувачів.

Попри достатню оперативність, точність, а також значні обсяги даних, що забезпечуються сучасними технічними засобами, керівники низових і вищих адміністративних ланок не мають вичерпної інформації для формування ефективної стратегії розвитку діяльності, підвищення якості та результативності надання послуг. В результаті цього в останні роки все більше уваги зосереджується на науковому і практичному вирішенні цього та ряду інших завдань, які можна віднести до розряду оптимізаційних.

Одним із найбільш вагомих чинників впливу на рівень ефективності суб'єктів діяльності в цілому, 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. Власне у зв'язку з тим, що така інформація практично не використовувалася, можна з упевненістю стверджувати, що методи її отримання абсолютно відрізняються як з точки зору уявлень, які стосуються їх 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 вимагає адекватного інформаційно-облікового супроводу.

Йдеться, зокрема, про можливість зміни форм і мети навчання та лікування, їх сутності тощо. Наприклад, наявність сучасних технічних засобів вказує на те, що в найближчим часом заочна форма навчання може бути витіснена дистанційною, а постійне удосконалення засобів праці та

розвиток засобів комунікації вимагають 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 через здійснення профілактичних засобів і надання відповідних видів послуг (фізична культура, здорове харчування, психологічна підтримка тощо). Для забезпечення дійсно позитивного ефекту ці послуги повинні надавати саме медичні заклади, оскільки розробка навантажень і збалансування продуктів, можуть бути розроблені на основі врахування стану здоров'я пацієнтів. Названі загальні концепції розвитку діяльності не можуть бути забезпечені в обліковому плані тими функціями, що притаманні існуючій системі обліку. Її технологія також потребує акцентування уваги не на методах (технології), а на інформації.

Інформація в системі обліку бюджетних установ – це сукупність повідомлень економічного характеру, які можуть бути зафіксовані, передані, перетворені й використані для управління процесами надання послуг [168, с. 6]. Вчений Я.М. Николайчук стверджує, що “інформація” має два аспекти: 1) гносеологічний – інформація розглядається як повідомлення, яке має зміст (семантичний, якісний та змістовний); 2) онтологічний – інформація розглядається як кількісна оцінка міри пропускнуї здатності інформаційного каналу (визначеності, упорядкованості, динаміки, інтенсивності та взаємозв'язку) [189, с. 20].

У цьому твердженні акцентується увага на найбільш загальному й широкому змісті інформації з визнанням, що у вузькому розумінні відображаються особливості інформації як елементу різних галузей знань [189, 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 т.ч. зміни параметрів, виду, кількості, вартості тощо), то правомірно вважати, що таку інформацію слід позиціонувати як обліково-економічну. Важлива особливість такої інформації в тому, 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 загального обсягу). Арифметичні операції в основному зводяться до чотирьох дій – додавання, віднімання, множення та ділення. Однак динамічність економічних процесів, яка проявляється в усіх спектрах діяльності з надання послуг бюджетними установами, висуває нові вимоги до складу, змісту та форми подання даних (іншими словами до облікової інформації), необхідних для прийняття управлінських рішень.

Проф. М.С. Пушкар з цього приводу 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 збору фактів та їх обробки на запити користувачів [239, с. 32].

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

Розвиток такого підходу особливо актуальний 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.

Зміна завдань обліку відповідно до управлінських запитів, основні з яких визначені в попередньому розділі, вимагає розвитку методології формування показників та характеристик відповідних їм об'єктів обліку, або іншими словами – зміни культурологічних характеристик облікової інформації та її властивостей.

Зокрема, забезпечення досягнення виконання системою обліку державного вищого навчального закладу якісної (раціональної, ефективної) організації праці вимагає формування інформації за показниками нормування праці професорсько-викладацького складу, витрат на логістику, собівартості нових послуг та ін. У галузі охорони здоров'я облікова компонента попри деякі відмінності від показників, котрі слід увести до складу об'єктів обліку в державних вищих навчальних закладах, загалом має аналогічну структуру (рис. 3.11).

Показники, що характеризують виконання завдання із досягнення якісної організації праці, можуть бути сформовані як похідні функціоналу завдання обліку. Їх рекомендується ввести до складу його об'єктів. Слід зазначити, що традиційна система обліку, яка існує на сьогоднішній день, не має у своєму розпорядженні методології їх формування.

До потенційно доцільних до впровадження в облікову практику нових економічних показників слід віднести:

- обґрунтування економічної доцільності надання нового виду послуг;
- собівартість послуг;

- логістичні витрати (варто практикувати здійснення логістичного аналізу та займатися питаннями оптимізації організації праці, завдяки чому можна забезпечити зростання продуктивності й підвищення якості результатів праці);
- показники діяльності конкурентів; ефективність комунікаційних взаємозв'язків.

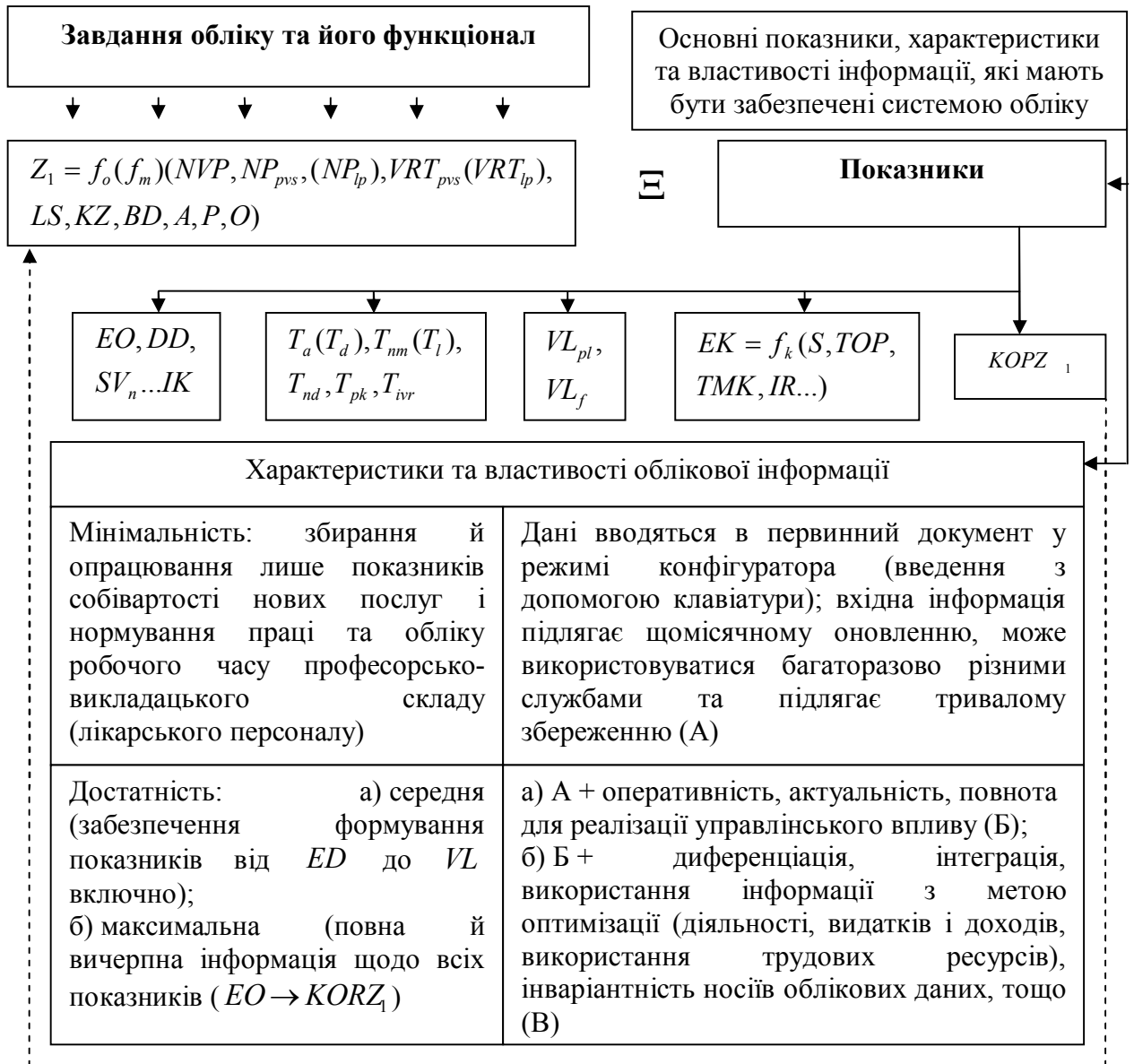


Рис. 3.11. Облікова компонента (структурні складові) забезпечення якісної організації праці професорсько-викладацького складу державного вищого навчального закладу та лікарського персоналу установи охорони здоров'я

Примітки: $\Xi; \cong; \equiv$ – рівні достаності інформації, яку здатна надати існуюча система обліку, відповідно: недостатній, прийнятний; достатній; $Z_1 - Z_8$ (можуть бути

розширені до Z_n) – завдання обліку (див. рис. 2.3); $f_o, f_{o+1} \dots f_{o+n}$ – 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 їх удосконалення.

Крім того, система обліку як джерело аналізу та прогнозування має формувати інформацію для проведення комплексної оцінки 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, зокрема використання та результативність професійної діяльності професорсько-викладацького складу, як і лікарського персоналу для галузі охорони здоров'я, слугує той факт, що названий персонал займає понад 60 % від загальної кількості усіх працівників названих бюджетних установ (відповідно до встановлених нормативних документів обслуговуючий персонал розраховується з позиції 1/3 від загальної кількості

працівників). На сьогодні відсутня єдина система оцінки результатів праці викладацького та лікарського складу як з точки зору їх внеску в надання послуг, так і з точки зору раціональності витрачання ресурсів (в т.ч. фінансових і трудових).

З приводу останніх варто підкреслити факт недостатньо раціональної організації праці та неефективного 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 вимагає розробки алгоритму розрахунку запропонованих показників і відповідного документального забезпечення. Авторські рекомендації з даного напрямку досліджень узагальнені в додатку ТЗ.

Виконання завдання обліку щодо досягнення високої якості послуг пов'язане з потребою у розробці показників, здатних уможливити здійснення їх оцінки з точки зору якісних і кількісних параметрів (рис. 3.12).

Рекомендована облікова компонента забезпечення досягнення високої якості послуг, узагальнена на рис. 3.12, містить авторські пропозиції щодо складу нових показників, які можуть стати об'єктами обліку. Натомість існуюча практика свідчить, що оцінка якісних параметрів результатів діяльності державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я здійснюється наразі лише зі статистичною, ліцензійною чи ілюстраційно-інформаційною метою [197]. Щодо використання якісних оцінок для цілей оптимізації діяльності та підвищення їх результативності такі дані практично не використовуються.

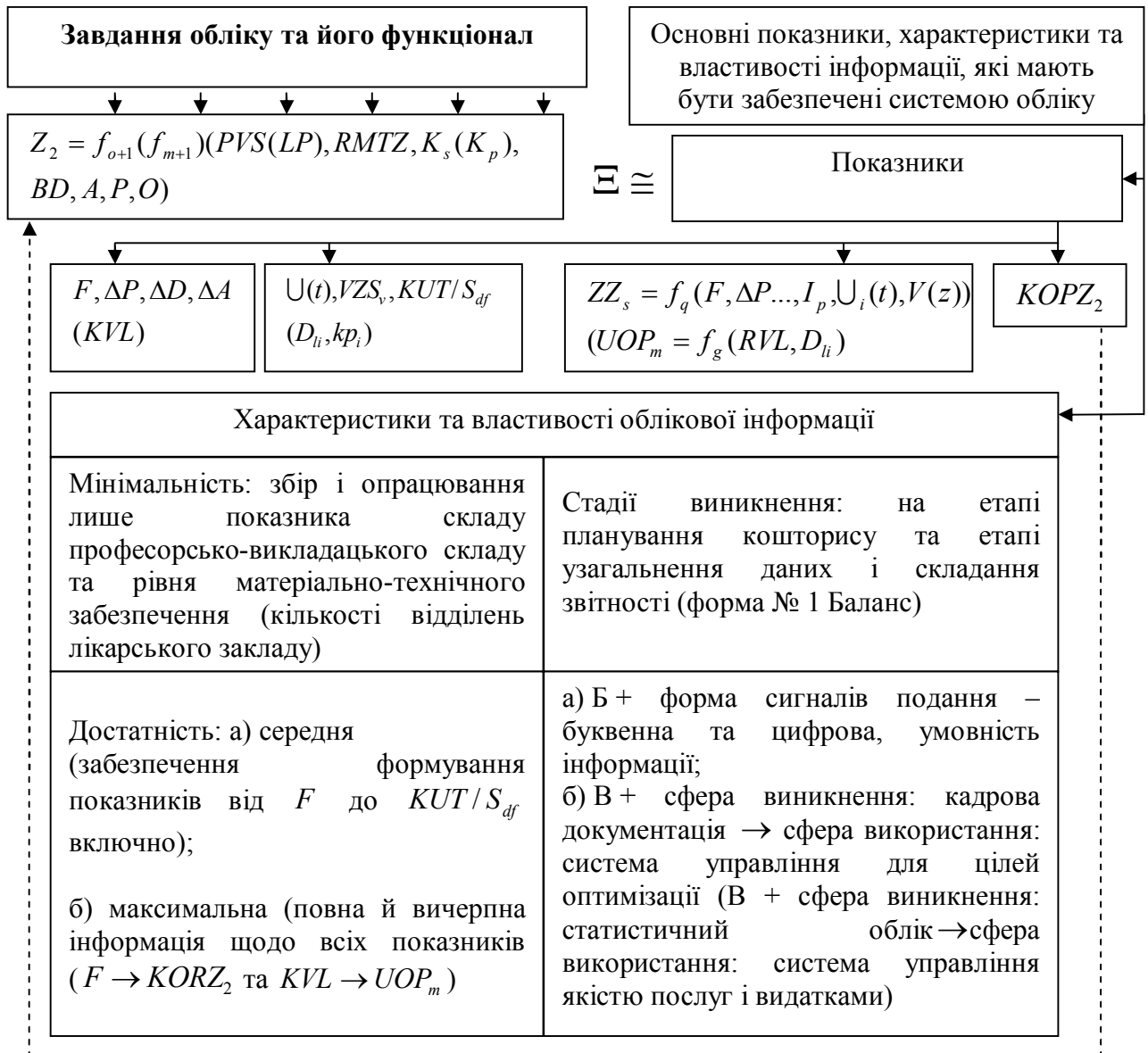


Рис. 3.12. Облікова компонента (структурні складові) забезпечення досягнення високої якості послуг, що надаються державним вищим навчальним закладом і установою охорони здоров'я

Примітки: PVS – професорсько-викладацький склад; $RMTZ$ – рівень розвитку матеріально-технічного забезпечення; PVS – професіоналізм викладацького складу (рівень освіти, вчений ступінь, звання тощо – забезпечується 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 (а у лікарів приріст знань та умінь); $U(t)$ потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача (KVL – кількість відділень лікувального закладу); VZS_v – відносний показник знань студентів (D_{li} – кількість днів лікування і-го хворого (пацієнта)); KUT/S_{df} – умовна кількість техніки на одного студента (kp_i – коефіцієнт перерахунку для і-го відділення); ZZ_s – загальна функція (модель) рівня потенційно отриманих загальних знань; I_p – інтенсивність праці;

$U_i(t)$ – потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача; $V(z)$ – опускання знань викладача до рівня знань студента для забезпечення сприйняття ним матеріалу по дисципліні; $KOPZ_2$ – комплексна управлінська оцінка показників забезпечення якості послуг та розробка пропозицій з її подальшого зростання.

Справедливо зазначити, що в наукових публікаціях проблематика якості освіти та охорони здоров'я активно обговорюється та дискутується. Однак підходу, який би міг використовуватися в облікових цілях і забезпечував можливість оптимізації видатків, наразі не вироблено. Попри це, в умовах обмеженості ресурсного забезпечення та зростання конкуренції в бюджетній сфері, розвиток саме такого підходу є надзвичайно актуальним. Врахування існуючих пропозицій щодо складу показників якості в досліджуваних галузях національної економіки, а також формулювання підходів, спрямованих на забезпечення їх врахування та обліку з оптимізаційними цілями – важливий та перспективний напрям наукових пошуків. Формування та облік розглянутих показників (об'єктів) слід комплексно взаємопов'язувати з розробкою заходів щодо оптимізації використання ресурсів. Послідовний та системний підхід щодо подальшого використання показників витрат робочого часу професорсько-викладацького складу (обсяг навчального навантаження), середньої годинної ставки та якості надання освітніх послуг (рівня потенційно отриманих загальних знань) дозволить виявити найбільш оптимальний склад викладачів і розрахувати витрати на оплату праці й нарахування на неї. Оптимізація видатків за названими кодами економічної класифікації базуватиметься на виборі тих викладачів, які здатні надавати високоякісні освітні послуги та здійснювати навчальну, наукову та інші види робіт, що, певною мірою, дозволить 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 внеску медичного персоналу в їх надання. Вирішення даного завдання досить проблемне з точки зору вибору критерію оцінки. Вимірювання результату надання послуг медичними закладами та їх

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. Крім того, медична послуга надається за потреби. Наприклад, відомо більше 400 мутацій гена ферменту фенілаланін гідроксилазу (ПАН), який забезпечує перетворення амінокислоти фенілаланіну в інші важливі для організму людини сполуки. Відповідно з цим, розрізняють стільки ж захворювань.

Таким чином, розробка способу оцінки результатів праці працівників медичної галузі вимагає врахування мегавеликої кількості захворювань і виведення одного чи декількох узагальнюючих показників. Вирішення названої проблеми стане величезним проривом у науці. Не претендуючи на винятковість у питанні розв'язання завдання оцінки результатів надання медичних послуг, вважаємо за доцільне застосування досить простого алгоритму узагальнення результатів надання послуг медичними закладами, який передбачає перерахунок їх обсягів в умовні одиниці (кількість умовних медичних одиниць послуг, ум.мед.од.) (UOP_m):

$$UOP_m = \sum_{i=1}^n K_p \times D_{\lambda} \times kp_i \quad (3.6)$$

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

Обчислення даного показника з урахуванням загального обсягу витрат медичного закладу дозволяє визначити середні витрати на умовну медичну одиницю послуг. Саме їх величина буде характеризувати результати діяльності закладу охорони здоров'я (в т.ч. з точки зору якісних параметрів). З точки зору використання додаткових облікових процедур, рекомендований підхід не вимагає особливих додаткових витрат робочого часу облікових працівників, оскільки усі використані показники нині формуються системою статистичного та бухгалтерського (фінансового) обліку бюджетних установ.

Єдиною додатковою обліковою операцією буде розрахунок за формулою 3.5 та формування звіту по динаміці 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 їх праці, підвищення рівня професійності, рівня діагностичного обладнання та інших чинників. Проте такий напрям вимагає окремого спеціалізованого розгляду, який у силу обмеженості обсягу дисертаційного дослідження свідомо не розглядається більш детально.

Завдання обліку щодо забезпечення оптимізації використання ресурсів вимагає розмежування видів ресурсів бюджетних установ. Найбільш простий розподіл передбачає наявність таких груп ресурсів: трудові, фінансові та матеріально-технічні. Оптимізація їх використання значною мірою пов'язана з використанням уже зазначених в облікових компонентах (див. рис. 3.10-3.11) показників, які переважно стосуються трудових ресурсів. Проте слід вказати на наявність тісного взаємозв'язку власне між показниками використання трудових ресурсів, результатів їх праці та фінансовою ресурсною складовою. Підтвердженням цього є категорія видатків на оплату праці та нарахування на неї. Оскільки охопити в одному дисертаційному дослідженні всі ресурси й можливі напрями поліпшення їх використання практично неможливо, обрано ті з них, котрі мають найбільший вплив на результати діяльності бюджетних установ. Увагу зосереджено 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 для обліку, контролю, аналізу й прогнозування.

Наступне завдання обліку – надання інформації для розробки заходів, спрямованих на зростання конкурентоздатності, уникнення ризиків зниження обсягів і результатів діяльності, забезпечення багатоваріантності видів інформації, інформаційне забезпечення моделювання та формування стратегії розвитку бюджетних установ тощо – вимагає розгляду облікової інформації з точки зору її інтелектуалізації.

В цілому усі завдання обліку в сучасних умовах підпорядковані єдиній меті – забезпеченню ефективності діяльності (функціонування) бюджетних установ. 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 значенні облікова інформація системно перетворюється в метаінформацію, оскільки сама по собі облікова інформація, як і будь-яка інша, не є корисною, якщо невідомо, як її використовувати в майбутньому.

Сформовані компоненти (структурні складові) забезпечення досягнення виконання нових завдань обліку передбачають відповідні можливості 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 – передбачає адекватну трансформацію системи управління, здатну досягнути усі інноваційні моменти та належним чином використати інформаційні дані з метою оптимізації. Якісне виконання такого завдання вимагає вирішення проблеми розробки семантичної інформаційної мережі подання облікових даних. При цьому певною перешкодою на шляху модернізації обліку на базі використання інноваційних підходів при формуванні джерел облікової інформації є проблема надійності захисту баз даних бюджетних установ від несанкціонованого доступу.

3.3. Засади формування ефективної системи захисту даних обліку

Захист інформаційних потоків у вигляді облікової документації в сучасних умовах є одним з найважливіших організаційних завдань, яке має бути вирішене задля ефективного ведення бухгалтерського обліку й управління діяльністю та ресурсами бюджетних установ. У переважній більшості наукових праць, присвячених таким дослідженням, не враховано значущості бухгалтерської документації та структурної характеристики комп'ютерної мережі, по якій вони передаються.

Характерною рисою сучасних комп'ютерних мереж є інтенсивний розвиток і вдосконалення на основі нових теоретичних положень, опрацювання інформаційних потоків для реалізації завдань формування, передачі, перетворення, ідентифікації та захисту від несанкціонованого доступу. Основне завдання дослідників при цьому полягає в досягненні підвищення інформаційної стійкості та вдосконаленні алгоритмів шифрування/дешифрування, які б забезпечили необхідний рівень захисту облікової документації [363, с. 82].

При використанні відомих криптографічних алгоритмів, які широко застосовуються в практичній діяльності бюджетних установ й побудовані на основі оборотних функцій хешування, факторизації, дискретного логарифмування та інших операцій, а також наблизилися до межі своїх потенційних можливостей, досягти необхідного рівня захисту інформаційних потоків облікових даних досить складно.

Поясненням цього є той факт, що забезпечення високого рівня захисту призводить до зростання параметрів криптосистем (розмірності ключів), що збільшує обчислювальну та часову складність опрацювання облікових інформаційних потоків, які передаються по комп'ютерних мережах. Крім того, виникає проблема досягнення комплексності в забезпеченні конфіденційності облікової інформації з урахуванням коефіцієнту емерджентності існуючих мереж передавання даних [189; 362; 363; 383].

Застосування інформаційних технологій в бюджетних установах при веденні обліку, зокрема у сфері охорони здоров'я чи вищої освіти, здійснюється з урахуванням вимог чинного законодавства, тобто у відповідному правовому полі, що також вимагає забезпечення конфіденційності облікових даних.

З розвитком комп'ютерної системи обліку, як справедливо підкреслює С.В. Івахненко, інформація стає доступною широкому колу осіб. У зв'язку з цим, слід за допомогою особливих внутрішніх положень (наказів, інструкцій) обмежити доступ сторонніх осіб до інформації, яка є комерційною таємницею, а також встановити або передбачити механізм перевірки інформації (в т.ч. звітної), що виходить за межі суб'єкта діяльності [117; 118].

Задля цього, як стверджує К.П. Боримська, на підприємстві має бути побудована система захисту інформації від несанкціонованого доступу через реалізацію авторизованого доступу користувачів до потоків інформації, що регламентується принципом конфіденційності. На думку науковця, з цією метою положення, що забезпечують захист облікової інформації, повинні бути внесені до посадових інструкцій співробітників відповідно до положень політики безпеки по підприємству та договору про нерозголошення комерційної таємниці підприємства [23, с. 78].

Аналогічну позицію висловлюють Л.О. Терещенко та І.І. Матієнко-Зубенко, наголошуючи, що захист даних в комп'ютерних мережах стає однією з найактуальніших проблем в сучасних інформаційно-обчислювальних системах [282, с. 58]. У цьому контексті науковці розвивають думку, що порушення роботи мережі вимагають створення різних видів захисту інформації, які умовно поділяють на три види:

- засоби фізичного захисту;
- програмні засоби (антивірусні програми, системи розмежування повноважень, програмні засоби контролю доступу);
- адміністративні заходи захисту.

Одним з найбільш дієвих методів захисту облікових даних вчені цілком справедливо вважають застосування криптографії [282, с. 59-60]. Такої ж позиції дотримуються В.А. Лахно та А.С. Петров [155], котрі розвинули теорію формування системи захисту облікової інформації на основі використання механізму шифрування даних за алгоритмом шифрування RSA [179] та для розробленої ними системи запропонували один із найефективніших і гнучких механізмів захисту – криптографічні перетворення (рис. 3.13) [155, с. 205].

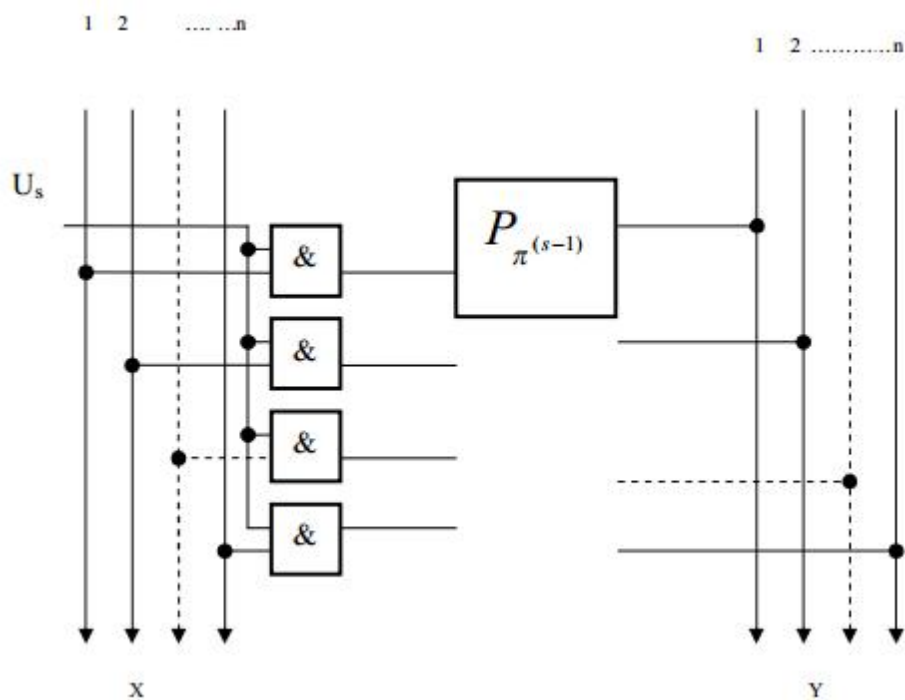


Рис. 3.13. Схема реалізації керованого вибору захистом облікових даних за В.А. Лахно та А.С. Петровим [155, с. 205]

Згідно з описом, зробленим авторами схеми (рис. 3.13), вона працює наступним чином: двійковий дешифратор D_m , на вхід якого надходить m розрядний керуючий вектор $V = v_1, v_2, \dots, v_m$, формує двійковий керуючий вектор $U = D_m(V)$ завдовжки 2_m з вагою Хеммінга $WH(U) = 1$, тобто значення 1 виробляється тільки в одному розряді, а саме:

$$U_s = \begin{cases} 1, & \text{при } S = 1 + v_1 + v_2 2 + \dots + v_m 2^{m-1} \\ 0, & \text{ін. випадках} \end{cases} \quad (3.7)$$

Комутація розрядів входу й розрядів виходу за заданою фіксованою перестановкою $\pi^{(s-1)}$ реалізується відповідно до схеми (рис. 3.11), у якій розряди вектора X надходять на вхід n логічних елементів “Г” при керуючому сигналі U_s . Комутація виконується тільки у випадку, якщо значенню однорозрядного керуючого сигналу $U_s = 1$, наприклад, у блоці керованих перестановок вектору, відповідає модифікація:

$$\pi^{(s-1)} = \begin{pmatrix} 1234 \\ 4132 \end{pmatrix} \quad (3.8)$$

При цьому властивості блоку керованих перестановок з матричною структурою залежать від конкретного набору заданих перестановок, а також від їх взаємного розташування [155, с. 205-206].

Сформований підхід дозволяє ідентифікувати та аутентифікувати користувачів й досягти належного рівня захисту облікової інформації. Він може використовуватися як щодо локальних, так і глобальних мереж. Однак, стрімкий розвиток комп’ютерних інформаційних технологій ставить перед системою захисту облікової інформації щоразу нові завдання. У цьому контексті варто звернути увагу на потребу досягнення швидкого й, водночас, надійного захисту.

Також для бюджетних установ важливо, щоб система захисту була не лише ефективною з точки зору захищеності інформації, а й не вимагала суттєвих фінансових витрат. Вирішення даного завдання слід пов’язувати з розгалуженістю й видами архітектури мережі та просторовою віддаленістю суб’єктів керування. Також важливим чинником є врахування обсягів даних, які планується зберігати, враховуючи емерджентність облікової інформації.

З цієї точки зору корисним буде використання підходу, який би базувався на застосуванні методу обчислення кількості нової (непередбачуваної) та надлишкової (передбачуваної) інформації [362, с. 9],

яка міститься в бухгалтерській документації, що передається каналами технічного зв'язку, а також врахування закономірностей залежності між типом архітектури комп'ютерної мережі та системою захисту інформації в ній. Аналіз наукових тенденцій розвитку теорії та перспективних інформаційних технологій покращення ефективності опрацювання облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах проведений на основі новітніх публікацій поглибленого дослідження теоретичних засад теоретико-числових базисів Радемахера, який породжує двійкову систему числення, Крестенсона – систему числення залишкових класів, вказує на доцільність використання їх для реалізації високопродуктивних алгоритмів опрацювання і захисту облікових інформаційних потоків. У наукових працях Н.Я. Возної, Я.М. Николайчука [187] наведено ефективні алгоритми формування структурованих даних, які реалізуються на основі програмно-апаратних спецпроцесорів, забезпечують захист від помилок і передбачають певний рівень захисту інформації від несанкціонованого доступу. Такий підхід вимагає удосконалення відповідно до умов сучасного рівня розвитку теорії інформації щодо захисту облікових інформаційних потоків і врахування можливостей використання з цією метою методів, що мають в своїй основі відомі асиметричні алгоритми шифрування RSA, Ель-Гамала [179; 376].

Використання даних алгоритмів – це перспективний напрям вдосконалення захисту облікових інформаційних потоків структурованих і неструктурованих облікових даних на різних рівнях комп'ютерних мереж. Для вирішення даного актуального завдання необхідно провести класифікацію бухгалтерської документації (табл. 3.2) бюджетних установ за рівнем конфіденційності й встановити відповідні коефіцієнти (k_k), що дозволить встановити взаємно однозначну відповідність між вибором алгоритму захисту та інформацією, яка підлягає захисту. Одним із критеріїв захищеності є встановлення ієрархії алгоритм-важливості інформації.

Таблиця 3.2

Розроблена класифікація бухгалтерської документації бюджетних установ за рівнем конфіденційності*

Види інформації	Коеф. конф., k_k **	Перелік основної документації
Відкрита (неконфіденційна)	2	Робочий план рахунків; план асигнувань; реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету
Мінімально конфіденційна	4	Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань; картка аналітичного обліку касових видатків; картка аналітичного обліку фактичних видатків; наказ на відрядження; первинна документація з обліку необоротних активів, запасів; інвентаризаційні описи
Середньо конфіденційна	6	Виписка з реєстраційного рахунка; платіжні доручення та інші розрахункові документи; касові ордери; касова книга; довідка про суми фінансових зобов'язань; реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету; книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань; первинна документація з обліку заробітної плати; первинна документація з обліку витрат і доходів
Конфіденційна	8	Оборотні відомості за аналітичними рахунками; особові листки працівників; зведені регістри обліку: (накопичувальні відомості) меморіальні ордери; книга "Журнал-головна"; штатний розпис; зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій; фінансова звітність
Високо конфіденційна	10	Документація управлінського обліку: розрахунки до кошторису; кошториси, калькуляції; відомості оптимізації витрат/ доходів; перспективні плани (стратегії); результатні таблиці дослідження та аналізу ринку збуту послуг (окремо платних); технічна документація за результатами аналізу потреби в послугах; SWOT-аналіз конкурентних переваг; моделі оптимізації: фінансових ресурсів; трудових ресурсів; матеріальних ресурсів; діяльності; внутрішня управлінська звітність; плани розвитку (в т.ч. системи обліку)

Примітки: * авторський підхід до класифікації може бути уточнений відповідно до запитів системи управління бюджетною установою. В перелік входять основні форми документів або їх групи; ** - коефіцієнти k_k присвоєно за результатами емпіричної

оцінки рівня конфіденційності документів та з урахуванням практичних аспектів діяльності бюджетних установ.

Здійснено розмежування інформації через виокремлення 5 груп: інформація, мінімально конфіденційна інформація, середньо конфіденційна інформація, конфіденційна інформація, високо конфіденційна інформація. Відповідно до цього слід також визначити посадові повноваження та дозвіл на доступ до інформації, залежно від посади і причетності до опрацювання даних для потреб управління.

Дослідження та аналіз архітектур розподілених комп'ютерних систем, які використовуються в бюджетних установах, свідчать, що найбільш поширеними є однорівнева й багаторівнева архітектури. В останні роки завдяки дозволу електронної подачі бухгалтерської звітності активно розвинулася безпроводна архітектура та архітектура з відкритим оптичним каналом (додаток Н2).

Основним показником ефективності архітектур розподілених комп'ютерних систем є коефіцієнт емерджентності, який визначається за допомогою рівняння [383]:

$$K_e = \frac{n_z}{n_e}, \quad (3.9)$$

де n_z – число зв'язків, n_e – число компонент.

Результати проведеного аналізу показали, що найвищими показниками емерджентності характеризуються мережево-ієрархічні, систолічні, безпроводні безретрансляційні, безпроводні зірково-магістральні, зірково-магістральні архітектури (рис. 3.14).

Гістограма коефіцієнтів емерджентності різних типів архітектур комп'ютерних мереж (рис. 3.14) свідчить про різні ступені захисту інформаційних даних у них.

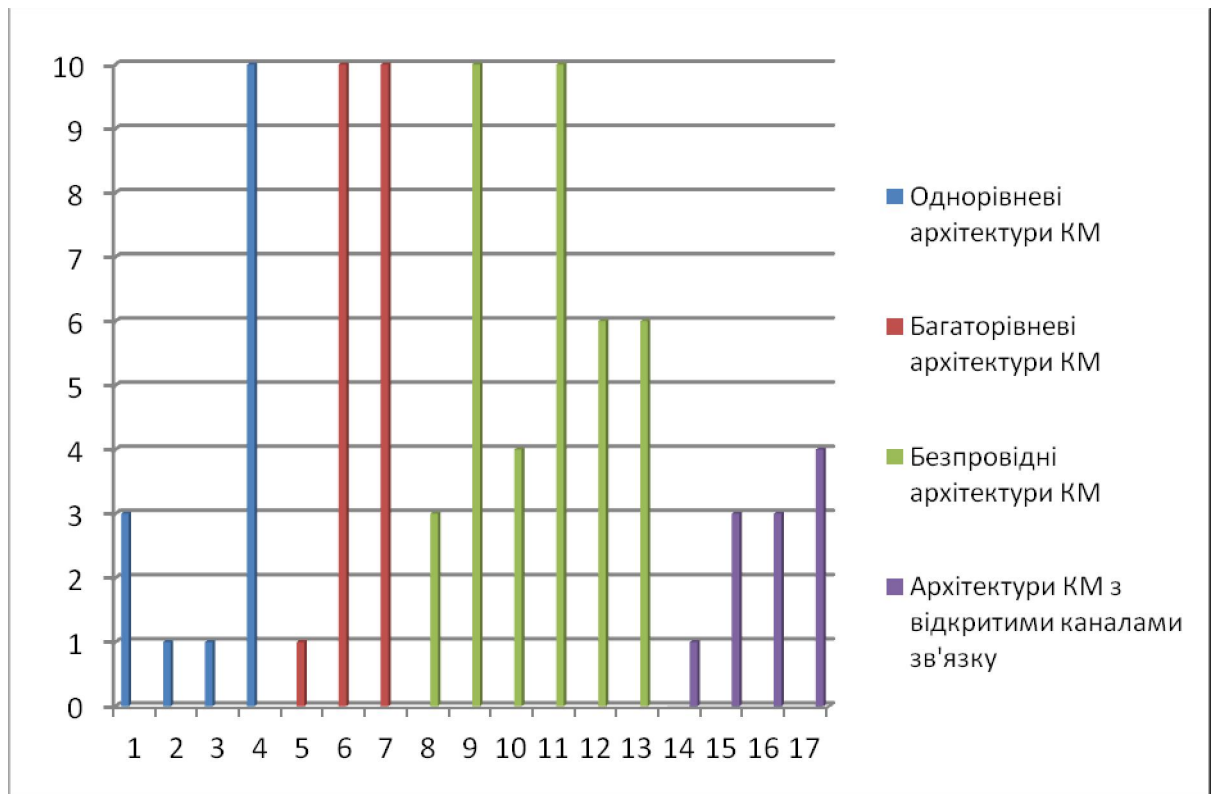


Рис. 3.14. Ефективність мережесих архітектур за параметром емерджентності

Примітки: однорівневі: 1 – зіркова; 2 – моноканальна; 3 – кільцева; 4 – систолічна; багаторівневі: 5 – ієрархічна; 6 – зірково-магістральна; 7 – мережево-ієрархічна; безпроводні: 8 – з пасивним ретранслятором; 9 – безретрансляційні; 10 – з активним ретранслятором; 11 – зірково-магістральна; 12 – з активним ретранслятором та кільцевою структурою; 13 – сотова; з відкритими оптичними каналами зв'язку: 14 – високошвидкісна дуплексна; 15 – середньошвидкісна кільцева; 16 – низькошвидкісна кільцева; 17 – розгалужена.

Оцінка архітектур та руху облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах на основі коефіцієнта емерджентності найкраще відображає структурну організацію останніх, однак не відображає умов необхідного рівня захисту від несанкціонованого доступу [35; 36; 363]. Задля вирішення цієї проблеми доцільно здійснити класифікацію систем захисту з урахуванням вразливості, умов захисту та характеру секретності облікових інформаційних потоків, які можуть циркулювати в різних архітектурах.

Для встановлення критерію рівня захисту логічно застосувати дані про конфіденційність облікової інформації (див. табл. 3.2) та коефіцієнт емерджентності. Подана систематизація бухгалтерських документів залежно

від рівня конфіденційності та встановлені з огляду на це коефіцієнти не претендують на повноту, але відображають основну бухгалтерську документацію, що передається комп'ютерними мережами.

Отже, на основі оцінок коефіцієнта емерджентності комп'ютерної мережі (K_e) та коефіцієнта конфіденційності облікових документів (K_k) пропонується розраховувати критерій забезпечення рівня конфіденційності (коефіцієнта відповідності) (K_{ke}):

$$K_{ke} = \frac{K_k}{K_e}, \quad (3.10)$$

У запропонованому коефіцієнті одночасно враховано необхідний рівень конфіденційності облікових інформаційних потоків, які передаються мережами з урахуванням коефіцієнта емерджентності.

Проведені дослідження свідчать, що архітектури комп'ютерних мереж з урахуванням коефіцієнта емерджентності розподіляються на 5 груп. До першої групи належать мережі з $K_e = 1$, до другої – з $K_e = 2,5$, до третьої – $K_e = 4$, до четвертої – $K_e = 6$, до п'ятої – $K_e = 10$. Отже, критерій забезпечення необхідного рівня конфіденційності K_{ze} можна визначити з табл. 3.2 та зі співвідношення (3.10) (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Показники критерію K_{ke} забезпечення певного рівня конфіденційності з урахуванням коефіцієнту емерджентності мережі

$K_e \backslash K_k$	1	2,5	4	6	10
10	0,100	0,2500	0,40	0,60	1,00
8	0,125	0,3125	0,50	0,75	1,25
6	0,167	0,4200	0,67	1,00	1,67
4	0,250	0,6250	1,00	1,50	2,50
2	0,500	1,2500	2,00	3,00	5,00

Розраховані й наведені в табл. 3.3 коефіцієнти можуть бути основою формування висновку про рівень надійності системи захисту облікових даних відповідно до розробленої класифікації бухгалтерської документації. Задля наочності за цим прикладом побудовано діаграму (рис. 3.15).

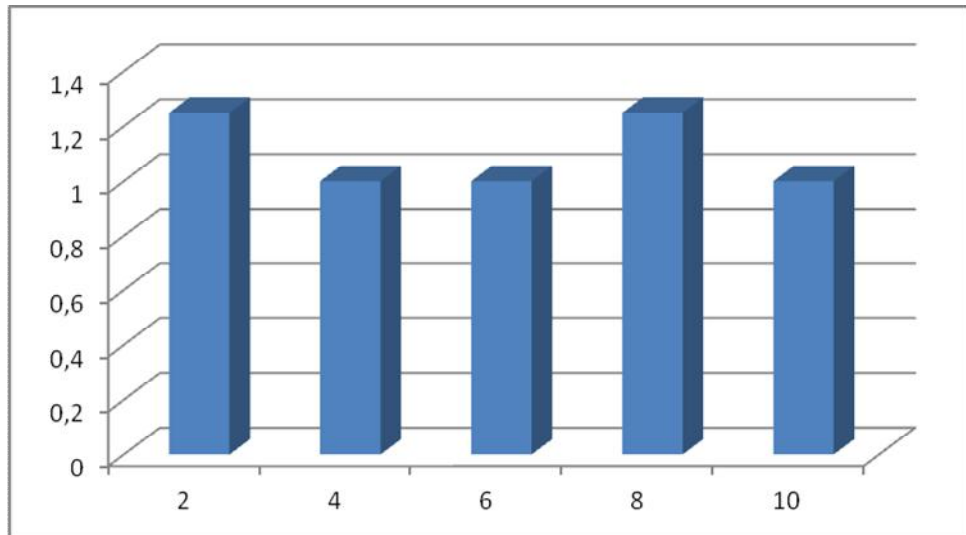


Рис. 3.15. Оцінка критерію $K_{ке}$ відповідно до характеристик емерджентності мережі та коефіцієнтів конфіденційності облікових інформаційних потоків

Приведені на рис. 3.15 результати дозволяють встановити відповідність характеристик емерджентності мережі і коефіцієнтів конфіденційності облікових інформаційних потоків для забезпечення оптимального рівня $K_{ке}$. При прийнятті рішення щодо вибору того чи іншого методу шифрування та захисту інформації слід враховувати, що для забезпечення необхідного рівня конфіденційності облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах необхідно вибирати клас архітектур, для яких співвідношення коефіцієнта конфіденційності та емерджентності мережі наближається до 1.

Забезпеченню комплексного та системного підходу до формування надійної системи захисту облікових даних від несанкціонованого доступу в бюджетній установі на організаційному рівні сприятиме вирішення питання класифікації облікових джерел за рівнями конфіденційності. З цією метою

доцільно в розділ 1 Наказу про облікову політику бюджетної установи передбачити положення, що обґрунтовують розподіл бухгалтерської документації за групами з різним ступенем втаємничення. Підхід до класифікації документації, обґрунтований вище, ґрунтується на емпіричній оцінці рівня конфіденційності облікових документів та враховує практичні аспекти. Відповідно, кожна бюджетна установа за рішенням керівництва може розробляти власну класифікацію, виходячи з фінансових та технічних можливостей. В комплексі врахування розглянутих умов є основою вибору оптимального варіанту для досягнення адекватного рівня захисту облікової інформації.

Здійснено розмежування інформації через виокремлення 5 її груп за ступенем конфіденційності: відкрита (неконфіденційна) інформація, мінімально конфіденційна інформація, середньо конфіденційна інформація, конфіденційна інформація, високо конфіденційна інформація. Відповідно до цього необхідним є визначення посадових повноважень і дозволу на доступ до інформації з урахуванням посади працівника і його причетності до опрацювання даних для потреб управління.

Сформована з урахуванням розрахованих показників система захисту інформації дозволяє надійно захистити облікові дані від несанкціонованих доступів чи зломів з мінімальними витратами на її розробку, запровадження та обслуговування, що для бюджетних установ в умовах дефіциту грошових коштів відіграє суттєву роль. Завдяки надійному захисту інформації, що формується системою управлінського обліку, суб'єкти діяльності, що фінансуються з бюджету, мають змогу забезпечити ряд конкурентних переваг на ринку послуг.

Висновки до розділу 3

Дослідження питань сутності комп'ютерних інформаційних технологій як складової сучасних інноваційних технологій в обліку та розкриття специфіки джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації дозволило

сформувати відповідні висновки щодо оптимізації роботи облікового персоналу та засад формування ефективної системи захисту баз даних.

1. Бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами та джерелом інформації для розпорядників бюджетних коштів з метою управління видатками. З метою обґрунтування напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку представлено розмежування управлінських повноважень на макро- (здійснення контролю за ефективністю витрачання бюджетних коштів) та мікрорівні (забезпечення раціонального використання отриманих асигнувань з бюджету). Обґрунтовано, що метою бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є надання інформації в різних альтернативних варіантах, на підставі яких управлінський персонал має змогу запобігти нераціональному витрачання коштів і ресурсів, а також уможливити оптимізацію їх використання.

Дослідження показали, що у більшості досліджених бюджетних установ (85 %) традиційне використання комп'ютерних технологій для організації обліку не повною мірою сприяє реалізації мети бухгалтерського обліку. Складність структурних управлінських рівнів великих бюджетних установ вимагає кластерної будови та розвитку відповідних каналів руху інформації. Це ускладнює діяльність бухгалтерської служби як інформаційного центру суб'єкта діяльності, наявна складність формалізованого подання облікових даних в різні інстанції.

Обґрунтовано доцільність інтеграції в систему обліку складових, що забезпечують формування інформації внутрішнього характеру, придатної для розробки альтернативних моделей діяльності. Такий підхід передбачає розробку методологічних засад забезпечення процедур формування джерел облікової інформації, в т.ч. в підсистемі внутрішнього обліку, на базі сигнальних, статистичних та логіко-статистичних інформаційних моделей, які знайшли своє втілення на практиці в електронних файлових документах з

обліку активів і виконання кошторису бюджетної установи, внутрішніх звітах з обліку витрат на надання послуг і планових калькуляціях, у запропонованих методах формалізованого представлення облікових даних та їх експертної оцінки. Імплементатії цих методів у практику діяльності бюджетних установ сприяють сформовані пропозиції щодо наповнення відповідного розділу Наказу про облікову політику бюджетної установи, зокрема щодо окреслення організаційних засад уніфікації обліково-аналітичних операцій для розробки програмного забезпечення.

Визначені елементи облікової політики забезпечуються наступною черговою дією суб'єктів організації обліку: 1) формулювання внутрішніх принципів обліку бюджетної установи, що не суперечать чинному законодавству; 2) формулювання завдань на основі розроблених принципів; 3) визначення критеріїв, яким має відповідати автоматизована система.

2. Перспективним напрямом вирішення проблеми формування необхідної інформації для прийняття рішень, яка має разовий (періодичний) характер, є застосування можливостей віртуальної бухгалтерії (залучення сторонніх фірм, застосування комплексного підходу), оскільки значні витрати на утримання облікового персоналу бюджетних установ потребують пошуку можливостей економії бюджетних коштів. Обґрунтовано доцільність реалізації ентропійних, інших статистичних моделей та моделей руху даних (у т.ч. ймовірнісних) із використанням сучасних комп'ютерних інформаційних клауд-технологій, які забезпечують перенесення процесу опрацювання облікових даних на віддалені інтернет-сервери. Це дозволяє реалізувати можливість дистанційного надання послуг бюджетним установам, що позиціонуються зі складними економіко-математичними обчисленнями та можуть мати періодичний характер.

Доведено, що значний економічний ефект у вигляді скорочення грошових витрат до 18 % при віддаленому наданні таких послуг досягається у суб'єктів діяльності, що обирають креативні підходи для пошуку балансу

між ресурсним забезпеченням і обсягами послуг, що надаються. Цей ефект не враховує економії коштів за рахунок скорочення площ, які використовуються для організації робочих місць облікових працівників (до 50 %), та електроенергії (до 42 %). Загалом непрямим свідченням ефективності використання клауд-технологій є зростання кількості користувачів он-лайн сервісу “Бухсофт” у 2014 р. (за станом на 01 травня) порівняно з 2013 р. приблизно у 2 рази (з 58 до 118 тис. користувачів).

3. Зміна вектору обліку в сучасних умовах функціонування бюджетних установ у бік забезпечення оптимізації їхньої діяльності вимагає розвитку нових засад його модернізації. Оскільки важливу роль у комп’ютерній інформаційній системі обліку відіграє обліково-аналітична операція з обробки даних, запропоновано здійснювати уніфікацію таких операцій на базі застосування теоретико-числових базисів (ТЧБ) Крестенсона з метою спрощення алгоритмів обчислень. Результати досліджень часової складності реалізації модульної операції над числами в ТЧБ Радемахера, Крестенсона на основі Sempron 3000+ вказують на значне зростання швидкодії обчислень за математичною дією додавання, що використовується в обліку практично щодо всіх його об’єктів. Результати експерименту підтвердили, що алгоритм обчислення залишку у ТЧБ Крестенсона характеризується суттєвим збільшенням на 1–2 порядки швидкодії порівняно з ТЧБ Радемахера, що є важливою перевагою не лише обчислень, а й більш оперативного формування інформаційних показників і захисту облікової інформації.

4. Формуванню надійної системи захисту облікової інформації залежно від рівнів її конфіденційності сприяє запропонований метод вибору алгоритму захисту на основі обчислення коефіцієнта відповідності. В основу розрахунку покладено співвідношення коефіцієнта емерджентності комп’ютерної мережі до коефіцієнта, встановленого залежно від рівня конфіденційності облікових документів. Доведено, що оптимальність захисту баз даних обліку є запорукою раціонального витрачання бюджетних коштів

та забезпечення від несанкціонованого доступу й зміни облікових показників з метою приховування помилок і зловживань. У розвиток даного положення обґрунтовано, що розробка організаційно-методичного забезпечення формування положень облікової політики бюджетних установ щодо захисту інформаційних даних має передбачати характеристику процедур захисту і обґрунтування оптимального його рівня. З метою встановлення критерію оптимального рівня захисту запропоновано застосування даних про конфіденційність облікової інформації та емерджентності комп'ютерної мережі. Сформована система оцінки ступеня захисту є універсальною, оскільки базується на класифікації уніфікованої та стандартизованої облікової документації та сприяє надійному забезпеченню баз облікових даних від несанкціонованого доступу чи злому з мінімальними витратами на її розробку і впровадження через відповідне формування положень облікової політики бюджетних установ.

Результати досліджень відображені в працях автора [168; 298; 307; 313; 316; 318; 324; 338; 377; 393].

РОЗДІЛ 4

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

4.1. Внутрішньогосподарський облік витрат на надання послуг

Потреба в економії коштів вимагає широкого використання усіх наявних інструментів її забезпечення в діяльності бюджетних установ в цілому, та найбільш витратних її ділянках зокрема. Надання послуг належить до тієї категорії діяльності, яка потребує найбільшої уваги з двох основних причин. По-перше, роль витрат на надання послуг в забезпеченні підвищення їх якості та ефективності діяльності надзвичайно вагома. По-друге, економічно обґрунтована мінімізація витрат можлива завдяки виявленню проблемних аспектів і оперативному управлінському реагуванню на недоліки.

У такому контексті бухгалтерський облік витрат в бюджетних установах, особливо таких галузей як освіта та охорона здоров'я, в умовах дефіциту фінансового забезпечення є умовою досягнення його раціонального використання. Задля цього слід активно використовувати притаманні системі бухгалтерського обліку важелі, а також здійснювати активний пошук шляхів оптимізації обсягів названого об'єкта обліку.

Використання теорії раціонального очікування в якості базової концепції удосконалення обліку особливо актуальне щодо вирішення проблемних питань, пов'язаних з організацією обліку. Виключна важливість витрат як об'єкта обліку полягає в тому, що від їх обсягів залежать кінцеві результати виконання кошторису та обсяги наданих послуг. При цьому важливе значення має чітка ідентифікація витрат як економічної категорії, зокрема у системі внутрішнього (управлінського) обліку. Останній позиціонується в дослідженнях, виходячи з трактування, представленого в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні":

внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [218].

В бюджетних установах щодо витрат і їх категорійного визначення та сутності існують певні особливості, пов'язані з широким використанням такого терміну, як видатки. В наукових працях дослідженню категорійних визначень і трактуванню терміну “витрати” та “видатки” (додаток П) приділяється достатньо уваги. Втім автори або ототожнюють дані поняття, або уникають вживання одного з них. Не вдаючись до детального дослідження існуючих авторських позицій, зазначимо, що найбільш прийнятним є розмежування обох термінів відповідно до їх сутності, специфіки фінансового забезпечення функціонування бюджетних установ і доцільності та економічної логіки.

Бюджетні установи як суб'єкти, що належать до державного сектору, при організації та веденні обліку витрат мають керуватися Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (далі – НП(С)БО ДС 135 “Витрати”). Назва цього стандарту визначає термін, який слід використовувати для позиціонування об'єкта обліку. Таким чином, застарілим вважатиметься використання іншого терміну “видатки”, який за своєю сутністю та семантичним значенням характеризує процесну особливість щодо бюджетних установ, зокрема їх функціонування за рахунок коштів бюджету.

Сутнісна різниця між обома термінами полягає в тому, що перший характеризує вартісні параметри вкладених у створення нового продукту ресурсів, а другий – визначає джерело, з якого вони покриваються, тобто державний чи місцеві бюджети. З цієї позиції термін “витрати” більш доречно позиціонується зі здійсненням діяльності бюджетних установ з надання платних послуг, а видатки – з використанням бюджетних коштів. Підтвердженням останнього є визначення видатків, передбачене в

Бюджетному кодексі України: видатки – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надмірно сплачених до бюджету сум [31].

Дослідження змісту та рекомендацій НП(С)БО ДС 135 “Витрати” дозволило зробити висновок про необхідність внесення до нього окремих уточнень. Структурно доповнення та уточнення мають охоплювати практично усі розділи нормативного документа (додаток Р). Зокрема, йдеться про необхідність доповнення переліку термінів (Розділ І. Загальні положення), встановлення класифікаційних ознак і розмежування відповідних груп витрат (Розділ ІІ. Класифікація витрат), розширення системи оцінки витрат в контексті потреб управління (Розділ ІІІ. Визнання та оцінка витрат) тощо.

Досліджуване НП(С)БО ДС 135 “Витрати” не містить визначення основного терміну “витрати”. Натомість воно міститься в Глосарії термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [49]: витрати – зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов’язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов’язаного з виплатами власникам.

Узгодження категорійного апарату та удосконалення змісту НП(С)БО ДС 135 “Витрати” досягається також пропозицією його доповнення визначенням ряду інших термінів: планова собівартість (собівартість, розрахована на основі прогнозних обсягів витрат, або на етапі проектування надання нових послуг (виконання робіт чи виробництва продукції)); планові накопичення на розвиток (фіксований відсоток відрахувань до фонду розвитку бюджетної установи, які включаються в собівартість послуг (позиціонуються як калькуляційна стаття витрат)); планова оптимістична калькуляція

(обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови найбільш сприятливого (ідеального) середовища); планова песимістична калькуляція (обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови несприятливого (зовнішнього та внутрішнього організаційно-виробничого) середовища).

З метою удосконалення змісту НП(С)БО ДС 135 “Витрати” запропоновано доповнити розділ 2 “Класифікація витрат” таким пунктом: “Для цілей ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку суб’єкти державного сектору установлюють власну, розроблену з врахуванням галузевих особливостей та вимог системи управління, класифікацію витрат, імплементація якої не суперечить діючим нормам ведення бухгалтерського обліку”.

Крім того, зважаючи на потребу в забезпеченні економії бюджетних коштів, що досягається раціональним управлінням витратами, актуальним є формування засад розвитку інтегрованої системи обліку, в основу якої може бути покладена класифікація витрат на надання послуг, орієнтована на задоволення інформаційних запитів керівництва бюджетними установами. Така класифікація має сприяти вирішенню завдання оптимізації витрат, зниженню їх рівня та досягненню підвищення ефективності використання бюджетних коштів (рис. 4.1).

Узагальнені на рис. 4.1 засади можливих шляхів забезпечення оптимізації витрат як основи підвищення раціональності використання бюджетних коштів сформовані в результаті здійснення критичної оцінки положень НП(С)БО ДС 135 “Витрати”.

Потреба в досягненні кращої збалансованості використання ресурсів бюджетних установ, необхідних для надання послуг, вимагає формування та використання облікової системи, яка виходить за межі власне лише методології бухгалтерського обліку. У цьому контексті цінним буде розвиток

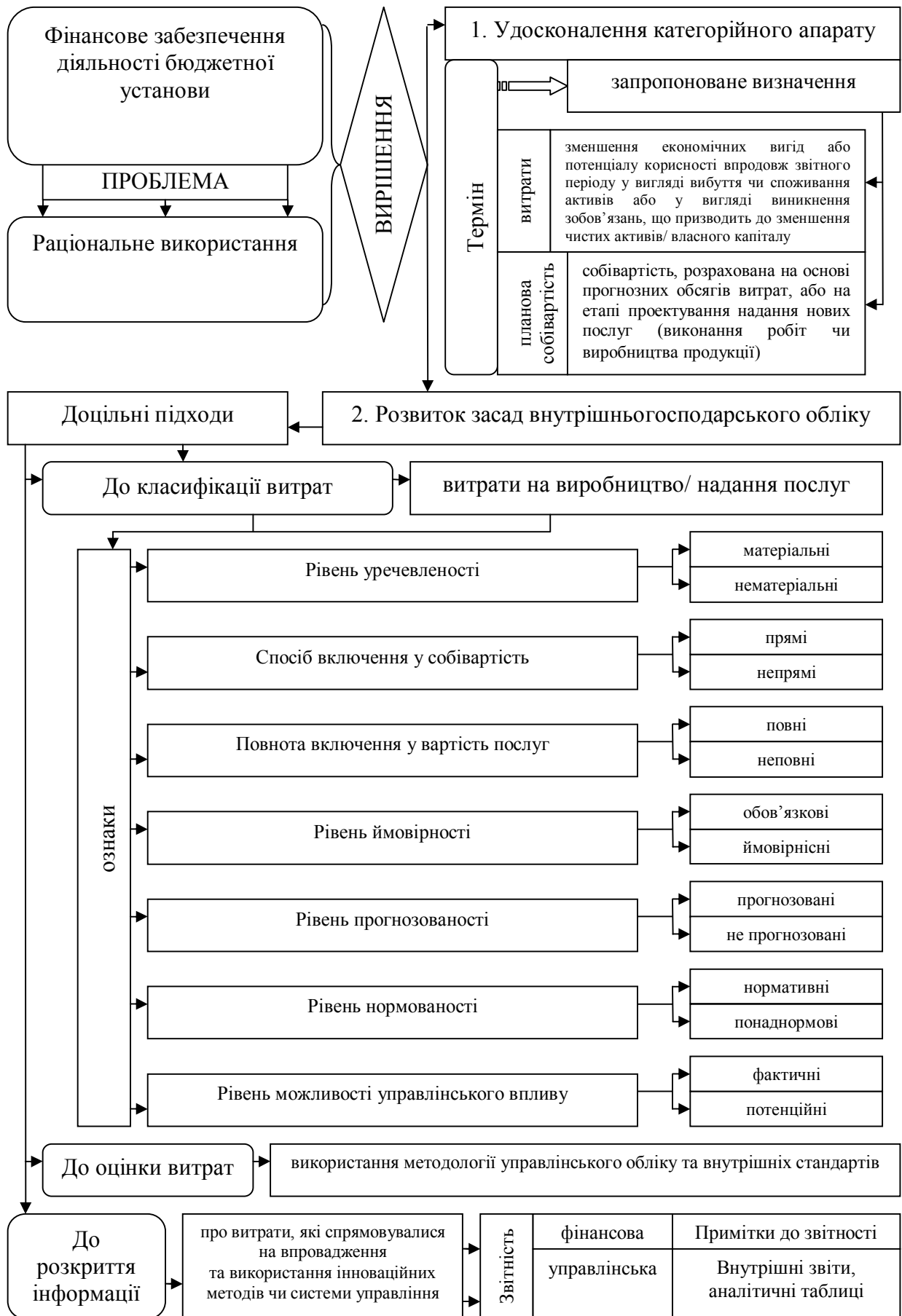


Рис. 4.1. Рекомендації з удосконалення обліку витрат бюджетних установ

і застосування в практиці бюджетних установ концепцій, притаманних обліковим системам, орієнтованим на задоволення внутрішніх, зокрема управлінських, потреб. Обґрунтування розширення функцій обліку та повноважень облікових працівників, здійснені в попередніх розділах дисертаційної роботи відповідають такому підходу. Об'єктивною основою, яка дозволяє втілити цю позицію є скорочення робочого часу облікового працівника на виконання рутинних операцій, які можуть бути комп'ютеризовані (в тому числі через прискорення швидкодії обчислень) та потреба у розвитку аналітичних і креативних підходів при здійсненні діяльності бюджетних установ в умовах ринку та дефіциту бюджетних коштів.

Комплексний підхід до управління витратами у цьому випадку вимагає поєднання системи бухгалтерського обліку, фінансового планування та бюджетування з методологією внутрішньогосподарського (управлінського) обліку й контролю (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролю витрат бюджетних установ*

Примітки: *сформовано з використанням рекомендацій [355, с. 11]

Як свідчить рис. 4.2, підсистема внутрішньогосподарського (управлінського) обліку здатна поєднувати в єдине ціле планування, облік й звітність бюджетних установ, створюючи передумови для досягнення кращої результативності їх діяльності на основі оптимізації витрат.

В такому контексті основною складовою розглядуваної підсистеми мають бути постатейні бюджети, сформовані не лише за принципом загальних витрат, а й поопераційні бюджети. Завдяки останнім в умовах широкого використання інформаційних технологій можна здійснювати комплексний контроль відповідності фактичних операцій запланованим, забезпечуючи тим самим оптимізацію витрат на надання послуг.

Застосування інструментів контролю (в т.ч. на базі логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ)) дасть змогу забезпечити найбільш ефективно використання наявних ресурсів і досягати бажаних результатів на основі консолідації інформаційних даних на основі використання автоматизованих систем і панелей управління.

Покроково досягнення бажаних оптимізаційних результатів передбачає такі заходи:

- формування дослідження сутності та розуміння стратегії оптимізації витрат (розмежування місць виникнення та встановлення відповідальних виконавчих осіб (ланок));

- визначення доцільного переліку послуг, які має надавати бюджетна установа з тим, щоб характеризуватися достатнім рівнем ефективності;

- визначення (встановлення) можливих витрат, в т.ч. за класифікаційними групами;

- обґрунтування обсягів (вартісних чи відсоткових показників) включення до загальної суми витрат, що мають загальновиробничий і адміністративний характер;

- вибір систем контролю витрат і управління їх оптимізацією (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Покрокове формування удосконаленої системи обліку витрат на надання
послуг бюджетними установами

Крок	Зміст	Складові	Форма представлення
1	Формування розуміння стратегії оптимізації витрат	Місця виникнення витрат, визначення обов'язків з контролю та відповідальності за витрати, мотиваційні важелі	Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат; посадові (інструкції) повноваження суб'єктів обліку*; таблиця обсягів матеріального стимулювання за економію ресурсів і зниження рівня витрат (1)
2	Вибір переліку послуг	Оцінка ринку послуг, можливостей його розширення і надання бюджетною установою	Таблиця SWOT-аналізу (2)**
3	Встановлення переліку та рівня прямих витрат	Класифікація витрат, нормування витрат, рахунки обліку, граничні межі витрат (нижня-верхня)	Планові калькуляції; нормативи витрат; Робочий план рахунків (3)
4	Обґрунтування обсягів непрямих витрат	База розподілу	Відомість розподілу непрямих витрат (4)
5	Вибір систем контролю витрат і управління	Комп'ютерна інформаційна система, віртуальна бухгалтерія	ЛСІМ; сигнальні відомості обліку витрат; структурні форми; графіки; текстові та цифрові представлення даних (5)

Примітки: * розглянуто в попередньому розділі; ** може бути звичайної типової форми, проте доцільніше формувати її з використанням прогностичних даних про можливі витрати та доходи (див. нижче).

Узагальнені в табл. 4.1 складові та форми представлення результатів їх реалізації для кожної конкретної бюджетної установи матимуть власну інтерпретацію. Однак практичну цінність як результат наукового дослідження матимуть загальні рекомендації щодо них, оскільки шаблонні налаштування значно спрощують процеси формування остаточної інформації. Зокрема, розробляючи форму представлення результатів з формування розуміння стратегії оптимізації витрат (1), слід виходити зі специфіки бюджетної установи за галузевою ознакою, видів і особливостей надання послуг. Названі чинники визначають місця виникнення витрат і мають безпосередній вплив на склад витрат. (рис. 4.3).

I. Надання медичної послуги (встановлення діагнозу)

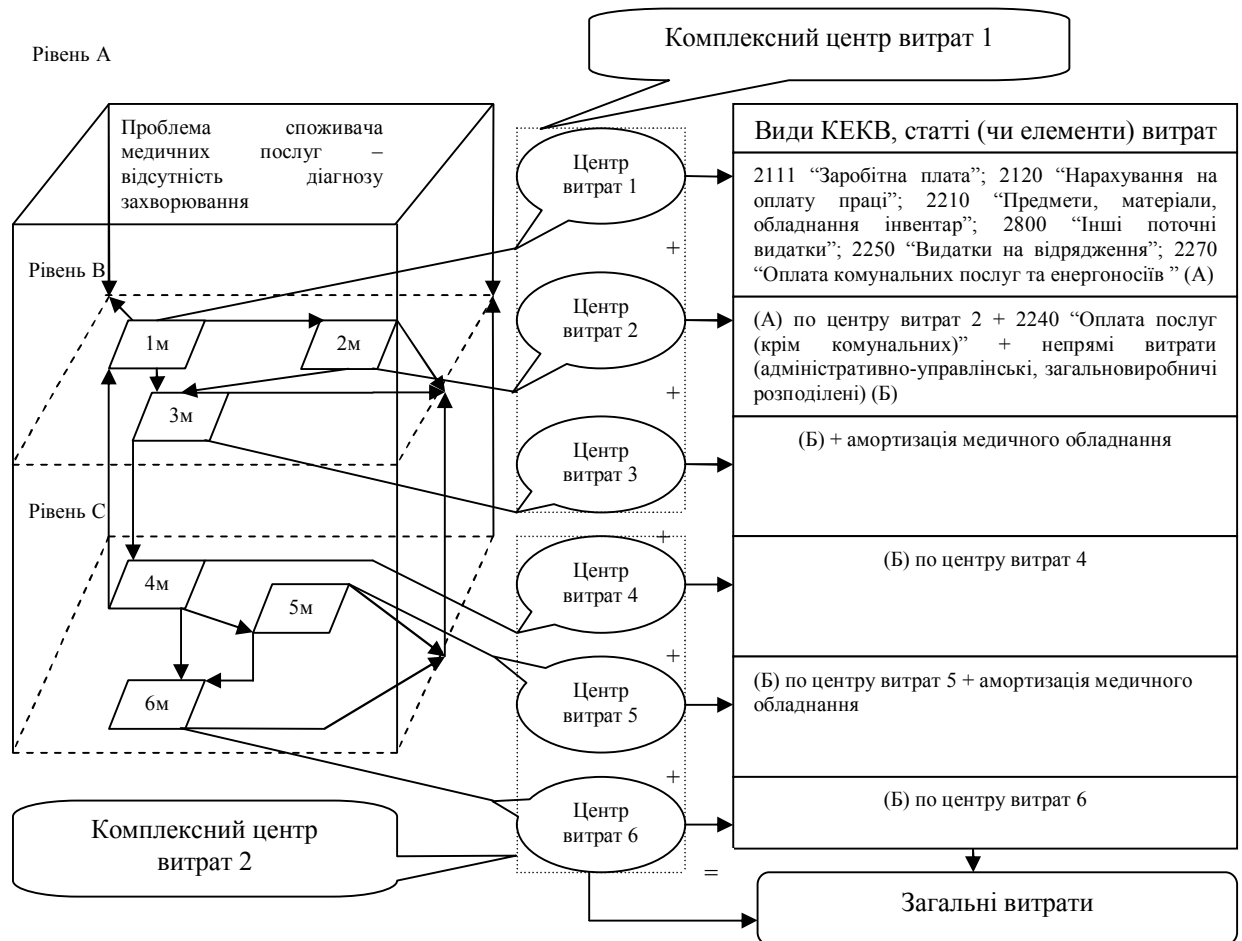


Рис. 4.3. Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат в галузі охорони здоров'я

Примітки: 1м – звернення до сімейного лікаря чи в поліклініку; 2м – направлення сімейного лікаря до вузькоспеціалізованого спеціаліста за типовими ознаками захворювання; 3м – обстеження хворого з допомогою медичного обладнання; 4м – направлення пацієнта до профільного лікаря за виявленим захворюванням; 5м – направлення на додаткове обстеження; 6м – призначення лікування (з визначенням способу: госпіталізація, амбулаторне, денний стаціонар, операція тощо).

Представлене на рис. 4.3 розмежування й позиціонування центрів виникнення витрат може здійснюватися як у розширеному (деталізованому) (ЦВ: 1, 2, 3, 4, 5, 6), так і комплексному (КЦВ: 1, 2) складі. Комплексні центри витрат у наведеному прикладі встановлені залежно від рівнів, на яких здійснюється надання послуги, зокрема: рівень В – первинний, рівень С – в стаціонарному відділі медичного закладу. Щодо формування підходів до

виокремлення центрів витрат в галузі вищої освіти за основу доцільно брати можливість обчислення витрат (рис. 4.4).

II. Надання освітньої послуги (ОКР бакалавр напрям “Економіка і підприємництво”)

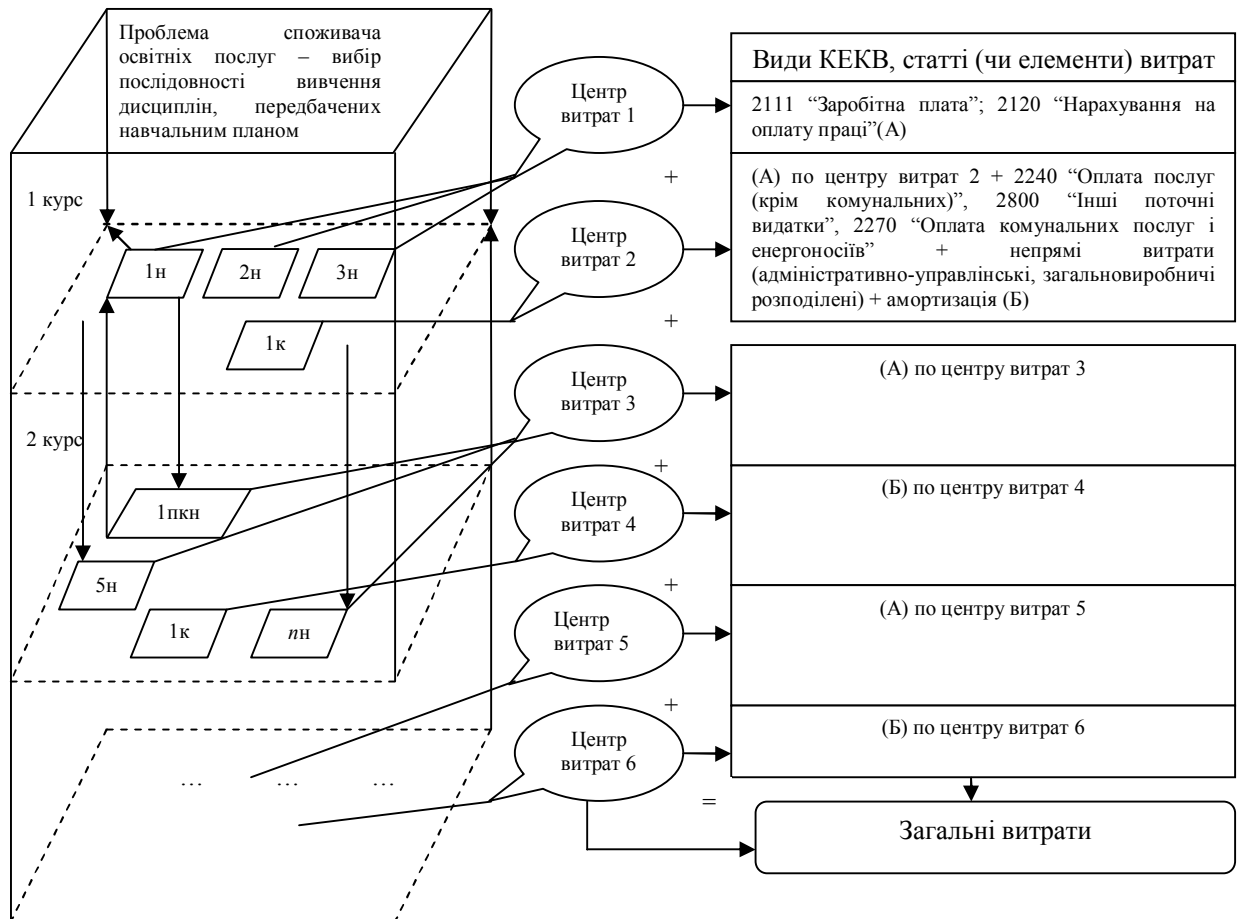


Рис. 4.4. Схема взаємозв’язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат в галузі вищої освіти

Примітки: 1н, 2н ... пн – вибір дисципліни (курсу) по кафедрі; 1к – корпус, у якому проводяться заняття; 1пкн – повторний курс (за умови отримання негативної оцінки без права перездачі).

В галузі вищої освіти центрами виникнення витрат доцільно вважати кафедри (це можливо завдяки тому, що за підписом завідувача кафедри до бухгалтерської служби навчального закладу подаються таблиці обліку робочого часу професорсько-викладацького складу) та корпуси. Щодо вибору останніх слід зазначити, що ряд навчальних закладів виокремлює їх для факультетів чи інститутів. Відповідно, заняття проводяться в основному

для студентів конкретного напрямку та спеціальностей. Таким чином, існують передумови позиціонування корпусів як центрів витрат.

Розробка підходів до матеріального стимулювання за економію ресурсів не належить до компетенції бухгалтерських служб. Ці питання вирішуються керівництвом. Проте для бюджетних установ, діяльність яких жорстко регламентована, формування засад стимулювання має відповідати умовам, дозволеним чинним законодавством. Слід підкреслити, що бюджетні установи мають досить обмежені можливості самостійно вирішувати питання матеріального стимулювання, навіть якщо вони досягли позитивних результатів внаслідок здійснення діяльності з надання послуг на платній основі. Не заглиблюючись у детальний розгляд даного проблемного питання, слід зазначити, що у такому разі доцільно скористатися законодавчим дозволом встановлення надбавки в розмірі 30 % за складність і напруженість праці, або іншими варіантами, передбаченими чинним законодавством, прив'язавши їх до показників зниження рівня витрат і підвищення ефективності надання послуг. З точки зору обліку, жодних додаткових проблем це не створюватиме, оскільки чинні інструкції досить детально регламентують документальне й облікове відображення операцій, пов'язаних з нарахуванням надбавок до заробітної плати.

Наступний крок – вибір доцільного переліку послуг і формування відповідної таблиці SWOT-аналізу – слід віднести до завдань внутрішньогосподарського обліку на тій підставі, що його варто здійснювати одночасно з вирахуванням конкретних вартісних показників їх результативності. В такому разі доцільно використати таку форму таблиці, яка б забезпечувала можливість оцінки витрат і результатів, отриманих від надання послуги, та була б основою прийняття управлінських рішень щодо вибору найбільш перспективних видів діяльності бюджетної установи. Основою формування аналітичної таблиці має бути порівняльно-аналітичний

метод дослідження, в тому числі щодо показників обсягу витрат і можливих доходів (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Рекомендована таблиця відображення результатів SWOT- аналізу ринку послуг бюджетних установ і ефективності розширення їх переліку (приклад наведено для закладу вищої освіти)

Вид послуги	Потреба в послугі	Вартість послуги в найближчих конкурентів, грн.	Можлива вартість послуги для суб'єкта діяльності (прогноз), грн. (V_p)	Можливий результат від надання послуги (прогноз), грн. (OR)	Оцінка		Очікувана ефективність, грн./рік
					переваги	недоліки	
1	2	3	4	5	6	7	8
Підготовка фахівців за спеціальністю "Облік і управління діяльністю бюджетних установ"	Рівень А	– (послуга відсутня)	6975	8500	+		1525
Мовні курси: італійська мова	Рівень С	1700 грн./3 місяці (послуга надається)	1920	2500		–	580x2=1160
...							
Разом за переважними оцінками	x	x	3287641	8450500	+		5162859
Всього за усіма оцінками (послугами)	x	x	7427312	12300250	+		4872938
В розрахунку на 1 споживача за всіма оцінками (послугами)*	x	x	x	x	x	x	4872938/12/3 500=291,66

Примітки: Гр. 2: рівні обґрунтовуються виходячи з оцінки запитів роботодавців, здійсненої на основі дослідження вмінь та навиків, які вони вимагають від претендентів на посаду. Основою оцінки є перелік вимог, вказаний у запитах на вакансії. Джерелом такої інформації є Інтернет-ресурси щодо пошуку вакансій в конкретному регіоні. Пропонується розмежування потреби за трьома рівнями: рівень А – найвищий рівень потреби (більше 60 % від загальної кількості вакантних посад бюджетних установ); рівень В – середній рівень потреб (від 20 до 60 %); рівень С – низький рівень потреби (до 20 %); гр. 5 – загальний дохід (плата за навчання); гр. 8 – пропонується мінімальна очікувана ефективність в розрахунку на 1 споживача в обсязі 125 грн./міс. Обчислення показника "в розрахунку на 1 споживача за всіма оцінками" може свідчити, що попри негативну

першопочаткову оцінку (визнання за недолік в гр. 7) в цілому використання усіх можливостей розширення переліку послуг може мати позитивний результат – 291,66 грн.; * – при розрахунку враховується оптимальний прогнозний показник користувачів послуг (у нашому прикладі 3500 чол., в т.ч. кількість студентів згідно з ліцензійними обсягами (за різними спеціальностями), кількість осіб, що відвідуватимуть мовні курси, курси підвищення кваліфікації тощо).

Алгоритм здійснення оцінки перспектив надання нових видів послуг і формування результатної таблиці SWOT-аналізу в комп'ютерному середовищі, як свідчить табл. 4.2, повинен включати як цифрові, так і словесно-буквенні (лінгвістичні) позначення. З цією метою необхідно розвивати систему шифрування інформації та досягати застосування найбільш ефективних підходів щодо неї. Збереження й проведення інформації управлінськими каналами для прийняття рішень має здійснюватися з дотриманням відповідного рівня конфіденційності. Це диктується умовами ринкового середовища та потребою в приховуванні даних від конкурентів.

Слід вказати на те, що джерелом аналізу, зокрема щодо вартості освітніх послуг в конкурентів у галузі вищої освіти, на сьогодні можуть бути Інтернет-ресурси, оскільки така інформація є у відкритому доступі. Натомість обсяги фактичних витрат на надання цих та ряду інших послуг належать до конфіденційної інформації, а тому їх врахування при розробці стратегії розвитку ринку послуг практично неможливе. За відсутності інформації про фактичну собівартість послуг, які надаються бюджетними установами (в т.ч. у випадку, коли проектується розвиток абсолютно нового їх виду), варто скористатися аналізом доходів і витрат населення (такі показники, усереднені по регіону, належать до статистичних даних і є в відкритому доступі).

Щодо прогнозної вартості послуг при проведенні аналізу слід виходити з наближених даних, що враховують можливості споживачів і необхідний рівень ефективності для конкретного суб'єкта діяльності, який їх надаватиме. Математично цю залежність пропонується описувати таким функціоналом:

$$V_p = \begin{cases} \bar{D} \times k_{mvp}; \\ D_{t,v} \times k_{mvp}; \\ D_n \times k_{mvp}; \\ \dots, \end{cases} \quad (4.1)$$

де \bar{D} – середній дохід населення регіону за рік, грн.; k_{mvp} – коефіцієнт можливих витрат на послугу, %; $D_{t,v}$ – тимчасові, випадкові доходи.

Коефіцієнт можливих витрат на послугу пропонується вираховувати за формулою:

$$k_{mvp} = \sum ZD \div \sum n_i \times k_{vi} \times 100\%, \quad (4.2)$$

де $\sum ZD$ – сума залишку доходів населення після оплати основних потреб (харчування, одяг, комунальні послуги); n_i – кількість послуг, забезпечених бюджетними установами на платній основі; k_{vi} – коефіцієнт важливості пропонованої послуги (пропонується встановлення за шкалою: 1 – охорона здоров'я (k_{v1}); 0,5 – освіта; 0,3 – культура, спорт, відпочинок, розваги (k_{v2}); 0,1 – інші види послуг (k_{v3}) і т.д.).

При розрахунку прогнозного результату від надання послуги (OR) слід врахувати рівень потреби (А, В і С), застосувавши для обчислень відповідні поправочні коефіцієнти (k_p): для рівня А – поправочний коефіцієнт 1, для рівнів В й С – 0,5 і 0,3 відповідно. У цілому формула матиме вигляд:

$$OR = (V_p + 0,3V_p) \times k_p, \quad (4.3)$$

де 0,3 – мінімальний обсяг планових накопичень.

За результатами дослідження встановлено, що формуванню дієвої інформаційної системи управління витратами бюджетних установ має сприяти внутрішньогосподарський (управлінський) облік, при цьому додатковому вивченню підлягають виокремлення його інформаційної, сигнальної (контрольно-сигнальної) підсистем і захисту інформаційних даних. Проведено узгодження категорійного апарату та обґрунтовано, що удосконалення змісту НП(С)БО ДС 135 “Витрати” досягається пропозицією

доповнення стандарту визначенням ключових термінів. Визначено можливості покрокового формування удосконаленої системи обліку витрат на надання послуг бюджетними установами та сформовано алгоритм здійснення оцінки перспектив надання нових видів послуг і формування результатної таблиці SWOT-аналізу в комп'ютерному середовищі. Перевагою застосування рекомендованого підходу щодо здійснення SWOT-аналізу при формуванні стратегії розвитку ринку послуг бюджетних установ, в т.ч. нових, є простий алгоритм розрахунків і наявність доступної інформації. За умови незначних її перетворень і опрацювання в оптимальному режимі можна отримати достатньо вірогідні вихідні дані для прийняття управлінських рішень.

4.2. Методи обліку витрат в бюджетних установах: галузеві аспекти

Наступним надзвичайно важливим кроком формування удосконаленої системи обліку витрат бюджетних установ на надання послуг є складання планових калькуляцій, проблемність реалізації якого в бюджетних установах пов'язана з потребою вибору методу калькулювання, який залежить не лише від рівня доцільності застосування, але й від галузевої специфіки діяльності бюджетної установи. Усю сукупність особливостей доцільно розмежувати на дві групи: загальні для всіх суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, та індивідуальні (рис. 4.5).

Виділені на рис. 4.5 галузеві особливості включають далеко не повний перелік. Зокрема, однією з основних особливостей, яка безумовно має суттєвий вплив на організацію та ведення обліку витрат бюджетних установ в сучасних умовах, є той факт, що фінансове забезпечення, яке вони отримують для забезпечення діяльності, формується за рахунок коштів бюджетів (державного чи місцевих) і від споживачів послуг. Причому частка коштів, отриманих від останніх як плата за отримані послуги, щороку зростає й значно перевищує бюджетні.



Рис. 4.5. Галузеві особливості суб'єктів, які фінансуються з бюджету, та їх вплив на методи обліку витрат і методику обчислення вартості послуг

Примітки: 1 – відсутність в діяльності бюджетних установ такого результату діяльності, як прибуток, що призводить до неможливості закладення у собівартість

послуги відповідного показника. Це вимагає формування інших підходів. Рекомендується включати до собівартості показник планових накопичень, розрахунок якого доцільно здійснювати, виходячи з врахування потреб установи на забезпечення розвитку матеріально-технічної бази. Зважаючи на те, що такі розрахунки повинні мати в своїй основі аналітичні методи, їх застосування призводить до ускладнення розрахунку собівартості; 2 – потреба в закладенні у собівартість такої статті як “Амортизація”, втім щодо бюджетних установ знос, а не амортизація, є основною концептуальною засадою обліку необоротних активів, що призводить до проблемності її виділення; 3 – потреба у виборі найбільш прийнятної науково обґрунтованої бази розподілу, викривлена структура собівартості (непрямі витрати перевищують прямі); 4; 10 – проблемність у встановленні центрів витрат і відповідальних за них осіб; 5 – калькуляційні одиниці. Зважаючи на нематеріальність і різноманітність послуг бюджетних установ, розвиток нових їх видів, в т.ч. віртуальних, виникають труднощі при виборі калькуляційних одиниць, а також в оцінці результатів надання послуг для внутрішніх потреб бюджетної установи; 6 – відсутність важелів впливу на забезпечення подолання ризиків, яка вимагає врахування такого аспекту при обчисленні собівартості; 7 – якість і кількість наданих послуг. Негативно позначається на якісних параметрах послуг нестача фінансового забезпечення. У цьому контексті важливо розвивати засади обліку, які б сприяли оптимізації використання ресурсів; 8 – одиниці послуги та потреба врахування одержання негативного результату їх надання (наприклад, отримання студентом негативної оцінки без права перездачі і повторне вивчення ним курсу, або встановлення неправильного діагнозу та здійснення повторного курсу лікування за іншою нозологією). Значний перелік одиниць послуг, особливо в галузі медицини та вищої освіти, вимагає здійснення розрахунків різними методами; 9 – програмно-цільовий метод планування витрат, який в системі обліку проявляється у вигляді потреби використання касового методу та методу нарахування; 11 – залежність від виду послуги (наприклад, в охороні здоров’я, на відміну від інших бюджетних установ, існує потреба у виділенні статті “Медикаменти та перев’язувальні матеріали”, а щодо послуги “надання першої медичної допомоги” каретами швидкої доцільно виокремити статтю “Паливо”); 12 – різні види норм (матеріальні та фінансові, індивідуальні й загальні тощо).

В результаті цього виникає об’єктивна необхідність розвитку в бюджетних установах, особливо освітнього й медичного профілів, методів і прийомів планування витрат і доходів не лише у вигляді кошторису, який є основою отримання асигнувань, формування й затвердження якого чітко регламентовані, але й з використанням методології, адаптованої до сприйняття й врахування зовнішніх ризиків. Тобто необхідним є розвиток методології, яка здатна позиціонувати ймовірнісні явища (наприклад, ймовірні джерела надходжень тощо) та давати їм конкретну кількісну оцінку. При цьому слід вказати на те, що обсяги надходжень від надання послуг на платній основі залежать від багатьох чинників (макроекономічної ситуації країни, регіону, територіального розташування та наявності альтернатив отримання послуг). У цьому контексті система обліку бюджетних установ,

зокрема підсистема внутрішньогосподарського обліку, повинна мати у своєму складі модуль стратегічного обліку, який дозволив би оцінювати ситуаційні зміни та за потреби оптимізувати витрати з урахуванням несприятливих сценаріїв розвитку діяльності.

Наступною особливістю є розгалуженість мережі бюджетних установ і їх величина. Слід врахувати, що більшості бюджетних установ (особливо в галузі вищої освіти та охорони здоров'я) притаманна досить розгалужена багатопрофільна організаційна структура, тому їх можна розглядати з позиції складних виробничих систем (за аналогією з виробничою сферою – концернів чи конгломератів). Відповідно до цього, підсистема внутрішньогосподарського обліку має забезпечувати керівництво інформаційними даними не лише щодо складу та обсягів витрат за структурними підрозділами, але й за видами діяльності.

Правильне використання вказаної облікової інформації дасть змогу приймати рішення щодо доцільності здійснення певного виду діяльності на основі оцінки його ефективності. Складність реалізації облікових завдань, зумовлених цією особливістю, посилюється тим, що ту чи іншу роботу з надання послуг і виконання інших обов'язків (наприклад, в сфері освіти – виконання науково-дослідних пошуків) здійснюють одні й ті ж самі працівники. Таким чином, додатковим завданням облікових працівників є потреба в розмежуванні робочого часу та суворий контроль за дотриманням норм чинного законодавства з праці.

Щодо забезпечення управління процесом надання послуг актуальним є досягнення оптимального співвідношення рівня зайнятості без шкоди якісним параметрам результатів праці. У цьому контексті нормування (хронометраж) робочого часу має стати одним з об'єктів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, оскільки через нематеріальний характер послуг бюджетних установ саме він може бути основою визначення їх вартості. Суттєвою проблемою при цьому постає контроль за використанням робочого часу, особливо якщо йдеться про

виконання роботи поза межами власне робочого місця. Наприклад, в галузі вищої освіти аудиторні години легко контролюються навчальними управліннями за фактом проведення занять в аудиторіях, однак важко встановити кількість затраченого часу на наукову, методичну та іншу роботу. В цьому випадку при відображенні витрат здебільшого вдаються до усереднених показників, оскільки індивідуальний та творчий характер такої праці визначає різний обсяг витраченого часу на її здійснення.

Загалом це негативно позначається на точності оцінки витрат, адже розрахунки, які базуються на усереднених чи питомих показниках, дають викривлені результати. Нерідко аналогічний негативний вплив має також така особливість діяльності бюджетних установ, як наявність підрозділів різних управлінських рівнів. Це ускладнює управління витратами та має негативний вплив на ефективність їх планування, особливо коли працівники структурного підрозділу залучаються до виконання обов'язків з надання консультаційних, дослідницьких чи інших видів послуг (залежно від типу бюджетної установи). В таких випадках виникає потреба у перерозподілі коштів між структурними підрозділами, проблематичним є встановлення їх необхідних обсягів. Ці питання також повинні вирішуватися в рамках внутрішньогосподарського обліку.

Насамкінець, особливістю, яка виникла вже в сучасних умовах, і яка має винятковий вплив на організацію і ведення обліку витрат, є розширення переліку послуг бюджетних установ за рахунок використання сучасних інформаційних технологій і використання режиму он-лайн. Своєрідність таких послуг полягає в тому, що для організації їх надання вимагається значно менше матеріальних витрат. Проте, одночасно їх розвиток вимагає трансформації системи управління, а також впливає на склад генерованих підсистемою внутрішньогосподарського обліку даних. Зокрема, задля ефективного надання послуг бюджетних установ в режимі он-лайн, облікові дані повинні забезпечувати керівництво інформацією з таких питань, як попит на послуги, узгодження часу їх надання, обсяг можливих доходів, планування

витрат, оцінка результатів надання послуг і організація оплати праці працівників. Наведені особливості діяльності бюджетних установ потребують застосування адекватного їм облікового інструментарію, оскільки мають суттєвий вплив на методологію обліку як в цілому, так і обліку витрат зокрема. Такий висновок зроблено багатьма науковцями [9; 13; 66; 231; 249], проте акцентування уваги на ньому в контексті бюджетних установ пов'язане з об'єктивною потребою формування теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулювання (визначення вартості) послуг, які надаються ними на платній основі.

Вирішення цієї проблеми актуальне щонайменше з двох об'єктивних причин. По-перше, для обґрунтування вартості послуг (в т.ч. для цілей контролю), по-друге, з метою формування засад ефективного управління витратами бюджетних установ. Попри наявність значної кількості різноманітних позицій авторів з питань застосування методів обліку витрат і калькулювання в бюджетній сфері, справедливою є думка, що на відміну від матеріального виробництва, щодо якого питання обліку витрат і калькулювання розроблено досить докладно й обґрунтовано як теоретично, так і практично, методологія обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ перебуває на первинній стадії свого розвитку [74, с. 406]. В цілому, оцінюючи позитивно існуючі методологічні підходи [45; 73; 177; 220; 221; 222; 223; 262], слід зазначити, що кожен з них має переваги і недоліки, позиціонування яких дозволяє сформулювати більш досконалі засади обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ.

Зокрема, однією з негативних рис практично усіх методів є недостатня точність, причиною якої є значні обсяги непрямих витрат і відсутність інструментарію їх точного розподілу, а також розбіжності у методиках калькулювання, які використовуються в підсистемах фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Об'єктивною основою максимального наближення алгоритму калькулювання послуг в підсистемі внутрішньогосподарського обліку до фінансового обліку є використання

рекомендацій Податкового кодексу України (далі – ПКУ) щодо складу витрат, які дозволено включати у собівартість послуг.

Відповідно до п. 138.8 ст. 138 ПКУ собівартість наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з їх наданням: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [212]. Попри те, що бюджетні установи у своїй діяльності зобов'язані керуватися ПКУ, водночас слід враховувати і Бюджетний кодекс України [33], який містить дещо інші рекомендації щодо складу витрат бюджетних установ на надання послуг. Йдеться, зокрема, про бюджетну класифікацію, перелік послуг і таку специфічну рису досліджуваних суб'єктів діяльності, як неприбутковість.

Для прикладу, проект уніфікованої методики розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування [80] містить досить детальні роз'яснення щодо порядку обчислень, характеризується тим, що виділяє як основний елемент методики структурні підрозділ, розмежовуючи їх на 3 групи: 1 – адміністративно-управлінські та господарчо-технічні; 2 – допоміжні; 3 – основні. За основу пропонується використати метод покрокового зниження витрат (рис. 4.6).

Зважаючи на значну різноманітність послуг і відмінності у їх переліку в кожній галузі бюджетної сфери, існує проблема визначення єдиних методологічних засад визначення вартості послуг. У вітчизняній науковій та фаховій літературі питання обґрунтування методів обліку витрат і розрахунку вартості послуг соціально-культурного, освітнього та медичного характеру почали розвиватися одночасно з наданням законодавчого дозволу бюджетним установам на здійснення діяльності на платній основі.

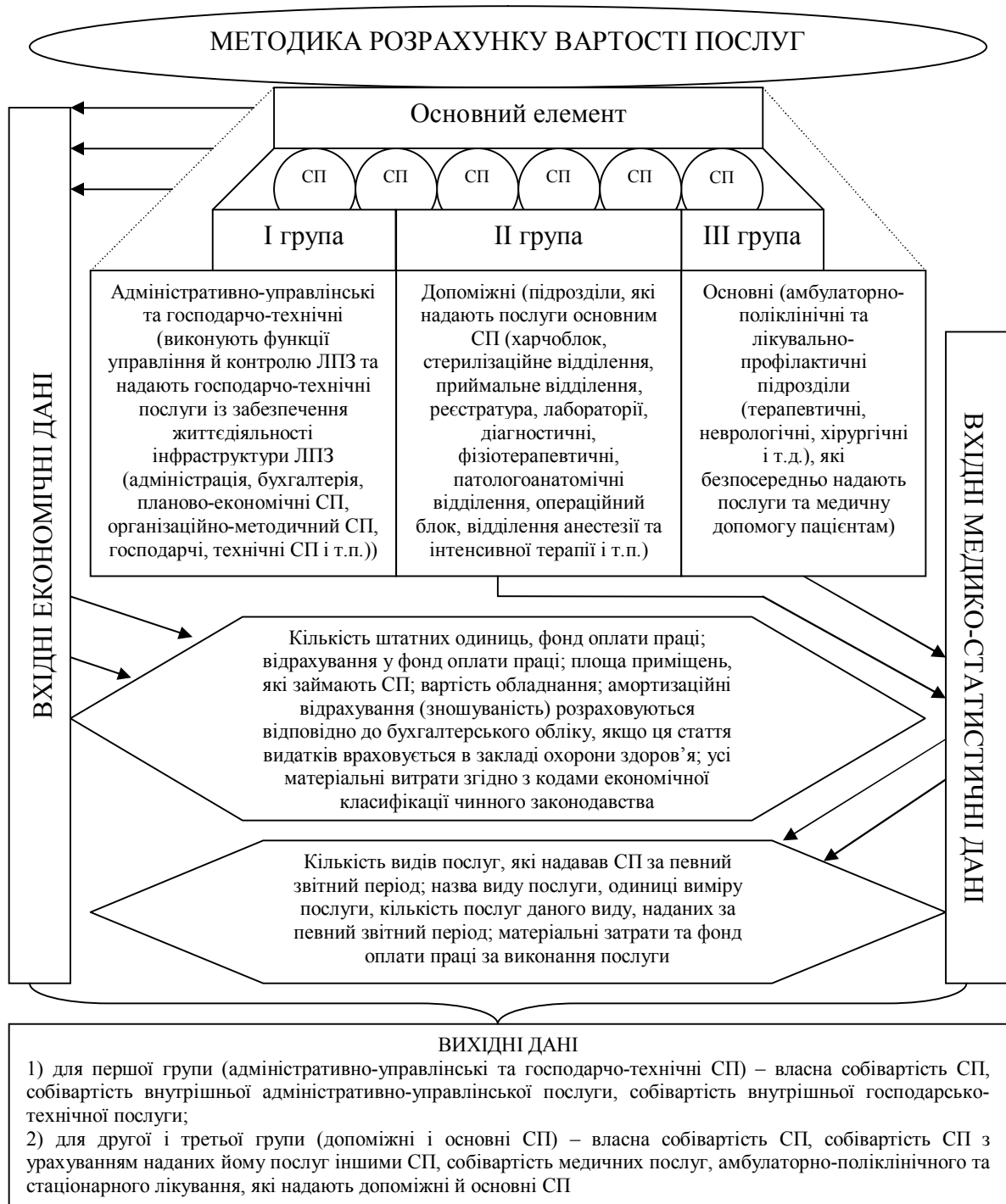


Рис. 4.6. Складові елементи медико-економічної моделі діяльності лікувально-профілактичних закладів та їх вплив на методику розрахунку вартості медичних послуг

Примітки: СП – структурний підрозділ.

Про безумовний прогрес формування підходів до методу калькулювання свідчить наявність ряду методичних галузевих рекомендацій

і наукових досліджень [138; 250; 262; 263], а також проектів, метою яких є вироблення більш досконалих єдиних уніфікованих методик розрахунку вартості послуг бюджетних установ [89; 226].

Узагальнені на рис. 4.6 складові визначають основні характеристики методу, який може бути використаний для розрахунку вартості медичних послуг.

У цьому контексті найбільш точним вважається так званий метод покрокового зниження (Step-down), відповідно до якого розрахунок здійснюється у три кроки:

- перший крок – накопичення прямих витрат для всіх центрів витрат, розрахунок їх власної собівартості;
- другий крок – визначення основи розподілу;
- третій крок – розподіл накладних витрат [89].

В основі розрахунку – використання класифікації витрат згідно з кодами економічної класифікації видатків. При цьому задля забезпечення високої точності показників вартості послуг автори розмежовують їх на прямі та непрямі (рис. 4.7).

Цінність класифікації, відображеної на рис 4.7, полягає у її уніфікованості, оскільки за основу розмежування статей взято коди економічної класифікації видатків, які використовуються усіма бюджетними установами України.

Проте в умовах високих технічних можливостей віднесення окремих з них до непрямих витрат є дискусійним питанням. В першу чергу йдеться про витрати на водопостачання, електроенергію, природний газ. За наявності засобів вимірювання (лічильників) у структурних підрозділах бюджетної установи ці витрати з категорії непрямі витрати можна перевести у прямі. Це відповідатиме тенденції світової облікової думки про те, що чим більше витрат можна прямо віднести на вартість продукту праці (у нашому випадку послуги), тим точнішим буде розрахунок собівартості.



Рис. 4.7. Класифікація витрат установ і закладів охорони здоров'я для потреб калькулювання

Сформовано на основі [89]

За таких умов розподіл витрат бюджетних установ на прямі й непрямі доцільно перегрупувати з урахуванням можливостей прямого віднесення на вартість послуги частини витрат, які віднесені розробниками Єдиної уніфікованої методики розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування до непрямих (рис. 4.8).

Запропонований підхід до класифікації витрат спрямований на їх максимальне пряме включення до вартості послуг. Такий підхід на фоні загального спрямування вітчизняної наукової думки на спрощення облікових процедур і обліку загалом, а також обґрунтування доцільності застосування методу обліку неповних витрат має суперечливий статус.



Рис. 4.8. Рекомендована класифікація прямих і непрямих витрат бюджетних установ

Примітки: * обсяг доцільно встановлювати з урахуванням площі займаних приміщень; ** – витрати, понесені на адміністративні (загальноуправлінські) та загальногосподарські потреби.

Проте специфіка бюджетних установ, зокрема їх діяльність із забезпечення населення послугами соціального характеру, вимагає чіткої прозорості та максимального використання можливостей підтвердження дійсної, а не ринкової вартості. Відповідно до цього формування планових калькуляцій має відповідати не лише внутрішнім управлінським запитам і досягненню вирішення проблеми контролю витрат, але й відігравати інформаційно-просвітницьку роль щодо потенційних споживачів послуг.

У такому випадку основною вимогою є розробка методики, здатної задовольнити названі параметри без суттєвих фінансових і трудових витрат, а також забезпечити розумну доступність такої інформації. Остання вимога диктується зростанням конкуренції в бюджетній сфері у зв'язку з наявністю низки чинників зовнішнього характеру, спрямованих на зниження обсягів діяльності бюджетних установ (в т.ч. природних, наприклад, динаміка народонаселення).

У цьому контексті важливим завданням поряд з формуванням загальної методології обліку витрат і калькулювання послуг має бути забезпечення захисту облікової інформації з дотриманням необхідних рівнів конфіденційності залежно від її змісту.

Повертаючись до питання формування планових калькуляцій, слід зазначити, що їх значення наразі визначається потребою обґрунтування вартості послуги при укладанні договорів. Йдеться переважно про ті послуги, котрі надаються на платній основі. Попри це, виняткове значення процес калькулювання має мати і щодо послуг, які надаються безкоштовно. В умовах хронічного дефіциту фінансового забезпечення завдання облікових служб полягає у сприянні економії та попередженні перевитрат і неефективних витрат (втрат).

Наявність планових калькуляцій уможливорює процедуру контролю за рівнем витрат через застосування елементів нормативного методу обліку. Відповідно, широке впровадження в практику обліку бюджетних установ процедур калькулювання дасть змогу більш предметно контролювати обсяги витрат на надання послуг. У цьому контексті позитивним буде використання (за умови певної адаптації) зарубіжного досвіду щодо структури та складових внутрішньогосподарського обліку, зокрема досвіду Німеччини, які у сукупності досить аргументовано й раціонально дають змогу здійснювати контроль витрат (рис. 4.9).

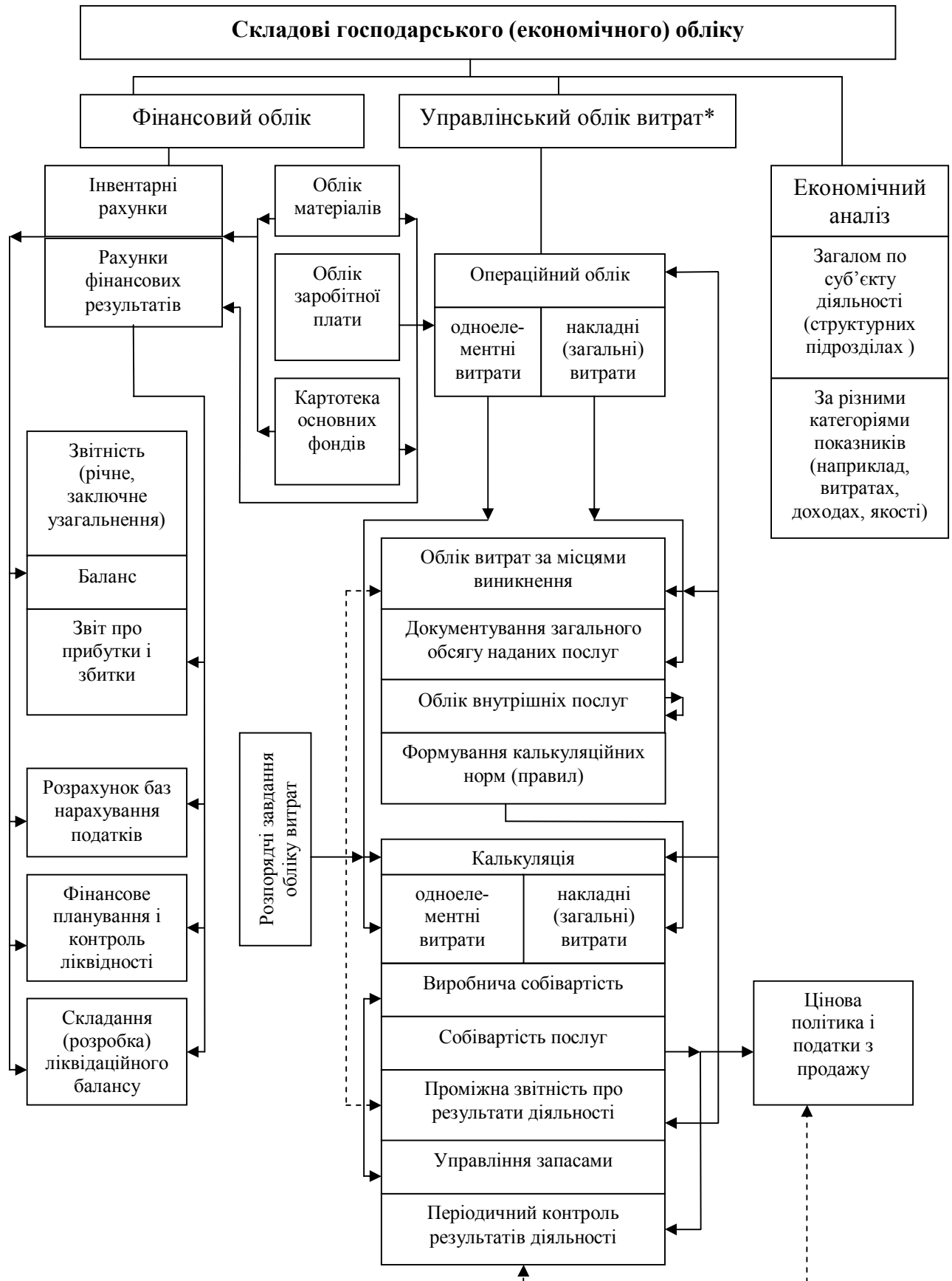


Рис. 4.9. Складові частини господарського обліку [385, с. 42-43]

Примітки: * інший варіант перекладу “облік витрат”.

З огляду на запропоновані вище класифікаційні ознаки та розмежовані відповідно до них групи витрат, найбільш доцільним є використання планових і фактичних калькуляцій (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Класифікація витрат і рекомендовані види калькуляцій*

Класифікація витрат	Вид калькуляції
За рівнем уречевленості: матеріальні, нематеріальні	технологічна
За способом включення у собівартість: прямі, непрямі	повна, неповна, індивідуальна, стандартна (нормативна), планова, звітна
Залежно від повноти включення у собівартість: повні, неповні	повна, неповна, кошторисна
Залежно від рівня ймовірності виникнення: обов'язкові, ймовірнісні	планова, за центрами витрат
За рівнем прогнозованості: прогнозовані, непрогнозовані	планова, фактична (звітна), параметрична
За рівнем нормованості: нормативні, понаднормові	планова (звичайна), фактична (звітна), проміжна, планова оптимістична та песимістична
Залежно від рівня можливості управлінського впливу: фактичні, потенційні	фактична, планова (оптимістична та песимістична)

Примітки: *Сформовано з урахуванням специфіки складу витрат і потреб управління ними.

Відзначені на рис. 4.9 складові господарського обліку доцільно удосконалити відповідно до умов функціонування бюджетних установ та з урахуванням існуючої потреби в забезпеченні оптимізації використання їх ресурсів. Завдяки цьому уся система більше відповідатиме критеріям ефективності та якості. Зокрема, слушним було б використання аналітичного й оціночного інструментарію для потреб формування інформаційних даних для прийняття управлінських рішень в частині витрат на надання послуг і цінової політики, розширення застосування можливостей сучасних комп'ютерних технологій з метою посилення контрольної функції обліку.

Відповідно до схеми блок економічного аналізу цілком відокремлений від фінансового та внутрішньогосподарського обліку. Крім того, суттєвого поліпшення рівня інформованості системи управління щодо альтернатив

діяльності та витрат і доходів можна досягти завдяки більш широкому використанню класифікації витрат за різними ознаками, а також калькулюванню послуг з їх використанням. У цьому контексті об'єктивною є потреба у використанні різних методик калькулювання послуг і формування відповідних їм видів калькуляцій для цілей забезпечення ефективного управління витратами.

Майже усі перераховані види калькуляцій досить ґрунтовно описані в економічній літературі [45; 71; 264; 268; 351]. Проте їх застосування в бюджетних установах доцільне лише в тому випадку, якщо воно забезпечує досягнення поліпшення організації та підвищення якості послуг, які надаються, а також сприяє економії бюджетних коштів. Крім того, щодо багатьох підгалузей бюджетної сфери існують підходи, у яких враховується галузева специфіка [175; 220; 221; 222; 223].

Затвердження та часта відміна їх застосування вказує на наявність проблем в цьому питанні. Складність формування відносно досконалих методик пов'язана як зі специфікою послуг бюджетних установ, так і з відсутністю загальних концептуальних основ калькулювання.

Зважаючи на об'єктивізм потреби скерування управлінських впливів на забезпечення оптимізації витрат бюджетних установ, формування загальної методики калькулювання послуг потребує врахування та розвитку інструментарію для вирішення проблеми раціонального використання ресурсів і підвищення результативності діяльності та якості послуг, які надаються. У зв'язку з цим, перспективним є розробка й наукове обґрунтування оптимістичного й песимістичного сценарію щодо витрат на виробництво й збут останніх. Відповідно, обґрунтованим буде формування планової оптимістичної та песимістичної калькуляцій.

Планова калькуляція як обліковий документ повинна відповідати встановленим вимогам і включати усі обов'язкові реквізити. Запропоновані до формування в бюджетних установах планові оптимістичні та песимістичні

калькуляції не є винятком, однак при побудові їх макета слід враховувати сутність і призначення цих документів.

Найбільш лаконічно сутнісний зміст будь-яких економічних категорій виражають їх означення. Згідно з класичним підходом планова калькуляція – це обліковий документ, у якому наводиться розрахунок планових витрат у грошовому вираженні на виробництво й збут одиниці послуг [89; 251].

Виходячи з цього, планова оптимістична калькуляція – це обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання та збут послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови найбільш сприятливого (ідеалізованого чи ідеального) середовища. Планова песимістична калькуляція, відповідно, – це обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови несприятливого (організаційно-виробничого та економічно незбалансованого) середовища.

З точки зору обсягів, перший вид калькуляції характеризуватиме мінімальні витрати на надання послуг, а другий – максимальні. Математично моделі описуються такими функціоналами:

$$K_{ip} = f_{y \max} = \begin{cases} f_{1p} = (Z_{1p}, DNZ_{1p}, IPZV_{1p}, NZ_{1p}) \Rightarrow \max; \\ f_{2p} = (P_{2p}, M_{2p}, O_{2p}, I_{2p}) \Rightarrow \max; \\ \dots \Rightarrow \max; \\ f_{np} = (V_{np}) \Rightarrow \max \end{cases} \quad (4.4)$$

$$K_{io} = f_{y \min} = \begin{cases} f_{1o} = (Z_{1o}, DNZ_{1o}, IPZV_{1o}, NZ_{1o}) \Rightarrow \min; \\ f_{2o} = (P_{2o}, M_{2o}, O_{2o}, I_{2o}) \Rightarrow \min; \\ \dots \Rightarrow \min; \\ f_{no} = (V_{no}) \Rightarrow \min \end{cases} \quad (4.5)$$

де Z_{1p} , DNZ_{1p} , $IPZV_{1p}$, NZ_{1p} – відповідно, витрати на заробітну плату, доплати і надбавки до заробітної плати, інші заохочувальні форми матеріального стимулювання, нарахування на заробітну плату за песимістичними прогнозами (\max);

$P_{1p}, M_{1p}, O_{1p}, I_{1p}, V_{np}$ – відповідно, витрати, понесені в процесі надання послуг на предмети, матеріали, обладнання, інвентар та інші витрати за песимістичними прогнозами (тобто максимальні (max) витрати);

$Z_{1o}, DNZ_{1o}, IPZV_{1o}, NZ_{1o}$ – відповідно, витрати на заробітну плату, доплати і надбавки до заробітної плати, інші заохочувальні форми матеріального стимулювання, нарахування на заробітну плату за оптимістичними прогнозами (min);

$P_{1o}, M_{1o}, O_{1o}, I_{1o}, V_{no}$ – відповідно, витрати понесені в процесі надання послуг на предмети, матеріали, обладнання, інвентар та інші витрати за оптимістичними прогнозами (тобто мінімальні (min) витрати).

Управлінське значення рекомендованих документів (додаток С1) особливо ефективно може бути проявлене у поєднанні із застосуванням аналітичного інструментарію, зокрема визначення точки беззбитковості. Встановлення обсягу послуг, за якого бюджетна установа здатна повністю покрити витрати на забезпечення власної діяльності в силу їх специфічності, особливо надання за рахунок загального й спеціального фондів, вимагає застосування методологічних засад обліку та калькулювання, що базуються на якнайповнішому врахуванні витрат.

Задля досягнення належної швидкодії та оперативності здійснення процесу калькулювання та складання калькуляцій важливо використовувати можливості сучасних технічних засобів. Однією з найбільш перспективних діючих систем, призначених для цієї мети, є комп'ютерна програма "СІЕТ – Cost Accounting". Вона дозволяє проводити розрахунок собівартості наданих послуг в галузі охорони здоров'я на базі використання методу діагностично-споріднених груп. Застосування такого програмного продукту уможливлює: контроль якості інформаційних даних щодо результатів лікування; природне (на економічних засадах) розмежування рівня надання стаціонарної медичної допомоги; планування бюджету лікарні та контроль його виконання; формування рахунку за надання медичної допомоги [86].

Характерною рисою цієї системи є застосування ступінчастого підходу до формування підсумкових результатів обчислень вартості надання послуг різними структурними суб'єктами діяльності (рис. 4.10).

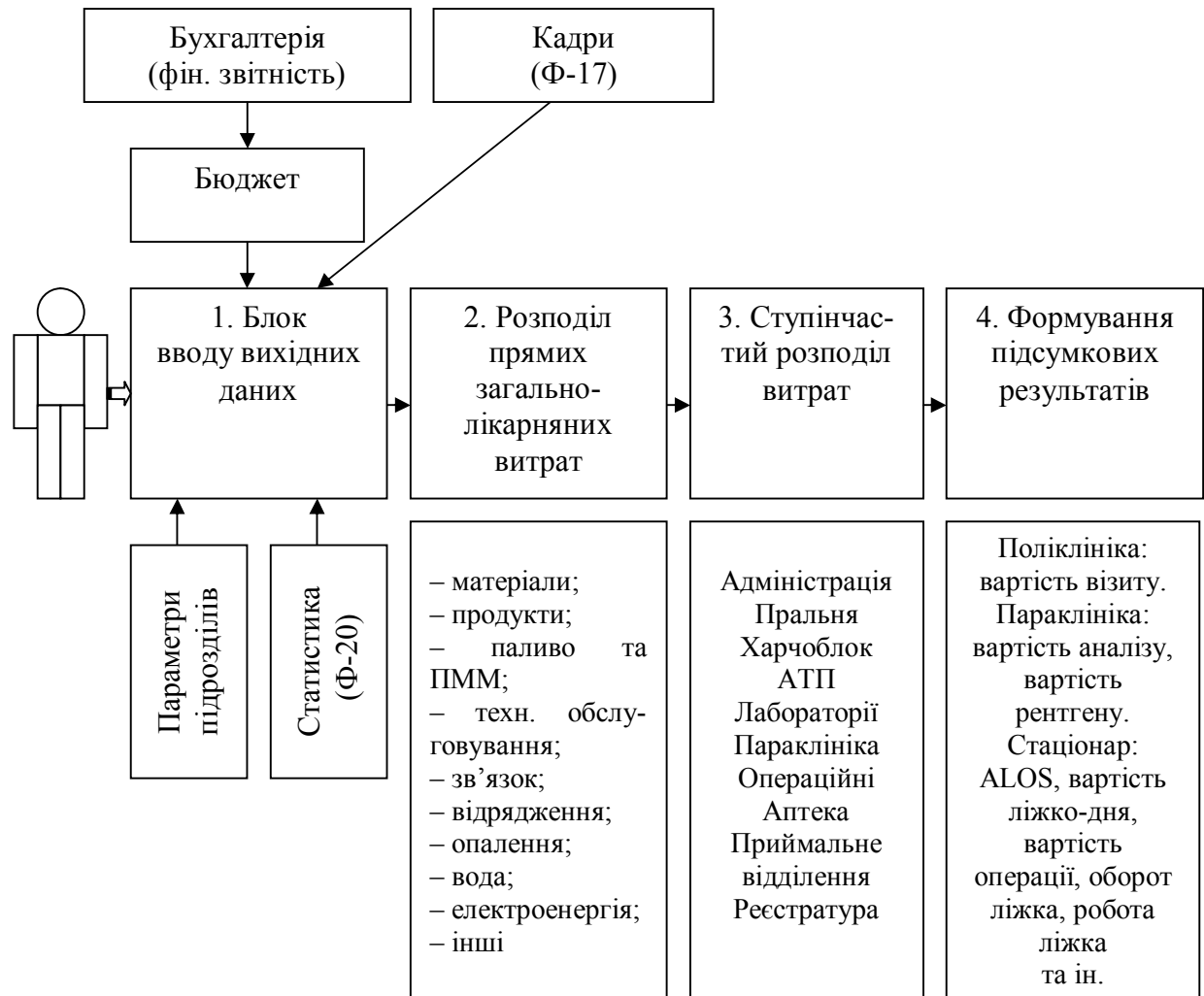


Рис. 4.10. Схема визначення вартості калькуляційних одиниць в галузі охорони здоров'я [86]

Складові визначення вартості калькуляційних одиниць послуг, особливо в частині покрокових обчислень (1, 2, 3, 4), свідчать про прагнення до повного врахування усіх понесених бюджетною установою витрат у складі собівартості. Труднощі включення непрямих витрат у цьому випадку вирішуються за рахунок покрокового їх розподілу залежно від структурних підрозділів, у яких вони здійснені. Такий підхід дозволяє враховувати їх щодо конкретного виду послуг і включати до їх вартості.

Перевагою методу є можливість врахування у вартості послуг лише тих непрямих витрат, які безпосередньо пов'язані з їх наданням. Проблемою при цьому є вибір бази розподілу. Попри те, що нею є пряма заробітна плата працівників, зайнятих наданням послуги, не завжди ця основа дозволяє врахувати дійсну частку непрямих витрат у загальній вартості послуги. Наприклад, при складанні калькуляції ліжко-дня, складно вирішити питання, які прямі витрати на оплату праці враховувати, адже конкретний перелік осіб, причетних до їх функціонування важко встановити.

Безумовно, позитивним є той факт, що за основу калькулювання послуг в галузі охорони здоров'я береться, наприклад, нозологія захворювання, а саме використовуються групи схожого діагнозу. Варто підкреслити, що такий підхід ефективний лише в контексті внутрішньогосподарського обліку, оскільки він містить елементи суб'єктивності оцінки витрат.

Не менш актуальним для бюджетних установ, як свідчить дослідження літературних джерел, є використання позамовного методу [65; 104; 262; 263]. Обґрунтуванням цього є той факт, що при наданні визначеного виду послуги, зокрема на платній основі, між суб'єктами (надавачем й отримувачем) згідно з чинним законодавством укладається договір, який можна класифікувати як замовлення послуги. У такому випадку науковці стверджують, що необхідно використовувати метод калькулювання за замовленням, а витрати обліковувати за видами надання послуг (видами діяльності).

Облік за видами діяльності (різними послугами) дозволяє виявити потенційні можливості скорочення споживання ресурсів і сприяє кращій апроксимації довгострокових грошових потоків стосовно управлінських рішень, пов'язаних одночасно із багатьма видами послуг та спільним використанням ресурсів [104, с. 34].

Відповідно до цього пропонується алгоритм обліку витрат і калькулювання собівартості послуги за 4-ма етапами, яка може позиціонуватися як поопераційний облік витрат [65]:

1. Ідентифікація основних видів діяльності (послуг або окремих процедур – процесів) установи.
2. Створення центру /масиву витрат для кожної операції.
3. Встановлення фактора (рушія) витрат для кожної операції.
4. Віднесення спричинених виконанням операцій (процедур) витрат на види послуг відповідно до потреби останніх у відповідних операціях, причому рушії витрат використовуються саме як міра потреби в операціях.

Загалом описана схема обліку має раціональне підґрунтя. Однак процес надання послуги в бюджетній сфері, особливо такими різносторонніми суб'єктами, як вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я, часто характеризується як сукупність операцій, здійснюваних в різних місцях (центрах) чи структурних підрозділах.

У зв'язку з цим, проблемним є виконання 2-го етапу – створення центру/ масиву витрат для кожної операції. Прикладом у сфері охорони здоров'я може бути потреба в застосуванні спеціальних методів діагностики захворювання, адже часто при лікуванні виявляються побічні симптоматичні ознаки інших хвороб. В галузі вищої освіти така ситуація пов'язана з повторним вивченням курсу за умови отримання негативної оцінки без права перездачі, або виконання науково-дослідної роботи, участь у якій беруть різні структурні підрозділи.

З урахуванням зазначеного та відповідно до потреб посилення контролю витрат бюджетних установ в умовах дефіциту фінансового забезпечення, підсистема внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання повинна відповідати таким критеріям:

– забезпечувати максимальні можливості прямого включення витрат до вартості послуг. З цією метою усі контрольні прилади бюджетної установи повинні бути підключені до загальної інформаційної системи;

- враховувати специфіку послуг, оптимальність і обґрунтованість вибору бази розподілу непрямих витрат;
- відповідати законам доцільності та якості;
- містити дієві сигнальні моделі контролю витрат; забезпечувати доступне й зрозуміле подання результуючих даних відповідальним управлінським працівникам;
- ефективно інтегруватися з іншими підсистемами обліку бюджетних установ і сприяти підвищенню ефективності управління не лише витратами, а й діяльністю суб'єкта в цілому; характеризуватися засадами розширення інструментарію обліково-аналітичної оцінки та мати для цього належні технічні потужності.

Дотримання перерахованих критеріїв дасть змогу сформувати дійсно дієву, оперативну та ефективну систему, здатну вирішити ряд проблем, що виникають в процесі діяльності бюджетних установ й належать до категорії організаційно-фінансових і оптимізаційних. Широке використання досягнень математичних і технічних наук як важелів удосконалення використання ресурсів за таких умов є надзвичайно актуальним та ефективним.

4.3. Калькулювання в системі управління витратами бюджетних установ

Відповідно до теоретичних обґрунтувань і визначених критеріїв із урахуванням дійсних потреб бюджетних установ у забезпеченні раціонального витрачання бюджетних коштів система внутрішньогосподарського обліку має включати такі підсистеми: інформаційну, сигнальну (контрольно-сигнальну); дистанційного управління даними; захисту інформаційних даних (рис. 4.11).



Рис. 4.11. Структурна схема системи внутрішньогосподарського обліку та управління витратами

Призначення інформаційної підсистеми полягає у безперервному зборі, опрацюванні й передачі інформації про витрати каналами зв'язку за ієрархією управління, прийняття рішень і контролю. Контрольно-сигнальна підсистема включає автоматичний контроль завдяки наявності спеціальних програмних продуктів і пристроїв, здатних виявляти порушення при здійсненні витрат, а також їх критичні стани (вихід понад встановлені межі). Ця підсистема повинна подавати сигнальну інформацію (у вигляді спеціальних документів чи світлових

піктограмних сигналів на монітор комп'ютера) відповідальним працівникам і сприяти усуненню виявлених недоліків.

Захист інформації як складова підсистеми внутрішньогосподарського обліку має забезпечити збереження конфіденційності інформації відповідно з її рівнями.

У структурі управління витратами важливу роль відграє така складова, як калькуляція, оскільки на її основі доцільно здійснювати наступний контроль рівня витрат. Практика свідчить, що значного позитивного ефекту можна досягти через паралельний різнорівневий контроль при застосуванні блочної структури організації обліку й управління витратами бюджетних установ (рис. 4.12).

Схема, зображена на рис. 4.12, ілюструє абстрагований варіант формування системи управління витратами бюджетних установ, оскільки структурні підрозділи узагальнені в три групи. Певна річ, що кожна з груп містить свої підгрупні одиниці.

Загальна схема має охоплювати кожну з них і будуватися з урахуванням організаційної структури конкретної бюджетної установи. Запропонований підхід передбачає необхідні елементи, які у сукупності забезпечують ефективний контроль витрат на основі взаємодії різних облікових і управлінських блоків.

Трьохрівнева система контролю, в т.ч. на основі використання логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) різних модифікацій, сприятиме своєчасному виявленню відхилень витрат від запланованих оптимальних меж, а блоки управління (від низових до центрального) уможливають формування сигнальних повідомлень і їх передачу конкретним працівникам для прийняття рішень.

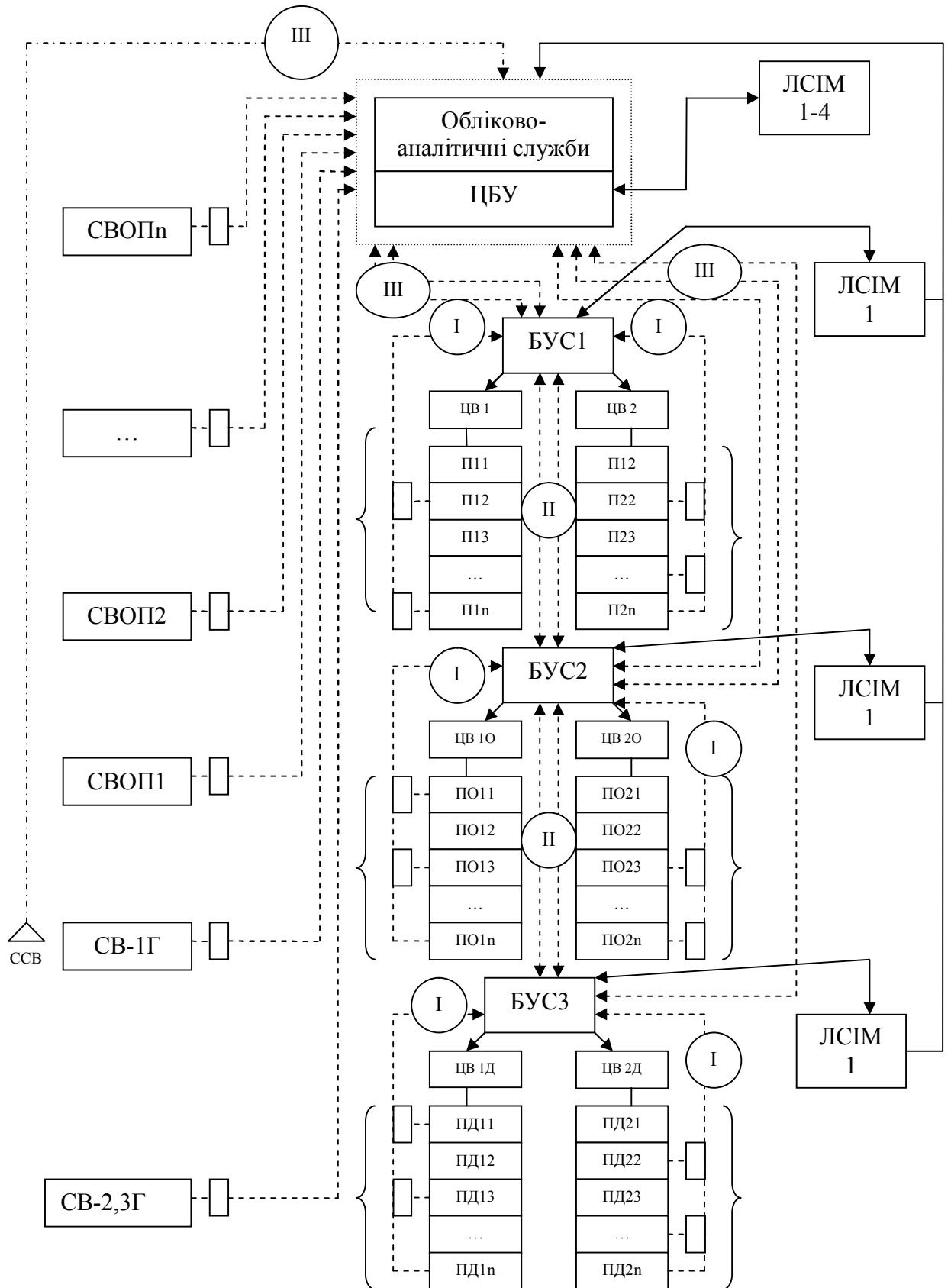


Рис. 4.12. Загальна схема організації управління та контролю собівартості (витрат) послуг бюджетної установи блочного типу

Примітки: ЦБУ – центральний блок управління та контролю витрат (собівартості); СОБП – собівартість одиниці послуги бюджетної установи (залежно від виду установ і організацій); СВ-1Г – собівартість для першої групи структурних підрозділів (адміністративних, внутрішньогосподарських); СВ-2,3Г – власна собівартість структурних підрозділів 2 та 3 груп (основних і допоміжних); СВОП1, СВОП2, ..., СВОПn – собівартість одиниці послуги відповідно 1-го, 2-го, ..., n-го виду; ССВ – сумарна собівартість; П11- П2n, ПО11-ПО2n, ПД11-ПД2n, ..., ПNn – послуга певного виду (згідно з переліком, дозволеним чинним законодавством); ЦВ 1, ЦВ 2 – центри витрат (відділу) структурного підрозділу першої групи; ЦВ 1О, ЦВ 2О – центри витрат основних структурних підрозділів (другої групи); ЦВ 1Д, ЦВ 2Д – центри витрат допоміжних структурних підрозділів (третьої групи) БУС1 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 1-ї групи; БУС2 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 2-ї групи; БУС3 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 3-ї групи; I, II, III – рівні контролю, відповідно, безпосередньо в центрі витрат, між центрами витрат, централізований (загальний).

Налагодження взаємодії між різними рівнями контролю не вимагає суттєвих фінансових і трудових витрат. Контроль в структурних підрозділах – центрах витрат – може здійснюватися наявними працівниками, які здійснюють облікові й контрольні функції (ІТП, завідувачі відділеннями тощо). Надаючи послуги, структурні підрозділи формують відповідну собівартість виготовленого продукту (роботи, послуги).

В подальшому, споживаючи ці ж послуги в межах бюджетної установи, вони змушені включати їх вартість у нову послугу. Взаємний контроль при цьому буде дієвим у тому випадку, коли кожна організаційна одиниця буде нести відповідальність за обсяг отриманих доходів порівняно з понесеними витратами. Запровадження такого показника для оцінки ефективності діяльності неприбуткових організацій сприятиме більш раціональному використанню коштів, виділених бюджетним установам як їх фінансове забезпечення.

Подальший загальний контроль, здійснюваний обліковими службами, є основою забезпечення відповідальності за допущену нераціональну організацію надання послуг підпорядкованими підрозділами. Крім того, зважаючи на те, що в основу виявлення відхилень від встановлених меж витрат на кожному рівні покладається застосування логіко-статистичних інформаційних моделей, уможлиблюється досягнення оперативного

управлінського реагування задля уникнення непродуктивних витрат. Така система контролю як з точки зору організації, так і за своїми економічними параметрами відповідає критеріям законів доцільності, обґрунтування яких здійснене у попередніх розділах.

Основною проблемою, яка має бути вирішена при цьому, є формування нижньої і верхньої меж витрат (V_{\min}, V_{\max}) щодо кожного виду послуг. У цьому контексті важливо сформулювати теоретичні засади калькулювання послуг, а також зручні й зрозумілі форми калькуляцій. Прийнятними для бюджетних установ є методи калькулювання, спрямовані на якнайповніше включення до собівартості витрат прямим рахунком (способом) та списання частини нерозподілених витрат на результати виконання кошторису.

Новизною у запропонованому варіанті калькулювання та обліку витрат є використання показників вимірювальних пристроїв, застосування в якості бази розподілу не прямих витрат на оплату праці (чи інших рекомендованих баз), а умовних калькуляційних одиниць, виключення із загального обсягу адміністративних і загальновиробничих витрат, вартості наданих цими структурними підрозділами послуг, а також використання при калькулюванні кодів економічної класифікації витрат (рис. 4.13).

Зображена на рис. 4.13 схема висвітлює основні особливості калькулювання послуг бюджетних установ. По-перше, метод калькулювання є комбінованим, поєднуючи покрокове калькулювання (Step-down) і метод калькулювання повних витрат. Сутність пропонованого методу полягає в тому, що при калькулюванні послуг структурного підрозділу до собівартості, окрім прямих і розподілених витрат, повністю включається внутрішня собівартість калькуляційних одиниць спожитих послуг інших структурних підрозділів (шляхом поглинання). По-друге, пропонується два способи списання витрат: 1) традиційний – притаманний бюджетним установам на

сьогодні і передбачає списання витрат на рахунки видатків; 2) інноваційний – передбачає організацію аналітичних рахунків для обліку собівартості.

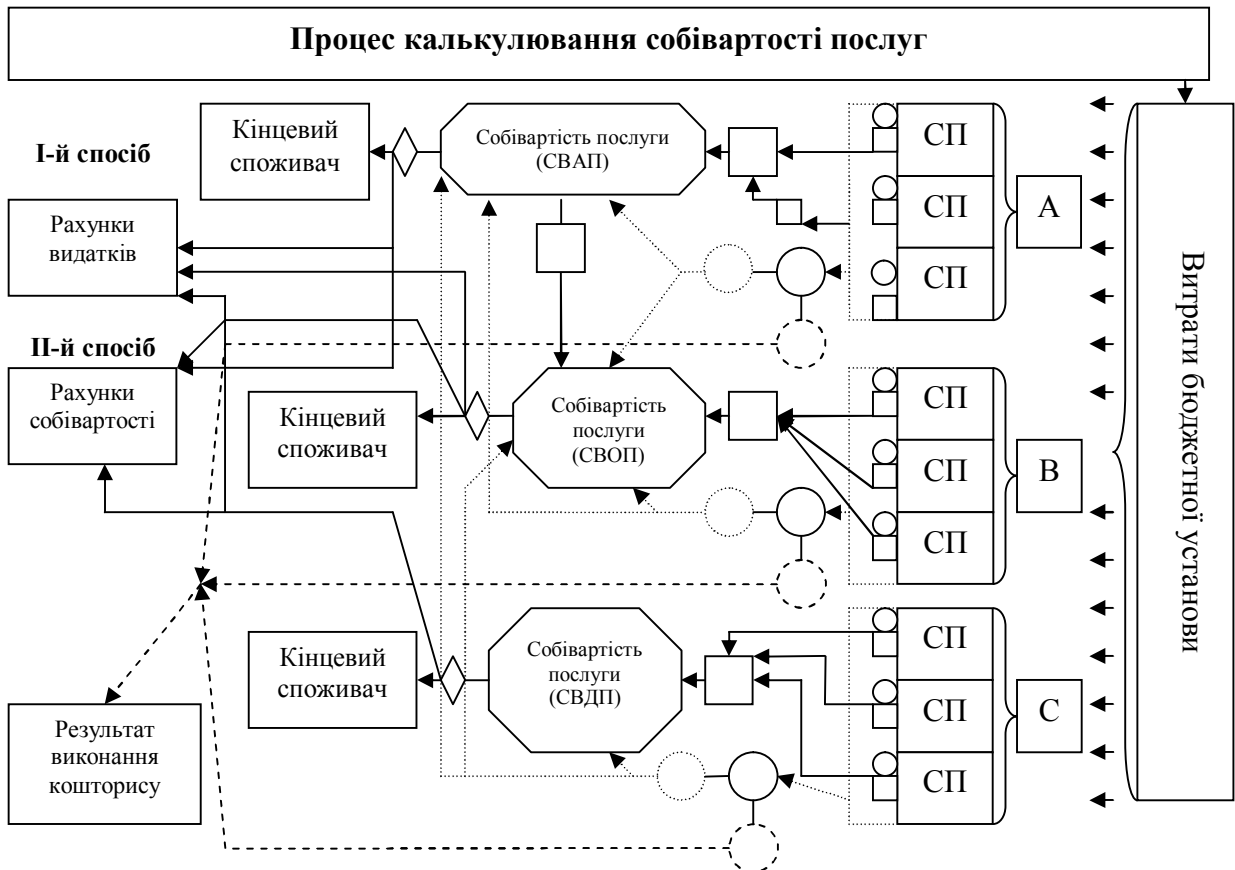


Рис. 4.13. Схема рекомендованого методу калькулювання собівартості послуг бюджетних установ

Примітки: СП – структурний підрозділ; А – структурні підрозділи 1-ї групи; В – структурні підрозділи 2-ї групи; С – структурні підрозділи 3-ї групи; □ – прямі витрати; ○ – непрямі витрати; СВАП – собівартість послуг, що можуть надаватися адміністративними структурними підрозділами; ○ – непрямі витрати, які можуть бути розподілені та включені до собівартості послуг; ○ – нерозподілені витрати; СВОП – собівартість послуги основного структурного підрозділу; ◇ – планові нагромадження на розвиток.

Крім того, враховуючи факт, що бюджетні установи є неприбутковими, в складі собівартості послуг, які вони надають, не може закладатися рентабельність (прибуток). Однак, з точки зору економічного розвитку, неприпустимим є ігнорування потреб щодо вдосконалення процесів надання послуг і розширення їх переліку, а також забезпечення якісної матеріально-

технічної бази бюджетних установ. У цьому контексті важливо створити відповідні фінансові засади.

До складу собівартості послуг доцільно включати планові нагромадження на розвиток, які мали б знаходитися в межах від 5 до 30 % від загальної суми понесених на надання послуги повних витрат. Щорічні обсяги планових нагромаджень (встановлення і декларування в обліковій політиці бюджетної установи відсотка) можуть встановлюватися з урахуванням попиту та пропозиції на послуги. Варто вказати на той факт, що для більшості бюджетних установ уточнення можуть бути здійснені на початок календарного року, однак для закладів освіти, зокрема вищої, їх доцільно встановлювати у період формування показників вартості навчання перед вступною кампанією (в строки, передбачені чинними нормативними документами).

Іншим можливим варіантом калькулювання послуг може бути застосування методу виключення витрат. Структурно цей метод протилежний методу покрокового включення. Його сутність полягає в тому, що для визначення собівартості послуг основних структурних підрозділів із загальної суми витрат бюджетної установи виключаються витрати, здійснені при наданні так званих супутніх послуг.

До них зараховуються послуги, які не належать до основної діяльності (освітньої, лікувальної, консультаційної, що залежить від типу бюджетної установи) та прямо не пов'язані з нею. Наприклад, до таких послуг в галузі освіти належать професійні консультації, тренінги тощо, які не входять до навчальних планів, практика студентів, організована на базі навчального закладу, а також вироби студентів (учнів), виготовлені з використанням матеріально-технічної бази навчального закладу (в т.ч. у виробничих і художніх майстернях), навчальні матеріали (в т.ч. методичні рекомендації,

підручники, посібники тощо), передані авторами у власність навчального закладу тощо.

В галузі охорони здоров'я такими послугами може бути надання додаткових інформаційних даних щодо альтернативних методів лікування (в т.ч. в інших лікувальних закладах), додаткові (не передбачені для конкретної нозології) обстеження та аналізи, інноваційні методики лікування, які відрізняються від існуючих традиційних, запатентовані та дозволені Міністерством охорони здоров'я та інші. Медичним закладам слід більше уваги приділяти їх розвитку й забезпеченню включення до складу власних нематеріальних активів.

Наявність у власності авторського права на такі методики дасть змогу отримувати додаткові доходи при наданні ліцензій (дозволів) на їх використання іншими лікувальними установами (в т.ч. небюджетними). У цьому ж контексті варто включати до складу активів бюджетних установ людський потенціал (капітал) та організувати його облік відповідно до законодавчо закріплених принципів. Запропонований метод калькулювання передбачає, що із загальних витрат слід вираховувати побічні послуги усіх структурних підрозділів, надані не лише стороннім споживачам, а й тим, хто має з бюджетною установою безпосередні договірні чи забезпечені державою відносини.

Загальна послідовність застосування методу, який можна назвати методом виключення, охоплює окрім вирахування витрат, понесених на надання супутніх послуг, також обчислення кількості умовних калькуляційних одиниць. Потреба в цьому обґрунтовується тим, що за складністю процесу надання послуг бюджетних установ не рівноцінні. Тому загальна формула для обчислення собівартості послуг основних структурних підрозділів матиме вигляд:

$$SVUP = (\sum ZV - \sum SPP) / UP, \quad (4.6)$$

де SVP_i – собівартість умовної калькуляційної одиниці послуги; ZV, SPP – відповідно, загальні витрати бюджетної установи та собівартість побічних послуг; UP – умовні калькуляційні одиниці послуг; $SVUP$ – собівартість умовної калькуляційної одиниці послуги; ZV, SPP – відповідно, загальні витрати бюджетної установи та собівартість побічних послуг; UP – умовні калькуляційні одиниці послуг.

Задля обчислення кількості умовних калькуляційних одиниць (UP) слід застосувати систему перерахункових коефіцієнтів. Їх значення доцільно встановлювати з урахуванням складності послуги за допомогою наступного рівняння:

$$UP = \sum P_i \times k_{pi}, \quad (4.7)$$

де k_{pi} – поправочний коефіцієнт (використовуються ті ж самі коефіцієнти, що й для перерахунку в умовні калькуляційні одиниці).

Їх значення доцільно встановлювати з урахуванням складності послуги. Зокрема, для встановлення коефіцієнтів перерахунку, наприклад, у хірургічному відділенні лікарні, варто скористатися галузевими рекомендаціями [230] щодо науково обґрунтованих категорій складності, а для закладів вищої освіти – за основу взяти освітньо-кваліфікаційні рівні підготовки фахівців (табл. 4.4).

Встановлені в табл. 4.4 коефіцієнти є лише фрагментом, який ілюструє авторську позицію. Безумовно, він потребує глибших наукових досліджень і врахування обґрунтованих підстав при встановленні значень коефіцієнтів перерахунку. Крім того, визначення складності тих чи інших послуг бюджетних установ, зважаючи на їх професійну характеристику, потребує залучення вузькоспеціалізованих фахівців.

Слід зазначити, що такий напрям наукових пошуків у перспективі є актуальним не лише з точки зору обліку й калькулювання, а й для вирішення проблем ціноутворення, нормування праці.

Таблиця 4.4

Рекомендований підхід до встановлення коефіцієнтів перерахунку послуг бюджетних установ (медичного та освітнього профілю) в умовні калькуляційні одиниці

Категорії складності	Коефіцієнти перерахунку, k_{pn} *
1	2
Послуги з хірургічного відділення	
Операції 1 категорії складності	1.00
Операції 2 категорії складності	1.15
Операції 3 категорії складності	1.35
Операції 4 категорії складності	1.40
Операції 5 категорії складності	1.50
Операції 6 категорії складності	1.55
Післяопераційна терапія	1.00
Інфузійна терапія	1.10
Пункції в неврології	1.45
Пункції в ендокринології	1.05
Пункції в кардіології	1.35
Пункції в пульмонології	1.15
Пункції черевної порожнини і заочеревинного простору	1.30
...	
Освітні послуги (вища освіта)	
Освітньо-кваліфікаційний рівень бакалавр	1.00
Освітньо-кваліфікаційний рівень спеціаліст	1.30
Освітньо-кваліфікаційний рівень магістр	1.50
Курси підвищення кваліфікації	0.85
Консультаційні послуги студентам	0.55
Консультаційні послуги аспірантам	1.00
...	

Примітки: * обчислюється за формулою: $k_{pn} = \frac{S_n}{S_0}$, де S_n – складність n -ї послуги; S_0 – послуга мінімальної складності. Для обчислення S_0 та S_n пропонується

використовувати два підходи: вартісний та коефіцієнтний. Суть першого (простіший у розрахунках) полягає у встановленні співвідношення між вартістю n -ї послуги та мінімальною вартістю послуги, яка надається суб'єктом діяльності. Другий вимагає обчислення складності з урахуванням кожної складової надання послуги через сумування кожної складової надання послуги завдяки присвоєнню їй значення 0,1 (або будь-якого іншого значення, затвердженого в наказі про облікову політику бюджетної установи за рішенням керівництва). Послуга мінімальної складності буде обрана на рівні мінімального обчисленого значення коефіцієнта.

Заключним етапом у запропонованому підході до калькулювання є визначення собівартості кожної послуги зокрема як основи встановлення цін на платні послуги. Алгоритм обчислення в даному випадку досить простий:

$$SVP_i = SVUP \times k_{pi}, \quad (4.8)$$

де SVP_i – собівартість i -ї послуги.

Визначена за будь-яким з розроблених рекомендованих методів калькулювання послуг собівартість, скоригована на доцільний відсоток економії, буде нижньою межею порогу допустимості при використанні з метою контролю витрат ЛСІМ.

Відсоток економії бюджетні установи можуть визначати, виходячи із рівня, досягнутого у попередньому звітному періоді. Для визначення верхньої межі доцільно використати коефіцієнт, який може бути обчислений одним з трьох таких способів:

$$1) k_{lsim} = ZV_{max} / ZV_{min}, \quad (4.9)$$

де ZV_{max} , ZV_{min} – відповідно, загальні максимальні та загальні мінімальні витрати бюджетної установи, здійснені за 3 останні роки;

$$2) k_{lsim} = SVP_{i_{max}} / SVP_{i_{min}}, \quad (4.10)$$

де $SVP_{i_{max}}$, $SVP_{i_{min}}$ – відповідно максимальна та мінімальна собівартість i -ї послуги, досягнута за 3 останні роки;

$$3) k_{lsim} = I_{3i0\ddot{e}} \times {}^2\dot{a}\dot{o}, \quad (4.11)$$

де ${}^2\dot{a}\dot{o}$ – офіційний загальний індекс інфляції за попередній рік, ${}^2\dot{a}\dot{o}$ – індивідуальний індекс бюджетної установи, який слід встановлювати так, щоб максимально наблизити верхню критичну межу обсягу витрат до рівня доходів

від надання послуг. За своєю сутністю використання цього способу відповідає методології внутрішньогосподарського обліку, а саме точці беззбитковості.

Загальний алгоритм методу, попри наявність ряду додаткових розрахунків, досить легко може бути комп'ютеризований як з використанням стандартної офісної програми Microsoft Excel, так і за допомогою програмування в єдиному блоці системи калькулювання та контролю витрат одночасно в різних бухгалтерських програмах.

У цілому структурна організація калькулювання за методом виключення витрат, а також його блок-схема мають включати такі складові:

1 – збір інформації про витрати і формування бази даних загальних витрат бюджетної установи;

2 – збір інформації про обсяги наданих послуг, в т.ч. в межах бюджетної установи (внутрішнє використання) і зовнішнім споживачам;

3 – калькулювання послуг;

4 – встановлення верхньої та нижньої критичної меж витрат на надання послуги (або загальних витрат в цілому по установі та її окремих структурних підрозділах);

5 – використання ЛСІМ для контролю витрат (відповідно до встановлених меж (норм) витрат) (рис. 4.14).

Узгодження процедур формування калькуляції з організацією обліку та контролю витрат вимагає подальшого теоретичного обґрунтування й опису схеми їх взаємодії, однак обсяги даного дослідження досить суттєві. Даний напрям наукових пошуків, зважаючи на його актуальність, варто розвивати, особливо в напрямі методики формування первинної документації та відображення в системі рахунків обліку. Слід зазначити, що незважаючи на те, що він не має методологічного характеру, окремі його аспекти доцільно висвітлити для забезпечення цілісності даного дослідження. В умовах ресурсної обмеженості ігнорування такого важеля забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єктів, які фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевих), є необґрунтованим.

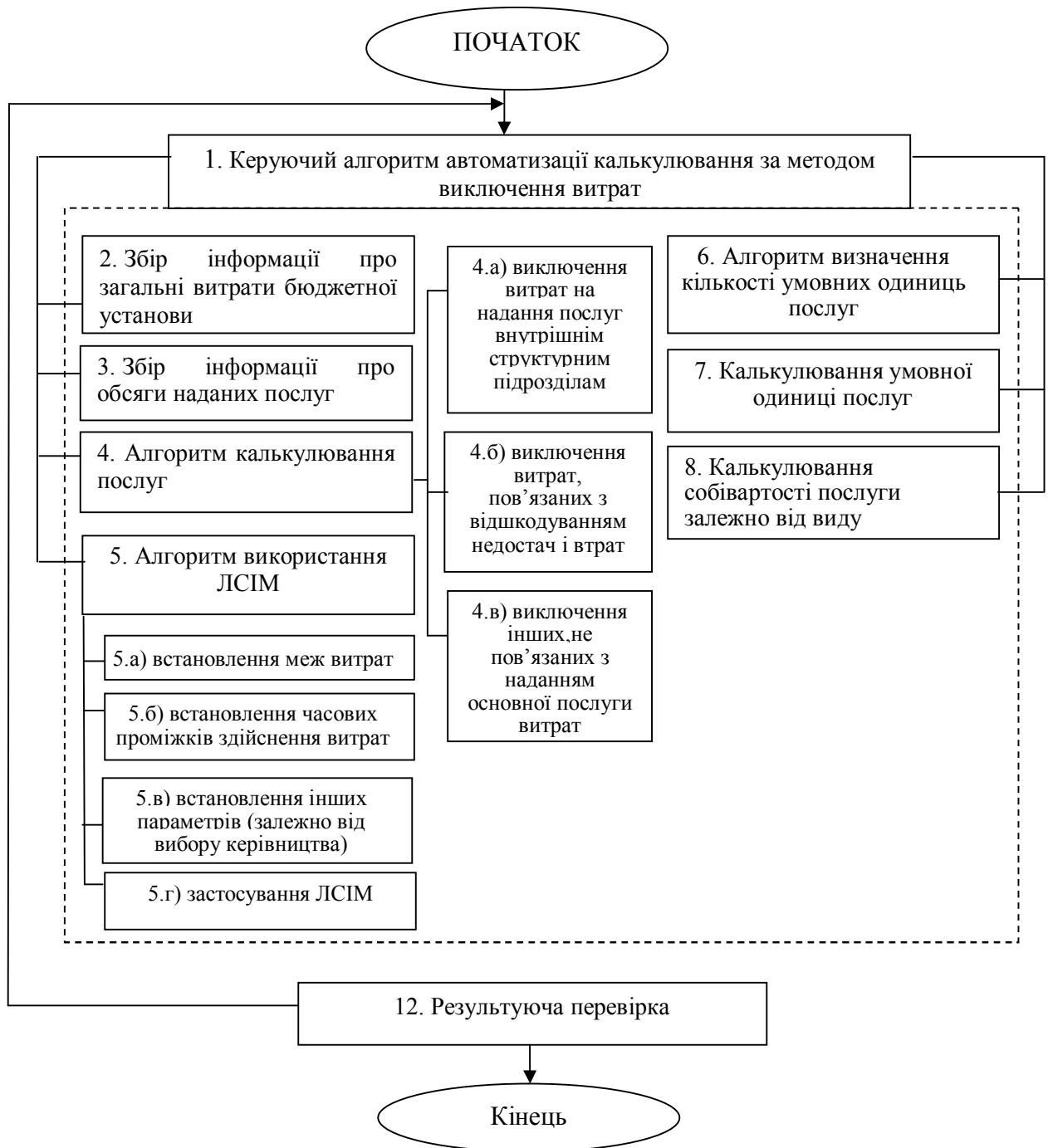


Рис. 4.14. Структурна організація системи внутрішнього контролю за витратами на базі ЛСІМ

Частково авторська позиція щодо проблематики відображення витрат і собівартості в системі рахунків висвітлена на рис. 4.1. Критична оцінка Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про

присутність рахунків управлінського обліку, що вказує на зосередження уваги на витратах.

У сучасних умовах виокремилися нові вимоги, які ставляться до системи обліку щодо характеру й обсягу інформації, необхідної для управління. Зокрема, до управлінської інформації ставляться такі вимоги:

- своєчасність – передбачає відповідність часу отримання інформації потребам управлінського працівника у ній в необхідний момент;

- диференційованість – стосується повноти й одночасно вимоги про те, що інформація має відповідати запитам керівництва й бути конкретною;

- доступність форми та змісту – інформація повинна бути викладена в доступній та зрозумілій формі, зважаючи на різноманітність рівнів компетенції працівників управлінської ланки;

- компактність – форми подання звітності та інформації мають бути простими, але одночасно повинні дозволяти контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові;

- варіативність – інформація має забезпечувати можливість вибору оптимального альтернативного варіанту управлінського рішення.

Особливість внутрішньогосподарського обліку полягає в тому, що його завданням є забезпечення інформаційних потреб управління, а не лише фіксація господарських явищ і процесів, що пояснюється рядом факторів. По-перше, за його допомогою (на відміну від бухгалтерського) можна забезпечити такі потреби користувачів:

- надання інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;

- формування економічної стратегії діяльності;

- оцінка формування собівартості та результатів діяльності протягом звітного періоду;

- врахування обсягу витрат не після закінчення звітного періоду, коли неможливо на них вплинути, а в процесі їх здійснення.

Таким чином, система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає елементи планування, контролю, аналізу, оцінки [8; 25; 34; 61; 103; 138; 238; 279; 372; 373; 385; 397; 399; 417].

Відповідно, вимагає систематизації система документального та облікового відображення хоча б основних процесів, які відбуваються в бюджетних установах. У цьому контексті найбільш прийнятним є віднесення до предмета внутрішньогосподарського обліку бюджетних установ таких складових, як витрати, доходи і результат виконання кошторису, оскільки основна специфічна риса їх функціонування проявляється, передусім, в організації фінансового забезпечення на основі кошторису.

В Плані рахунків бухгалтерського обліку в держаному секторі щодо бюджетних установ для обліку витрат, фінансових результатів і доходів передбачені рахунки 55 “Фінансовий результат”, 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 71 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів”, 72 “Доходи від продажу активів”, 73 “Фінансові доходи”, 74 “Інші доходи за обмінними операціями”, 75 “Доходи за необмінними операціями”, 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, 82 “Витрати з продажу активів”, 83 “Фінансові витрати”, 84 “Інші витрати за обмінними операціями”, 85 “Витрати за необмінними операціями” (табл. 4.5).

Слід зазначити, що задля посилення й удосконалення системи обліку як інформаційного джерела прийняття рішень у Плані рахунків доцільно передбачити низку рахунків для забезпечення повноти реалізації принципів не лише бухгалтерського, а й внутрішньогосподарського обліку.

Враховуючи авторську позицію, наведені в табл. 4.5 рахунки вимагають внесення деяких доповнень. По-перше, оскільки до собівартості послуг пропонується включати планові накопичення на розвиток, для їх обліку варто використовувати окремий рахунок, який логічно включити до

рахунків класу 5, зокрема субрахунок 5513 “Планові фінансові результати, накопичені на розвиток бюджетних установ”.

Таблиця 4.5

Рахунки обліку бюджетних установ, передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі*

Класи, шифри і найменування рахунка	
Клас 5. Капітал та фінансовий результат	
55	Фінансовий результат
Клас 7. Доходи	
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
72	Доходи від продажу активів
73	Фінансові доходи
74	Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями
Клас 8. Витрати	
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
	811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
	8111 Витрати на оплату праці
	8112 Відрахування на соціальні заходи
	8113 Матеріальні витрати
	8114 Амортизація
	8115 Інші витрати
82	Витрати з продажу активів
83	Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями

Джерело: за даними [211]

По-друге, балансовий рахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” вимагає деталізації щонайменше відповідно до інформації,

яка подається у фінансовій звітності, а також для формування більш конкретних даних для потреб управління доходами. Зокрема, у Звіті про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м), а також в Звітах про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м) та Звітах про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м), щодо доходів спеціального фонду інформація повинна подаватися у такому розрізі:

- плата за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до законодавства, у т.ч. плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ;

- інші джерела власних надходжень бюджетних установ, у т.ч. благодійні внески, гранти та дарунки [215].

Відповідно до цього балансовий рахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” слід деталізувати аналогічними рахунками (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Рекомендовані аналітичні рахунки з обліку доходів від надання послуг

Шифри і найменування субрахунку та аналітичного рахунку			
7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)		
	71111	Доходи за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	
		711111	Доходи за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
		711112	Доходи (надходження) бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
		711113	Доходи (плата) за оренду майна бюджетних установ
		711114	Доходи (надходження) бюджетних установ від спонсорів

Потреба у використанні аналітичних рахунків, наведених у табл. 4.6, обумовлена не лише тим, що така інформація відображається у фінансовій звітності. Розмежування доходів за їх видами дозволяє більшою мірою реалізовувати аналітичні методи в обліку та контролі. У цьому контексті оцінка доходів та їх прогнозування можливі завдяки виявленню тенденцій та розвитку складових цих доходів.

Запропонований підхід проілюстрований відповідно з тими показниками, що відображаються в фінансовій звітності бюджетних установ на момент проведення дослідження. Проте його варто використовувати також у випадку зміни інформаційних даних, що узагальнюватимуться у формах звітності, оскільки це не вимагатиме додаткових розрахунків і розмежувань загальної суми отриманих доходів. Слід лише в Робочому плані рахунків передбачити необхідні аналітичні рахунки.

Щодо витрат бюджетних установ і їх відображення, зокрема у системі рахунків, то прийнятним для бюджетних установ є ведення аналітичних рахунків, які відповідають кодам економічної класифікації, а також в розрізі видів діяльності (в системі бухгалтерського обліку) та в розрізі центрів витрат за елементами витрат (в підсистемі внутрішньогосподарського обліку).

Така деталізація є доречна щодо рахунку 16 “Виробництво”, зокрема в таких розрізах: 1611 “Науково-дослідні роботи”, 1612 “Виготовлення експериментальних приладів” та 1613 “Інше виробництво”. Інші рахунки з обліку витрат, зокрема рахунок 811 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” в Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [211], деталізовано аналітичними рахунками, які відповідають класифікації витрат за елементами (8111 “Витрати на оплату праці”, 8112 “Відрахування на соціальні заходи”, 8113 “Матеріальні витрати”, 8114 “Амортизація”, 8115 “Інші витрати”). Доречно ввести до їх переліку рахунок 8115 “Витрати на планові накопичення”, що відповідає сучасним управлінським запитам і сприяє посиленню контролю за витратами.

У пропонованому підході окремо виділено елемент витрат “Нарахування на заробітну плату”, на який акцент робиться і в спеціалізованій науковій літературі [10; 71; 74; 259]. Не заперечуючи такої позиції, оскільки вона відповідає існуючій методології обліку, а також теорії щодо класифікації витрат бюджетних установ, зазначимо, що величина таких витрат прямо залежить від обсягів витрат на оплату праці й законодавчо встановленого відсотка нарахувань. Власне у зв’язку з цим видається доцільним об’єднання двох елементів витрат для їх обліку на одному рахунку з назвою “Витрати на оплату праці і нарахування на заробітну плату”. За необхідності отримання розмежованої інформації достатньо буде скористатися відсотком нарахувань. Варто зауважити, що самостійно елемент “Нарахування на заробітну плату” не може існувати взагалі.

З метою глибшої деталізації, зокрема для потреб внутрішньогосподарського обліку, рахунки, призначені для обліку витрат, можуть деталізуватися з урахуванням центрів витрат, для чого до їх шифру слід додати один чи більше знаків (залежно від потреби у рівні деталізації). Якщо за основу брати групи структурних підрозділів, додатково до шифру мають бути введені цифри 1 (адміністративні), 2 (основні) та 3 (допоміжні) (див. розмежування за підрозділами вище). Якщо у керівництва є запити на інформацію більшої деталізації, то шифр рахунка має бути доповнений відповідно трьома додатковими знаками 001, 002 та 003. Відповідно, нулі в подальшому можуть бути замінені відповідно до розмежованих центрів витрат.

Наприклад, рахунок 81111012 може означати витрати на оплату праці та нарахування першого центру витрат (наприклад, хірургічне відділення (чи будь-яке інше відділення лікувального закладу); кафедра обліку та аналізу (чи будь-який інший структурний підрозділ вищого навчального закладу)).

З метою гармонізації рахунків з кодами економічної класифікації витрат (КЕКВ) доцільно розмежовувати такі статті:

- “Витрати на оплату праці і нарахування на заробітну плату” (КЕКВ 2100);
- “Витрати на предмети, матеріали, обладнання та інвентар” (КЕКВ 2210);
- “Витрати на медикаменти та перев’язувальні матеріали” (КЕКВ 2220) (для установ охорони здоров’я);
- 82214 “Витрати на продукти харчування” (КЕКВ 2230);
- “Витрати на оплату послуг (крім комунальних)” (КЕКВ 2240);
- “Витрати на відрядження” (КЕКВ 2250);
- “Витрати на оплату комунальних послуг” (КЕКВ 2270);
- “Інші витрати” (за КЕКВ, які не увійшли в попередній перелік).

Обґрунтуванням даного підходу до деталізації рахунків з обліку витрат є потреба у своєчасному контролі їх рівня за статтями з метою забезпечення оперативного управлінського впливу при його виході за допустимі межі. Крім того, завдяки можливості отримання інформації про витрати в розрізі статей керівні суб’єкти матимуть змогу здійснювати аналіз і оцінку витрат, а також виявляти резерви їх економії в конкретному місці та приймати відповідні управлінські рішення.

Іншою основою деталізації рахунків для відображення витрат бюджетних установ на надання послуг може бути класифікація за елементами. Відповідно до авторської позиції щодо розмежування центрів витрат при формуванні робочого плану рахунків (які можна віднести до рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку) слід застосувати систему шифрування, здатну охопити існуючі центри витрат.

Спрощеним варіантом їх відображення може бути розподіл структурних підрозділів на групи, опис яких зроблено вище. Також залежно від цілі, яку обиратиме бюджетна установа при прийнятті рішення щодо застосування певного варіанту обліку витрат в системі рахунків, можливою альтернативою є врахування при розробці шифрів рахунків видів діяльності.

Запропоновані методи калькулювання та пропозиції щодо рахунків для обліку витрат (доходів) враховують специфіку діяльності бюджетних установ, а також відповідають сучасним потребам управління в конкурентному середовищі. Заходи, в т.ч. обліково-контрольного характеру, які можуть забезпечити економію бюджетних коштів, повинні реалізовуватися на усіх рівнях управління повною мірою.

Сформовані методологічні засади обліку, калькулювання та контролю (в частині застосування рекомендованих інноваційних його методів, зокрема з допомогою ЛСІМ) дадуть змогу вирішити ряд проблемних питань, які виникли й розвивалися в ринкових умовах і посиленні конкуренції в середовищі функціонування бюджетних установ.

Цінність сформованих підходів полягає також в тому, що практично до кожного з них сформовані облікові алгоритми та побудовані блок-схеми комп'ютеризації. Пропагуючи широке використання сучасних комп'ютерних технологій, в т.ч. так звану "віртуальну бухгалтерію", слід мати на увазі, що сформовані таким чином інформаційні облікові дані потребують захисту від несанкціонованого доступу.

Оскільки інформація, яка формується обліковими працівниками, характеризується певним рівнем конфіденційності, а в ряді випадків після закінчення звітного періоду й складання звітності не може бути змінена без формування бухгалтерських довідок і відповідного дозволу, система захисту даних повинна мати високий рівень надійності. Іншою причиною, яка обґрунтовує необхідність проведення наукових досліджень і пошук шляхів забезпечення від проникнення в облікову інформаційну базу бюджетної установи, є розвиток конкуренції та досить великі обсяги грошових коштів, які надходять на реєстраційні рахунки бюджетних установ. Непоодинокі приклади зломів банківських систем захисту свідчать, що ігнорування їх розвитку й удосконалення чинять негативний вплив на фінансову стабільність та економічне становище в цілому не лише цих суб'єктів, а й їх

клієнтів. Аналогічно негативним буде результат неналежного захисту облікових даних. Таким чином, формування надійної системи захисту облікових інформаційних потоків є важливим завданням в умовах комп'ютеризації обліку.

Недостатня чіткість нормативно-правової та інструктивної бази щодо калькулювання послуг, зокрема в галузі охорони здоров'я та вищої освіти, обумовила актуальність пошуку можливостей удосконалення методів калькулювання та практики їх використання в бюджетних установах. Розроблено організаційно-методичні засади формування положень облікової політики бюджетної установи в частині калькулювання за двома сценаріями і запропонованих відповідних форм оптимістичної та песимістичної калькуляцій. З урахуванням галузевих особливостей з метою встановлення їх впливу на метод обліку витрат обґрунтовано та розвинуто теоретико-методологічні засади обліку витрат у бюджетних установах за центрами відповідальності (для суб'єктів галузі охорони здоров'я та закладів вищої освіти), доведено доцільність застосування методів калькулювання, спрямованих на повне включення до собівартості витрат прямим способом і списання частини нерозподілених витрат на результат виконання кошторису. Запропонований комбінований метод передбачає для визначення собівартості послуг структурного підрозділу калькулювання прямих і розподілених непрямих витрат, а також внутрішньої собівартості калькуляційних одиниць спожитих послуг інших структурних підрозділів (через поглинання), що дозволяє поєднати переваги покрокового калькулювання (Step-down) і калькулювання повних витрат.

Альтернативним методом калькулювання послуг запропоновано використання методу, що передбачає виключення витрат і охоплює, окрім вирахування витрат, понесених на надання супутніх послуг, розрахунок кількості умовних калькуляційних одиниць, застосування якого обумовлено різною складністю послуг. Удосконалено коефіцієнтний метод обчислення

умовних калькуляційних одиниць через розробку таблиці коефіцієнтів перерахунку, що враховують складність процесів, операцій і робіт, необхідних для надання послуг.

З метою забезпечення облікового відображення витрат із застосуванням запропонованих методів калькулювання обґрунтовано внесення змін до діючої методики облікового відображення витрат на рахунках, що сприяє організації обліку як інформаційного джерела для досягнення оптимального використання ресурсів в умовах обмеженості їх фінансування за рахунок дієвого контролю.

4.4. Формування кошторису та засади оптимізації видатків бюджетних установ

Модернізація бухгалтерського обліку передбачає досягнення підвищення ефективності діяльності бюджетних установ. Невід'ємною складовою, здатною посилити позитивний вплив модернізаційних заходів, є дієвий контроль виконання кошторису. Облік, виступаючи основою формування кошторисних показників, одночасно забезпечує базу здійснення контролю показників, обґрунтованих в даному планово-фінансовому документі. Водночас бухгалтерський облік теж є об'єктом контролю, оскільки в результаті здійснення останнього встановлюється достовірність облікових даних і їх відповідність чинному законодавству. Одним з найпоширеніших способів контролю є встановлення відхилень від заданих параметрів. З цієї позиції кошторис слід визнати відправною точкою контролю за видатками бюджетних установ.

Контроль охоплює облікові показники та за рахунок оцінки їх достовірності шляхом порівняння з нормативами й встановлення відхилень від планових завдань дозволяє виявити проблемні місця в здійсненні діяльності з надання послуг бюджетними установами. З точки зору

підвищення ефективності, важливим є встановлення причин, які зумовлюють відхилення від планів, їх взаємозв'язок із зовнішніми та внутрішніми чинниками. У цьому контексті точність та обґрунтованість показників кошторису, які в подальшому є своєрідним орієнтиром для норм видатків, є важливою складовою забезпечення дієвості та надійності контролю.

Формування кошторису в сучасних умовах характеризується певним рівнем прийняття умовностей щодо обсягів видатків. Зокрема, поряд з чітко встановленими нормами видатків на виробничий показник діє принцип планування обсягів видатків, виходячи з фактично досягнутого їх рівня в попередньому звітному періоді. При цьому коригування здійснюється з поправкою на можливості, які існують виходячи із затверджених обсягів бюджетних надходжень. Такий підхід актуальний в умовах хронічного дефіциту бюджетних коштів, однак він не відповідає критерію ефективності, оскільки певною мірою містить умовні величини, недостатньо обґрунтовані з позиції фактичної потреби в бюджетних асигнуваннях для нормальної діяльності бюджетних установ. Дієвості контролю для досягнення ефективного управління витрачанням бюджетних коштів (здійсненням видатків бюджетними установами) можливо досягнути лише на основі раціонально сформованого підходу до планування видатків, що забезпечує максимально точні прогнози. З огляду на це, важливим завданням є визначення напрямів підвищення точності кошторисних показників для їх подальшого використання в якості нормативів в процесі контролю з метою формування відповідних висновків і розробки пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування бюджетних установ.

Проблемність формування кошторису як базового документа для наступних контрольних дій полягає в розробці такої його методологічної і організаційної бази, яка б максимально наближувала прогнозовані показники до реальних потреб (в т.ч. з урахуванням існуючого дефіциту бюджетних коштів). Таким чином, удосконалення показників кошторису автоматично перетворює його з основного планового документа як основи визначення

обсягів відкритих асигнувань у базу контролю за рівнем видатків.

У цьому контексті важливим є забезпечення максимального прояву оптимізаційної ролі бухгалтерського обліку та контролю. Саме таке спрямування має бути домінуючим в бюджетних установах, адже їх сучасний стан і результативність діяльності вказують на орієнтованість лише на контроль за витрачанням бюджетних коштів, виділених як фінансове забезпечення функціонування названих суб'єктів діяльності. Принагідно варто зауважити, що проблеми, пов'язані з недостатністю фінансового забезпечення бюджетних установ, безумовно, негативно позначаються на результатах і якості послуг, які ними надаються.

Крім того, сучасна система фінансового забезпечення має низку організаційних недоліків, усунення яких можливе в процесі модернізації обліку в бюджетних установах. В першу чергу, йдеться про організацію, порядок формування, затвердження та виконання кошторису. Характерною рисою останнього етапу (виконання), особливо в кризові періоди, є затримка у перерахуванні коштів на здійснення діяльності бюджетних установ.

Динаміка фінансового забезпечення освіти, охорони здоров'я та інших галузей бюджетної сфери й особливо затримки у перерахуванні коштів, що супроводжують її протягом багатьох років, є переконливим свідченням необхідності зміни вимог до системи обліку як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень. Орієнтація обліку, передусім, на запити контролюючих органів і подання звітності вищим інстанціям, а не на забезпечення оптимізації діяльності, нівелює роль обліку з позиції важеля забезпечення ефективного використання наявних ресурсів і зростання результативності діяльності. Одним з можливих варіантів вирішення даної проблеми може стати удосконалення обліку на основі використання математичного апарату, логіко-статистичних інформаційних моделей [189], які належать до класу продукційних моделей подання даних (знань).

Актуальність даного підходу обумовлена щонайменше двома чинниками: необхідністю прогнозування критичних періодів у діяльності

бюджетних установ (так званих передаварійних станів) з метою їх 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 кризової економіки і тенденцій до зниження обсягів бюджетного фінансування та фактичних затримок їх початку.

Процес формування більш досконалої системи обліку на базі моделювання у вітчизняній науці представлений у дослідженнях В.В. Євдокимова. Вченим теоретично обґрунтовано застосування моделювання як інструменту розвитку бухгалтерського обліку, виявлено принципи його практичної реалізації за умов комп'ютеризації облікового процесу, а також представлено універсальну модель облікової системи підприємства на базі сучасних комп'ютерних технологій з метою відображення основних зв'язків між елементами цієї системи. Це дозволило розробити методика моделювання господарських процесів та сформувані практичні рекомендації з реалізації цього процесу, зокрема на основі використання методу моделювання під час формування облікової політики підприємства для розробки механізму вибору найбільш доцільних її положень [88].

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 даному науковому дослідженні не розглянута. Це не можна вважати недоліком, адже вибір бази дослідження не може включати різноманітні за сутністю, метою і результатом діяльності суб'єкти діяльності. Однак розгляд такого напрямку удосконалення обліку в бюджетних установах як його моделювання є надзвичайно актуальним. Стосовно фінансового забезпечення як найбільш вагомому об'єкту обліку процеси моделювання мають охоплювати: формування, розгляд і затвердження кошторису (особливо в

частині здійснення попередніх розрахунків обсягів видатків); оцінку впливу часових розривів у фінансовому забезпеченні на ефективність, здійснювану на основі нових методологічних підходів. У першому випадку можливим обмежувальним чинником є суворе регламентація процесу й порядку розробки кошторису – документа, що є базою обґрунтування обсягів фінансового забезпечення бюджетних установ. Це не є суттєвою перешкодою у вирішенні організаційних завдань, пов'язаних з удосконаленням формування кошторису, однак варто акцентувати увагу на тому, що розглядаючи дану проблему, слід розмежувати два принципові аспекти. По-перше, кошторис доцільно розглядати як документ бухгалтерського обліку з притаманною йому основною характеристикою – точність розрахунків обсягів запланованих видатків. По-друге, зважаючи на об'єктивність потреби в забезпеченні оптимізації видатків і підвищенні результативності діяльності бюджетних установ, використовувати його як джерело прогнозної інформації, необхідної для управління й формування стратегічних засад розвитку суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджету, тобто позиціонувати як документ внутрішньогосподарського обліку. Останній підхід особливо актуальний на сучасному етапі розвитку національної економіки, оскільки досягнення оптимізації показників фінансового забезпечення можливе передусім на основі удосконалення підходів до вибору та розрахунку базових показників як основи визначення обсягів видатків. Друга складова, зокрема оцінка часових впливів фінансового забезпечення, може мати більш широкі межі досліджень, оскільки сучасна система обліку бюджетних установ фактично не включає елементи, здатні уможливити оптимізацію на базі врахування впливу тих чи інших чинників. Формування більш досконалої та ефективної системи обліку фінансового забезпечення слід здійснювати з урахуванням існуючої вихідної бази, взявши з неї весь доцільний інформаційний потенціал і доповнюючи її новими складовими (елементами). Оскільки система обліку належить до складних інформаційних

систем, для розробки більш прогресивної її моделі (моделей) необхідно використовувати системний підхід [31; 55; 61; 238; 290; 387]. Застосування його принципів забезпечує можливість вирішення проблеми побудови складної системи із урахуванням усіх факторів і їх значимості на всіх етапах дослідження системи та побудови її моделей [92, с. 322]. Процес проектування складних систем (облік є саме такою системою) та моделювання їх елементів і функціональних модулів відбувається в декілька етапів [189, с. 321]. У нашому випадку структурно процес створення більш досконалої системи обліку включатиме 5 етапів (рис. 4.15).

Дослідження недоліків існуючого підходу до планування й складання кошторису, яке варто провести на першому етапі, дозволить сформулювати рекомендації, спрямовані на вирішення проблемних аспектів і визначити можливості їхнього усунення.

Розрахунки, які проводяться при складанні кошторису, характеризуються наявністю ряду абстрактних й узагальнених даних, що призводить до викривлення кінцевих результатів і приблизності оцінки обсягів видатків, необхідних для здійснення діяльності бюджетних установ. Ураховуючи це, важливо встановити чіткий перелік, порядок і підхід до здійснення обчислень вихідних показників. Турбулентність і нерівномірність розвитку суб'єктів, що фінансуються з бюджету (державного чи місцевих) вказує на неефективність планування показників їхньої діяльності та потребу розроблення більш об'єктивного й обґрунтованого підходу.

В основному на даний момент найпоширенішою є практика розрахунку планових показників загального та спеціального фондів на базі усереднених даних (середні показники діяльності за звітний рік або середні за декілька останніх років). Теоретично існує ще й інший підхід – до розрахунку беруться планові показники. Проте і в цьому випадку базовою основою розрахунку є середня оцінка, яка, одночасно, відповідає Типовому переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання.

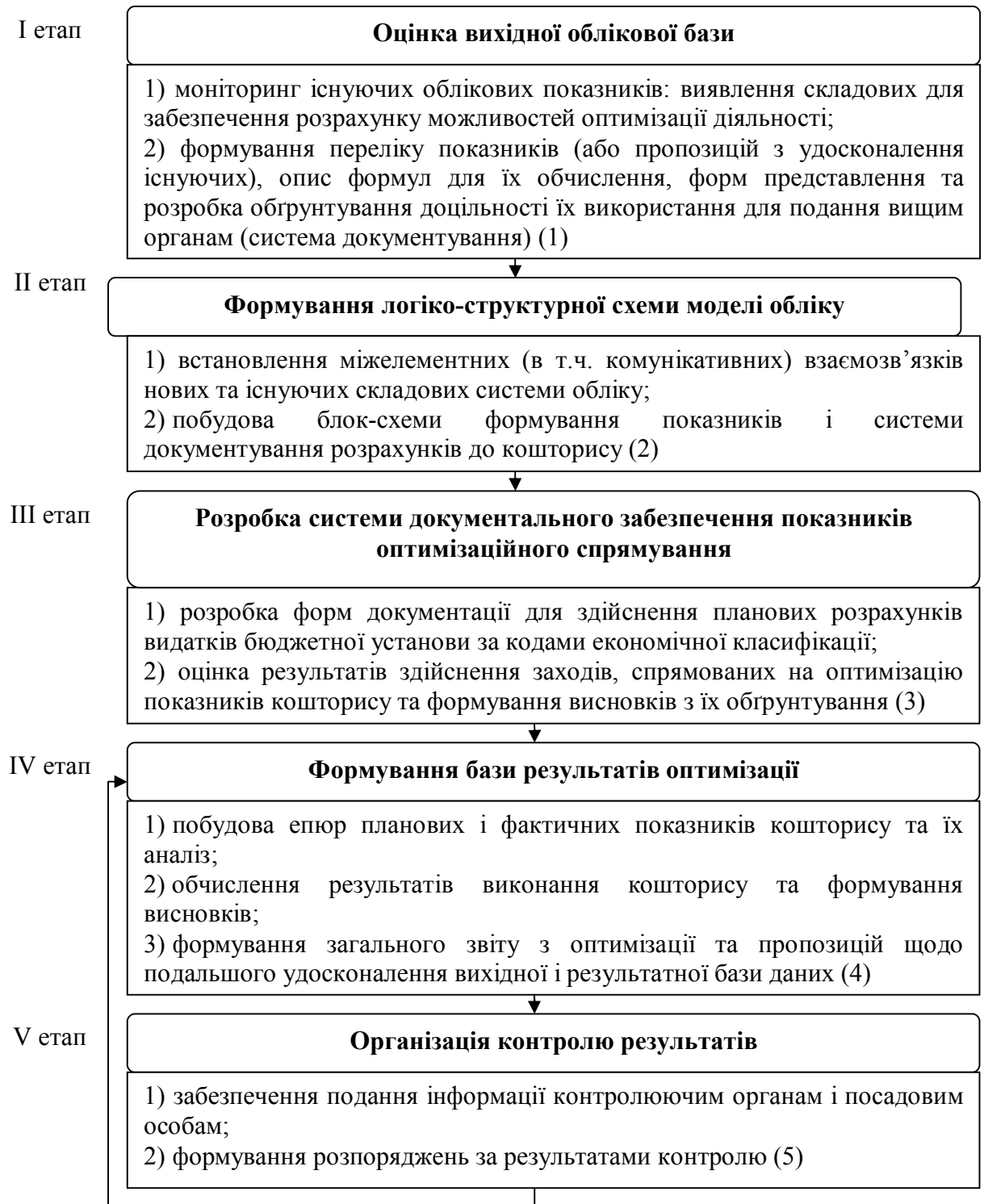


Рис. 4.15. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення

Найбільш уживаними, як свідчать дослідження рекомендацій щодо показників, які слід використовувати для визначення обсягів витрат за обраними галузями, є середньорічна кількість: ліжок і їх оборот, відвідувань

поліклініки, студентів / учнів, посадових окладів, штатних одиниць тощо (додаток С2).

Крім того, при розрахунку планових показників кошторису за кожним із названих показників (як і усіх інших) враховується середня планова величина видатків:

$$\mu_x = \frac{1}{n} \sum_{i=\tau}^n X_i, \quad (4.12)$$

де μ_x – обсяг фінансове забезпечення;

X_i – фінансове забезпечення в i -й період.

Графічно такий підхід свідчить про досить значні похибки, які негативно позначаються на збалансованості діяльності, її результатах і якості наданих послуг бюджетними установами (рис. 4.16).

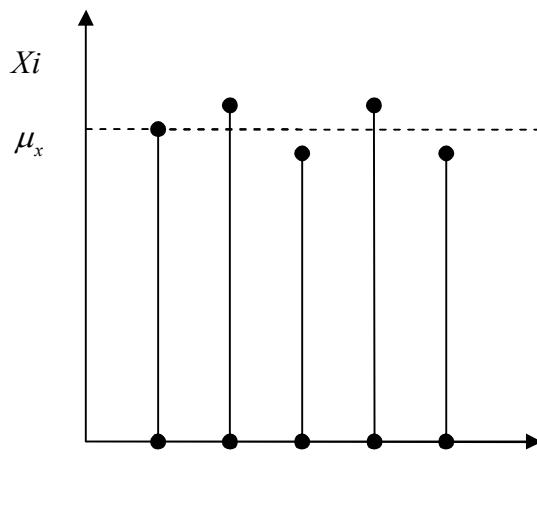


Рис. 4.16. Графічне зображення результату обчислення обсягу фінансового забезпечення на базі використання середніх величин

Штрихова лінія (μ_x) на рис. 4.16 відображає обсяг фінансового забезпечення бюджетної установи, який має бути обґрунтований у кошторисі. Фактичні потреби в фінансовому забезпеченні, як правило, не співпадають із розрахунковими. У цьому випадку доцільно застосовувати підходи, які базуються на використанні вагового математичного сподівання, тобто надавати

переваги показникам, здатним зменшити ефект старіння даних. Це забезпечить більшу точність і прогнозованість результатів розрахунків (додаток С3).

Таким чином, досягти зниження похибки розрахунків цілком реально відповідно до вимог рекомендованого до включення у перелік принципу еквівалентності обліку. Розробку оптимізаційних заходів слід проводити відповідно до процедури, яка включає розмежоване планування та облік показників, що мають стосунок до двох складових кошторису: загального й спеціального фондів. Такий підхід впливає з логіко-структурних процедур розробки кошторису, а також специфіки порядку розрахунку обсягів названих джерел фінансового забезпечення. Найбільш оптимальним варіантом, здатним уможливити оптимізацію розрахунків і збалансованість кошторису (за обома фондами), є моделювання процесів його формування та виконання на базі опрацювання можливих математичних моделей. Динамічність оптимізації при цьому має бути підпорядкована процедурі часової оцінки (аналіз в часі). Модуль динамічного аналізу загального й спеціального фондів як складова облікової (обліково-інформаційної) системи, яка виступає джерелом даних, необхідних для прийняття управлінських рішень щодо процесу здійснення діяльності бюджетних установ, включає два основні елементи: вхідні та вихідні дані. До першого належать послідовність формування показників (VP_n) для обґрунтування рівня доходів і видатків загального й спеціального фондів (FZN та FSN), їх початковий (плановий) стан (FZ_0 та FS_0), до другого – кінцевий стан фондів (FZN та FSN), їх використання (видатки) (WK_n , WF_n) (рис. 4.17).

Визначальну роль при здійсненні розрахунків до кошторису, як свідчить рис. 4.17, відіграють такі елементи модуля 1 облікової системи, як показники VP_n . Їх удосконалення є основним завданням першого етапу моделювання системи обліку. Його вирішення буде ефективним і результативним, якщо базуватиметься на використанні таких методів наукового дослідження, як аналіз, порівняння та математичне моделювання.

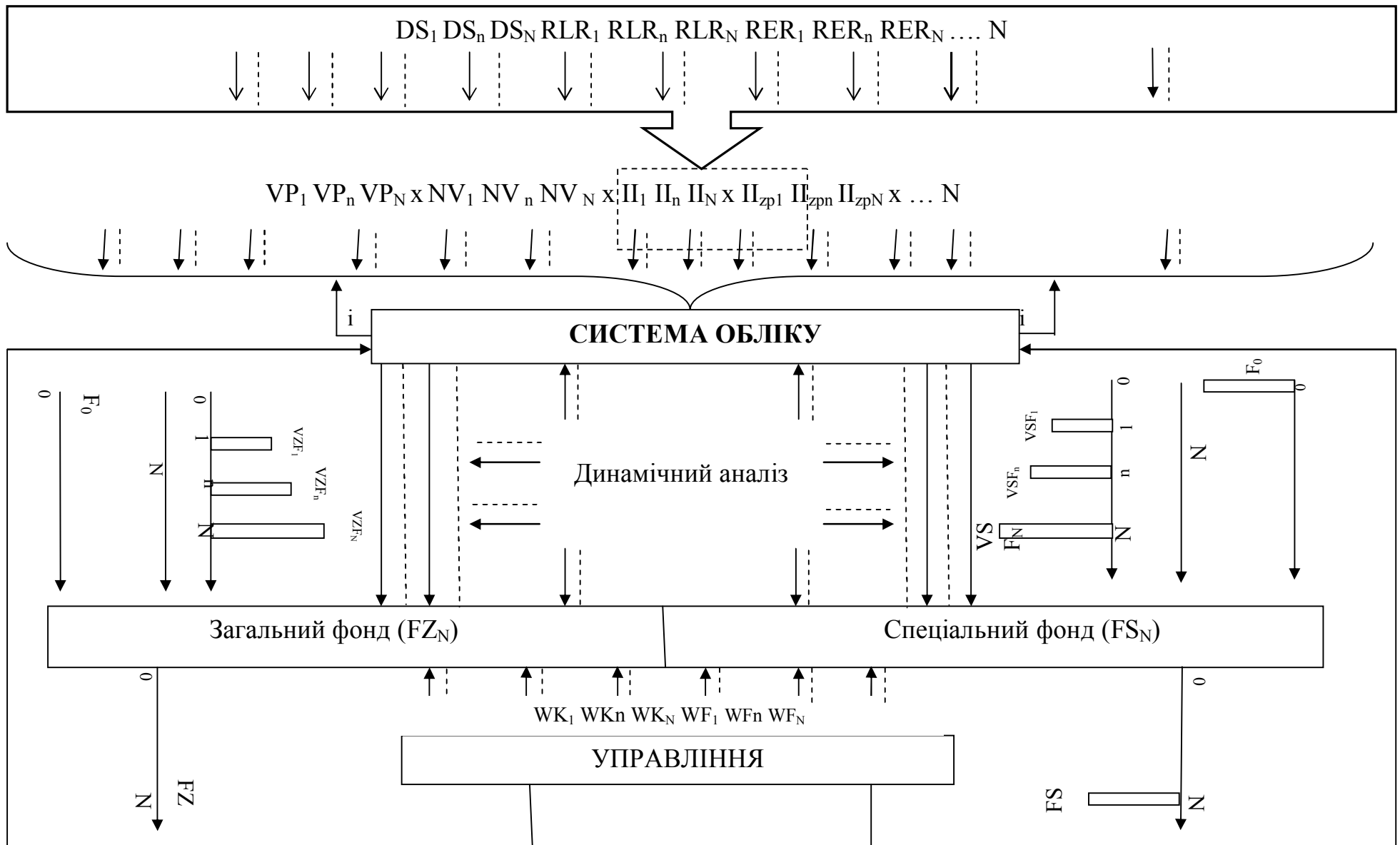


Рис. 4.17. Модуль 1 моделі облікової системи “Облік в бюджетних установах: фінансове забезпечення/ кошторис”

Примітки: DS_1, DS_n, DS_N – демографічна ситуація; RLR_1, RLR_n, RLR_N – рівень людського розвитку; RER_1, RER_n, RER_N – рівень економічного розвитку; VP_1, VP_n, VP_N – показники, що є основою розрахунку обсягу доходів бюджетної установи (перелік показників подано у додатку С); NV_1, NV_n, NV_N – норми видатків; Π_1, Π_n, Π_N – індекс інфляції; $\Pi_{zp1}, \Pi_{zpn}, \Pi_{zpn}$ – індексація заробітної плати; VZF_1, VZF_n, VZF_N – величина загального фонду; VSF_1, VSF_n, VSF_N – величина спеціального фонду WK_1, WK_n, WK_N – касові видатки; WF_1, WF_n, WF_N – фактичні видатки; FZ_N – загальний фонд (вихід); FS_N – спеціальний фонд (вихід).

Застосування аналізу буде ефективним для виявлення недоліків існуючих вихідних розрахункових показників. Його здійснення рекомендується проводити у вигляді формування відповідних аналітичних таблиць найпростішої форми, які мають у своїй структурі три графи: “Показник”, “Порядок розрахунку”, “Оцінка (аналіз) підходу”.

Слід зауважити, що початковий стан загального фонду бюджетних установ (на початок планового періоду) виражається рівнянням $FZ_0 = 0$, спеціального теоретично може – $FS_0 \geq 0$ (зважаючи на факт специфіки планування доходів і видатків за загальним й спеціальним фондами).

Зокрема, при плануванні загального і спеціального фондів за базу обирають врахування пріоритетів, оскільки вищі розпорядники бюджетних коштів устанавлюють обсяги видатків на ті чи інші цілі. Крім того, частина коштів спеціального фонду згідно із законодавством має спрямовуватися на уможливлення виконання основних функцій бюджетної установи, які не забезпечені (частково забезпечені) загальним фондом.

Власне у зв'язку з цим при плануванні обсягів видатків бюджетної установи ті з них, які не забезпечені загальним фондом, передбачається покрити за рахунок спеціального фонду. На кінець планового періоду залишки коштів цього фонду не плануються. Проте такий підхід нівелює стимулюючу роль спеціального фонду в діяльності установи.

При формуванні моделі облікової системи доцільно удосконалити даний підхід, в т.ч. шляхом внесення відповідних поправок і уточнень до чинного законодавства, передбачивши можливість зростання обсягів

спеціального фонду. Першою умовою такого зростання може стати дозвіл на наявність залишкової величини цього фонду.

З точки зору матеріальної та моральної зацікавленості, це сприятиме підвищенню інтересу до забезпечення максимізації обсягів доходів спеціального фонду, підвищенню результатів діяльності, поліпшенню якості послуг. Крім того, зростання величини доходів спеціального фонду дозволить вирішити ряд проблемних питань, пов'язаних із дефіцитом коштів на виконання основних повноважень бюджетних установ.

Особливістю рекомендованої вище моделі є те, що вона дає змогу узгодити вищеназвані аспекти, оскільки передбачає можливість двоякого підходу до розрахунку обох фондів: за заданим або не заданим їхнім обсягом.

Сутність першого підходу полягає у встановленні необхідної послідовності та обсягів видатків з тим, щоб в кінцевому результаті була досягнута певна задана величина фонду (умова для спеціального фонду, оскільки загальний фонд наприкінці звітного періоду за результатом виконання кошторису повинен дорівнювати нулю).

Другий підхід полягає у виборі найбільш обґрунтованих розрахункових показників (VP_n), усуненні існуючих завад, котрі призводять до посилення розбіжностей (розривів) при плануванні та формуванні більш точних обсягів доходів загального й спеціального фондів. Такими завадами можна вважати рівень інфляції (I_{in}), показник, що використовується для обчислення величини індексації заробітної плати ($IiZP_n$), застарілі норми видатків (NV_n) і середньорічні виробничі показники (VP_n).

На сьогодні при здійсненні розрахунків до кошторису державних вищих навчальних закладів і закладів охорони використовуються такі середньорічні виробничі показники, як середньорічна кількість студентів (формула 4.2) та середньорічна кількість ліжок (формула 2.3) (для первинної та вторинної медичної допомоги – кількість одиниць населення (на душу населення)), а також нормативи видатків на названі розрахункові показники:

$$\overline{KSR} = KS_{01.01.ZR} + KSP \times M_n / 12 - VS \times M_{nv} / 12, \quad (4.13)$$

де \overline{KSr} – середньорічна кількість студентів;

$KS_{01.01.ZR}$ – кількість студентів на 01.01 року, що передує плановому;

KSP – кількість прийнятих студентів у році, що передував плановому;

M_n – кількість місяців, що проминули з часу прийому студентів у попередньому (перед плановим) році;

VS – кількість вибулих студентів у зв'язку з отриманням диплому відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня у передплановому році;

M_{mv} – кількість місяців навчання студентів-випускників у році, який передував плановому.

Джерелом інформації, на основі якої можна здійснити розрахунок за вищевказаним алгоритмом у кожному навчальному закладі, є зведена відомість чисельності студентів (учнів), яка в сучасних умовах формується завдяки використанню програмного забезпечення “1С: Підприємство”. Для розрахунків за основу взято статистичну інформацію (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Динаміка чисельності студентів державних вищих навчальних закладів, чол.*

Роки	2012			2013		
	кількість студентів	прийнято	випущено	кількість студентів	прийнято	випущено
Кам'янець - Подільський національний університет	8558	3459	3484	8748	3413	3875
Мукачівський державний університет	4604	1797	1766	4561	1705	1883
Ужгородський національний університет	10878	3873	3467	11121	3921	3604
По Україні, тис.	2364,5	425,2	505,2	2245,2	370,5	527,3

Примітки: * – узагальнено на основі статистичної інформації щодо контингенту студентів МОН України

Для прикладу розрахуємо середньорічну кількість студентів для Мукачівського державного університету в період 2012 та 2013 навчальних

років. Отже, згідно зі статистичними даними в 2012 н.р. $KS_{01.01.ZR} = 4604$, $KSP = 1797$, $M_n = 10$, $VS = 1766$, $M_{nv} = 7$, в 2013 н.р. – $KS_{01.01.ZR} = 4561$, $KSP = 1705$, $M_n = 10$, $VS = 1883$, $M_{nv} = 7$.

В наведеному прикладі розрахунок середньорічної кількості студентів здійснено з використанням виразу 4.13: $\overline{KSr}_{2009} = 4604 + 1797 \times 10/12 - 1766 \times 7/12 = 5071$ і $\overline{KSr}_{2010} = 4561 + 1705 \times 10/12 - 1883 \times 7/12 = 4883$.

Слід зазначити, що середньорічна кількість студентів в 2013 н.р. в Мукачівському державному університеті зменшилася на 188 одиниць.

$$\overline{KL} = PKL + KVL \times M_f \div 12, \quad (4.14)$$

де \overline{KL} – середньорічна кількість ліжок у лікувальному закладі;

PKL – перехідна кількість ліжок станом на 01.01 планового року;

KVL – кількість нововведених ліжок;

M_f – кількість місяців функціонування нововведених ліжок до початку наступного періоду.

Для розрахунку середньорічної кількості ліжок у лікувальному закладі візьмемо для прикладу Тернопільську обласну клінічну комунальну психоневрологічну лікарню, в якій станом на 2014 р. є $PKL = 835$ ліжок місць, у зв'язку з завершенням ремонтних робіт $KVL = 12$ нововведених ліжок, $M_f = 7$. Тому \overline{KL} – середньорічну кількість ліжок у лікувальному закладі розраховано з використанням виразу 4.14: $\overline{KL} = 835 + 12 \times 7 \div 12 = 842$.

Недоліками існуючого підходу є:

– суттєвий ризик неточності (середньорічна кількість студентів не враховує вибуття студентів, пов'язане з відрахуванням через неуспішність, за станом здоров'я, за власним бажанням тощо);

– упущено факт повторного проходження студентами окремих курсів (у випадку отримання негативної оцінки (F)), що фактично спричиняє збільшення середньорічної кількості студентів;

– проігноровано кількість поновлених студентів на захист випускних робіт (ті, що не з'явилися з поважних причин чи отримали негативну оцінку, проте мають право на поновлення тощо);

– по середньорічній кількості ліжок: кількість ліжок станом на 01.01 планового року вимагає врахування змін, що відбулися після інвентаризації, що проводиться перед складанням річної звітності (станом на 01.10 звітного року); кількість нововведених ліжок виражає лише планове введення, хоч бувають ситуації, котрі вимагають термінового розгортання нових ліжок (катастрофи чи епідемії));

– відносність й абстрактність розрахункових показників, що використовуються для обґрунтування доходів і видатків за кошторисом (середньорічна кількість ліжок і кількість ліжко-днів, які визначаються з її допомогою непрямо характеризує результат діяльності лікувальних закладів стаціонарного типу. Більш обґрунтованим було б використання такого показника, як кількість пролікованих хворих);

– ігнорування нових форм і способів надання послуг бюджетними установами (в сфері освіти розвиваються дистанційне та інші види навчання, в галузі охорони здоров'я поширеною формою є денний стаціонар).

Ці та ряд інших недоліків вимагають зміни порядку та підходів до обчислення базових розрахункових показників. Завдання полягає в тому, щоб така зміна забезпечила оптимізацію кошторисних співвідношень. Можливим варіантом вирішення названого завдання є використання аналізу на базі застосування ковзних величин, особливо зважаючи на те, що з точки зору тривалості та способу здійснення облікові процеси можна розмежувати на дві групи: дискретні та безперервні.

Дискретні облікові процеси вирізняються циклічністю, еквівалентністю та сталістю параметрів, а також здійснюються у визначені часові проміжки (день, місяць, квартал, рік). Прикладом таких процесів є облік фінансового забезпечення, нарахування заробітної плати, зносу, формування показників звітності. Основною визначальною рисою дискретних облікових процесів є дискретизація часу. Природну дискретизацію процесу обліку визначає його оціночна функція та такі показники, як годинна ставка, вартість освітньої послуги, ставка податку на доходи фізичних осіб, розмір єдиного соціального

внеску, норма видатків на виробничий показник тощо. Дискретні облікові процеси, як свідчить практика, стосуються більшості об'єктів обліку: фінансове забезпечення, основних засобів, матеріальних ресурсів, заробітної плати. Процеси формування доходів і здійснення видатків, які плануються у кошторисі, є дискретними, а отже, можна скористатися принципом еквівалентності цих економічних показників. Безперервні облікові процеси стосуються операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів (в т.ч. трансакцій), використанням матеріальних цінностей, розрахунків. Їм також притаманні часта повторюваність, значна кількість та здійснення у дискретних часових межах. За таких обставин усі облікові операції, які підпадають під названі параметри, можна описати за допомогою стохастичних математичних рівнянь. Формування вихідних даних для розв'язку таких рівнянь вимагає створення відповідних облікових реєстрів. Найбільш прийнятним і простим варіантом вирішення даного завдання є формування проміжних Розрахунків видатків за кодом економічної класифікації (назва та шифр). Так, наприклад, у випадку заміни середньорічних виробничих показників (середньорічна кількість студентів, учнів, груп, ліжок, відвідувань тощо) показниками, обчисленими на основі ковзних математичних величин у названому документі, необхідно передбачити можливість відображення інформації про кількість студентів станом на 01.09 року, що передував звітному, 01.01 та 01.09 звітнього і 01.01 планового років.

Для галузі охорони здоров'я доцільною буде зміна не лише підходу до обчислення середньорічного розрахункового показника, але й вибір іншої його бази. Замість середньорічної кількості ліжок (ліжко-днів) слід застосовувати кількість пролікованих хворих, оскільки такий показник точніше характеризує результат діяльності медичних закладів (установ) з надання послуг.

Обґрунтовані й точніші розрахунки дозволяє отримати використання ковзних величин. Розрізняють просте, зважене та експоненційне ковзне середнє [216]. Стосовно досліджуваних суб'єктів (державних вищих навчальних закладів

і установ охорони здоров'я) названі середні можуть використовуватися при плануванні видатків і формуванні кошторису. В такому випадку формули мають бути змодельовані наступним чином (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Рекомендовані показники для обґрунтування видатків державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я

Формула для обчислення	Позначення	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Вища освіта (державні вищі навчальні заклади)			
$\overline{KS} = \frac{\sum_{i=1}^4 S_i}{4} \quad (4.15)$ <p>Просте ковзне</p>	\overline{KS} – середньорічна кількість студентів; S_i кількість студентів відповідно станом на 01.09 року, що передував звітному, 01.01 та 01.09 звітного і 01.01 планового років; n – довжина згладжування (період розрахунку)	<p>Дозволяє визначити початок нової тенденції та її кінець, за кутом нахилу названого індикатора можна визначити швидкість зміни тренду. Цінність такого значення також полягає у забезпеченні згладжування розривів (скачків показників). Для забезпечення більшого згладжування може бути використано число місяців навчання, в т.ч. сесії – 10</p>	<p>Запізнення на вході та виході, а також присвоєння однакових ваг як стосовно нових (останніх), так і старих (за минулі періоди) показників</p>
$\overline{WKS} = \frac{\sum_{i=1}^4 S_i \times W_i}{\sum_{i=1}^4 W_i} \quad (4.16)$ <p>Зважене ковзне</p>	W_i – вагове значення для показника i -го періоду (станом на 01.09 року, що передував звітному – 1.0, 01.01 – 1.1 та 01.09 – 1.2 звітного і 01.01 – 1.3 планового років)	<p>Забезпечує посилення значень останніх показників, оскільки вони найбільш наближені до реального (фактичного) стану</p>	<p>Не враховує таких важелів, як демографічна ситуація, потреба в фахівцях, рівень життя (можливості потенційних споживачів освітніх послуг оплатити їх)</p>
$\overline{EKS} = \frac{\overline{EKS}_{i-1} \times (4-1) + 2 \times S_i}{4+1} \quad (4.17)$ <p>Експоненційне ковзне</p>	\overline{EKS}_{i-1} – середньорічна кількість студентів попереднього періоду	<p>Надає більшу увагу (вагу) кількості студентів за останній період, дозволяє оперативно реагувати на поточні зміни</p>	<p>Має певний рівень похибки</p>

1	2	3	4
Охорона здоров'я			
$\overline{KPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i}{12} \quad (4.18)$ <p>Просте ковзне</p>	\overline{KPX} – середньорічна кількість пролікованих хворих; PX_i – кількість пролікованих хворих за кожен місяць року відповідно	Характеризує не абстрактну (ліжка), а конкретну інформацію, яка вказує на обсяги діяльності	Не враховує можливих змін, що виникають у результаті проведення ремонтів чи згортання діяльності (закриття відділу на карантин тощо)
$\overline{WPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i \times W_i}{\sum_{i=1}^{12} W_i} \quad (4.19)$ <p>Зважене ковзне</p>	\overline{WPX} – середньорічна зважена кількість пролікованих хворих; W_i – вагове значення для показника i -го місяця	Дозволяє завдяки застосуванню вагових коефіцієнтів обирати більш вагомі періоди (значення) та точніше, ніж просте середнє відображає тренд показника	Не враховує динаміки рівня приросту населення
$\overline{EPX} = \frac{\overline{EPX}_{i-1} \times (12-1) + 2 \times PX_i}{12+1} \quad (4.20)$ <p>Експоненційне середнє</p>	\overline{EPX}_{i-1} – значення середньої у попередньому періоді	В розрахунку використовуються усі щомісячні показники, що робить підрахунок більш наближеним до реальної величини	Не враховує динаміки рівня приросту населення

Дослідження переваг і недоліків розглядуваних показників дозволило зробити висновок щодо доцільності запровадження в практику розрахунку базових показників до кошторису зважених і експоненційних середніх (див. табл. 4.8, формули 4.15, 4.16, 4.18, 4.19, 4.20). Важливим аргументом на користь застосування рекомендованого підходу в галузі освіти є той факт, що відповідно до вимог Болонської конвенції в Україні змінено порядок надання освітніх послуг у плані дозволу студентам самостійно обирати період опанування дисциплін, передбачених навчальним планом.

У зв'язку з цим, виникають розбіжності між кількістю студентів і годин педагогічного навантаження протягом навчального року. Крім того, частина студентів через неуспішність зобов'язана проходити окремі навчальні курси

повторно. Використання ковзних величин у такому разі більшою мірою дозволяє уникнути диспропорцій при плануванні й здійсненні розрахунків до кошторису (який формується до початку планового року й затвердження відповідних бюджетів).

В галузі охорони здоров'я стратегічно важливим є забезпечення надання медичних послуг населенню. Відповідно, за результативний показник доцільніше обрати кількість пролікованих хворих, а не кількість ліжок і ліжко-днів. Однак для цієї галузі національної економіки важливо враховувати не лише існуючі тенденції, пов'язані із захворюваністю, але й динаміку чисельності населення як чинник, що також має прямий вплив на середньорічний результативний показник діяльності медичних закладів (установ). Тому у розрахунковій формулі доцільно застосувати відповідний поправочний коефіцієнт. Він має виражати тенденцію чисельності населення. Оскільки залежно від регіону вона може бути різною, коефіцієнт рекомендується враховувати з використанням статистичних даних щонайменше за областями України. Пропонується обчислювати такий коефіцієнт за наступною формулою:

$$\kappa_{zn} = \frac{N_n}{S_n}, \quad (4.21)$$

де κ_{zn} – коефіцієнт зростання (зменшення) чисельності населення;

N_n – народжуваність (чол.);

S_n – смертність (чол.).

Для прикладу розглянемо коефіцієнт зростання (зменшення) чисельності населення в Тернопільській області у 2013 р. Відповідно до статистичних даних $N_n=11807$ чол. Та $S_n=14682$ чол., тому $\kappa_{zn} = \frac{11807}{14682} = 0,8$.

З урахуванням цього коефіцієнта розрахункові формули матимуть вигляд:

$$\overline{WPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i \times W_i}{\sum_{i=1}^{12} W_i} \times \kappa_{zn} \quad (4.22)$$

$$\overline{EPX} = \frac{\overline{EPX}_{i-1} \times (12-1) + 2 \times PX_i \times \kappa_{zn}}{12+1} \quad (4.23)$$

Для закладів охорони здоров'я для прикладу розглянемо порядок обчислення середньорічної зваженої кількості пролікованих хворих у Тернопільській обласній клінічній комунальній психоневрологічній лікарні за 2013 р. На основі виразу 4.22 обчислено \overline{WPX} :

$$\begin{aligned} \overline{WPX} &= \frac{1,3 * (1670 + 1583 + 1639 + 1659 + 1597 + 1677 + 1630 + 1643)}{1,3 * 12} + \\ &+ \frac{1549 + 1599 + 1640 + 1643}{1,3 * 12} * 0,804 = 1508,443 \end{aligned}$$

В табл. 4.9 наведено розраховані основні складові середньорічної зваженої кількості пролікованих хворих.

Таблиця 4.9

Середньорічна зважена кількість пролікованих за 2013 рік*

Місяці	PX_i	W_i	κ_{zn}	$PX_i * W_i$	\overline{WPX}
i					
1	1670	1,3	0,804	2171	1508,443
2	1583	1,3	0,804	2057,9	
3	1639	1,3	0,804	2130,7	
4	1659	1,3	0,804	2156,7	
5	1597	1,3	0,804	2076,1	
6	1677	1,3	0,804	2180,1	
7	1630	1,3	0,804	2119	
8	1643	1,3	0,804	2135,9	
9	1549	1,3	0,804	2013,7	
10	1599	1,3	0,804	2078,7	
11	1640	1,3	0,804	2132	
12	1643	1,3	0,804	2135,9	
Сума		15,6		25387,7	

Розрахуємо експоненційну середню кількість пролікованих хворих у Тернопільській обласній клінічній комунальній психоневрологічній лікарні за 2013 р. відповідно до виразу 4.23:

$$\overline{EPX} = \frac{1627 \times (12 - 1) + 2 \times 1670}{12 + 1} \times 0,804 = 1423,174.$$

В табл. 4.10 проведені розрахунки експоненційної середньої кількості пролікованих хворих за 12 місяців 2013 р.

Таблиця 4.10

Експоненційна середня кількість пролікованих за 2013 рік*

PX_i	K_{zn}	\overline{EPX}
1670	0,804	1423,174
1583	0,804	1411,516
1639	0,804	1419,02
1659	0,804	1421,7
1597	0,804	1413,392
1677	0,804	1424,112
1630	0,804	1417,814
1643	0,804	1419,556
1549	0,804	1406,96
1599	0,804	1413,66
1640	0,804	1419,154
1643	0,804	1419,556

Примітки: *Позначення табл. 4.9-4.10 наведено в табл. 4.8.

Варто зазначити, що використання рекомендованих підходів до обчислення вихідних розрахункових показників при формуванні кошторису у переважній більшості не вимагає додаткових облікових процедур та документації, однак, з організаційної точки зору, потребує дотримання чіткої послідовності та виконання ряду підготовчих робіт.

Структурно формуванню кошторису будь-яких бюджетних установ (незалежно від галузі) передують видання наказу щодо подання заявок з обґрунтуванням необхідних обсягів відповідних матеріальних цінностей (рис. 4.18 – для прикладу розглянуто державний вищий навчальний заклад).

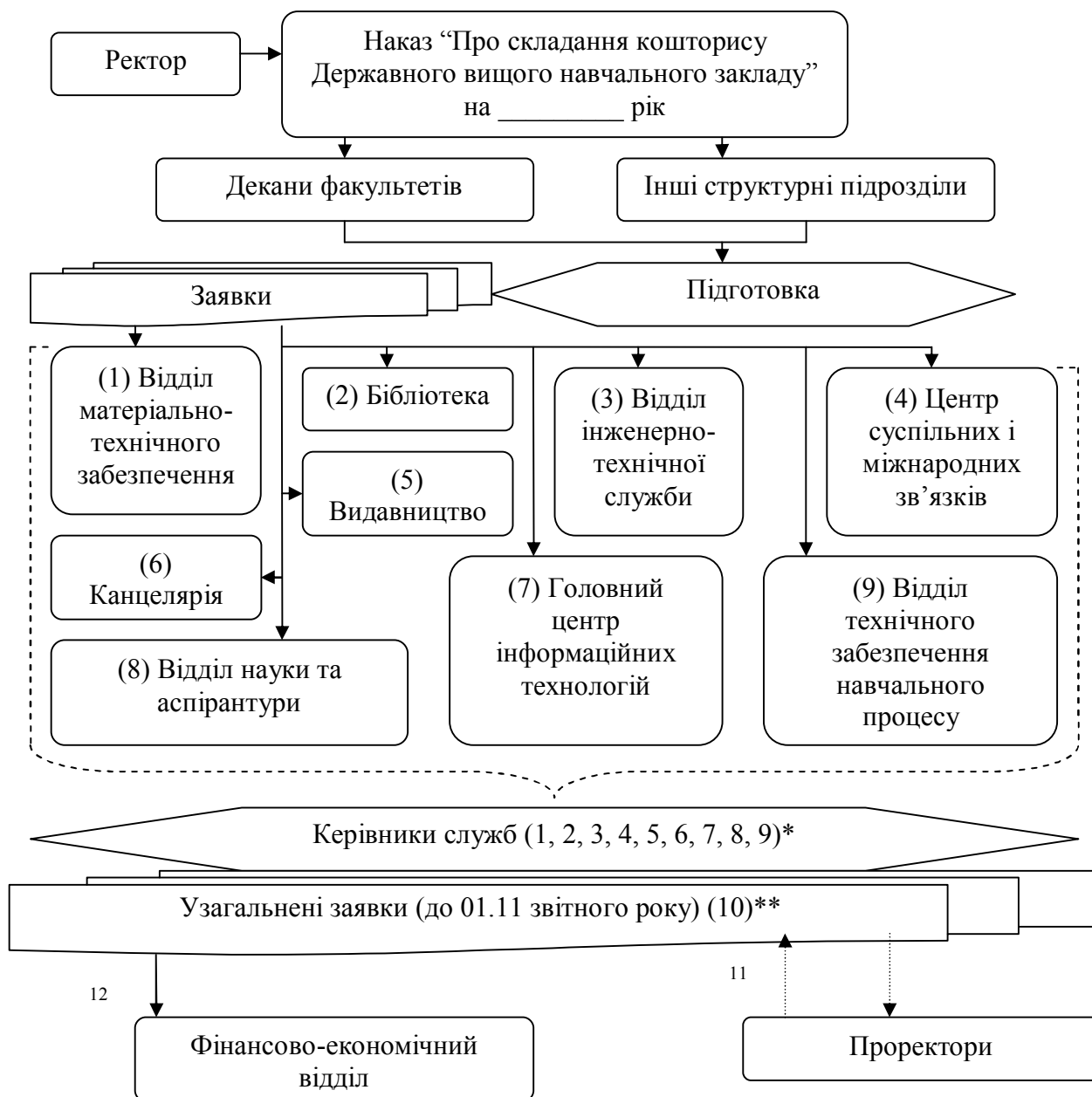


Рис. 4.18. Схема підготовки до складання кошторису ДВНЗ

Примітки: 1 – про потребу в закупівлі матеріалів, інвентарю, канцелярських приладів, бланків, предметів для поточних господарських потреб, обладнання, малоцінних і швидкозношуваних предметів, м'якого інвентарю та обмундирування, виробничого, навчального обладнання, предметів довгострокового користування; 2 – про необхідні обсяги передплати періодичних, довідкових, інформаційних видань, придбання книг для поновлення бібліотечного фонду та кошти для цих потреб; 3 – щодо потреби в коштах на проведення поточних ремонтів будівель, споруд, приміщень тощо; 4 – щодо потреби в коштах на розміщення реклами, пропагування діяльності навчального закладу, розвиток міжнародного співробітництва (прийом міжнародних делегацій); 5 – про потребу й обсяги фінансових коштів для друку навчально-методичних матеріалів, індивідуальних робочих планів, журналів обліку груп тощо; 6 – щодо потреби в коштах на оплату поштових відправлень (телеграм, листів тощо); 7 – на придбання комп'ютерної техніки, предметів її обслуговування; розробку і придбання програмних продуктів; забезпечення послуг мережі

Інтернет; 8 – необхідні кошти на підготовку й проведення студентських олімпіад, науково-практичних конференцій; 9 – щодо потреби в коштах на придбання засобів технічного забезпечення навчального процесу, копіювальної техніки та предметів її обслуговування; 10 – погодження; 11 – з виділеними першочерговими платежами; * – деталізовано на рис. 4.19; ** – деталізовано на рис. 4.20.

Узагальнені заявки повинні містити окремі графи для відображення потреб у коштах на сплату першочергових платежів. Деталізація даних (10), необхідних для подальшого опрацювання, та організація складання кошторису навчального закладу, таким чином, передбачає формування інформаційних даних щодо потреби в коштах на оплату комунальних послуг, оплати електроенергії тощо, яку готують відповідні посадові особи (рис. 4.19).

Перед складанням кошторису здійснюється узагальнення даних про потребу в коштах на службові відрядження. Відповідальними особами за її подання до фінансово-економічного відділу є декани факультетів і керівники структурних підрозділів. Підготовка здійснюється шляхом заповнення спеціальної таблиці, що містить графи для відображення запланованих відряджень на заходи, які не належать до процедур навчального процесу (науково-практичні конференції, симпозиуми, міжнародні зустрічі, участь у інших заходах (в т.ч. міжнародного характеру)).

Відрядження, які стосуються забезпечення навчального процесу (за наявності відповідних відокремлених структурних підрозділів), плануються навчальним управлінням (відділом).

При плануванні видатків перший проректор (у нашому прикладі заступник першого проректора – директор навчального центру) до 01.10 зобов'язаний забезпечити фінансово-економічний відділ інформацією щодо: кількості контингенту студентів станом на 01.09 звітнього року; випуску та прийому у плановому році; чисельності професорсько-викладацького складу з урахуванням нормативу; потреби в коштах на придбання дипломів; розрахунку витрат на проведення практики студентів та підвищення кваліфікації (стажування) викладачів тощо.

Головний інженер	Інформація щодо потреби в коштах на оплату комунальних послуг, послуг водопостачання, водовідведення, реконструкції будівель і комунікацій навчального закладу
Директор котельні	Дані щодо потреби в коштах на оплату побутового газу тощо
Директор студмістечка	Дані про потребу в коштах на санітарно-гігієнічне обслуговування гуртожитків
Начальник навчально-методичного відділу	Інформація щодо потреби в коштах на проведення семінарів та конференцій, тренінг-курсів, розробку та впровадження сучасних технологій навчання, придбання інноваційних методик
Відповідальний секретар приймальної комісії	Дані щодо потреби в коштах на придбання матеріальних цінностей для забезпечення роботи приймальної комісії
Начальник транспортного відділу	Інформація щодо придбання паливно-мастильних матеріалів та матеріальних цінностей для утримання транспортних засобів
Головний енергетик	Інформація щодо потреби в коштах на оплату електроенергії та послуг зв'язку, обслуговування електричних та телефонних мереж, охоронної сигналізації у корпусах
Помічник проректора з господарських питань	Інформація щодо потреби в коштах: на оплату послуг з вивезення сміття; утримання в чистоті та благоустрій будівель і територій навчального закладу
Директор фізкультурно-спортивного комплексу	Дані щодо потреби в коштах на проведення фізкультурно-спортивних заходів
Головний бухгалтер	Інформація щодо потреби в коштах на РКО, програмне забезпечення, супровід каси, сплату податків
Заступник проректора з навчально-педагогічної роботи – директор центру автоматизації	Інформація щодо потреби в коштах на впровадження, використання та супровід програмного забезпечення автоматизації управління університетом, електронних навчально-методичних матеріалів у середовищі систем дистанційного навчання
Узагальнені заявки (до 01.11 звітного року) (10)	

Рис. 4.19. Деталізація схеми підготовки до складання кошторису ДВНЗ щодо інформації, яка готується відповідальними посадовими особами

Крім того, відповідальні особи, зокрема начальник відділу кадрів, формують і подають іншу необхідну інформацію, наприклад, дані щодо кількості студентів з числа дітей-сиріт і дітей, які залишилися без піклування батьків. Надзвичайно важливе значення за такої структури формування й розробки кошторису має узагальнення зібраної інформації та врахування можливих джерел і обсягів надходжень фінансового забезпечення видатків (рис. 4.20).



Рис. 4.20. Завершальний етап підготовки та складання кошторису ДВНЗ

Примітки: * подаються керівниками окремих структурних підрозділів, наприклад директором центру післядипломної освіти та директором видавництва до 01.12 звітнього місяця.

.....► дані у формі подання з детальним обґрунтуванням про необхідність внесення змін до видаткової частини кошторису. Фінансово-економічний відділ, протягом 10 робочих днів розглядає такі подання та вносить пропозиції керівництву університету щодо можливості проведення змін до кошторису.

--► внесення змін до видаткової частини кошторису (щоквартально) у випадку, якщо з метою забезпечення діяльності університету виникає потреба у перерозподілі видатків, тобто в межах загального обсягу кошторисних призначень та кодів економічної класифікації проводиться заміна запланованих видатків незапланованими.

Як свідчать рис. 4.18-4.20, побудовані за даними дослідження й структуризації вимог внутрішніх наказів по навчальних закладах, формування кошторису державного вищого начального закладу є досить громіздким процесом, який вимагає залучення великої кількості відповідальних осіб до подання інформації (даних) про потребу в коштах. Крім того, підготовка цих даних керівниками структурних підрозділів, їх заступниками чи іншими фахівцями супроводжується значними витратами часу, потребує аналізу існуючих запитів, обстеження ряду об'єктів тощо. Попри це, обчислені таким чином показники кошторису характеризуються певною суб'єктивністю та недостатнім рівнем точності.

Такий висновок обумовлений не лише оцінкою підходу щодо встановлення посадовими особами необхідних обсягів коштів, особливо на видатки для придбання матеріальних цінностей. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, як свідчить практика, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди [237, с. 14].

Фактично такий підхід досить зважений з точки зору забезпечення контролю за обсягами витрачання бюджетних коштів, однак, поряд з цим, він позбавляє бюджетні установи можливостей прогнозування розвитку діяльності й відповідного та адекватно-обґрунтованого йому обсягу фінансового забезпечення. Це, у свою чергу, негативно позначається не лише на кінцевих результатах, а й якості послуг, які надаються. Забезпечення оптимізації рівня видатків за кожним з кодів доцільно досліджувати з позиції їх розмежування за кодами економічної класифікації:

- “Заробітна плата”(Оплата праці);
- “Нарахування на заробітну плату”;
- “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”;
- “Медикаменти й перев'язувальні матеріали”;
- “М'який інвентар та обмундирування”;

- “Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання”;
- “Видатки на відрядження”;
- “Капітальні видатки”.

Завдяки удосконаленню методики розрахунків на етапі планування кошторису бюджетної установи це дасть змогу суттєво знизити ризики зривів фінансового забезпечення процесу надання послуг суб'єктами бюджетної сфери, а також досягти економії бюджетних коштів. Системність вирішення даного завдання має при цьому важливе значення. Однак для початку слід особливу увагу звернути на ті статті (КЕКВ), які мають значну питому вагу у складі загальної суми видатків бюджетних установ. Як приклад, вважаємо за доцільне взяти видатки на оплату праці з нарахуваннями.

Інформаційною базою отримання даних для обчислення розрахункових показників, які є основою обчислення показників кошторису (в науковій літературі їх ще називають виробничими показниками), може виступати існуюча система обліку й звітності. Проте окремі з цих показників на сьогодні не формуються у системі обліку бюджетних установ, тому їх введення вимагає відповідної організації праці та документообороту.

Крім того, самі розрахунки до кошторису доцільно формувати у вигляді відповідних табличних документів, сформованих з використанням сучасного програмного забезпечення, зважаючи на те, що в бюджетних установах використовується комп'ютерна форма обліку. У такому разі деталізована модель обліку матиме у своєму складі цілком нові форми документації й вимагатиме внесення відповідних конфігуративних змін і апгрейда програмного забезпечення.

В дослідженні при проектуванні додатку використано F1Book на сторінці ActiveX. Цей компонент дозволяє вбудувати в додаток таблиці типу Excel, які користувач може заповнювати відповідними числами, а компонент буде здійснювати за заданими формулами обчислення і одразу відображати їх результати в зазначених осередках.

У таблицю можна вбудувати діаграми і графіки різних типів. Зміни, що вносяться користувачем у дані таблиці, будуть миттєво відображатися в діаграмах. Таким чином можливо включати в додаток різні бланки кошторисів, рахунків, відомостей, з якими буде працювати користувач, різні таблиці, що виробляють статистичні або технічні розрахунки тощо. Користувачі, знайомі з Excel, без зусиль можуть в цьому вікні орієнтуватися. До того ж у ньому вбудовано довідку, що викликається командою меню Help або клавішею F1.

Слід зазначити, що сформований та викладений у додатках T1-T2 підхід до планування видатків за кодами економічної класифікації “Заробітна плата” та “Нарахування на заробітну плату” дозволяє більш точно спрогнозувати їх обсяги, оскільки базується на менш наближених виробничих показниках.

Переваги застосування ковзних величин при обчисленні середньорічної кількості студентів і пролікованих хворих полягають у більшому згладжуванні тренду, що вказує на вищу точність прогнозів. При цьому варто наголосити на тому, що пропонується підхід належить до інструментарію внутрішньогосподарського (управлінського), а не бухгалтерського обліку. Його завданням є формування інформаційної бази для ефективного та оперативного управління витратами, а тому можливим є використання релевантної інформації, приблизних оцінок і математичних методів.

У цілому оптимізація видатків бюджетних установ, зокрема державних вищих навчальних закладів, може здійснюватися на основі використання математичної моделі вирішення завдання зниження їх обсягів за кодами економічної класифікації. Цінним у таких дослідженнях є те, що підходи до оптимізації видатків передбачають збереження якісних параметрів послуг, які надаються бюджетними установами – вищими навчальними закладами.

Актуальним в сучасних умовах є вирішення оптимізаційного завдання, яке б одночасно забезпечувало підвищення якості та зниження обсягів видатків, використаних на надання послуг. Це, у свою чергу, вимагає

розробки показників оцінки їх якості, тобто 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 освітніх послуг доцільно обрати рівень знань студентів, отриманий в результаті викладання дисциплін викладачами різного рівня кваліфікації. Розрахунок цього показника дозволить визначити тих з них, які забезпечують найвищий рівень знань та в подальшому вирахувати обсяг видатків за кодом економічної класифікації “Заробітна плата” з урахуванням якісного показника результатів діяльності. Таким чином, оцінка рівня знань студентів як якісна характеристика надання освітніх послуг уможливіє побудову оптимізаційних моделей, а також більш детальніше представлення результатів діяльності державних вищих навчальних закладів.

Слід зазначити, що у науковій літературі існують різні підходи до оцінки результатів виконання професорсько-викладацьким складом своїх обов'язків. Наприклад, російські науковці [13] пропонують вводити рейтингові оцінки та враховувати їх при встановленні заробітної плати викладачів. В основу рейтингової оцінки пропонується покладати дві групи показників:

- 1) показники досягнутої кваліфікації;
- 2) показники активності за підсумками навчального року (навчальна робота, навчально-методична робота, науково-дослідна робота, організаційна, громадська діяльність, виховна робота зі студентами, підвищення кваліфікації).

Визначений за цими показниками рейтинг досягнутої кваліфікації має братися до уваги при розрахунку розміру персональних підвищуючих коефіцієнтів до базового посадового окладу [13, с. 6]. Автори також обґрунтовують доцільність використання методу аналізу ієрархій (MAI) при

здійсненні рейтингової оцінки. Перевагою останнього є забезпечення можливості скорочення списку показників шляхом виключення найбільш малозначимих з них (при цьому загальне вагове значення виключених показників не повинно перевищувати 20 % від загальної суми). Таким чином, процес збору показників і розрахунку рейтингу став простішим при збереженні значимості результатів [13, с. 12].

Вітчизняні вчені Є.А. Дорошенко та В.Є. Дорошенко на основі сучасних технологій менеджменту розглядають методи оцінки професійних якостей професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів освіти, дають сучасний кваліметричний (кількісний) підхід щодо оцінки професійних якостей викладачів, який може бути використаний при проведенні атестації педагогічних працівників й удосконаленні кадрової політики навчального закладу [80, с. 47].

Автори пропонують власні критерії оцінки та їх елементи, а також сучасну рейтингову кадрову технологію оцінки професійних якостей професорсько-викладацького складу навчальних закладів. В системі якісних критеріїв рейтингової кадрової технології враховані основні вимоги щодо відповідності працівників займаним посадам, зайняття вакантних посад, а також формування кадрового резерву на підставі експертної оцінки: роботи, професійних, ділових та особистих якостей [80, с. 53].

Польський вчений Д.М. Мішке [400, с. 11-17] розглядає результати діяльності професорсько-викладацького складу навчальних закладів у контексті майбутніх досягнень випускників. Більш детально його позиція полягає в обґрунтуванні такого підходу: потенційні соціально-культурні наслідки вищої освіти слід розглядати не як просту суму потенціалу зайнятих викладачів і вчених. З точки зору суспільства, мірою такого потенціалу є результати праці (продукти) випускників цих закладів. Використання нових технологій, зокрема навчання, має відчутний вплив на цей результатний показник.

Участь професорсько-викладацького складу у питаннях, пов'язаних не лише з наданням професійних знань, а й інших областях, в т.ч. таких як керівництво студентськими (аспірантськими) дослідженнями, виховання та управління студентами університету, – має суттєвий вплив на ефективність досягнення соціально значущих цілей. Відповідно до цього автор формує власну позицію щодо визначення міри впливу і критеріїв оцінки потенціалу одного викладача зокрема та університету загалом на цей показник. Одночасно обґрунтовується теза про те, що такі дані можуть бути дієвим інструментом ефективного управління та способом оптимізації використання професорсько-викладацького складу в контексті забезпечення соціально-значущих результатів [400, с. 11-17].

Аналіз ряду інших наукових праць з досліджуваного питання дозволяє стверджувати, що в основному критерієм оцінки є рівень знань, отриманих студентами [37; 151; 400].

Проте наразі немає сформованого єдиного підходу ні до оцінки результатів діяльності професорсько-викладацького складу з надання освітньої послуги, ні до вибору її критеріїв. Забезпечення єдності з цього питання актуалізується у зв'язку з глобалізацією та розвитком міжнародних студентських обмінів і співробітництва.

Обґрунтування критеріїв і розробка узагальненої моделі оцінки – складний і водночас досить актуальний напрям наукових пошуків. Спроба вирішення проблеми оцінки вимагає формулювання низки показників, оскільки результат надання освітньої послуги (рівень знань) залежить від ряду чинників. Зокрема, основними з них є:

- фахова освіта;
- інтенсивність праці;
- внутрішній особистісний потенціал викладача;
- співвідношення між рівнем знань і рівнем їх сприйняття студентами тощо.

Сутність способу оцінки, який рекомендується застосовувати, полягає у врахуванні названих чинників відповідно до їх формалізованого подання та розроблених критеріїв:

- функції зміни початкових фахових знань у часі;
- коефіцієнти, рекомендовані для обчислення рівня старіння фахових знань;
- критерії оцінки зусиль викладача (інтенсивності зусиль); інтенсивність зусиль викладача; коефіцієнти оцінки рівня фахових знань;
- критерії оцінки приросту знань професорсько-викладацького складу (визначається з урахуванням здійснених наукових досліджень і публікації їх результатів);
- співвідношення між рівнем знань і рівнем їх сприйняття студентами; коефіцієнт оцінки успішності студентів;
- коефіцієнт значимості рівня освітньої кваліфікації викладача.

Рекомендований спосіб оцінки містить визначену послідовність обчислень і передбачає максимальне врахування специфіки галузі, до якої належить бюджетна установа, зокрема вищий навчальний заклад (додаток Т3).

Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги вищим навчальним закладом (за умови відповідної адаптації може бути використаний і стосовно 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 його використання сприяє побудові оптимізаційної моделі видатків на заробітну плату професорсько-викладацького складу без шкоди якісним результатам їх праці. Процес оцінки може бути автоматизований з допомогою спеціального програмного забезпечення (додаток Т4).

Справедливо зазначити, що функція оптимізації, притаманна системі обліку, в сучасних умовах діяльності бюджетних установ, до яких належать державні вищі навчальні заклади, проявляється недостатньо активно. Проте

ринкове середовище вимагає від суб'єктів діяльності, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, акценту саме на виборі оптимізаційної політики щодо видатків. Таке спрямування більш гармонійно вписується у підсистему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Відповідно, саме його розвиток дозволить вирішити ряд проблемних питань, 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, дозволить віднайти найбільш оптимальне співвідношення працівників, якісних параметрів їх праці та відповідний обсяг видатків.

Висновки до розділу 4

Розвиток організаційно-методологічних основ формування кошторису бюджетних установ забезпечив формування теоретико-методологічного базису врахування впливу галузевої специфіки на методи внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ і одержання наступних висновків.

1. Науковий пошук засад формування високоефективної системи обліку вказує на об'єктивність спрямування зусиль на посилення його оптимізаційної ролі в діяльності бюджетних установ. Формуванню дієвої інформаційної системи управління витратами бюджетних установ має сприяти внутрішньогосподарський (управлінський) облік, у складі якого обґрунтовано виокремлення інформаційної, сигнальної (контрольно-сигнальної) підсистем і захисту інформаційних даних.

Методологічні основи обліку витрат і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені НП(С)БО ДС 135 “Витрати”, в якому передбачено підходи до класифікації, визнання, оцінки, складу собівартості продукції, робіт і послуг, відображення витрат у фінансовій звітності.

Стандартом рекомендується суб'єктам державного сектору з урахуванням галузевої специфіки самостійно встановлювати перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та погоджувати його з міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади. На основі дослідження особливостей діяльності державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я Західного регіону України обґрунтовано класифікацію витрат для цілей калькулювання і розроблено альтернативні його методи з обґрунтуванням доцільності складання планових калькуляцій.

Узгодження категорійного апарату та удосконалення змісту НП(С)БО ДС 135 “Витрати” досягнуто за рахунок доповнення стандарту визначенням таких термінів: витрати (відповідно до Глосарію термінів, наведених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору); планова собівартість (собівартість, розрахована на основі прогнозних обсягів витрат, або на етапі проектування надання нових послуг (виконання робіт чи виробництва продукції)); планові накопичення на розвиток (фіксований відсоток відрахувань до фонду розвитку бюджетної установи, які включаються в собівартість послуг (позиціонуються як калькуляційна стаття витрат)); планова оптимістична калькуляція (обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови найбільш сприятливого (ідеального) середовища); планова песимістична калькуляція (обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови несприятливого (зовнішнього та внутрішнього організаційно-виробничого) середовища).

2. Недостатня чіткість нормативно-правової та інструктивної бази з питань калькулювання послуг, зокрема в галузі охорони здоров'я та вищої освіти, передбачає пошук можливостей удосконалення методів калькулювання та практики їх використання в бюджетних установах, що досягається на основі розроблених організаційно-методичних засад

формування положень облікової політики в частині калькулювання за двома сценаріями і запропонованих відповідних форм оптимістичної та песимістичної калькуляцій.

Удосконалена класифікація витрат у підсистемі внутрішньогосподарського обліку за ознаками рівня уречевленості (матеріальні, нематеріальні); рівня ймовірності (обов'язкові, ймовірнісні); рівня прогнозованості (прогнозовані, непрогнозовані); рівня можливостей управлінського впливу (фактичні, потенційні) є основою формування відповідних аналітичних даних з метою їх аналізу, контролю і планування через розробку на рівні установи аналітичних таблиць для оцінки та представлення результатів оптимізації витрат за даними внутрішньогосподарського обліку. Розроблена схема організації внутрішньогосподарського обліку, спрямованого на оптимізацію витрат бюджетних установ, охоплює: формування розуміння стратегії оптимізації витрат (розмежування місць виникнення та встановлення відповідальних виконавчих осіб (ланок)); визначення доцільного переліку послуг, які має надавати бюджетна установа, для досягнення достатнього рівня ефективності; визначення (встановлення) можливих витрат, у тому числі за класифікаційними групами; обґрунтування обсягів (відсотків) включення до загальної суми витрат, що мають загальновиробничий і адміністративний характер; вибір систем контролю витрат та управління їх оптимізацією.

3. Позиціонування галузевих особливостей для встановлення їх впливу на метод обліку витрат забезпечило обґрунтування та розвиток теоретико-методологічних засад обліку витрат у бюджетних установах за центрами відповідальності. Доведено доцільність застосування методів калькулювання, спрямованих на повне включення до собівартості витрат прямим способом і списання частини нерозподілених витрат на результат виконання кошторису. Запропонований комбінований метод передбачає, що визначення собівартості послуг структурного підрозділу базується на калькулюванні прямих і розподілених непрямих витрат, а також внутрішньої собівартості

калькуляційних одиниць спожитих послуг інших структурних підрозділів (через поглинання), що дозволяє поєднати переваги покрокового калькулювання (Step-down) і калькулювання повних витрат.

Альтернативним методом калькулювання послуг запропоновано застосування методу, що базується на виключенні витрат і є протилежним методу покрокового включення (охоплює, окрім вирахування витрат, понесених на надання супутніх послуг, розрахунок кількості умовних калькуляційних одиниць), використання якого обумовлено різною складністю послуг. Удосконалено коефіцієнтний метод обчислення умовних калькуляційних одиниць через розробку таблиці коефіцієнтів перерахунку, що враховують складність процесів, операцій і робіт, необхідних для надання послуг.

Для забезпечення облікового відображення витрат для застосування запропонованих методів калькулювання обґрунтовано внесення змін до діючої методики облікового відображення витрат на рахунках. З метою забезпечення задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу і посилення контролю за витратами для облікового відображення виробничих витрат бюджетних установ визначено розрізи аналітичного обліку витрат, що відповідають кодам економічної класифікації, видам діяльності, елементам (бухгалтерський облік), центрам витрат, витрат за статтями калькуляції (внутрішньогосподарський облік). Представлені розробки з удосконалення облікового відображення доходів і витрат бюджетних установ на бухгалтерських рахунках забезпечують організацію обліку як інформаційного джерела досягнення оптимального використання ресурсів в умовах обмеженості їх фінансування за рахунок дієвого контролю.

4. Трудомісткість і значна часова протяжність процесу підготовки даних і їх узагальнення обліковими працівниками (від 1-го тижня в малих і щонайменше до 2,5 місяця у великих бюджетних установах) визначає потребу в оптимізації процесу складання кошторису бюджетної установи. Удосконалення організаційних засад підготовки формування кошторису досягнуто узагальненням вимог до складу інформації та розробкою схем взаємозв'язку потоків облікових даних різних структурних підрозділів і бухгалтерської служби

(на прикладі державного вищого навчального закладу). Запропонований підхід до удосконалення методики обчислення базових виробничих розрахункових показників, на відміну від існуючого, забезпечує більш точні прогнози.

Доведено, що використання кошторису лише для обґрунтування обсягів відкриття асигнувань бюджетним установам і отримання фінансового забезпечення суперечить сутності кошторису як планового документа, що суттєво обмежує його використання для оцінки можливих альтернативних проектів. Запропоновано використовувати кошторис для формування стратегічних засад розвитку як джерело релевантної інформації з метою прийняття оптимізаційних управлінських рішень у частині доходів і видатків бюджетних установ. Використання пропозиції в діяльності бюджетних установ забезпечується розробленим процесом моделювання системи обліку.

Задля досягнення більшої точності розрахунків до кошторису державних вищих навчальних закладів і закладів охорони та оптимізації кошторисних призначень обґрунтовано використання виробничих показників, розрахованих на базі застосування ковзних величин. Запропонований спосіб дозволяє більш точно спрогнозувати обсяги видатків, оскільки базується на менш наближених виробничих показниках. Переваги застосування ковзних величин при обчисленні середньорічної кількості студентів і пролікованих хворих полягають у більшому згладжуванні тренду, що вказує на вищу точність прогнозів.

З метою оптимізації видатків за кодом економічної класифікації “Оплата праці і нарахування на заробітну плату” запропоновано використовувати інноваційну схему розрахунку їх обсягу, виходячи з показників особистих результатів праці професорсько-викладацького складу. Їх пропонується розраховувати відповідно до розробленого способу та запропонованих критеріїв. Рекомендований спосіб оцінки включає визначену послідовність обчислень, має на меті максимально врахувати чинники впливу на результати праці та служить об’єктивною основою побудови моделі оптимізації витрат на оплату праці.

Результати досліджень відображені в працях [297; 302; 305; 308; 309; 310; 311; 319; 321; 323; 325; 326; 327; 334; 339; 341; 342; 343; 346; 391; 392; 393].

РОЗДІЛ 5

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ

5.1. Організаційні засади та завдання контролю в бюджетних установах в умовах трансформації вимог системи управління

Характерною рисою сучасної системи обліку є статичність відображення показників, в результаті чого системі управління надходить інформація (за винятком оперативно-технічної), яка не має оперативного значення. На цьому акцентують увагу багато науковців та практиків. На її основі можна робити висновки, а також приймати управлінські рішення, однак можливості запобігти негативним результатам втрачені. Вони можуть бути враховані щодо наступних процесів надання послуг (здійснення діяльності), проте негативні явища, які не попереджені в конкретний та потрібний момент часу, усунути неможливо.

Вирішенню цієї проблеми може слугувати розвиток системи контролю, яка відіграє важливу роль у процесі функціонування бюджетних установ. Ефективність прояву цієї функції управління має прямий вплив на кінцеві результати діяльності. Належним чином налагоджена система контролю дає змогу своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. В результаті стає можливим оперативне управлінське реагування на процеси, які відбуваються, та забезпечення уникнення непродуктивних втрат і витрат.

Характерною особливістю статутної діяльності бюджетних установ є те, що всі вони фінансуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів. В умовах ринкових відносин особлива увага приділяється процесу бюджетного фінансового забезпечення. Побутує думка, що для забезпечення оперативного контролю органами Державної казначейської служби України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна

інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку, оскільки облікові показники є основою проведення комплексного аналізу з метою вибору ефективних методів бюджетного фінансового забезпечення та уникнення при цьому можливих ризиків. Такий підхід, як свідчить практика діяльності бюджетних установ і результати здійснення контролю відповідними органами, недостатньо ефективний. На це, зокрема, вказує інформація, оприлюднена на офіційному сайті Державної фінансової інспекції України щодо динаміки діяльності підрозділів внутрішнього контролю, котрі розпочали своє функціонування в результаті реформування системи державного фінансового контролю в Україні (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Діаграма співвідношення проведених внутрішніх аудитів у 2012-2013 рр. [247]

Незважаючи, що у 2013 р., порівняно з 2012 р., зросла кількість аудитів на 331 (рис. 5.1), або приблизно на 20 %, однак недостатнім є здійснення аудитів ефективності та комплексних аудитів. Якщо кількість останніх може

бути значно меншою через об'ємність та тривалість перевірки, то у збільшенні кількості аудитів ефективності мали б бути зацікавлені не лише суб'єкти, а й об'єкти контролю, адже такі перевірки сприяють оптимізації діяльності й підвищенню її результативності. Натомість, у 2013 р. діяльність внутрішніх аудиторів і надалі фактично обмежувалася проведенням фінансових аудитів та аудитів відповідності (91 % від загальної кількості проведених аудитів), сфера застосування яких обмежується оцінкою лише "обслуговуючих" функцій – ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової і бюджетної звітності, дотримання планів, процедур, контрактів тощо. Проведеними фінансовими аудитами та аудитами відповідності загалом охоплено понад 3,5 тис. підконтрольних об'єктів, на 2,4 тис. (або 66 %), з яких виявлені порушення, що призвели до втрат ресурсів на загальну суму 610,7 млн. грн., що у 1,7 рази (або на майже 252,8 млн. грн.) більше ніж у 2012 р. (додаток X рис.1). У структурі порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що призвели до втрат ресурсів, виявлених внутрішніми аудиторами в 2013 р., найбільша питома вага традиційно припадає на витрати, пов'язані з порушенням законодавства. Їх встановлено на суму 337,95 млн. грн., або 56 % від загальної суми порушень, що призвели до втрат ресурсів. Також внутрішніми аудиторами виявлено факти недоотримання фінансових і матеріальних ресурсів на суму 221,9 млн. грн. (або 36 %), недостачі ресурсів склали 38,4 млн. грн. (або 6 %), нецільові витрати – 12,4 млн. грн., або 2 % (додаток X рис. 2) [247].

Зважаючи на структуру порушень, можна стверджувати про чітке виділення двох основних напрямів зловживань – здійснення витрат з порушенням законодавства та недоотримання ресурсів. В першому випадку винними слід вважати керівників (розпорядників коштів) і відповідальних осіб на мікрорівні, в другому – ними є розпорядники бюджетних коштів вищих рівнів. Проте в обох випадках можливості запобігти зловживанням належать до компетенції органів державних казначейських служб.

Державна казначейська служба України є виконавчим органом влади, який здійснює облік і контроль за надходженням і використанням коштів бюджету та вирішує весь комплекс питань, пов'язаних з касовим виконанням державного бюджету. Втім, чинне законодавство України та стан фінансового забезпечення діяльності суб'єктів бюджетного процесу зумовлює необхідність внесення відповідних змін до методики та організації контролю за фінансовими ресурсами, оскільки діюча система неспроможна забезпечувати належний рівень і управління бюджетними коштами.

Слід зазначити, що в загальній системі казначейського контролю його організація та методика є найскладнішим і найвідповідальнішим питанням. Проблема формування досконалої системи та організації контролю органів Державного казначейства вимагає докладної розробки й опрацювання. Особливо важливо враховувати при цьому управлінські потреби й запити, адже забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (включаючи фінансове забезпечення) дозволяє обрати найбільш ефективний варіант дій та досягти раціонального використання ресурсів.

Відповідно до ст. 48 Бюджетного кодексу України застосовується казначейська форма обслуговування державного бюджету, яка передбачає здійснення органами Державної казначейської служби України: операцій з коштами державного бюджету; розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів; контролю за бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень, прийняття зобов'язань, проведення платежів; ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання державного бюджету [33].

Проте поняття казначейської системи виконання бюджету набагато ширше, ніж суто технічне поняття казначейське обслуговування бюджетів, передбачене Бюджетним кодексом України, а перелік функцій, наведений у Кодексі, досить неповний. На відміну від банку казначейство при виконанні

бюджету на одному рахунку поєднує облік двох потоків грошових коштів – доходи і видатки, а також виконує контрольну та управлінську функції, які забезпечують цільове використання коштів і управління ними через казначейський рахунок. Найбільш відповідальною та важливою функцією органів казначейства є контроль, метою якого є недопущення суб'єктами, що фінансуються з бюджету, порушень бюджетної дисципліни, а також забезпечення ефективності використання фінансового забезпечення..

Загалом виконання вказаної функції стосовно бюджетних установ зводиться до забезпечення використання бюджетних коштів за цільовим призначенням. Проте особливість вказаного процесу полягає в тому, що органи Державної казначейської служби здійснюють контроль усіх етапів виконання бюджету. Схема контролю за державними видатками в цьому випадку включає три основні фази: контроль на стадії прийняття зобов'язань (попередній), контроль на стадії проведення операцій перед здійсненням платежу та контроль після здійснення видатків, проведення операцій (аудит) (рис. 5.2).

Зазначені недоліки існуючої системи контролю дозволяють сформулювати рекомендації, спрямовані на їх усунення. По-перше, як виявилось, суттєвим недоліком, який, певним чином, ускладнює економічні стосунки між контрагентами, є те, що органи Державної казначейської служби перераховують кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності лише на підставі поданих розпорядником коштів платіжних доручень, до яких додаються відповідні рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо. В такому разі було б доцільно на рівні Казначейства укладати угоди з виконавцями послуг чи торговельними організаціями, згідно з якими останнє виступало б гарантом проведення оплати виконаних робіт, наданих послуг чи відвантажених бюджетній організації товарів. Тим більше, що розрахункові документи, які підтверджують

необхідність оплати рахунків, до проведення оплати залишаються в Казначействі й повертаються розпоряднику коштів після її здійснення.

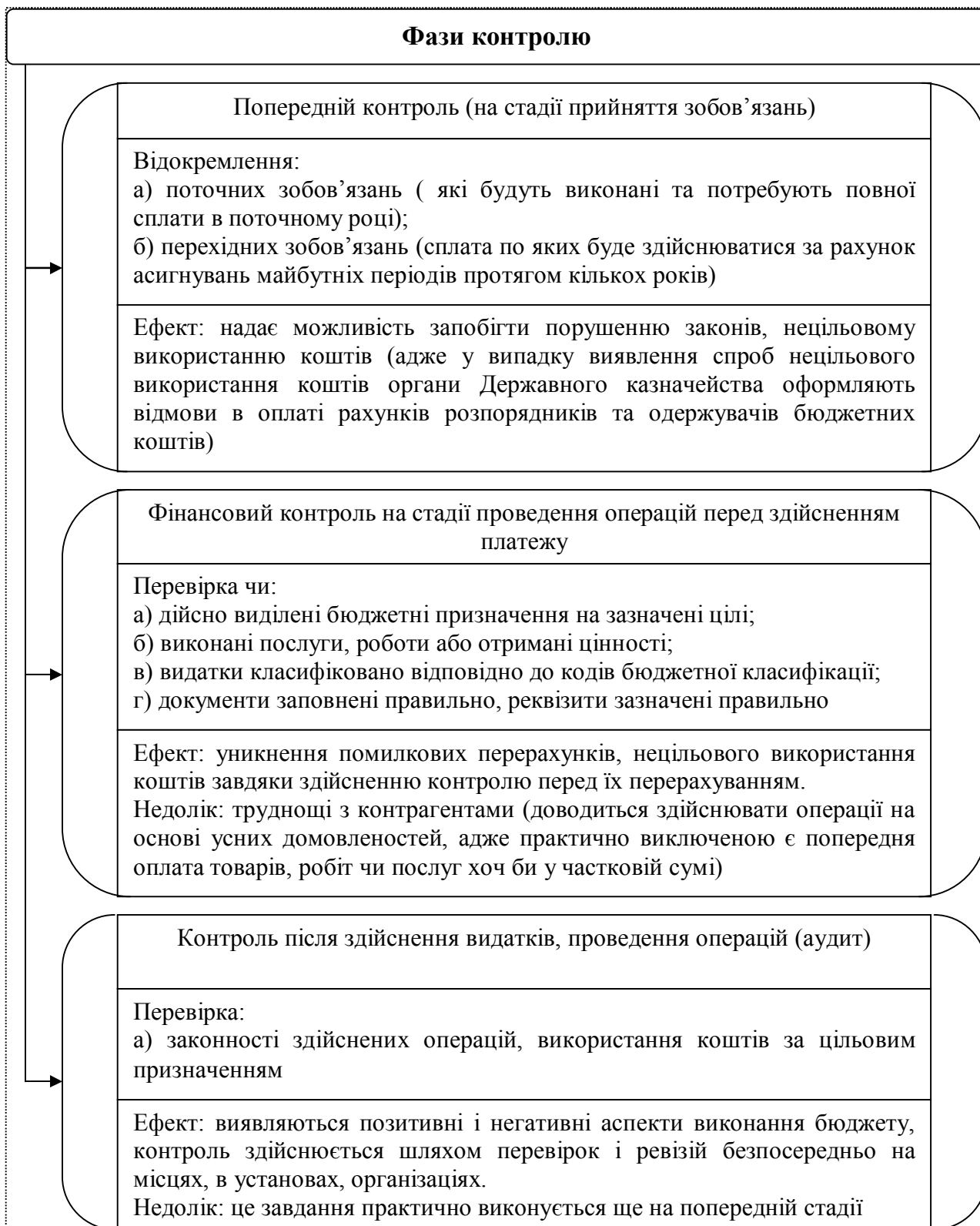


Рис. 5.2. Фази та результат контролю за використанням бюджетних коштів органами Державної казначейської служби

По-друге, остання фаза казначейського контролю дублює попередні. Тому рекомендованим може бути у даному випадку застосування такого важеля контролю, як розробка рекомендацій з усунення недоліків використання бюджетних коштів. З цією метою органи Казначейства мали б вести облік відмов у оплаті по кожній бюджетній установі й на цій підставі формувати свої рекомендації. Крім того, абсолютно ігнорується факт врахування ефективності використання бюджетних коштів, що в умовах фінансової кризи неприпустимо. Тобто, у цьому випадку слід дещо змінити акценти у площину “контроль – обґрунтування ефективності – рекомендації щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів”.

У такому випадку контроль, що здійснюється органами Державної казначейської служби й характеризується тим, що лише ці органи є єдиними виконавцями фінансових функцій при виконанні державного бюджету та здійснюють перевірки кожної операції, пов’язаної з необхідністю перерахування фінансових коштів, слід доповнити таким чином, щоб перетворити усю систему в дієвий важіль забезпечення зростання результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Регулярність контролю забезпечить не лише правильність фінансових операцій, їх документального забезпечення та виступить гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади, а також сприятиме економії бюджетних коштів і підвищенню якості послуг, що надаються бюджетними установами.

Слід відзначити, що на державному рівні розгляд питань, пов’язаних з контролем діяльності, виконанням бюджетних програм і управлінням бюджетними коштами, активізувалися після прийняття Постанови Кабінету міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” [69].

Згідно з цією постановою об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади) [69].

Відповідно до цього документа (п. 4) діяльність підрозділів внутрішнього аудиту спрямована на надання незалежних та об'єктивних висновків щодо функціонування системи внутрішнього контролю, організації управління, запобігання нераціональному використанню бюджетних коштів і виникнення помилок в діяльності (рис. 5.3).

Аналіз мети, яка відповідає вимогам чинного законодавства, дозволяє зробити висновок про доцільність відповідної ієрархічної підпорядкованості суб'єктів контролю: низовий рівень – внутрішній контроль; проміжний рівень – внутрішній аудит; вищий рівень – державний фінансовий контроль. В останні роки в наукових публікаціях [22; 130; 167] робиться акцент на дублюванні функцій різними суб'єктами контролю. Проте позиція щодо удосконалення розмежування повноважень має ґрунтуватися на ретельній оцінці не лише мети, а й результатів контролю. Зокрема, відповідно до Постанови Кабінету міністрів України № 1017 від 10.08.2004 р. (зі змінами та доповненнями) Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами має проводитися аудит ефективності. Він позиціонується згідно з цим документом як форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та

встановлення факторів, які цьому перешкоджають, і здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [232].



Рис. 5.3. Мета діяльності суб'єктів контролю в бюджетній сфері

Схожу мету виконують підрозділи внутрішнього аудиту – запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів. Різниця полягає в часі проведення контролю. В першому випадку він здійснюється згідно із затвердженими відповідно до чинного законодавства планами, в другому – в процесі здійснення діяльності. Відповідно, результат контролю матиме різний вплив на процес використання бюджетних коштів. Аудит ефективності, який проводиться органами Державної фінансової

інспекції, дає змогу виявити недоліки, встановити відповідальних за них осіб і притягнути їх до відповідальності, а результатом внутрішнього аудиту є забезпечення від неефективного витрачання коштів в процесі здійснення діяльності. Цим обґрунтовується правомірність існування обох, адже за своєю сутністю вони належать до різних видів: перший – наступний, другий – поточний. Одночасно слід вказати на деяке дублювання функцій, яке простежується щодо внутрішнього аудиту й контролю навіть на рівні мети їх здійснення. У зв'язку з цим, необхідно впорядкувати та законодавчо закріпити розмежування повноважень щодо здійснення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ, а внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [33].

Попри те, що підрозділи внутрішнього аудиту згідно з рекомендаціями чинного законодавства можуть формуватися в бюджетних установах, такий підхід не завжди доцільний. Поясненням цього є факт різної величини та обсягів діяльності суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Крім того, плутанина існує навіть на теоретичному рівні, адже терміни “внутрішній аудит” і “внутрішній контроль” нерідко вживаються як синоніми, хоча насправді між ними існує суттєва різниця, яка простежується вже на рівні визначень. Найпростішим варіантом вирішення цієї проблеми

може стати встановлення відповідної ієрархії, яку можна представити у вигляді такої схеми: внутрішній аудит – функціонуватиме на рівні органів виконавчої влади або вищих органів (в т.ч. органів Державної казначейської служби), а внутрішній контроль – на рівні самих бюджетних установ (тим більше, що формування відділів внутрішнього аудиту не завжди доцільне, особливо в малих бюджетних установах).

Внутрішній контроль може бути організований не лише завдяки формуванню відповідного відділу чи надання повноважень окремому працівнику, а й шляхом розмежування контрольних повноважень між працівниками бухгалтерської служби або використання відповідних додатків до програмного забезпечення. В умовах комп'ютеризації обліку такий підхід досить прийнятний. Відповідно до цього з визначення, поданого в Бюджетному кодексі, слід вилючити слово “керівником”, оскільки не лише він може здійснювати внутрішній контроль. На різних рівнях управління відповідальні особи (в т.ч. облікові працівники) в межах своєї компетенції можуть і повинні спрямовувати власну діяльність на забезпечення ефективності функціонування підпорядкованого підрозділу чи відділу. Тому визначення слід подати у такій редакції: внутрішній контроль – це комплекс заходів, що застосовуються для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Для забезпечення більшої дієвості контролю необхідно досягти вирішення наступних проблем. Нерідко завдяки невідповідності й суперечливості законодавства у сфері бухгалтерського обліку та контролю облікові працівники потрапляють у ситуацію невідомості, коли дати пояснення правильності здійснення певної господарської операції практично неможливо, але навіть працівники контролюючих органів часто не можуть дати однозначних пояснень. У більшості випадків це свідчить не стільки про

некомпетентність останніх, скільки виступає підтвердженням того, що норми законодавства досить суперечливі.

З огляду на це, більш дієвою буде система контролю, спрямована не лише на власне контроль, а на встановлення причин невиконання фінансових показників, порушення термінів оплати тощо. Також одним із дієвих напрямів може і повинен стати розвиток внутрішнього аудиту і контролю.

Виконання Концепції розвитку державного внутрішнього аудиту, схваленої розпорядженням Кабінету міністрів України № 158 від 24.05.2005 р., в основу якої покладено формування у вітчизняних державних органах підрозділів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, може бути досягнуте завдяки створенню інституту державних фінансових контролерів, до функцій яких доцільно віднести контроль за дотриманням закону про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти впродовж усієї процедури їх проведення до моменту укладання угод з переможцями.

Завдання підрозділів внутрішнього аудиту, визначені Постановою Кабінету міністрів України № 1001 від 28.09.2011 р. “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, її територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” [69] полягають у тому, щоб надавати керівникам відповідних рівнів рекомендації щодо: функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи. Основними інструктивними матеріалами забезпечення такої діяльності є Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом

Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. За змістом і сутністю вищеназвані завдання можна розподілити на дві групи: консультаційні й запобіжні. В обох випадках для досягнення належних позитивних результатів потрібне обґрунтування показників, критеріїв, а також розвиток його методології та організації внутрішнього аудиту.

Сучасні підходи щодо організації внутрішнього аудиту формуються з урахуванням специфіки органів Державної казначейської служби як фінансово-банківської структури. В даному випадку слід врахувати, що процес руху бюджетних коштів здійснюється у формі безготівкових переказів. Фактично органи Державної казначейської служби діють як банківська структура, оскільки принципи, порядок і документальне забезпечення проведення розрахункових операцій (за невеликим винятком перевірки доцільності їх здійснення) такі ж, як у банківській системі. Єдина суттєва відмінність – відсутність можливості управління фінансовими ризиками. У цілому більш наочно завдання та методологічно-функціональні засади їх виконання підрозділами внутрішнього аудиту, як свідчить аналіз практики та науково-теоретичних надбань, вказують на наявність таких основних проблем, як: відсутність єдиного підходу до обґрунтування структури системи внутрішнього аудиту, в т.ч. організаційної, що ускладнює здійснення оцінки ефективності його функціонування; труднощі встановлення оптимальних співвідношень щодо розподілу функціональних повноважень між підрозділами внутрішнього аудиту за ієрархічною підпорядкованістю та з урахуванням напрямів здійснення внутрішнього контролю на мікрорівні (в т.ч. через недосконалість законодавства), що призводить до дублювання одних і тих самих контрольних процедур різними суб'єктами контролю; недосконалість оцінки ризиків, які мають негативний вплив на діяльність суб'єктів, які фінансуються з бюджету (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Завдання внутрішнього аудиту та засади їх виконання

Завдання підрозділів внутрішнього аудиту згідно [69]	Наявність методологічних засад	Рекомендації
1	2	3
Оцінка:		
ефективності функціонування системи внутрішнього контролю	+, –	Розробка єдиних організаційних і методологічних засад
ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах	+, –	Обґрунтування більш досконалої методики аналізу, в т.ч. факторного
ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання	+, –	Удосконалення засад планування, зокрема в частині перегляду вихідних показників і норм видатків
якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства	+, –	Формування науково обґрунтованих критеріїв якості послуг
стану збереження активів та інформації	+	–
стану управління державним майном	+, –	Подолання конфлікту інтересів, вибір критеріїв оцінки та розробка методики
правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності	+	–
ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи	+, –	Встановлення переліку об'єктів аудиту, наукове обґрунтування розмежування рівнів ризиків, розробка методологічних засад їх оцінки*
Проведення аналізу проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання	+	–
Планування, організація та проведення внутрішніх аудитів, документування результатів та моніторинг врахування рекомендацій	+	–
Взаємодія з іншими структурними підрозділами з питань проведення внутрішнього аудиту	+	–
Подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторські звіти і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень	+	–
Звітування про результати діяльності	+	–
Виконання інших функцій	+, –	Розробка планів, процедур, методик

Примітки: * розробка методології може базуватися на моделюванні та комп'ютерних технологіях.

Відповідність між визначеними нормативно-правовими актами завданнями внутрішнього аудиту та наявними методологічними засадами їхнього виконання, як свідчить табл. 5.1, на даний час забезпечена не повною мірою.

Одним з найбільш проблемних питань у цьому плані є оцінка ризиків, особливо в контексті управління в умовах фінансової кризи. Зважаючи на це, ідея управління коштами бюджетів усіх рівнів, залишками коштів на рахунках з метою отримання доходів та зарахування їх до загального та спеціального фондів бюджетів є досить актуальною, але її запровадження призведе до виникнення і відповідних ризиків. Саме тому управління ризиками включене у систему внутрішнього аудиту. Показники, що характеризують рівень ризиковості певної фінансової операції можуть бути ті ж, що і в банківській системі, однак варто детально їх проаналізувати та виробити впорядковану систему, більше адаптовану до бюджетних взаємовідносин. Деякі кроки з цього приводу здійснені через запровадження аудиту ефективності використання грошових коштів. Підходи, вироблені для здійснення такого контролю, мають у своїй основі низку аналітичних методів.

Проте досягти високої дієвості та ефективності такого контролю не вдається. Тому проблема аудиту ефективності використання бюджетних коштів, як і аудит ризиків у діяльності бюджетних установ, загалом залишається не вирішеною. Декларування основних рекомендацій щодо методики внутрішнього аудиту й контролю в чинних нормативних документах, попри безумовну позитивну роль, не містить чітких рекомендацій та висвітлення організаційних і методологічних аспектів їх здійснення.

В результаті цього не вдається досягти належного ефекту від їх здійснення. Крім того, не завжди рекомендації з усунення недоліків належно обґрунтовані та економічно доведені. Попри це, в сучасних умовах система внутрішнього аудиту та контролю має забезпечити здійснення критичної

оцінки усіх фінансових операцій, попереджувати про ті з них, які мають високий ризик і призведуть до втрат, а також сприяти мінімізації ризиків, тобто ефективно впливати на використання ресурсних можливостей суб'єктів, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

5.2. Внутрішній контроль ризиків: теоретико-організаційні основи ідентифікації та оцінки

Серед основних завдань підрозділів внутрішнього аудиту відповідно до чинного нормативно-правового забезпечення є оцінка ризиків. Згідно з Наказом № 417 від 07.10.2008 р. “Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України” ризики – це ймовірності настання подій, які негативно впливатимуть на здатність Державного казначейства, його структурних підрозділів та працівників виконувати відповідні функції, процеси, операції, або матимуть негативні фінансово-господарські, юридичні та/ або інші наслідки [229]. Не вдаючись до розгляду інших визначень, які подаються як у законодавчих та нормативно-правових документах, так в і науковій літературі, зазначимо, що різноманітність підходів визначається загалом досить широким переліком ризиків. Вищенаведене визначення також не позбавлене недоліків. Зокрема, зайвою є наведена у ньому конкретизація переліку суб'єктів, яких воно стосується. По-перше, у зв'язку із реорганізаційними та оптимізаційними заходами Державне казначейство наразі отримало назву Державна казначейська служба України, тому, за логікою, потрібно було б внести відповідні уточнення до чинного нормативного документа. По-друге, попри те, що певні події, безумовно, мають вплив на усі перераховані у визначенні об'єкти, не завжди чинники ризику можуть позиціонуватися саме цим терміном (тобто як події). З огляду на це, більш прийнятним є визначення, яке подається в Законі України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської

діяльності”: ризик – кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них [234]. Саме його взято за основу при проведенні досліджень. Загалом слід наголосити на доцільності однозначного трактування термінологічного апарату, особливо в питаннях обліку та контролю, оскільки різні підходи до визначень призводять до негативних наслідків і неправильної оцінки результатів того чи іншого процесу, явища чи операції, які відбуваються в процесі діяльності бюджетних установ.

Логічно було б при формуванні наказу, затвердженого після прийняття Закону, вжити визначення, яке дається нормативно-правовим актом вищої юридичної сили. Послідовність та категорійна відповідність взаємопов’язаних між собою нормативних документів, які стосуються одних і тих самих об’єктів регулювання, має бути основним принципом їх розробки. Такий підхід дасть змогу однозначно трактувати економічні категорії та терміни, що, в свою чергу, сприятиме логіці їх використання в практичній діяльності. Склад ризиків залежить не лише від належності бюджетної установи до певної галузі, а й від ряду інших чинників. До них, зокрема, слід віднести види діяльності, рівень професійності облікових і управлінських працівників, стан організаційної та фінансової дисципліни.

Оцінка ризиків, безумовно, матиме вплив на прийняття управлінських рішень, однак її ув’язка із загальною ефективністю діяльності мала б кращі результати та була б більш зваженим аргументом впливу.

Формуючи методологічні засади оцінки ризиків, не варто зациклюватися лише на позитивних результатах. Система оцінки має формуватися з урахуванням принципу полікритеріальності. Одночасно, важливо виявляти рівень впливу (особливо негативного) кожного чинника на загальний кінцевий результат і враховувати його при прийнятті управлінського рішення. Математично залежність кінцевого результату

(ефективності) від здійснення тієї чи іншої господарської операції, а також виконання функцій та завдань суб'єктів діяльності в більшості випадків описується співвідношеннями:

$$R_n \rightarrow \min \Rightarrow E_n \rightarrow \max \quad (5.1),$$

$$R_n \rightarrow \max \Rightarrow E_n \rightarrow \min \quad (5.2),$$

де R_n – ризик (згідно з визначенням на рівні бюджетної установи переліком);

E_n – ефективність (результат) діяльності бюджетної установи (операції, виконання функції чи завдання).

Таким чином, між ризиками (в т.ч. допущення порушень фінансово-бюджетної дисципліни та помилок при веденні обліку, а також ризикових операцій чи діяльності) та загальною ефективністю бюджетних установ існує обернений зв'язок: чим нижчий ризик, тим вірогідніше отримання кращого позитивного результату. Однак не завжди високий рівень ризику призводить до зниження ефективності, особливо якщо йдеться не про допущення помилок, порушень чи зловживань в сфері обліку, а, наприклад, про розширення переліку платних послуг. Тобто справедливе також співвідношення:

$$R_n \rightarrow \max \Rightarrow E_n \rightarrow \max. \quad (5.3)$$

Вказані залежності вказують на ще одну важливу характеристику (особливість) ризиків та їх результатів в умовах кризи – дискретну нестабільність. Задля впорядкування методології оцінки ризиків, яка може використовуватися підрозділами внутрішнього аудиту, слід поряд з їх розмежуванням за ступенем (високий, середній, низький) належно обґрунтувати класифікацію з позиції впливу на кінцевий результат (ефективність) діяльності бюджетних установ. Загалом послідовність формування ефективної системи оцінки ризиків в бюджетних установах повинна включати: встановлення їх переліку, проведення наукової класифікації, вибір стратегії та тактики оцінки, проведення розрахунків задля

отримання показника оцінки та оформлення результатів в зручному для зацікавлених користувачів форматі (рис. 5.4).

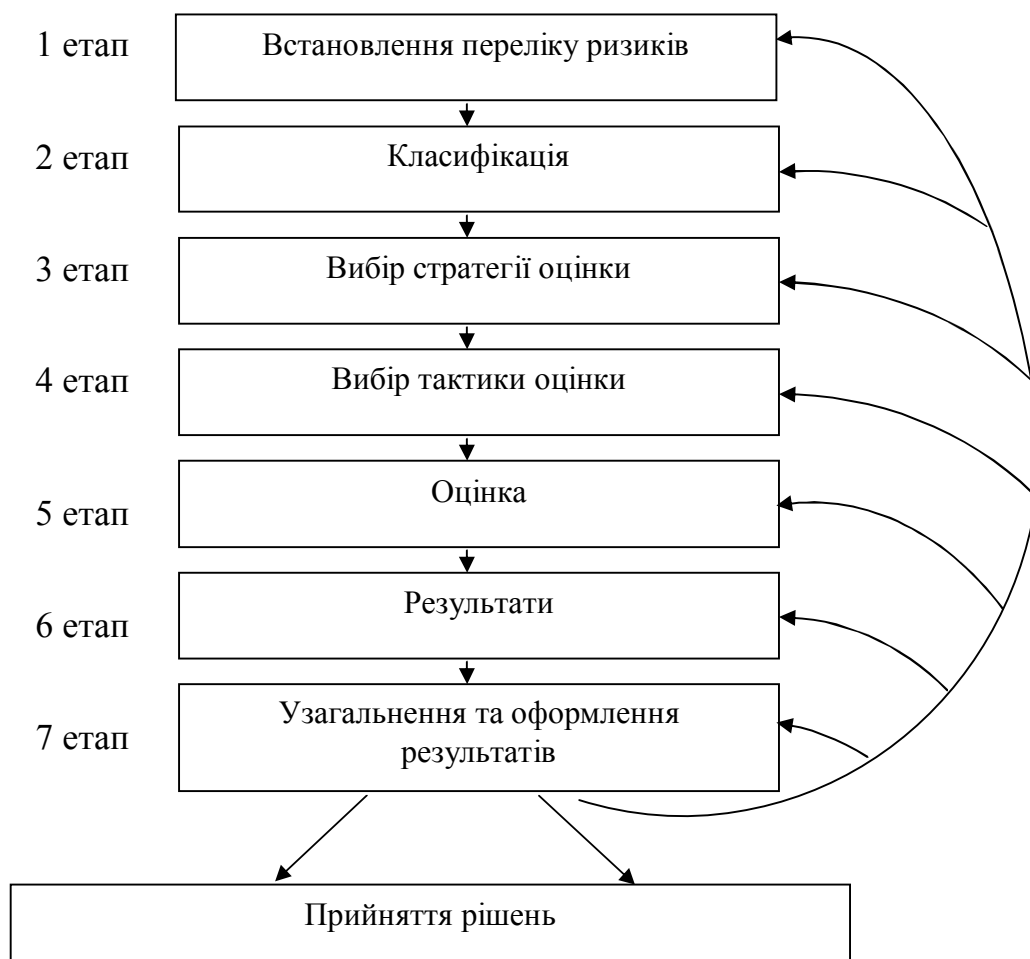


Рис. 5.4. Рекомендована послідовність проведення внутрішнього аудиту ризиків бюджетної установи

Вказані на рис. 5.4 складові, за умови правильного підходу, сприятимуть в результаті контролю отриманню дієвої та корисної інформації, використання якої дозволить поліпшити ефективність діяльності бюджетної установи. Варто наголосити, що попри те, що загальна методологія характеризується своєю уніфікованістю, вихідна база оцінки згідно з окресленими рекомендаціями щодо кожної бюджетної установи повинна бути цілком індивідуальною. Передусім це пов'язано з тим, що індивідуальним є перелік ризиків, який доцільно формувати з урахуванням

попередніх існуючих результатів усіх видів контролю, який здійснювався в бюджетній установі (в т.ч. внутрішнього). Саме від обсягу складеного переліку залежать строки проведення контролю, кількість осіб, які братимуть у ньому участь, і понесені витрати. В подальшому показники оцінки ризиків слід взяти за основу формування системи внутрішнього контролю безпосередньо у бюджетній установі.

Проблемність здійснення класифікації ризиків бюджетних установ пов'язана з надто широким їх переліком і широким різноманіттям. Різноманітність ризиків ускладнює проведення оцінки їх впливу на результати (ефективність) діяльності бюджетних установ. Обґрунтованим способом вирішення цієї проблеми є здійснення їх класифікації.

Згідно з Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [224] за категоріями ризику можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань).

За видами ризику можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадрові (неналежна професійна підготовка працівників установи та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо.

При здійсненні внутрішнього аудиту ризиків та їх оцінки можна використовувати вищенаведену класифікацію, деталізуючи її відповідно до специфічних умов суб'єкта діяльності. Проте більш дієвим буде

використання уточненої класифікації, в основі якої фактичний перелік ризиків, присутніх в діяльності бюджетних установ. Групування таких ризиків дасть змогу формалізувати й належним чином структурувати їх оцінку. На основі дослідження фактичних результатів ряду бюджетних установ і узагальнення інформації, розміщеної у відкритому доступі (в т.ч. Інтернет ресурсів), пропонується розмежовувати ризики залежно від їх сутності. Відповідно до цієї ознаки виокремлено 8 груп ризиків (рис. 5.5).

Рекомендована класифікація ризиків та перераховані на рис. 5.5 чинники, які на них впливають, може бути взята за основу різними бюджетними установами, оскільки вона має загальний характер. Проте слід наголосити, що ризики можуть бути загальні (для всіх бюджетних установ) та індивідуальні (притаманні лише конкретному суб'єкту діяльності). Останні варто також ретельно досліджувати, оскільки врахування специфічності їх дії на загальні результати діяльності суб'єкта, що фінансується за рахунок бюджетних коштів, дасть змогу своєчасно (або завчасно) відреагувати на можливі неефективні рішення та дії відповідальних осіб.

Зважаючи на значну кількість ризиків, на рівні бюджетної установи недоцільно оцінювати їх всі, оскільки це потребуватиме значних витрат часу облікових працівників чи внутрішніх аудиторів. Загальна оцінка впливу ризиків на кінцевий результат (ефективність) діяльності може періодично проводитися на замовлення бюджетних установ підрозділами внутрішнього аудиту вищих організацій. Натомість працівники бюджетної установи повинні проводити оцінку найбільш значущих ризиків.

Для встановлення їх переліку слід використати один з наступних способів:

– на основі частки конкретного виду ризику в загальному переліку, сформованому на основі контрольної документації за 3 останні роки.

Алгоритм обчислення:

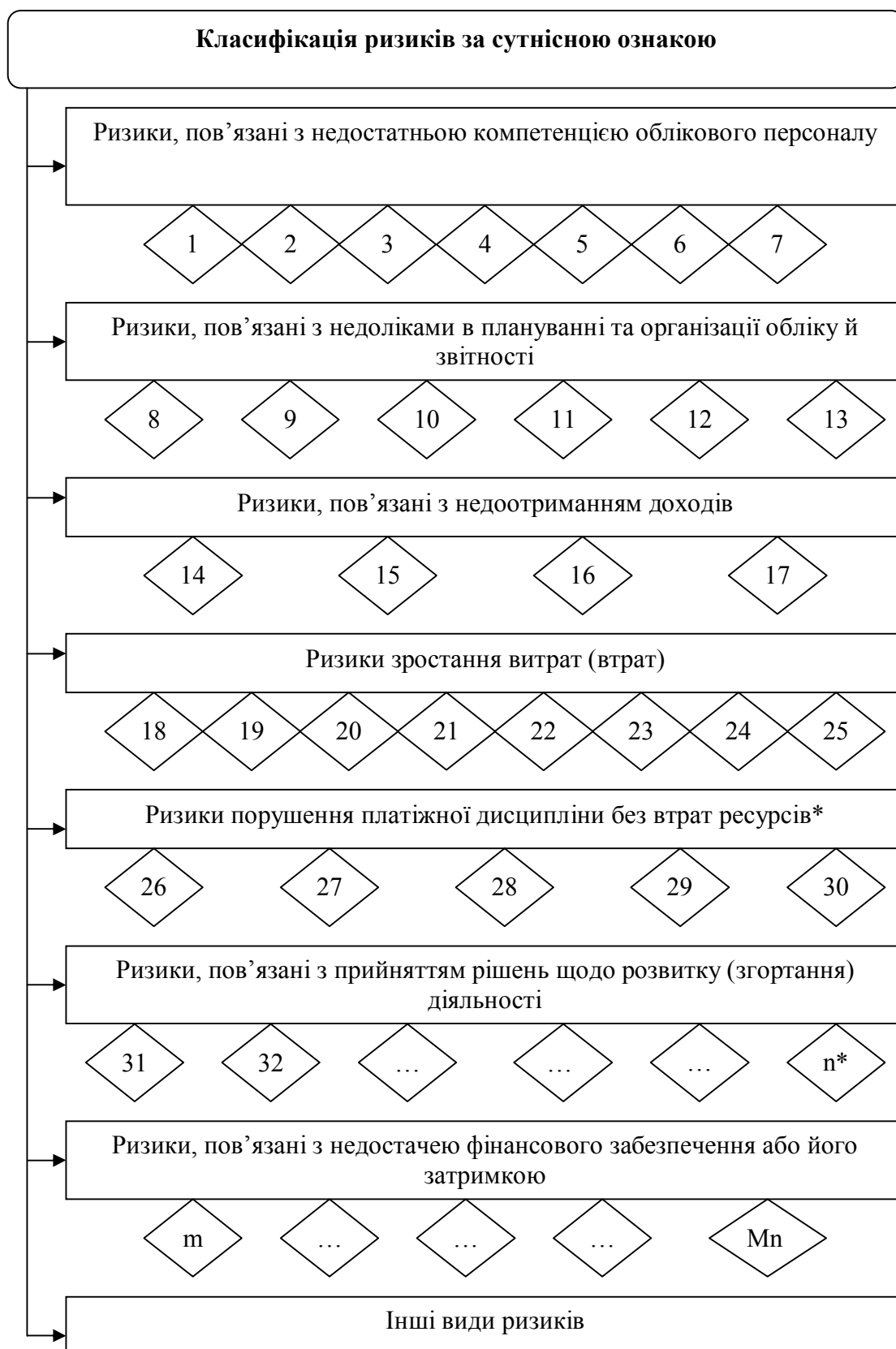


Рис. 5.5. Рекомендована класифікація ризиків

Примітки: * – відсутність втрат ресурсів не означає втрати можливостей підвищення ефективності діяльності; \diamond чинники впливу; 1 – освітній рівень; 2 – практичний досвід роботи; 3 – вміння навчатися; 4 – рівень сприйняття нової інформації;

5 – рівень володіння комп'ютерною технікою та знання інформаційних технологій; 6 – рівень володіння навиками та знаннями щодо виконання функцій суміжних працівників; 7 – інші чинники; 8 – використання недостовірних показників при складанні кошторису та інші недоліки планування; 9 – рівень організації праці облікових працівників (наявність порушень трудової дисципліни); 10 – недосконалий розподіл функціональних обов'язків; 11 – рівень раціональності документообороту; 12 – рівень загальної організації та управління плануванням, обліком і формуванням звітності; 13 – інші чинники; 14 – укладання економічно не вигідних угод (догорів); 15 – встановлення необґрунтованих (занижених) цін на послуги; 16 – необґрунтована безоплатна передача майна (ресурсів) в оренду; 17 – інші необґрунтовані рішення щодо використання ресурсів; 18 – нецільове використання коштів; 19 – незаконне списання (відчуження) майна (активів); 20 – необґрунтоване списання дебіторської заборгованості або пропущення термінів (доцільно деталізувати за видами чи причинами); 21 – придбання цінностей, оплата послуг за завищеними цінами й тарифами; завищення обсягів отриманих послуг тощо; 22 – покриття необґрунтованих витрат на майно, передане в оренду; 23 – неправильне нарахування (завищення) або необґрунтована невиплата заробітної плати; 24 – псування майна та активів, втрата цінних паперів, грошових коштів і документів; 25 – інші необґрунтовані витрати; 26 – перевищення повноважень розпорядником коштів щодо сплати зобов'язань; 27 – завищення обсягів кредиторської заборгованості (зобов'язань); 28 – порушення процедур державних закупівель на етапі укладання договорів (організації закупівля) без продовження їх виконання; 29 – неправомірне (або випадкове, внаслідок помилок) заниження вартості майна та активів бюджетної установи; 30 – інші чинники, які можна віднести до групи ризиків порушення платіжної дисципліни, які не призводять до втрат; 31 – рішення щодо розвитку нових видів діяльності (в т.ч. в якості пілотних експериментів, які приймаються Урядом); 32 – рішення щодо припинення надання конкретних видів послуг або припинення окремого виду діяльності; n* – інші чинники (розмежування чинників цієї групи можна здійснювати також за видами послуг чи діяльності); m – зниження якості послуг; зниження іміджу бюджетної установи тощо.

а) визначення частки (%) конкретного ризику в загальній кількості:

$$R_d = \frac{KR_i}{ZKR_{3r}} \times 100\% \quad (5.4)$$

де R_d – частка ризиків і-го виду;

KR_i – кількість ризиків і-го виду за 3 роки (чи за будь-який інший термін часу, обраний в якості основи керівництвом бюджетної установи);

ZKR_{3r} – загальна кількість ризиків за 3 роки;

б) формування списку, виходячи з частки ризиків, яка перевищує встановлену мінімальну межу (доцільним критичним значенням, як свідчать результати імітаційного спостереження за одним з показників діяльності державних вищих навчальних закладів – доходами спеціального фонду, можна вважати 15 %);

– на основі встановлення частки ризику в сумі загальних понесених втрат.

В обох випадках джерелами розрахунків є інформація, зазначена у різних підсумкових контрольних документах, а також аналіз ризикових сфер. За другого підходу враховується вартісний вплив ризиків, оскільки при розрахунку до уваги береться сума понесених втрат. Зважаючи на те, що фінансове забезпечення бюджетних установ фактично обмежує їх можливості в питаннях створення підрозділів внутрішнього контролю й навіть передбаченні штатної одиниці внутрішнього контролера, із загальної кількості ризиків слід вибрати ті з них, які мають найбільшу питому вагу. На цій підставі можливо акцентувати увагу облікових працівників на конкретних ділянках (об'єктах) обліку, операціях і видах діяльності. Реальний вплив системи внутрішнього аудиту на загальну ефективність функціонування бюджетної установи можна оцінити з допомогою аналізу результатів виконання кошторису за рік після застосування встановлених контрольних процедур. У найбільш простому варіанті, ефективність контролю можна розрахувати у вигляді таких співвідношень: “результат виконання кошторису/ витрати на здійснення внутрішнього контролю”; “видатки (витрати) бюджетної установи за звітний рік/ видатки (витрати) бюджетної установи за попередній рік”. Більш складні, в т.ч. факторні, обчислення мають базуватися на порівнянні відносних показників, зокрема витрат на умовну одиницю послуг (методика обчислення таких одиниць щодо медичних закладів висвітлена в попередньому розділі).

Запропонований підхід до оцінки результатів слід застосовувати й щодо внутрішнього контролю на мікрорівні (тобто в бюджетній установі). Його перевагою є простота та незначні витрати часу на обчислення.

Щодо засад оцінки ризиків слід наголосити на тому, що на рівні суб'єктів діяльності слід формувати підходи, які реально можуть бути ними реалізовані, в т.ч. на основі використання програмного забезпечення. Виходячи з цього, пропонується в основу обчислень покласти використання системи коефіцієнтів. Їх встановлення може базуватися як на основі

експертних досліджень (для цього рівень професійності контролера та його аналітичні навички повинні бути достатньо високі), або з використанням запропонованого нижче порядку обчислення. За основу встановлення коефіцієнтів впливу (R_d) по другому способу слід скористатися наявною інформацією про обсяг втрат ($\sum (V_r)$), понесених в результаті певних ризиків (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Структура втрат від ризиків*

Найменування ризику, R_i	R_d	$\sum (V_r)$, тис. грн.
<i>I</i>	2	3
1. Ризики, пов'язані з недостатньою компетенцією облікового персоналу	2,38	5,357
2. Ризики, пов'язані з недоліками в плануванні та організації обліку й звітності	6,88	14,578
3. Ризики, пов'язані з недоотриманням доходів у зв'язку з:		
а) укладанням економічно не вигідних угод (догорів);	12,07	25,559
б) необґрунтованою (заниженою) ціною на послуги;	8,22	17,040
в) необґрунтованою безоплатною передачею майна (ресурсів) в оренду;	10,65	22,550
г) іншими необґрунтованими рішеннями щодо використання ресурсів	5,88	12,450
4. Ризики зростання витрат (втрат), пов'язані з:		
а) нецільовим використанням коштів;	1,16	2,345
б) незаконним списанням (відчуженням) майна (активів);	4,88	10,340
в) списанням дебіторської заборгованості (можна деталізувати за причинами);	1,60	3,400
г) придбанням цінностей, оплатою послуг за завищеними цінами й тарифами; завищення обсягів отриманих послуг;	3,52	7,457
д) покриттям необґрунтованих витрат на майно, передане в оренду;	7,58	16,045
ж) неправильним нарахуванням (завищенням) або необґрунтованою невиплатою заробітної плати;		
з) псування майна та активів, втратою цінних паперів, грошових коштів і документів;	0,54	1,145
е) іншими необґрунтованими витратами	2,25 4,73	4,755 10,025
5. Ризики, пов'язані з порушенням платіжної дисципліни, що не призвели до втрат (повернені)	3,52	7,459
6. Ризики, пов'язані з прийняттям рішень щодо розвитку (згорання) діяльності (можуть бути деталізовані залежно від видів діяльності)	14,38	30,457
7. Ризики, пов'язані з недостачею фінансового забезпечення або його затримкою	3,52	7,450
8. Інші види ризиків	6,30	13,337

Примітки:* – показники встановлені на основі емпіричних спостережень дійсного впливу ризиків та аналізу наукових публікацій з досліджуваних питань.

Суми втрат (табл. 5.2) отримані в результаті абстрактної імітації, оскільки через віднесення такої інформації до комерційної таємниці для її оприлюднення не було отримано дозволу. Крім того, перелік виявлених в процесі контролю ризиків в закладах обмежувався 1-2 позиціями.

Відповідно до отриманих результатів для подальшої формалізації завдання Отже, кожна з сум понесених втрат обчислена відповідно до таких перетворень: $V_r = V_{fi} \times KS_h / K\bar{S}_i$, де V_{fi} – фактичні втрати від ризику в i -му навчальному закладі; $K\bar{S}_s$ – середньорічна кількість студентів; KS_h – гіпотетична кількість студентів вищого навчального закладу (в нашому розрахунку вона дорівнювала 15000 чол.).

Для оцінки ризиків встановлено діапазон їх варіації з метою здійснення бальної оцінки, а саме: від 0-1 % присвоюється $V_{b1}=1,2$ бали, в діапазоні 1-5 % – $V_{b2}=3,4$ бали, 5-10 % – $V_{b3}=5,6$ балів, 10-15 % – $V_{b4}=7,8$ балів, більше 15 % – $V_{b5}=9,10$ балів.

Для більшої точнішої оцінки доцільно ввести вагові коефіцієнти, які встановлені з врахуванням ймовірнісного впливу ризиків, а саме: $k_{vp} = O_{er} / V_{bi}$, $i=1..5$ (табл. 5.3).

Обчислені вагові коефіцієнти (табл. 5.3) в графі 3 в подальшому слід використати з метою прогнозування можливого рівня втрат від ризиків. Проте, задля мінімізації обчислень доцільно спершу вилучити зі списку ті з них, які мають найменший вплив на результат (ефективність) діяльності. З цією метою пропонується здійснити ранжування ризиків: від 0,10 до 0,25 – мінімальний ризик, від 0,26 до 0,50 – незначний ризик, від 0,51 до 1,10 – середній ризик, більше 1,11 – високий ризик. В наведеному прикладі усі ризики за цими рекомендаціями належать до останньої категорії. Про це свідчать також їх емпіричні оцінки.

Таблиця 5.3

Рекомендована система врахування бальної емпіричної оцінки ризиків для
встановлення вагових коефіцієнтів

Найменування ризику	Емпірична оцінка ризиків, O_{er} *	Коефіцієнт $k_{vp} = O_{er} / V_{bi}$
1	2	3
1. Ризики, пов'язані з недостатньою компетенцією облікового персоналу**	5	5/3=1,67
2. Ризики, пов'язані з недоліками в плануванні та організації обліку й звітності**	9	9/5=1,80
3. Ризики, пов'язані з недоотриманням доходів у зв'язку з:	10	10/7=1,43
а) укладанням економічно не вигідних угод (догорів);	8	8/5=1,16
б) необґрунтованою (заниженою) ціною на послуги;	10	10/7=1,43
в) необґрунтованою безоплатною передачею майна (ресурсів) в оренду;	7	7/5=1,40
г) іншими необґрунтованими рішеннями щодо використання ресурсів		
4. Ризики зростання витрат (втрат), пов'язані з:	7	7/3=2,33
а) нецільовим використанням коштів;	7	7/5=1,40
б) незаконним списанням (відчуженням) майна (активів);	8	8/3=2,67
в) списанням дебіторської заборгованості (можна деталізувати за причинами);	9	9/4=2,25
г) придбанням цінностей, оплатою послуг за завищеними цінами й тарифами; завищення обсягів отриманих послуг;	9	9/6=1,50
д) покриттям необґрунтованих витрат на майно, передане в оренду;	7	7/2=3,50
ж) неправильним нарахуванням (завищенням) або необґрунтованою невиплатою заробітної плати;	7	7/4=1,75
з) псування майна та активів, втратою цінних паперів, грошових коштів і документів;	8	8/4=2,00
е) іншими необґрунтованими витратами		
5. Ризики, пов'язані з порушенням платіжної дисципліни, що не призвели до втрат (повернені)**	7	7/4=1,75
6. Ризики, пов'язані з прийняттям рішень щодо розвитку (згорання) діяльності (можуть бути деталізовані залежно від видів діяльності)**	10	10/8=1,25
7. Ризики, пов'язані з нестачею фінансового забезпечення або його затримкою**	8	8/4=2,00
8. Інші види ризиків	7	7/5=1,40

Примітки: * – за десятибальною системою; ** – можуть бути деталізовані.

Отже, саме такий перелік пропонується брати до уваги при плануванні діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Ризики, вагові коефіцієнти за якими складатимуть менше 1,11, можна ігнорувати у зв'язку з тим, що суттєвого впливу на ефективність діяльності бюджетної установи вони не матимуть.

Вартісний вимір впливу кожного з ризиків обчислюється з використанням залежностей, встановлених на основі аналізу облікових даних щодо отриманих доходів. Для цього скористаємося такими рівняннями:

$$W_{1r} = (D_{zr} - D_{pr}) / \sum_{i=1}^n k_{vpi} \quad (5.5)$$

де W_{1r} – втрата доходу, яка припадає на одиницю ризику;

D_{zr} – дохід звітного року (загального і спеціального фондів);

D_{pr} – дохід, отриманий бюджетною установою у попередньому році;

k_{vpi} – ваговий коефіцієнт і-го ризику;

n – кількість ризиків.

Таким чином, втрати від ризику укладання економічно не вигідних угод складуть 14,640 грн. (10,248 x 1,43), а втрати від недостачі фінансового забезпечення – 20,496 тис. грн. (10,248 x 2) відповідно до обчислень:

$$W_{1r} = (13352 - 13017) / 32,69 = 10,248 (\text{тис.грн.})$$

Джерелом інформації про доходи є річна фінансова звітність (у дослідженні використано дані про доходи спеціального фонду одного з досліджуваних навчальних закладів). Проте ці показники для ще більшої вірогідності слід скоригувати на обсяги діяльності, адже якщо за виробничими показниками вона не є тотожною, то дохід звітного року слід привести у порівняльний вигляд через врахування виробничих показників.

Для цього скористаємося формулою: $D_{zrv} = D_{zr} / VP_{zr} \times VP_{pr}$, де D_{zrv} – дохід, скоригований (зважений) на обсяг діяльності, VP_{zr} – виробничі показники звітного року, VP_{pr} – виробничі показники планового року. Запропонований спосіб оцінки

не є остаточним варіантом оцінки, який не позбавлений недоліків, зокрема подальший його розвиток слід здійснювати шляхом включення більш широкого кола показників (коефіцієнт інфляції, зміну структури виробничих показників, законодавчі рішення щодо зміни порядку та засад обґрунтування доходів тощо).

Розроблена система оцінки за умови використання на етапі прогнозування діяльності бюджетної установи дозволяє виявити ризики, кількісно їх оцінити та прийняти управлінські рішення, здатні попередити втрати. Побудова практичної моделі оцінки, яка б враховувала вплив кожного ризику на загальний результат діяльності, може стати дієвим важелем зростання ефективності використання бюджетних коштів. При її проектуванні ефективним буде також використання технології побудови матричних моделей або інформаційних технологій економічних епюр втрат і обсягів запланованих в кошторисі доходів.

Вищезазначений підхід в рамках конкретної бюджетної установи необхідно закріпити у відповідних пунктах Положення про внутрішній аудит, оскільки негласні й неформалізовані підходи можуть відіграти дестабілізуючу негативну роль. Крім того, розроблений спосіб оцінки ризиків для потреб внутрішнього аудиту може бути реалізований за допомогою використання можливостей комп'ютерної техніки. У такому випадку блок схема алгоритму оцінки матиме 12 складових (рис. 5.6).

Перший програмний модуль (1) виконує функції управління процесом внутрішнього аудиту та координації усіх компонентних модулів (2-12). Алгоритм обчислень показників (коефіцієнтів) ризику обирається після встановлення їх переліку.

Програмний модуль для цього повинен мати відповідний довідник з максимальним переліком можливих ризиків. Цей довідник доцільно формувати не лише з урахуванням існуючих ризиків, а й передбачати в ньому ймовірні ризики, пов'язані, зокрема, зі зміною внутрішнього та зовнішнього середовища (інфляцією, рівнем стабільності суспільства, його глобалізацією тощо).

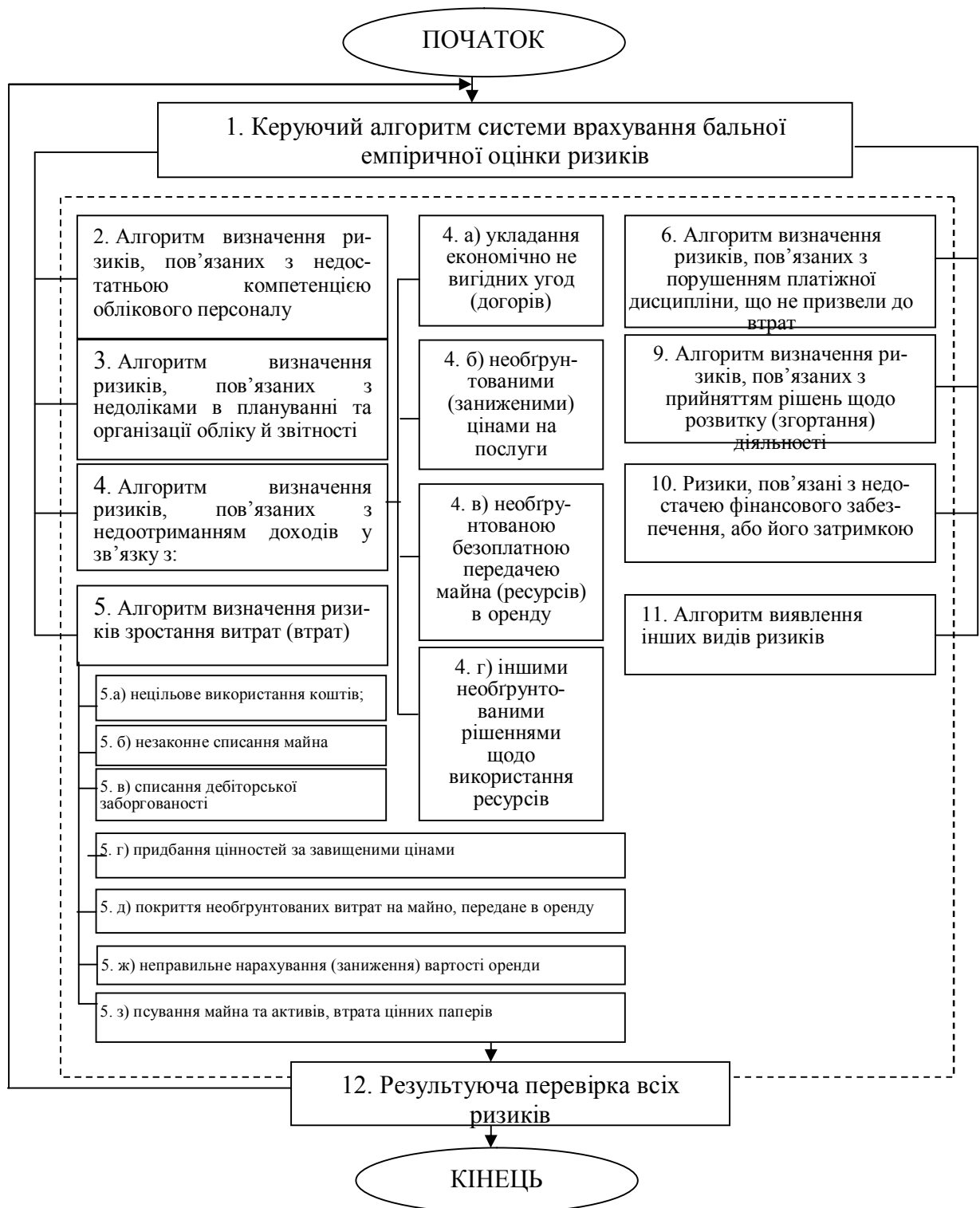


Рис. 5.6. Рекомендована структурна організація системи врахування бальної емпіричної оцінки ризиків

Слід зазначити, що із входженням бюджетних установ у систему електронних платежів створення ефективної системи внутрішнього аудиту й особливо її удосконалення може бути досягнуте шляхом оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між його суб'єктами в комп'ютерному середовищі. У цьому контексті важливу роль відіграють сучасні комп'ютерні технології обробки інформаційних потоків.

Власне тому найперспективнішим напрямом впровадження нових інформаційних технологій у сучасних умовах, як справедливо стверджують А.П. Сиротинська та І.Д. Лазаришина, є створення і застосування в управлінні інформаційних систем нового покоління, орієнтованих на розподілену обробку даних, створення обчислювальних мереж, експертних систем, систем підтримки прийняття рішень, автоматизованих робочих місць управлінського персоналу [261, с. 8].

Попри широке використання автоматизованих бухгалтерських систем, їх застосування для потреб контролю може обумовити певні ускладнення, пов'язані з особливостями функціонування комп'ютерних технологій, які слід враховувати при оцінці умов і процедур контролю (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Особливості функціонування комп'ютерних технологій

Вид діяльності	Характерні особливості
1	2
Розподіл функцій	Система, адаптована до виконання певної (достатньо об'ємної) множини процедур контролю, які в звичайних умовах без комп'ютеризації виконуються низкою спеціалістів.
Рутинні операції	Наявність стандартизованих команд щодо рутинних операцій контролю. Перевагою комп'ютеризованого їх виконання є суттєве зменшення кількості випадкових помилок. Втім існує загроза допущення комп'ютерно-програмних помилок, здатних призвести до викривлення облікових операцій одного типу.
Адміністративний контроль	Наявність широкого набору аналітичних засобів, здатних надати адекватну оцінку діяльності бюджетних установ. Додаткові функціональні можливості забезпечують дієвість системи внутрішнього контролю загалом та убезпечують від ризику його неефективного здійснення.

В умовах комп'ютеризації контроль передбачає взаємопов'язану структуру, яка охоплює не лише суб'єктів контролю – контролерів, а й облікових працівників. Технологія організації контролю, як і обліку, в умовах АРМ охоплює три етапи: 1) підготовка інформації для контролю та її обробка; 2) систематизуючі та узагальнюючі контрольні-аналітичні дії щодо облікової інформації залежно від об'єкта обліку; 3) формування результуючої інформації для управлінського реагування.

З точки зору функціональних можливостей, для досягнення завершеності вищевказаних етапів програмне забезпечення повинно бути адаптоване до здійснення контрольних процедур, формування відповідної документації, проведення аналітичних розрахунків і розробки рекомендацій, спрямованих на усунення недоліків при здійсненні фінансових операцій.

У цілому визначені можливості удосконалення системи контролю спрямовані на забезпечення більш ефективного використання бюджетних коштів. Однак без розробки показників ефективності, фінансових ризиків (адаптованих для бюджетних установ), а також відповідного програмного забезпечення розвиток системи внутрішнього контролю неможливий.

Процес комп'ютеризації пов'язаний з низкою проблем організаційного та методичного плану, зокрема щодо внутрішнього контролю та методик його оцінки. При цьому основним завданням системи управління виступає досягнення формування малозатратної системи контролю, здатної оперативно надавати інформацію керівникам різних рівнів для швидкого реагування з метою усунення недоліків та зривів використання ресурсів і надання послуг.

Досягнення вирішення вказаної проблеми вимагає використання щонайменше двох основних впливових чинників: обліку (при модернізації якого важливо формувати таку структуру, яка б дозволяла виявляти критично-небезпечні стани об'єктів у більш ранні строки) та контролю (передусім, внутрішнього). Щодо останнього слід зауважити, що в сучасних умовах його значення постійно зростає.

Попри це, відсутні системні наукові дослідження та детальні нормативно-правові й методологічні рекомендації з питань організації, планування та здійснення внутрішнього контролю. В бюджетних установах внутрішній контроль об'єктів обліку найчастіше зводиться до перевірки правильності відображення господарських операцій та складання звітності, дотримання фінансової дисципліни, особливо в частині цільового використання коштів і практично не спрямований на вирішення питань ефективного використання ресурсів. Не вдаючись до більш детального дослідження співвідношення завдань розглянутих суб'єктів, недоліків і переваг кожного з них, доцільним є наукове позиціонування контролю на мікрорівні, тобто внутрішнього контролю, який слід здійснювати в бюджетних установах.

Задля цієї мети варто, насамперед, правильно визначити сам термін, оскільки в нормативних джерелах єдине трактування відсутнє (додаток Ц). У чинному законодавстві та нормативно-правових документах внутрішній контроль розглядається як: інструмент управління; діяльність; сукупність процедур; комплекс заходів. Правомірність позиціонування внутрішнього контролю як інструменту управління суперечить основним постулатам економічної теорії, яка відносить контроль до функцій управління. Його розгляд з точки зору діяльності можливий, в першу чергу, у контексті людської праці, оскільки в переліку кодів видів економічної діяльності така визначальна ознака у формуванні та стратифікації сукупностей статистичних одиниць не передбачена.

Однак, справедливо зазначити, що така позиція має право на існування, адже класифікація видів діяльності загалом здійснена для статистичних цілей, а тому встановлений перелік не є достатнім критерієм, здатним обмежити вживання категорії “діяльність” до системи внутрішнього контролю. Певні суперечності існують і у визначенні, яке розглядає внутрішній контроль як комплекс заходів, спрямованих на досягнення

певних управлінських цілей. В мовно-лінгвістичному контексті “заходи” більш прийнятно сприймати як результат реагування на виявлені в процесі контролю недоліки та упущення.

Таким чином, внутрішній контроль слід визначати як сукупність способів, прийомів і процедур, за допомогою яких досягається виявлення недоліків у використанні ресурсів задля оперативного їх усунення й досягнення максимальної ефективності діяльності з надання послуг бюджетними установами.

Згідно з Бюджетним кодексом України контрольні процедури при здійсненні внутрішнього контролю мають включати: авторизацію та підтвердження; розподіл обов’язків та повноважень; контроль за доступом до ресурсів та їх обліком; контроль за достовірністю проведених операцій; звірку облікових даних із фактичними; оцінку загальних результатів діяльності організації; оцінку окремих операцій, процесів та видів діяльності; нагляд [33].

Вказані процедури покладені в основу формування Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [224]. У них наведено перелік принципів організації внутрішнього контролю, які відповідають міжнародній практиці, а також детальну характеристику його елементів (рис. 5.7).

Слід зауважити, що не усі перераховані процедури повною мірою відповідають сутності контролю. Зокрема, авторизація та підтвердження у тому контексті, як це визначено Методичними рекомендаціями (здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження), більше стосується системи захисту інформаційних даних, ніж власне контрольних процедур.



Рис. 5.7. Принципи та елементи контролю

Розроблені організаційні та оціночні підходи до здійснення контролю за ризиками, обґрунтовані через використання емпіричних методів дослідження та систему математичних рівнянь, дозволяють підвищити ефективність контролю за умови наявності відповідної компетенції та вмінь у відповідальних працівників. Для цього в бюджетній установі належним чином має функціонувати служба підбору кадрів та організації їх роботи.

Розподіл повноважень належить до організаційних питань системи управління, а нагляд більш правомірно розглядати як форму контролю. Загалом для того, щоб правильно обґрунтувати склад процедур контролю, слід спочатку чітко ідентифікувати об'єкт контролю та сформулювати перелік його завдань. Лише після цього можна обґрунтувати дійсно адекватний перелік способів, прийомів і процедур, здатних уможливити їх виконання.

Оскільки бюджетні установи як суб'єкти діяльності характеризуються різною структурою (від простої до досить складної), позиціонування об'єктів контролю вимагає зваженого підходу та оцінки з позиції впливу на результат виконання кошторису. Однак незаперечний вплив на результативність діяльності мають витрати на надання послуг. Зростання обсягів останніх в умовах дефіциту фінансового забезпечення є переконливим обґрунтуванням доцільності здійснення контролю саме у цьому напрямі.

5.3. Внутрішній контроль за витратами на надання послуг як інструмент управління ефективністю діяльності бюджетних установ

За умов хронічного дефіциту коштів бюджетні установи змушені орієнтуватися на пошук внутрішніх резервів зниження витрат на надання послуг. У цьому контексті важливо не лише прагнути до зниження рівня витрат, а мати економічно обґрунтовані підстави їх встановлення на певному рівні. Відповідно, важливим в процесі здійснення контролю за витратами має

бути застосування науково обґрунтованого аналітичного інструментарію. Орієнтація на оптимізацію діяльності та економію витрат – завдання внутрішнього контролю. При його організації слід врахувати потребу у виконанні мети – економічно обґрунтоване зниження рівня витрат на надання послуг та ряд завдань (рис. 5.8).

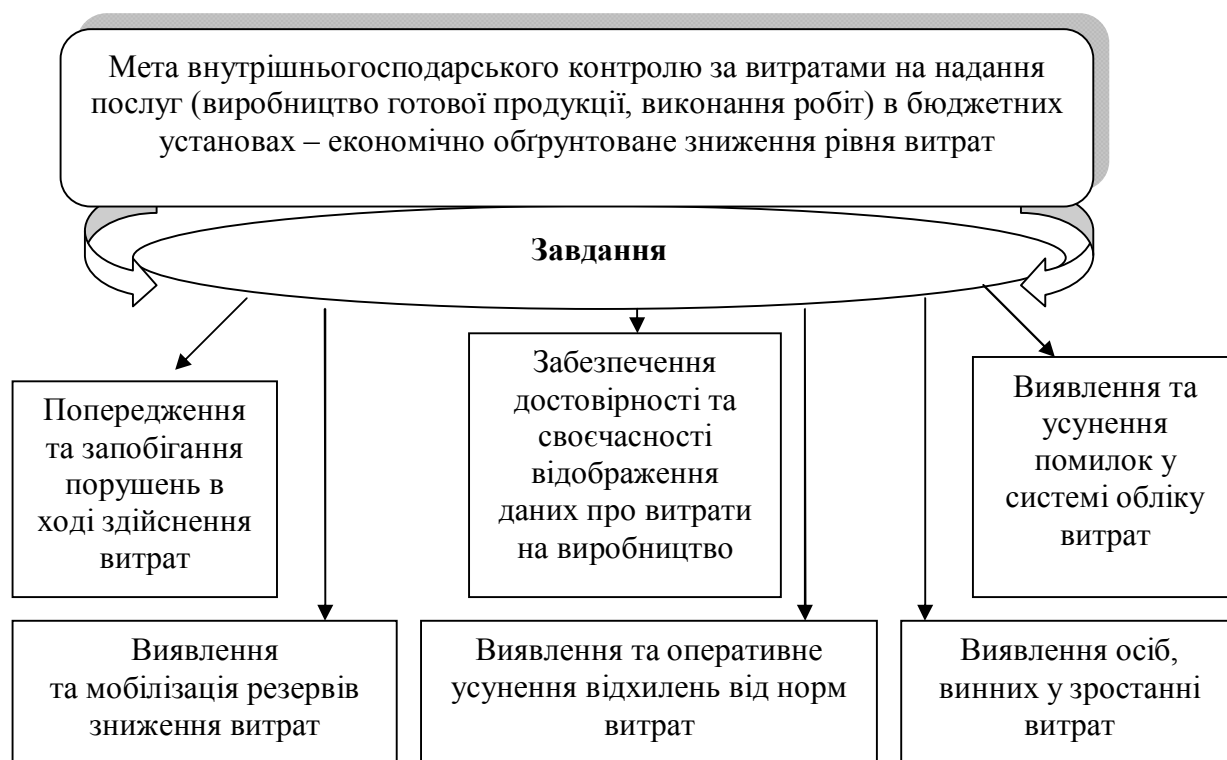


Рис. 5.8. Мета та завдання внутрішнього контролю за витратами на надання послуг в бюджетних установах

Розвиток сучасних автоматизованих інформаційних систем дозволяє розробляти нові концепції організації проведення контролю за витратами на надання послуг з використанням комп'ютерної техніки. Дослідження літературних джерел дозволяє стверджувати, що в останні роки цим питанням приділяється все більше уваги. Такий інтерес пов'язаний не лише з посиленням ролі управлінського впливу на рівень витрат на мікрорівні. Розробники програмного забезпечення зацікавлені у ефективності власних

програмних продуктів, оскільки завдяки цьому зростає їх конкурентоздатність на ринку.

Поясненням цього слугує факт, що процес комп'ютеризації системи контролю за витратами не вимагатиме значних фінансових вкладень і витрат робочого часу, що для бюджетних установ надзвичайно актуально. При цьому можлива не лише повна автоматизація аналітичних процедур контролю, а й часткова.

Вибір способу контролю з цієї позиції доцільно обґрунтовувати з урахуванням обсягів послуг, які надаються бюджетною установою. У цьому контексті слід здійснювати попередній аналіз та оцінку ефективності контролю. Найпростішим варіантом такої оцінки є порівняння витрат на організацію контрольної діяльності з отриманим обсягом економії завдяки недопущенню зловживань, непродуктивних витрат і нераціонального витрачання ресурсів. Результати контролю обов'язково мають бути враховані при розробці заходів зі здійснення контролю та формуванні його організаційної структури.

Проте, за будь-якого обраного варіанту організаційні основи внутрішнього контролю за витратами визначаються структурою бюджетної установи, видами послуг, які вона надає, а також формою ведення обліку.

У своєму дослідженні С.В. Івахненко стверджує, що паперовий, механізований та комп'ютеризований способи контролю, що відповідають аналогічним параметрам обробки облікової інформації в системі бухгалтерського обліку, слід віднести до основних інструментів контролю (аудиту) [117, с. 66].

Кожен з них прийнятний для контролю за витратами на надання послуг бюджетних установ. Однак слід зауважити, що при використанні паперового та механізованого способів контролю комп'ютеризація обліку та її технічне забезпечення відіграють для внутрішнього контролера другорядну роль, оскільки усі контрольні процедури та оформлення їх результатів здійснюють ручним або напівмеханізованим способом. По-іншому

формується і здійснюється контроль в комп'ютерному середовищі. В такому випадку активно використовується вказане технічне забезпечення, а також програмне забезпечення.

Організаційні засади контролю за витратами в бюджетних установах, на відміну від контролю за цільовим використанням фінансового забезпечення, на сьогодні розвинені недостатньо. Пояснюється це внутрішніми чинниками, зокрема орієнтацією обліку на складання фінансової звітності, недостатньою увагою до питань оптимізації використання ресурсів на мікрорівні і складністю розробки моделі контролю. Крім того, значні відмінності в якісних характеристиках послуг і різноманіття їх видів не дозволяє використовувати стандартизовані й уніфіковані під усі бюджетні установи моделі контролю за витратами. З огляду на це, щодо кожного суб'єкта бюджетної сфери прийнятними будуть власні, специфічні моделі контролю. Важливою умовою їх формування є нормативно-правове регулювання якісних параметрів послуг, які на сьогодні також розроблені недостатньо. Позиціонування контролю за витратами як внутрішньої функції управління та його ідентифікація з цієї точки зору є основою досліджень.

Внутрішній контроль як інформаційна система управління витратами характеризується циклічністю процесу виявлення та підготовки інформації про порушення щодо обсягів витрат на надання послуг та наявності труднощів при виборі об'єктів. Організаційна впорядкованість проведення контролю полягає у збалансованому виборі об'єктів (планування контролю), раціональному використанні часу контролера (проведення контролю) та підготовці дієвих пропозицій з усунення недоліків (подання узагальнених результатів контролю (рис. 5.9).

Попри те, що схема формувалася щодо контролю за витратами, вона характеризується універсальністю та відповідає різним підконтрольним об'єктам. Відмінності проявлятимуться при виборі складу об'єктів,

плануванні та проведенні контролю, оскільки вони визначаються з урахуванням специфіки підконтрольного об'єкта.



Рис. 5.9. Структурна схема процесу внутрішнього контролю витрат

Загалом слід наголосити на тому, що раціональний та логічний підхід до організації внутрішнього контролю є запорукою його результативності. Обґрунтований вибір складу об'єктів, планування та нормування проведення контрольних процедур уможлиблює раціональне витрачання робочого часу суб'єктів контролю. Виходячи з того, що обсяги платних послуг бюджетних установ щороку зростають та в складі доходів займають понад 65 %, об'єктом контролю слід обрати витрати на надання послуг. Слід зазначити, що питання внутрішнього контролю витрат на надання послуг на сьогодні розроблені недостатньо. Найбільш проблемними з них є планування контролю (складність якого полягає у потребі отримання інформації про витрати не за кодами економічної класифікації, а за статтями та елементами), вибір методики та інструментарію його здійснення (рівень розробленості надзвичайно низький), формування результатної інформації (форми представлення результатів контролю за витратами на надання послуг мало розроблені).

Для забезпечення вирішення проблеми, пов'язаної з плануванням внутрішнього контролю, слід скористатися пропозиціями щодо деталізації рахунків з обліку витрат (в т.ч. обґрунтованих в розділі 4). На основі хронометражних замірів слід встановити та законодавчо закріпити норми витрат часу на здійснення процедур контролю за витратами. Це питання вимагає попереднього встановлення переліку процедур. Останній залежить від обраного підходу та потреби в деталізації контролю. Зокрема, детальний контроль за усіма видами витрат за кодами економічної класифікації буде займати більше часу. Однак встановлення оптимального рівня контролю слід покласти на керівництво бюджетною установою. При цьому за основу обґрунтування переліку контрольованих видів витрат слід покласти їх частку у загальній структурі собівартості платних послуг. Лише після цього доцільно приступати до складання плану контролю. Розроблений план слід погодити з відповідальними працівниками та керівником бюджетної установи. Такий підхід убезпечить процес здійснення контролю від зривів через неузгодженість організаційних питань. Відповідно до позиції про доцільність оптимізації діяльності бюджетних установ і раціонального витрачання їх ресурсів при здійсненні контролю за витратами важливо не лише виявити відхилення. Завданням контролера є також формування рекомендацій щодо виправлення негативних явищ. У цьому контексті доцільно до складу інформаційного забезпечення включити таку складову, як документи альтернативного характеру (рис. 5.10).

Оскільки чинний порядок обліку не повною мірою відповідає вимогам і завданням внутрішнього контролю за витратами бюджетних установ, тому бухгалтерські дані вимагають опрацювання та формування інтерпретованої інформації, яку слід віднести до робочої документації. Таким чином, до складу останньої, крім плану та вихідної форми контролю, слід включити проміжну документацію, зокрема відомість виявлених порушень норм витрат і зловживань.



Рис. 5.10. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю витрат

Цей робочий документ слід формувати залежно від виду послуг за розділами (Розділ 1. Типові порушення; Розділ 2. Специфічні порушення; Розділ 3. Порушення, пов'язані з технологічним процесом надання послуг) з використанням таких граф: витрати за видами, сума, відхилення, причина, рекомендації. Остання графа повинна містити інформацію про вид порушення (в т.ч. щодо порушення чинних нормативно-правових документів), спосіб виправлення та пропозиції, спрямовані на оптимізацію витрат. Розмежування за розділами дає змогу наперед прописувати рекомендації, зокрема по розділу 1. Одне з найважчих завдань організаційного етапу внутрішнього контролю витрат – визначення складу об'єктів контролю та обґрунтування доцільного обсягу витрат (нормативів).

Сучасні технічні засоби дають змогу дещо полегшити цей процес, однак вимагають розробки моделі контролю. Формування моделі внутрішнього контролю витрат на надання послуг в частині розрахунку їх оптимальних обсягів слід здійснювати на основі врахування економічно обґрунтованих якісних параметрів компонент послуг. Структура моделі контролю визначається залежно від виду послуг, які надаються. Зокрема, щодо основного виду послуг державних вищих навчальних закладів – освітніх послуг, запропонована модель може мати вигляд:

$$Q(V) = \sum_{i=1}^n v_n z_n \rightarrow \min,$$

$$Q(V) \in M_v$$

$$M_v : \begin{cases} \sum_{n=1}^k Y_{sn} \cdot z_n = Y_i, i = 1, \dots, n, \\ z_n \geq 0, n = 1, \dots, k, \sum_{k=1}^k z_k \end{cases}, \quad (5.6)$$

де $Q(V)$ – витрати на надання освітніх послуг як векторна функція їх складу;

M_v – економічно обґрунтовані обмеження на склад та обсяг витрат, які визначаються якісними характеристиками послуг;

v_n – доцільний параметр (критерій) n -го компоненту якості в послугі;

z_n – вартість забезпечення n -го компоненту (пропонується обчислювати як середній показник, визначений з урахуванням 2-3 попередніх років з поправкою на індекс інфляції);

Y_{zn}, Y_i – відповідно, якісні показники освітніх послуг і послуга в цілому.

Найпростішою є лінійна модель, оскільки функція вартості послуг бюджетних установ і обмеження в системі їх надання (наприклад, в галузі освіти кількістю кредитів по навчальному плану) – лінійні. Пропонуються такі основні параметри моделі контролю за витратами на надання освітніх послуг, як якість навчання, середній бал, число повторного проходження курсів навчання та складність забезпечення процесу навчання (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Параметри моделі “контроль витрат на надання освітніх послуг”

Показники	Значення						
	для освітніх послуг ОКР “бакалавр” за напрямами (спеціальностями)						для освітніх послуг ОКР “магістр”
	1	2	3	4	5	6	
Якість навчання, %	Я7	Я6	Я5	Я4	Я3	Я2	Я1
	≥30	≥35	≥40	≥45	≥50	≥60	≥75
Середній бал	Бс27	Бс26	Бс24	Бс24	Бс23	Бс22	Бс21
	60...90	60...100	65...100	65...100	60...100	75...95	80...100
Число повторних проходжень курсів (в розрахунку на 25 студентів)	КП31	КП32	КП33	КП34	КП34	КП32	КП31
	>2	>4	>5	>10	>10	>4	>2
Складність процесу навчання з т.з. потреби у використанні спеціальних засобів	СП43	СП45	СП44	СП43	СП42	СП42	СП41
	скл.	прос.	дуже скл.	скл.	не скл.	не скл.	сер.
Вартість (собівартість), тис. грн.*	a1	a2	a3	a4	a5	a6	
	6,50	6,55	7,55	7,50	5,50	7,85	

Примітки:* - визначається за навчальний рік; по ОКР “магістр” інформація не деталізована, однак при формуванні моделі розрахунку оптимальних витрат слід також враховувати напрями (спеціальності).

Визначені на основі запропонованої моделі контрольні обсяги витрат використовуються як нормативні, а будь-яке відхилення від них вважається порушенням. Такий підхід оправданий з позиції якісних характеристик наданих послуг. Автоматизація контролю в запропонованому варіанті може бути здійснена через застосування ЛСІМ. Іншим підходом з цього напрямку діяльності є застосування аналітичних процедур через їх автоматизацію і розробку відповідних програмних додатків до бухгалтерських програм, які використовуються з метою ведення обліку в бюджетних установах. Цим буде досягнуто більшої оперативності внутрішнього контролю та ширше охоплення об’єктів обліку.

В умовах комп'ютеризації господарські операції можуть бути перевірені більш детально і ефективно завдяки можливості обрання більшого розміру вибірки, а також прискорення опрацювання даних і видачі результатної інформації. Найбільш популярним програмним продуктом, який використовується бюджетними установами для повної або часткової комп'ютеризації обліку, є “Парус-Бюджет” та “1С: Підприємство” з відповідними додатковими програмами або без них. Завдяки зрозумілим для бухгалтерів та працівників системи обліку алгоритмам мови, вони, навіть не маючи спеціальних знань з програмування цієї програми, отримують достатні обсяги корисної інформації для відображення усіх господарських операцій, які здійснюються в процесі діяльності.

Зокрема, у програмному продукті “Парус-Бюджет” розроблено функцію формування нерегламентованого звіту, який характеризує стан виконання кошторису. Слід визнати, що завдяки цьому є можливість здійснення контролю за напрямками та обсягами видатків за кодами економічної класифікації. Програмний продукт “1С: Підприємство” має у своєму складі можливості здійснення аналізу показників обліку, що також слід позитивно оцінити з точки зору внутрішнього контролю. Суттєвим недоліком є лише те, що обидві програми не містять компонент, які б дозволяли автоматично здійснювати контроль витрат за статтями калькуляції та елементами.

Реалізацію такого рішення слід здійснити в доповнення до додатку “Калькуляція собівартості платних послуг”. Для прикладу, калькуляція собівартості платних освітніх послуг, стандартний макет якої в програмному забезпеченні “Парус-Бюджет” включає перелік витрат за групами (прямі та непрямі), слід використовувати для контролю в якості нормативів витрат. Реалізуючи пропозиції щодо максимального прямого включення витрат у собівартість, обґрунтовані в розділі 4, при складанні алгоритму калькулювання та контролю за витратами доцільно врахувати таке перегрупування. Механізм реалізації програмного рішення може бути наступним (рис. 5.11).

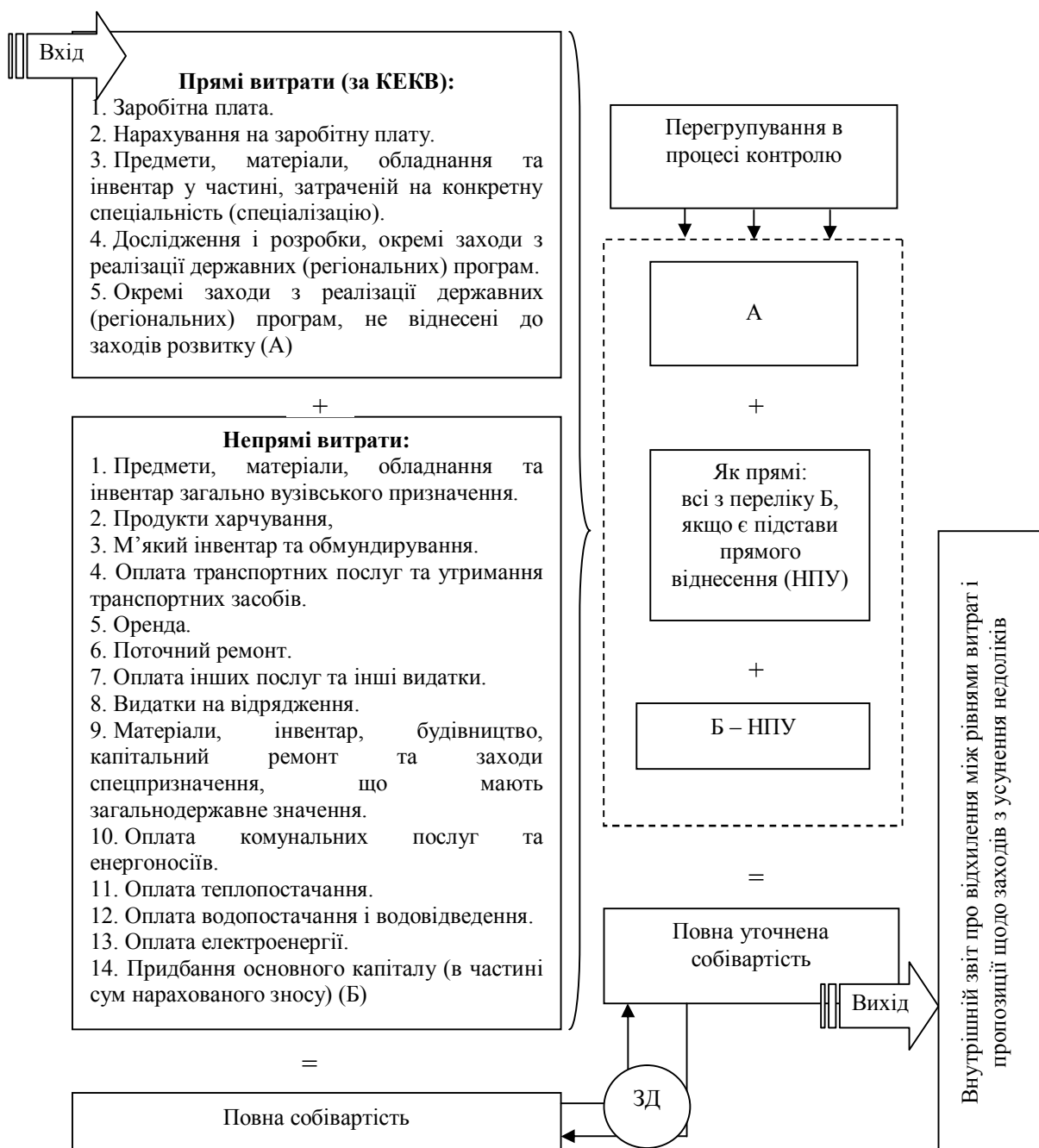


Рис. 5.11. Система контролю витрат на базі методу їх максимального прямого включення в собівартість

Примітки: ЗД – звіряння даних.

Проілюстрований порядок – це лише один варіант контролю витрат, який дає змогу виявити різницю між дійсною собівартістю та собівартістю, визначеною за традиційним підходом (через розподіл непрямих витрат). Другий підхід також передбачає розподіл непрямих витрат, але в сумі, зменшеній на ту, яка максимально включена прямим способом (на основі

наявності лічильників, надання освітніх послуг в одному корпусі та ін.). Однак для потреб контролю пропонується вважати планову калькуляцію з визначеною у ній собівартістю за методом максимального прямого включення витрат нормативом витрат (за статтями, обраними відповідно до рішення керівництва). У процесі контролю ці дані слід порівнювати з фактичними, формувати відповідні висновки й розробляти заходи щодо вирішення проблемних ділянок.

Автоматизація внутрішнього контролю на засадах використання аналітичних методів і представлення їх результатів у вигляді джерел облікової інформації альтернативного вигляду (не у статистиці, а в динаміці через використання графічних та інших редакторів) можлива завдяки використанню спеціального програмного забезпечення.

Загалом, як справедливо зазначає М.Т. Білуха, набір процедур розрахунково-аналітичних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які охоплюють усю різноманітність функціональних обчислень, повністю підлягають алгоритмізації [20, с. 347]. Завдяки цьому вирішення проблеми оперативності та якості внутрішнього контролю витрат лежить у площині розробки організаційних, методологічних і методичних засад його комп'ютеризації.

Виконання цих завдань вимагає формування організаційних засад контролю. Першою зі складових є визначення переліку об'єктів контролю. Щодо контролю витрат ними є склад витрат за статтями та елементами. Більшої дієвості та оперативності внутрішнього контролю витрат можна досягти через розподіл різних видів витрат за рівнем ризику виникнення зловживань. З великою вірогідністю можна стверджувати, що високий рівень ризику мають витрати, пов'язані з використанням матеріальних цінностей в процесі надання послуг. У найбільш загальному вигляді розподіл за рівнями ризику можна представити схемою (рис. 5.12).

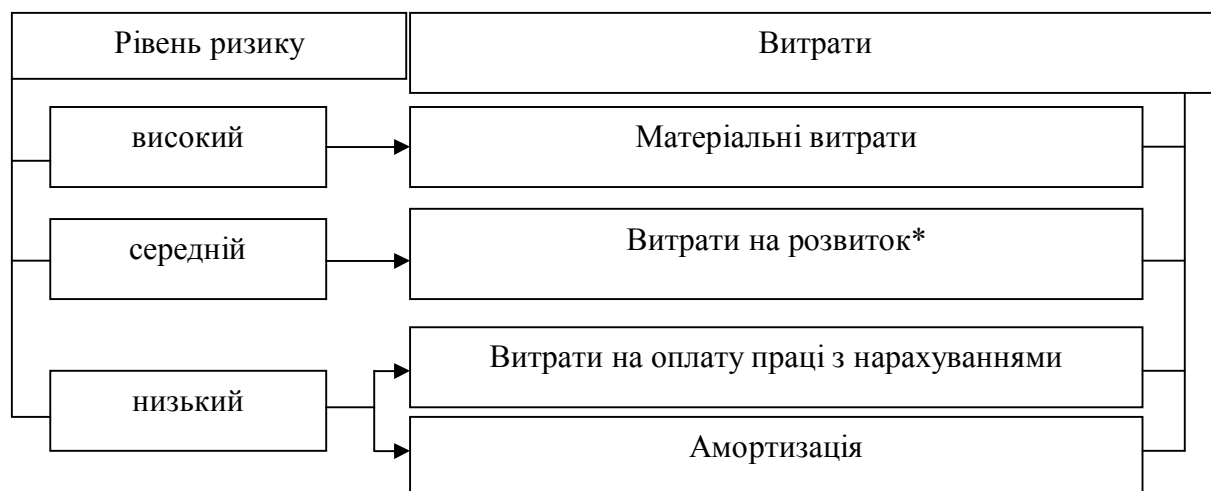


Рис. 5.12. Розподіл витрат на надання послуг залежно від ризиків виникнення зловживань

Примітки: * запропоновано в розділі 4 дисертації.

Більш детальний перелік витрат та їх позиціонування з точки зору загроз, пов'язаних з незаконним та неефективним витрачанням ресурсів, доцільно скласти за структурними підрозділами бюджетної установи у вигляді таблиці з графами: об'єкт внутрішнього контролю: витрати за видами (класифікаційними групами); рівень ризику в розрізі високий, середній, низький, мінімальний, відсутній.

Оскільки найвищий рівень ризику мають, як зазначалося, матеріальні витрати, їх слід розмежовувати за групами, або ще у більш деталізованому розрізі. Для цього внутрішньому контролеру слід враховувати не лише емпіричні судження, узгоджені з керівництвом, а й фактичні показники контролю за попередні періоди. Встановлення переліку об'єктів контролю необхідне не лише для обґрунтування вибору його напрямів, але й з метою подальшого використання для встановлення штатної чисельності внутрішніх контролерів.

В структурі витрат бюджетних установ значну питому вагу займають непрямі витрати, які включаються до собівартості послуг. За деякими даними вони складають більше 70 %. Проблемність здійснення контролю за ними пов'язана зі специфікою бухгалтерського обліку, яка полягає в тому, що в

сучасних умовах він ведеться за кодами економічної класифікації витратків. Такий підхід унеможлиблює розмежування витрат на прямі та непрямі без додаткових витрат часу. В цьому плані існуючий порядок обліку недостатньо ефективний та інформаційно обмежений для потреб контролю.

Запропонований в попередньому розділі підхід до обліку витрат за центрами відповідальності певним чином сприяє вирішенню проблеми, оскільки в його основу покладено ієрархічну структуру руху інформаційних масивів облікової інформації про витрати. Однак у найбільш спрощеному варіанті контроль може бути організований за видами витрат, які узагальнюються в системі бухгалтерських рахунків. План рахунків, який затверджений для державного сектору відповідно до задекларованих принципів державною Стратегією модернізації бухгалтерського обліку, більшою мірою сприяє проведенню контрольних процедур, оскільки містить рахунки для обліку витрат в розрізі елементів. Щодо обліку витрат за кодами економічної класифікації пропонується деталізувати їх за субрахунками відповідно до потреб суб'єкта діяльності.

Для цього при вирішенні організаційно-практичних завдань в умовах комп'ютерного середовища слід сформувати класифікатор витрат. Він використовуватиметься для контролю узагальнення витрат на надання послуг за їх видами. Пропонується будувати такий класифікатор за серійно-порядковою системою кодування на підставі даних відповідних рахунків витрат. Зокрема, до рахунку 811 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)" пропонується такий підхід до кодування (табл. 5.6).

Класифікатор об'єктів витрат використовується для контролю аналітичного обліку витрат за об'єктами, замовленнями, договорами. Він будується, як правило, безпосередньо відповідно до специфіки бюджетної установи і використовується в АРМ контролера в готовому вигляді. Решта класифікаторів мають загальний характер і відрізняються від інших лише за змістом.

Таблиця 5.6

Серійно-порядкова система кодування витрат до рахунку 811 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”

Найменування витрат	Код
1	2
Витрати на оплату праці	01-09
1. Виплати за окладами і тарифами	01
2. Премії і заохочення	02
3. Компенсаційні виплати	03
Відрахування на соціальні заходи	04-09
Матеріальні витрати:	10-14
1. Витрати сировини і матеріалів	11
2. Витрати купівельних напівфабрикатів	12
3. Витрати палива і енергії	13
Амортизація	14
Витрати на розвиток	15
4. Інші	16-19

Правильність, достовірність та якість контролю витрат в умовах комп’ютерного середовища можна досягти через застосування сучасних аналітичних методів і наявні програмні додатки до бухгалтерських програм. Ретельний підбір спеціальних інформаційних файлів, що містять дані про витрати, сприяє оперативності контролю, а також здійсненню взаємної звірки облікових показників. Різна спрямованість вихідних джерел контролю, в т.ч. їх різноманітність залежно від ієрархічних рівнів, дають змогу здійснити багатосторонній контроль за витратами. Значно полегшить його проведення формування оперативних комп’ютерних файлів з відповідним шифруванням інформації. Для шифрування можуть бути застосовані як цифрові, так і буквенні знаки.

Найвні програмні продукти, зокрема Парус-Бюджет містять у базовій конфігурації низку довідкових файлів (інформаційно-нормативне забезпечення обліку). Однак, попри достатню структурованість їх розташування та простоту пошуку, для потреб контролю слід виокремити ту нормативно-довідкову інформацію, яка використовується в процесі його здійснення. Це полегшить пошук і прискорить виконання процедур контролю. Зокрема, щодо витрат бюджетних установ на надання послуг доцільно систематизувати такі нормативно-довідкові файлові системи, як класифікатори витрат (за групами), класифікатори структурних підрозділів (центрів витрат), класифікатори зведених витрат, а також інформаційне забезпечення обліку витрат (нормативно-правові, інструктивні та інші документи), які необхідні для здійснення контролю. Класифікатор витрат доцільно формувати за такими групами: види та джерела фінансового забезпечення (загальний та спеціальний фонди), типи витрат, види витрат, групи витрат.

Враховуючи те, що сучасні методи здійснення контролю можуть базуватися на використанні інформаційних технологій, можливе використання кількох підходів його проведення. Доцільною є схема внутрішнього контролю за витратами, зображена на рис. 5.13.

Використання різних методів контролю за витратами, в тому числі автоматизованого, а також контролю одних і тих самих витрат, що здійснюється різними відповідальними особами через технологічні особливості надання послуг (наприклад легко простежити взаємозв'язок між обсягом витрат на заробітну плату науково-педагогічних працівників і кількістю виконаних годи педагогічного навантаження) сприятиме зниженню непродуктивних витрат і підвищенню ефективності використання бюджетних коштів.

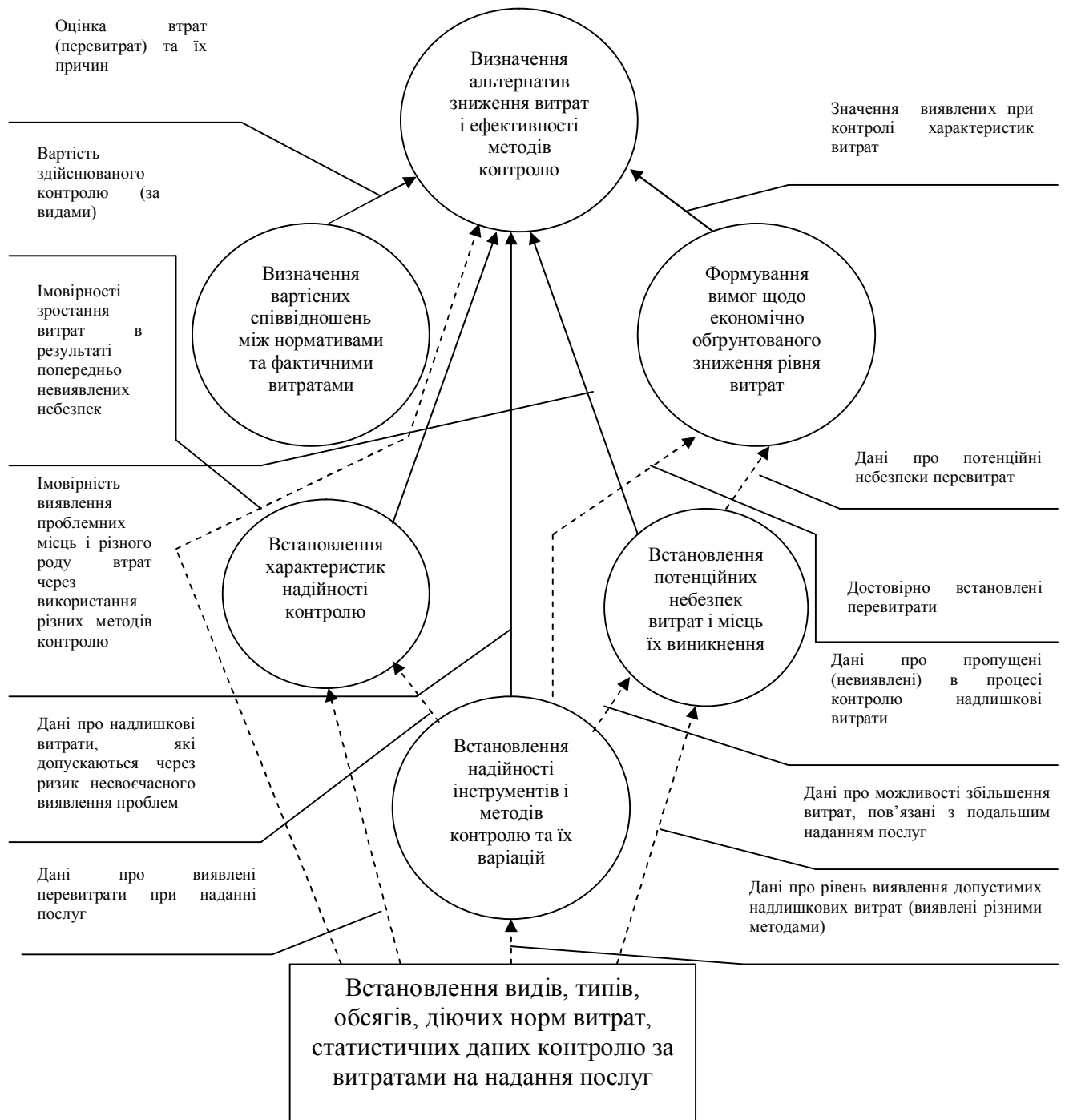


Рис. 5.13. Схема контролю за витратами, що передбачає використання різних методів його проведення

Тому слід обирати найбільш оптимальні варіанти контролю з мінімальними витратами на їх здійснення. Задля цього система контролю має підлягати оцінці з позиції її ефективності.

Важливою складовою контрольного процесу є формування вихідних результатних даних. Доцільно використовувати різні форми їх представлення починаючи від аналітичних таблиць з відхиленнями й закінчуючи доповідними записками, графіками, епюрами й сигнальними документами.

Розроблений підхід орієнтований на використання сучасних комп'ютерних технологій, а основна його сутнісна характеристика полягає у встановленні параметрів моделі контролю за витратами. Недоліком в цьому випадку є потреба в розробці індивідуальних показників цих параметрів і їх значень, оскільки уніфікації цього процесу досягти важко через галузеву специфіку результатів надання послуг (нами наведено лише послідовність формування контролю за витратами на надання освітніх послуг).

Посилюючим чинником дієвості рекомендованого підходу є встановлення ефективності його методів і ймовірнісна оцінка недоліків. Окрім цього завдяки тому, що складовою контролю є встановлення імовірності зростання витрат, яка пов'язана з ризиком невиявлених проблемних місць перевищення їх норм на різних етапах надання послуги, можна досягти активізації управлінських заходів щодо швидкого усунення проблем. Усвідомлення геометричного зростання обсягів витрат через організаційні чи інші недоліки є ефективним психологічним важелем впливу.

5.4. Автоматизований контроль об'єктів обліку як основа оптимізації їх використання

З приводу встановлення сутності категорії “критично-небезпечний стан об'єкта обліку” можна з певністю стверджувати, що вітчизняною обліковою наукою конкретних визначень не надано. Стосовно бюджетних установ, як свідчить дослідження літературних джерел з питань обліку, такий термін взагалі відсутній.

Справедливо підкреслити, що система обліку використовує такий показник, як скажімо “стан об’єкта основних засобів” при здійсненні його паспортизації. У цьому випадку йдеться про фізичні параметри. Натомість у загальному сутнісному змісті, який пропонується застосовувати до означення стану об’єктів обліку з метою формування дієвої системи контролю їх використання, йдеться не про стан фізичних параметрів (хоч і це важливий показник), а про кількісні чи кількісно-вартісні характеристики.

У глобальному (широкому) розумінні слова стан об’єктів обліку, який розглядається з метою позиціонування та формулювання означення для цілей обліку, швидше підпадає під категорію, яка характеризує економічну безпеку. Сутність останньої, визначення й класифікації досить широко розглядаються в літературних джерелах. Проте у контексті даного дослідження розглядати більш детально цю категорію немає сенсу. Акцент на ній зроблено лише у зв’язку з наявністю певних схожих рис з тією економічною категорією, сутність якої доцільно дослідити. Для системи управління, яка функціонує в бюджетних установах, діагностика стану фінансового, матеріального та трудового забезпечення є суттєвою проблемою, оскільки стан об’єктів не завжди можна оцінити за даними обліку.

Наприклад, дані про обсяг фінансового забезпечення, отриманого бюджетною установою, станом на певну дату без порівняння цієї суми з реальною потребою практично не несуть в собі суттєвого інформаційного навантаження. За цією інформацією не можна зробити висновок про те, чи вистачає цієї суми на покриття видатків, чи своєчасним є надходження тощо. Зважаючи на специфіку здійснення статутної діяльності, бюджетні установи, проводячи видатки (на заробітну плату, матеріали, паливо, електроенергію тощо), контролюються щодо їх обсягів органами Державної казначейської служби. Останні після отримання платіжних доручень здійснюють надання або ненадання дозволу на оплату й перерахування коштів. Такий контроль

відповідає функціональному призначенню органів казначейства в частині цільового використання коштів та у дотриманні їх обсягів.

Протягом останніх десятиліть змінювалися різні форми і методи фінансового забезпечення бюджетних установ. Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться сьогодні 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, операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Проте для забезпечення оперативного управління об'єктами обліку в бюджетних установах, актуальним є формування дієвої контрольної сигнальної системи, інтегрованої в систему обліку. Суто з технічної позиції такий підхід можна позиціонувати як діагностику стану об'єкта обліку у контексті його облікового відображення. Параметри такої діагностики мали б виражатися певними кількісними показниками.

Найбільш простим прикладом подібної діагностики є розпізнавання аварійних і передаварійних станів складних промислових об'єктів. В основному проблематика діагностики станів об'єктів управління систематично розглядається науковцями галузі технічних наук для створення чи удосконалення інформаційних систем управління складними об'єктами. Зокрема за цим напрямом здійснювали свої дослідження такі науковці, як І.В. Андрушко, М.І. Гучій, В.П. Зінченко, Я.Н. Николайчук, І.Р. Пітух, С.С. Фраєр, Н.Г. Ширмовська, Б.М. Шевчук, В.О. Шевчук. Актуальність проведення таких досліджень диктується потребою попередження аварійних ситуацій та контролю за технологічними процесами з метою утримання їх у потрібних станах (режимах), оскільки від цього, щонайменше, залежить кількість та якість продукту виробництва, а в більш глобальному масштабі – суспільна безпека.

Щодо об'єктів обліку застосування аналогічної практики також видається доцільним, оскільки сприятиме оперативному вирішенню питань фінансового й матеріального забезпечення, а також раціональній організації процесу надання послуг в цілому. Крім того, розвиток такого напрямку в сучасних умовах є особливо актуальним у зв'язку з наявністю проблеми забезпечення оптимізації ресурсного потенціалу суб'єктів діяльності. Однією з найбільш дієвих і швидкодіючих систем, здатних надавати неупереджену оперативну інформацію для потреб управління, є комп'ютерна форма обліку. Попри свою безумовну прогресивність і наявність численних переваг, у вітчизняній практиці її недоліком є недостатня аналітично-контрольна здатність. Відповідно до цього, завданням, яке слід вирішити, є оцінка проблем і причин, що гальмують процес здійснення розширення застосування комп'ютерної техніки з метою виконання аналітичних і контрольних процедур з обліковими даними, а також узагальнення принципів модернізації обліку та їх вплив на моделі опису й типи джерел облікової інформації. 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.

Система обліку у цьому контексті повинна відповідати такому критерію, а тому формування рекомендацій щодо методологічного забезпечення досягнення обробки даних і виведення результатів, коли щодо них неможливо застосувати управлінський вплив (як це притаманне обліку в бюджетних установах), а в процесі виникнення критичних станів, є більш актуальним. Справедливо зазначити, що система електронних платежів, які використовуються в банківській сфері, містить окремі елементи, що відповідають параметрам системи обліку, яку потрібно розвивати в бюджетних установах. Зокрема, йдеться про той факт, що після закінчення

операційного дня система електронних платежів здатна одразу формувати результатні дані. Крім того, у випадку, коли задається завдання щодо перерахунку обсягу коштів, який не відповідає залишку на рахунку, така транзакція автоматично позиціонується і видається в режимі реального часу в діалоговому режимі у вигляді відповідного сигналу. Натомість, в бюджетних установах в ряді випадків такий факт може бути виявлений лише після того, як здійснені розпорядження щодо проведення господарської операції та виписані належні первинні документи (наприклад, накладні).

З метою формування системи обліку, яка б вчасно реагувала на уникнення ситуацій, коли відповідно до первинного документа виписано обсяг цінностей, яких насправді немає в потрібному обсязі, тобто системи, здатної забезпечити контроль критичних станів об'єктів обліку, необхідно дати їх визначення. Як зазначалося, щодо об'єктів обліку бюджетних установ на даний час подібні дослідження взагалі відсутні. В основному проблематика діагностики станів об'єктів управління систематично розглядається науковцями галузі технічних наук для створення чи удосконалення інформаційних систем управління складними об'єктами.

Актуальність проведення таких досліджень диктується потребою попередження аварійних ситуацій та контролю за технологічними процесами з метою утримання їх у потрібних станах (режимах), оскільки від цього, щонайменше, залежить кількість та якість продукту виробництва, а в більш глобальному масштабі – суспільна безпека. Окремі науковці називають діагностику стану об'єктів керування завданням ситуаційного аналізу, тобто визначенням множини керованих штатних ситуацій складної системи та прогнозування ймовірних позаштатних і критичних ситуацій у процесі її функціонування [107]. Я.М. Николайчук та Н.Г. Ширмовська стверджують що досвід розробки теоретичних засад діагностування станів об'єктів управління (далі – ОУ) показує, що передаварійні та аварійні стани, як правило, виникають тоді, коли об'єкт переходить в квазістаціонарний стан

внаслідок відмов технологічного обладнання, порушення технології процесів тощо [358]. Ці ж автори, здійснюючи розробку методики ідентифікації передаварійних і аварійних станів об'єкта управління, вказують на те, що це завдання характеризується низкою особливостей такого характеру:

1) об'єкт, який перебуває в стані норми, як правило, описується стаціонарними характеристиками;

2) об'єкт, який переходить в передаварійний стан, ідентифікується стрибками окремих параметрів характеристичного функціоналу, що відповідає квазістаціонарності його статистичних характеристик;

3) об'єкт, який переходить в аварійний стан, найчастіше описується дрейфом практично всіх параметрів характеристичного функціоналу, суттєвою зміною коефіцієнтів матриці взаємкореляцій і нестаціонарністю статистичних характеристик [359, с. 35].

Зазначені характеристики враховуються під час формування систем, здатних своєчасно виявляти функціональні стани продукційного середовища, які виходять за нормальні межі. В кінцевому варіанті такі системи мають забезпечити недопущення виходу з ладу, руйнування об'єкта, випуску (виробництва) неякісного кінцевого продукту.

Процес надання послуг бюджетними установами, особливо медичними та навчальними закладами, можна віднести до складних об'єктів управління. Відповідно, його розгляд з позиції організації обліку як основи управління цим процесом повинен охоплювати питання, спрямовані на функціональне вдосконалення облікових даних і забезпечення оперативності їх врахування для безперебійного здійснення діяльності. Одним з найбільш дієвих способів досягнення виконання цього завдання є діагностика стану об'єктів обліку з метою утримання їх на оптимальному рівні. З цієї позиції, стан об'єкта управління можна визначити як стан, що ідентифікується системою обліку за певними, чітко окресленими математично вираженими параметрами.

Недоліком існуючої системи обліку бюджетних установ у цьому аспекті є недостатні функціональні можливості й низька інформативність даних, що обумовлено статичністю вимірювальних значень параметрів об'єктів обліку. В більшості випадків щодо них не застосовуються способи амплітудного вимірювання контрольованих параметрів, хоча навіть при низькому й короткотривалому відхиленні від норми, наприклад при затримці фінансового забезпечення, можуть виникати суттєві збої в організації надання послуг. Особливо чітко це проявляється, коли через недостачу фінансового забезпечення бюджетна установа не в змозі здійснити оплату комунальних послуг. Маючи законодавчі важелі, постачальники цих послуг можуть застосувати щодо них такий важіль, як відключення постачання газу, електроенергії тощо. В зимовий період такий захід повністю позбавляє бюджетну устанovu можливості надання послуг. Забезпечення системою обліку попередження таких ситуацій, в т.ч. шляхом своєчасного виявлення відхилень від норм витрачання цінностей та грошових коштів, дасть змогу стабілізувати здійснення діяльності, а також досягти місії надання якісних послуг і економії бюджетних коштів.

З цього приводу сучасні вчені і практики висловлюють думку про те, що в умовах ринку актуалізуються питання деталізації даних для здійснення аналізу відхилень фактичних результатів від планових (або найбільш оптимальних) [108]. Завданням такого аналізу є попередження зривів, непередбачених витрат, а також забезпечення оптимізації діяльності бюджетних установ в цілому. Можливостям забезпечення вирішення даного завдання відповідають умови використання логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) [189], які в умовах комп'ютеризації можуть бути реалізовані за допомогою відповідного програмного забезпечення.

Методологія різних класів логіко-статистичних моделей дає можливість в динамічному режимі проводити контроль різного роду відхилень заданих параметрів об'єкта [7; 188; 189; 357; 360].

На сьогодні відомі мінімум 7 ЛСІМ, які можна використовувати з метою обчислення відхилень стану різних об'єктів обліку від норми. На перших етапах удосконалення системи обліку на їх основі доцільно здійснювати діагностику основних об'єктів, до яких слід віднести обсяги фінансового забезпечення (фінансове забезпечення), доходи і видатки, а на пізніших – матеріальних запасів і необоротних активів, розрахунків тощо. Головним об'єктом обліку і умовою здійснення діяльності бюджетних установ, як відомо, є обсяги фінансового забезпечення. Застосування ЛСІМ для здійснення їх оцінки та прогнозування є важливою умовою попередження кризових станів і забезпечення їх оперативного усунення шляхом прийняття відповідних управлінських рішень [189].

Теоретична оцінка характеристик пропонованих логіко-статистичних інформаційних моделей дозволяє стверджувати, що найбільш прийнятними для здійснення контролю (в поєднанні з аналізом) стану об'єктів обліку, в т.ч. фінансового забезпечення бюджетних установ, є такі з них: ЛСІМ 1 – за амплітудою, ЛСІМ 2 – за динамікою, ЛСІМ 3 – за фазою. Сутність першої ЛСІМ полягає у виявленні (ідентифікації) відхилень обсягів фінансового забезпечення за амплітудою. При цьому встановлення меж допустимих норм, в рамках яких доцільно утримувати обсяги фінансового забезпечення для забезпечення нормальної діяльності бюджетної установи, слід розраховувати таким чином:

а) нижня гранична межа (F_{ikmin}):

$$(F_{ikmin}) = (F1min + F2min + F3min) \times I_i / 3, \quad (5.7)$$

де $F1min$, $F2min$ и $F3min$ – відповідно, мінімальний місячний обсяг фінансового забезпечення за попередні три роки;

I_i – середній рівень інфляції за три останніх роки;

б) нижнє граничне значення (F_{ikmax}):

$$(F_{ikmax}) = (F1_{max} + F2_{max} + F3_{max}) \times I_i / 3, \quad (5.8)$$

де $F1_{max}$, $F2_{max}$ и $F3_{max}$ – відповідно, максимальний місячний обсяг фінансового забезпечення за попередні три роки.

Обґрунтуванням вибору даних за попередні роки є незмінність методики проведення розрахунків обсягів фінансового забезпечення, а облік індексу інфляції дозволяє наблизити ці показники до реальних вартісних оцінок. Також можуть бути використані інші підходи до встановлення граничних меж: залежно від самостійно встановлених орієнтовних і прийнятних меж, розрахованих за власною методикою; виходячи з досягнутого мінімального і максимального рівнів місячного фінансового забезпечення аналогічного суб'єкта, що має кращі результати діяльності; за встановленими на рівні держави стандартами. В цілому модель фінансового забезпечення за запропонованою ЛСІМ описується вектором булевих змінних [189], а у випадку такого об'єкта обліку, як фінансове забезпечення він набуває такого вигляду:

$$L1 = \{f_1, f_2, \dots, f_m\}, \quad (5.9)$$

де m – розмірність вибірки (в нашому випадку це 12 показників фінансового забезпечення, відображених в обліку за кожен місяць).

Спостереження за показниками фінансового забезпечення доцільно проводити протягом певного періоду часу. Оскільки фінансове забезпечення здійснюється щомісячно протягом року, саме такий часовий проміжок слід вибрати для дослідження. Протягом цього інтервалу часу формується послідовність векторів, що характеризують обсяг фінансового забезпечення в кожен дискретний момент часу. Значення булевих змінних визначається умовою (1):

$$f_{i_k} = \begin{cases} 0, & \text{при } F_{i_k} \in E1_i; \\ 1, & \text{при } F_{i_k} \notin E1_i, \end{cases} \quad (5.10)$$

де F_{i_k} – значення амплітуди фінансове забезпечення в i -му місяці (за потреби часовий проміжок можна вибрати меншим або більшим, наприклад тиждень або квартал);

k – дискретний системний час;

$E1_i$ – апертура допустимих відхилень фінансове забезпечення в i -ий момент часу.

Слід підкреслити, що застосування першої ЛСІМ, зважаючи на існуючі особливості фінансового забезпечення, може мати декілька модифікацій. Вони проявляються на графіках як вихід за межі встановлених граничних норм і свідчать про перевищення обсягів фінансового забезпечення, або, навпаки, недофінансування установ.

Облікові дані, які характеризують обсяги фінансового забезпечення та відповідні їм апертури, описуються для визначення координат вектора такими умовами (2) [189]:

$$f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } M_{F_i} \in E11_i; \\ 1, & \text{при } M_{F_i} \notin E11_i; \end{cases} \quad f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } M_{F_i} \in E12_i; \\ 1, & \text{при } M_{F_i} \notin E12_i; \end{cases} \quad f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } D_{F_i} \in E13_i; \\ 1, & \text{при } D_{F_i} \notin E13_i, \end{cases} \quad (5.11)$$

де перша умова передбачає оцінку вибіркового математичного сподівання друга – оцінку ковзного математичного сподівання, третя – оцінку дисперсії. Перевагою розглянутих модифікацій ЛСІМ є нечутливість до окремих випадкових відхилень показників фінансового забезпечення, інтегральна чутливість моделі і зменшення обсягів даних.

На рис. 5.14 наведено умовні приклади, що відображають принцип формування булевих змінних в першій ЛСІМ і її модифікації для оцінки стану фінансового забезпечення, яке є об'єктом обліку бюджетних установ. Окремі зображені модифікації ЛСІМ 1 характеризуються гіпотетичністю щодо вектора фінансове забезпечення (наприклад, в, д, ж).

На перший погляд, видається, що на практиці такі випадки практично не зустрічаються, що обумовлено специфікою казначейського обслуговування бюджетних установ, яка виключає надання фінансового забезпечення в обсягах, які перевищують заплановані кошторисом значення. Однак особливість рекомендованого підходу полягає не стільки в контролі за дотриманням встановлених меж фінансового забезпечення, як в побудові облікової системи, здатної забезпечувати його утримання на оптимально-допустимому рівні, прийнятному для надання послуг в обсязі, який відповідає запланованій ефективності функціонування бюджетної установи.

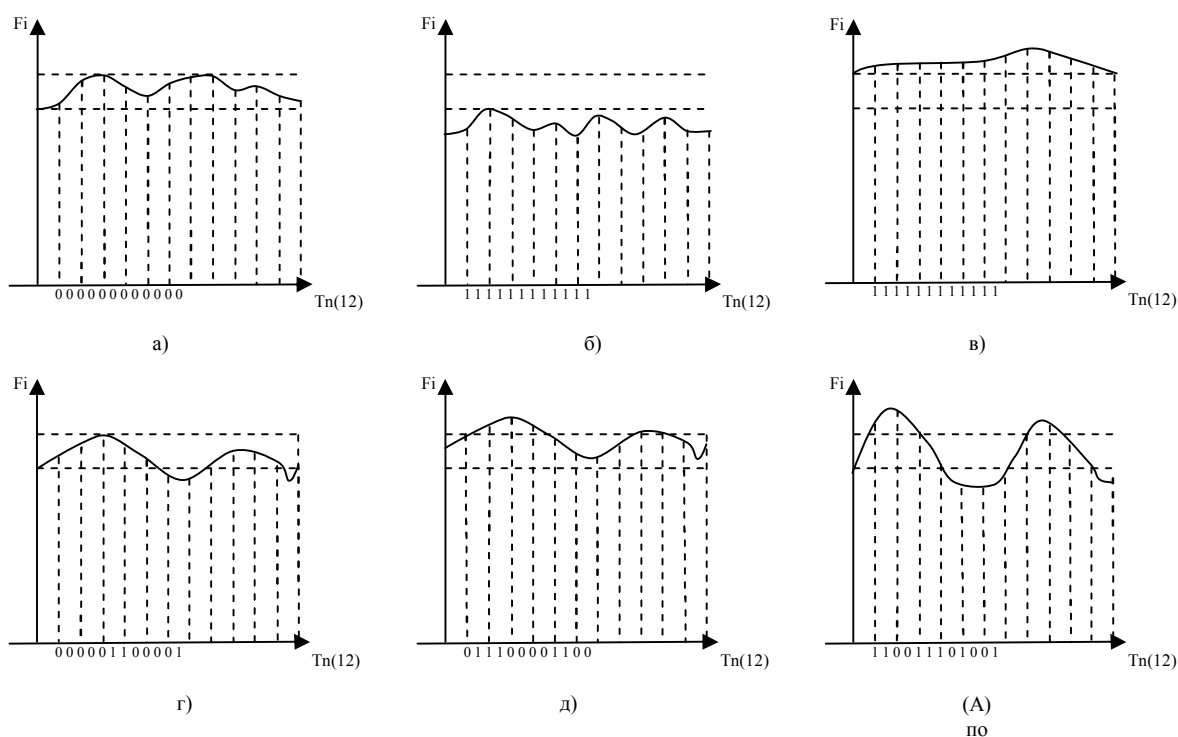


Рис. 5.14. Типи формування значень вектора фінансового забезпечення згідно з першою ЛСІМ за різними сценаріями*

Примітки: а) фінансове забезпечення в межах норми; б) недостатнє фінансове забезпечення; в) надлишкове фінансове забезпечення (гіпотетично); г) фінансове забезпечення типу “норма+недостатність”; д) фінансове забезпечення типу “норма+надлишок”; ж) фінансове забезпечення типу “надлишок+норма+недостатність”

Наведені приклади модифікацій ЛСІМ 1 є основою подальшого обґрунтування формування сигнального модуля облікової системи, в основу

якого покладається діагностика стану об'єкта обліку. У більш практичному формулюванні останній з них (ж) деталізується нижче (рис. 5.15-5.16). В цьому випадку взято за основу конкретну ситуацію, яка враховує обсяги та періодичність фінансового забезпечення бюджетної установи.

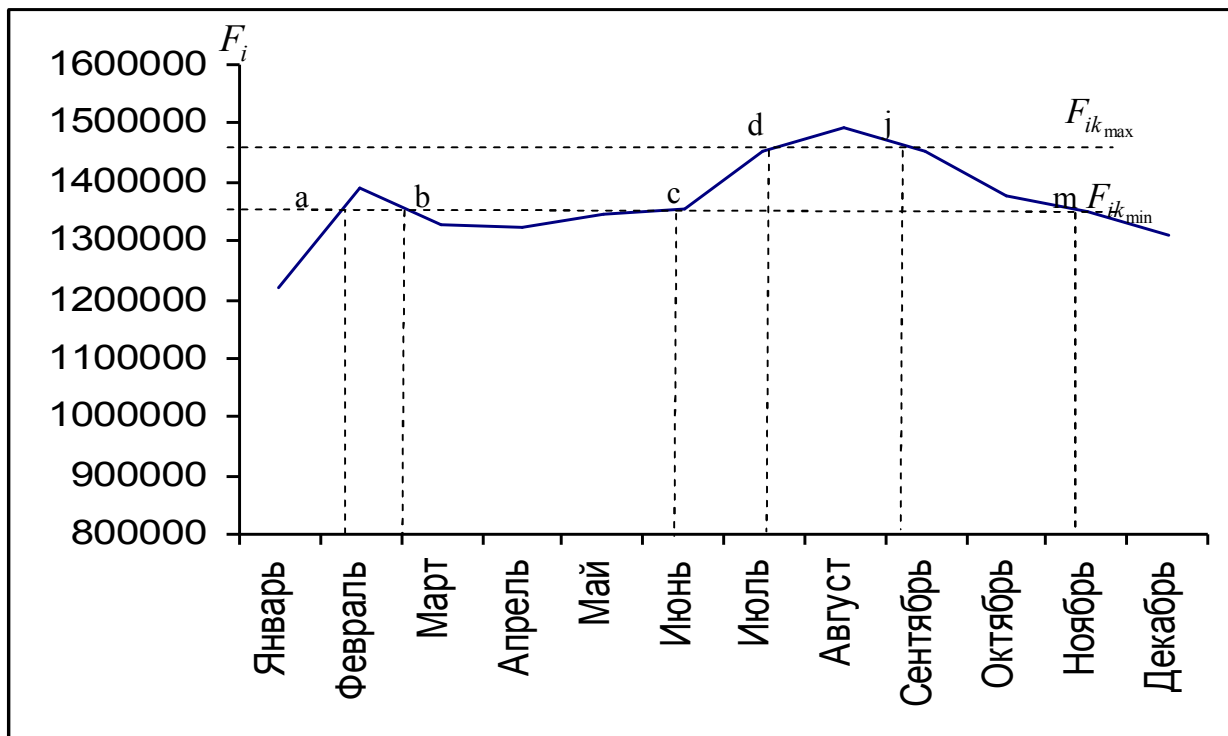


Рис. 5.15. Формування значень вектора щомісячного фінансового забезпечення

Побудований на підставі фактичних даних графік функції фінансового забезпечення свідчить про наявність в певні періоди часу відхилень функції по амплітуді від кордонів допустимих норм. Такі відхилення простежуються на початку лютого (a) та березня (b), середині червня та липня (c, d), початку вересня (j) та середині жовтня (m). Таким чином, часовий проміжок, обраний спочатку на рівні одного місяця, не дозволяє провести якісну оцінку фінансового забезпечення. Для цього потрібна дискретизація даних в більш стислому часовому проміжку. Тому більш обґрунтованим є дослідження функції фінансового забезпечення в розрізі одного тижня (рис. 5.16).

Як свідчать ілюстрації критеріїв першої ЛСІМ (рис. 5.15-5.17), в точках виходу графіка за встановлені межі обсягу фінансового забезпечення функція набуває значення 1, а перебуваючи в зоні оптимальності (від $F_{ik_{min}}$ до $F_{ik_{max}}$) прирівнюється до 0.

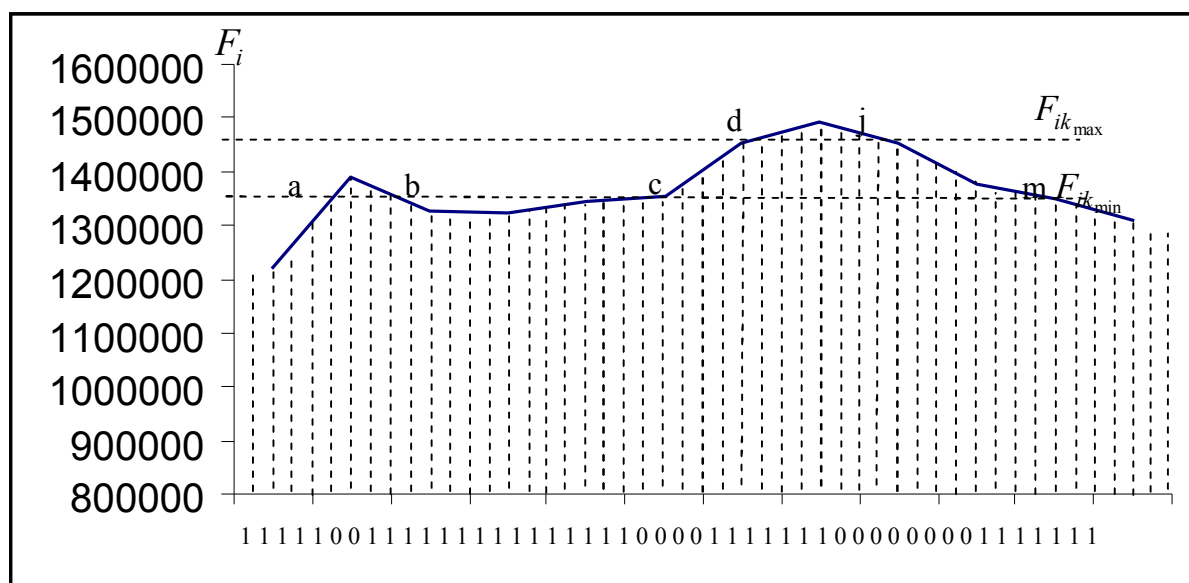


Рис. 5.16. Формування значень вектора фінансового забезпечення по першій ЛСІМ та її модифікація для оцінки стану фінансового забезпечення*

Виявлені таким чином відхилення доцільно реєструвати в сигнальному обліковому реєстрі (“Фінансове забезпечення відповідно до кошторису”) з наявністю графі “Критичне відхилення”, в якому відхилення від норми слід позначати певним знаком червоного кольору (наприклад, “Небезпечно”). У подальшому, враховуючи специфіку суб’єктів бюджетної сфери та мету отримання сигнальної інформації, яка полягає в попередженні можливих проблем, особливо при виході вектора фінансове забезпечення за нижнє граничне значення, необхідно провести більш детальний аналіз даних.

Цінність запропонованого підходу полягає в тому, що детальний аналіз проводиться не за всіма показниками, а тільки за тими, які виходять

за рамки зони оптимальності. Це значно скорочує обсяги інформаційних даних, які необхідно проаналізувати. Крім того, застосування ЛСІМ дозволяє контролювати обсяги фінансового забезпечення за кожен проміжок часу, утримувати їх в певних рамках і забезпечувати найбільш оптимальні співвідношення шляхом прийняття відповідних управлінських рішень. Використання рекомендованого підходу уможливить постійний контроль досліджуваного об'єкта обліку та усунення недоліків через управлінський вплив на його стан. Зважаючи на акцентування уваги сучасної системи управління бюджетними установами на забезпечення оптимізації їх діяльності, аналогічна система доцільна щодо таких об'єктів обліку, як витрати і доходи, а також матеріальні запаси.

Особливістю застосування ЛСІМ з метою діагностики об'єктів обліку, на відміну від об'єктів управління (технологічних процесів), є наявність потреби в формуванні не лише інформації про відхилення як такі, а отримання даних про їх значення, в т.ч. від'ємні вони чи додатні. Вирішення цього завдання можливе через застосування відповідного способу кодування станів об'єкта. У цьому контексті можна виходити з двох можливих варіантів:

– розмежування показників стану об'єкта обліку шляхом абстракції від його знаходження в межах норми. Для цього важливо встановити множину значень від 0 до $F_{ik_{max}}$ (позначення взято з прикладу щодо фінансового забезпечення або будь-якого раніше заданого стану верхньої критичної межі об'єкта обліку) і позиціонувати її, використовуючи позначку "0", тоді через "1" буде висвічуватися стан об'єкта, який вказуватиме на перевищення його верхньої критичної межі.

За аналогією визначається зміна стану об'єкта обліку від нескінченності до нижньої критичної межі $F_{ik_{min}}$ (з прикладу, як таку, що відповідає позначенню через "0"), тоді стани, які є меншими від цього

критичного значення, позначатимуться через “0”; “1” та “-1”. Застосування такого підходу до оцінки стану об’єкта обліку (у нашому прикладі обсягів фінансового забезпечення) дасть змогу попереджувати критичні ситуації та вирівнювати ситуацію, скориставшись відповідними управлінськими важелями для забезпечення його знаходження в межах норми. Адже керівництво та відповідальні працівники різних управлінських ланок в автоматичному режимі будуть повідомлені про критичність обсягів відповідних об’єктів обліку.

При цьому можуть бути використані різні сигнальні підходи, зокрема формування паперового сигнального документа з цифровими даними або висвітлення при відкритті відповідного облікового документа (маються на увазі первинні документи, картки аналітичного обліку тощо) піктограми, яка вказує на небезпеку (наприклад, піктограма типу “знак оклику” (чи початкова буква назви об’єкта обліку) на фоні червоного кольору). Після її появи обліковий працівник буде зобов’язаний здійснити розшифровку отриманих даних. З цією метою він може вивести на друк чи надіслати відповідальному управлінському працівникові відповідну інформацію.

Блок-схема автоматизації формування результатної форми у своєму складі передбачатиме такі елементи, як включення контролю, вибір ЛСІМ, виконання управлінського запиту щодо контролю критичності об’єкта обліку тощо (рис. 5.17).

Розроблена блок-схема повністю охоплює всі об’єкти обліку, однак за рішенням керівництва й залежно від рівня ефективності, який забезпечуватиме її застосування, можна обирати лише основні контрольовані об’єкти. За кожним з видів об’єктів, залежно від специфіки, величини та обсягів надання послуг, повинні бути встановлені критичні межі (апертура) ЛСІМ. Приклад їх становлення щодо фінансового забезпечення наведено вище.

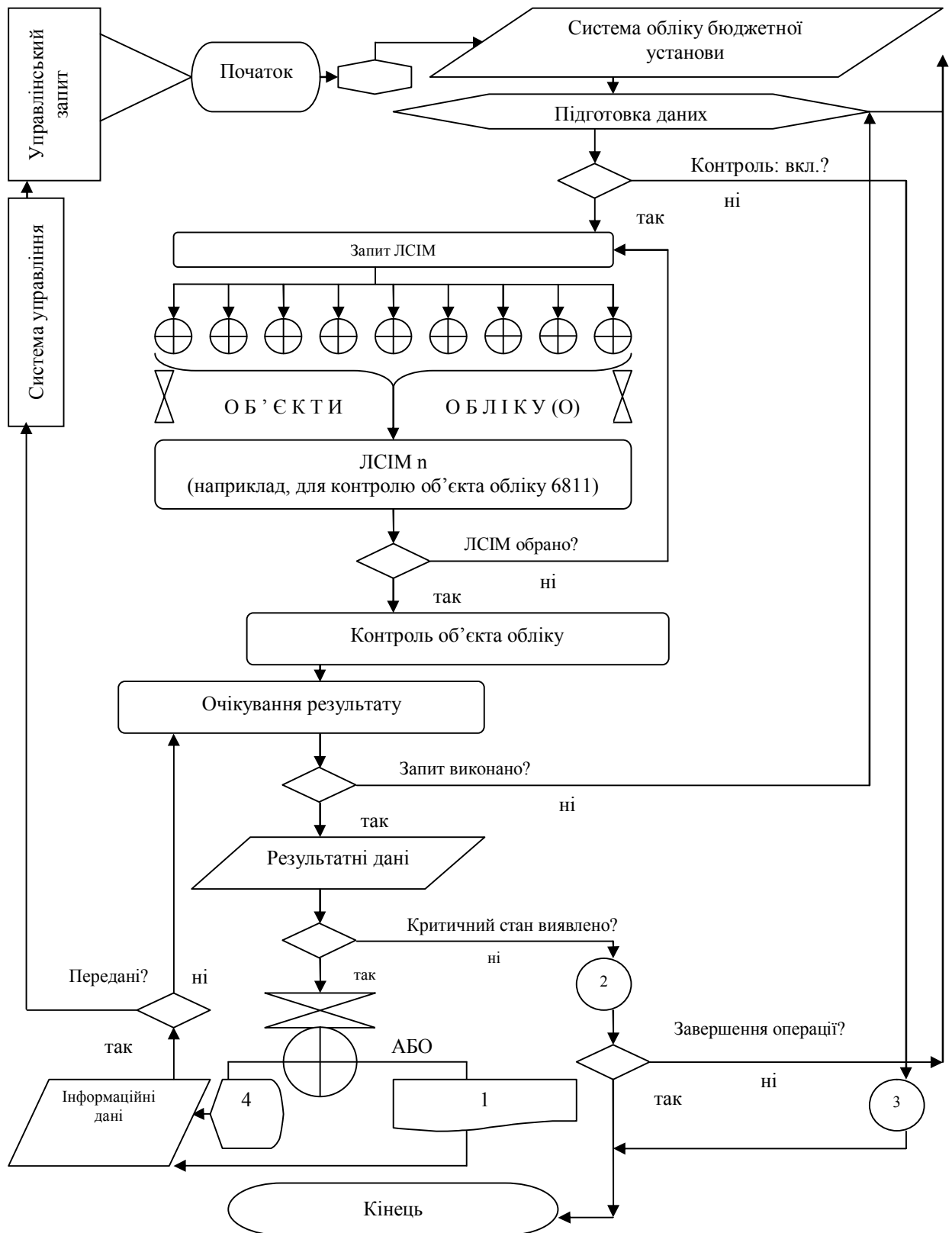


Рис. 5.17. Блок-схема контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ

Примітки: О – за шифром рахунку (6811 – забезпечення відшкодування наступних (майбутніх) витрат; 1 – сигнальний документ (форма запропонована нижче); 2 – помилка носія (джерела облікової інформації); 3 – відміна контролю; 4 – дисплей.

Більш глибокі обґрунтування та розробки цих меж можуть стати актуальним напрямом наукових досліджень. Зважаючи на потребу у формуванні сигнального результатного документа, подальшим завданням наукового пошуку є формування загального його макета.

Враховуючи особливості об'єктів обліку бюджетних установ і специфіку виведення результатних показників контролю їх станів з допомогою ЛСІМ, рекомендованою буде форма документа, яка включає в себе графи:

- дата формування документа; найменування об'єкта обліку (буквено-цифрове позначення в назві документа та шифр рахунку в табличній формі);
- планова потреба (для нефінансових активів у розбивці за такими графами: кількість, ціна, сума за їх відповідними групами, для фінансових активів – у вартісному вимірнику);
- фактичний стан об'єкта обліку (за показниками, аналогічними до попередніх граф);
- відхилення (аналогічно);
- рівень ризику (шифр коду ризику: буквенне позначення рівня ризику за трьома групами – максимальний ризик, середній ризик, мінімальний ризик);
- рекомендовані заходи (табл. 5.7).

Можливим варіантом представлення результатів контролю стану об'єктів обліку бюджетних установ з допомогою ЛСІМ є також побудова графіків з автоматичним виведенням їх на екран при запуску системи обліку. Застосування такого підходу дасть змогу своєчасно виявляти критичні стани та формувати оперативні заходи щодо їх приведення до норми.

Не менш важливим для системи управління є отримання інформації про динаміку стану об'єктів обліку в часі. Така облікова інформація необхідна для оцінки тенденцій використання ресурсів, виявлення фактів

сезонності діяльності та її впливу на результатні показники, забезпечення оптимізації обсягів об'єктів обліку з обсягами діяльності.

У цьому контексті корисним буде використання другої ЛСІМ, формування координат логічного вектора ($L2$) якої може проводитися з використанням інших автокореляційних оцінок: $K_{xx}(j)$, $C_{xx}(j)$, $G_{xx}(j)$, $F_{xx}(j)$ в ролі функцій, що характеризують динамічні властивості об'єктів обліку (у даному прикладі показників фінансового забезпечення). При цьому необхідно обрати відповідні значення J_0 і $E2$.

Таблиця 5.7

Рекомендована форма звіту для внутрішнього використання

(дата)

Оперативний внутрішній звіт з діагностики стану об'єкта обліку

(найменування та місцезнаходження об'єкта обліку)

а) фінансові активи

Шифр рахунку обліку	Планова сума, грн.	Фактична сума, грн.	Відхилення, грн.	Рівень ризику (шифр коду ризику)	Рекомендовані заходи
23130nnnnn	13475232,45	13475232,45	–	0	–
231300nnnn	3732852,37	752882,37	2979970,00	max	Припинення використання
2313000nnn					
...					

Продовження табл. 5.7

б) нефінансові активи

Шифр рахунку обліку	Місцезнаходження	Планові показники			Фактичні показники			Відхилення			Рівень ризику (шифр коду ризику)	Рекомендовані заходи
		к-ть	ціна	сума	к-ть	ціна	сума	к-ть	ціна	сума		
...												

Відповідальна особа _____

(Прізвище, ім'я, по батькові / підпис)

Контактна особа системи управління _____

(Прізвище, ім'я, по батькові / підпис)

Вид (канал) зв'язку _____

(електронний (ел. адреса), звичайний (передача з рук в руки), поштою тощо)

На рис. 5.18 наведено приклад формування значень другої ЛСІМ річних показників фінансового забезпечення при зміні динаміки в часі.

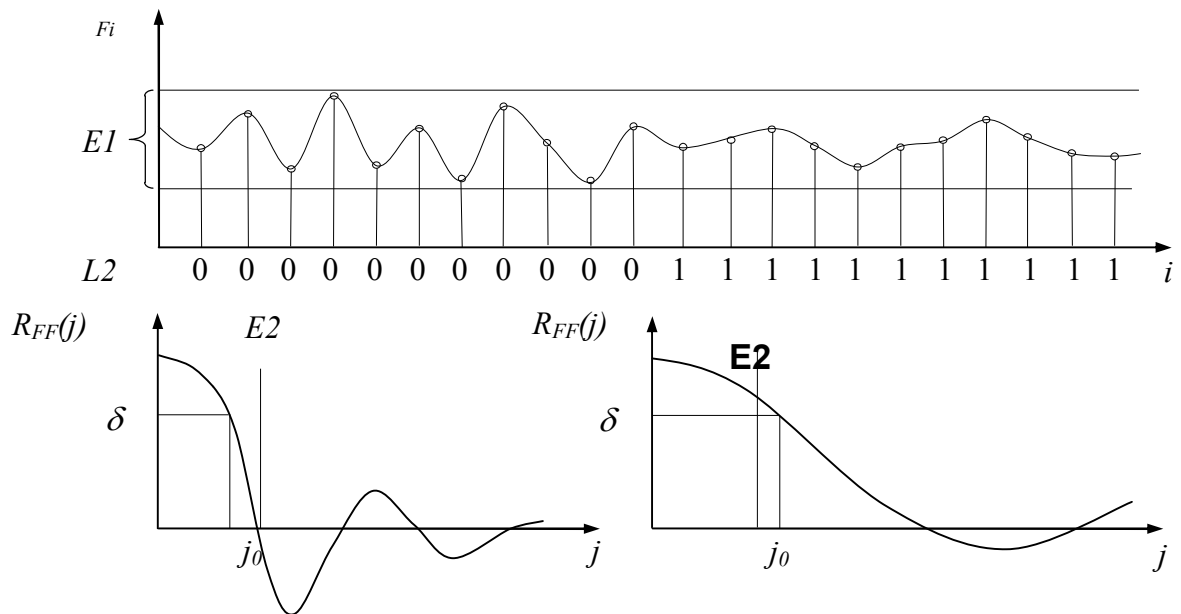


Рис. 5.18. Формування значень другої ЛСІМ

Другу ЛСІМ можна модифікувати, що дозволить розширити її функціональні можливості контролю динаміки фінансового забезпечення бюджетних установ. Модифікація полягає в тому, що аналіз кореляційних оцінок проводиться не при одному значенні j_0 , а на деякому інтервалі (j_1, j_2) (рис. 5.19).

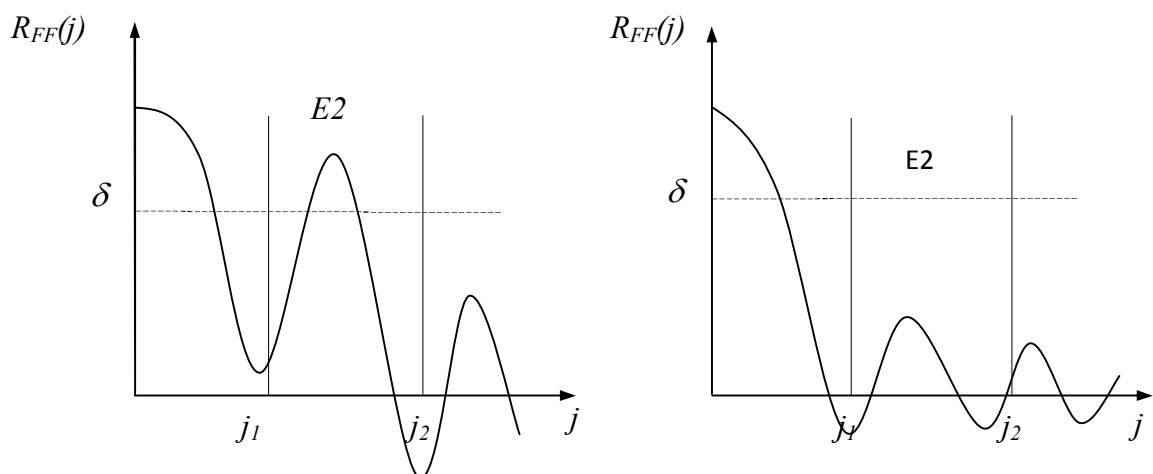


Рис. 5.19. Приклади встановлення інтервальних апертур в другій ЛСІМ для показників фінансового забезпечення

В основі третьої ЛСІМ – процедура визначення коефіцієнтів взаємкореляції між двома контрольованими характеристиками об'єктів обліку (показників фінансового забезпечення). Тобто, третя ЛСІМ реагує на фазові зміни двох характеристик показників фінансового забезпечення. Як і попередні моделі, третя ЛСІМ описується вектором булевих змінних:

$$L3 = \{c_1, c_2, \dots, c_m\}, \quad (5.12)$$

але координати c_i визначаються за іншою умовою:

$$c_i = \begin{cases} 0, & \text{при } \rho_{F_i e_i}(j) < E3_i; \\ 1, & \text{при } \rho_{F_i e_i}(j) \geq E3_i, \end{cases} \quad (5.13)$$

де $\rho_{F_i e_i}(j)$ – нормований коефіцієнт взаємкореляції між i -им показником фінансового забезпечення F_i та відповідним еталоном стану e_i .

Суть третьої ЛСІМ полягає в ідентифікації фазових відхилень контрольованих показників фінансового забезпечення від норми (рис. 5.20).

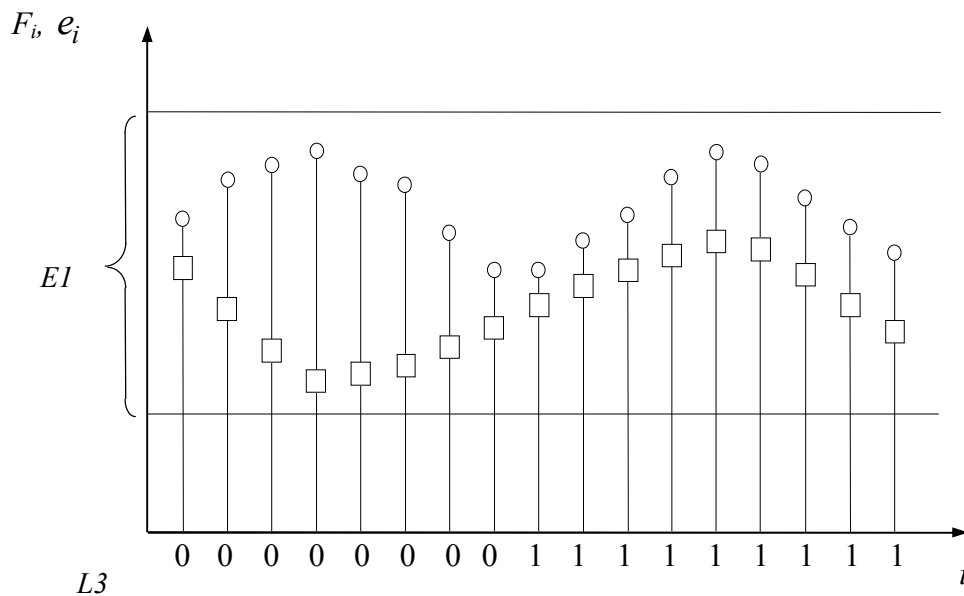


Рис. 5.20. Формування булевих змінних у векторі третьої ЛСІМ

В основу четвертої ЛСІМ покладено спектральний аналіз показників фінансового забезпечення, які описують його стани в певні проміжки часу. Задається або визначається множина $E4$ гармонік з частотами $\omega_1, \omega_2, \dots$, які повинні бути присутніми в показниках фінансового забезпечення при

нормальному стані його здійснення. Провівши спектральний аналіз контрольованих показників, визначається множина гармонік A , на які розкладаються досліджувані показники в заданому базисі (рис. 5.21).

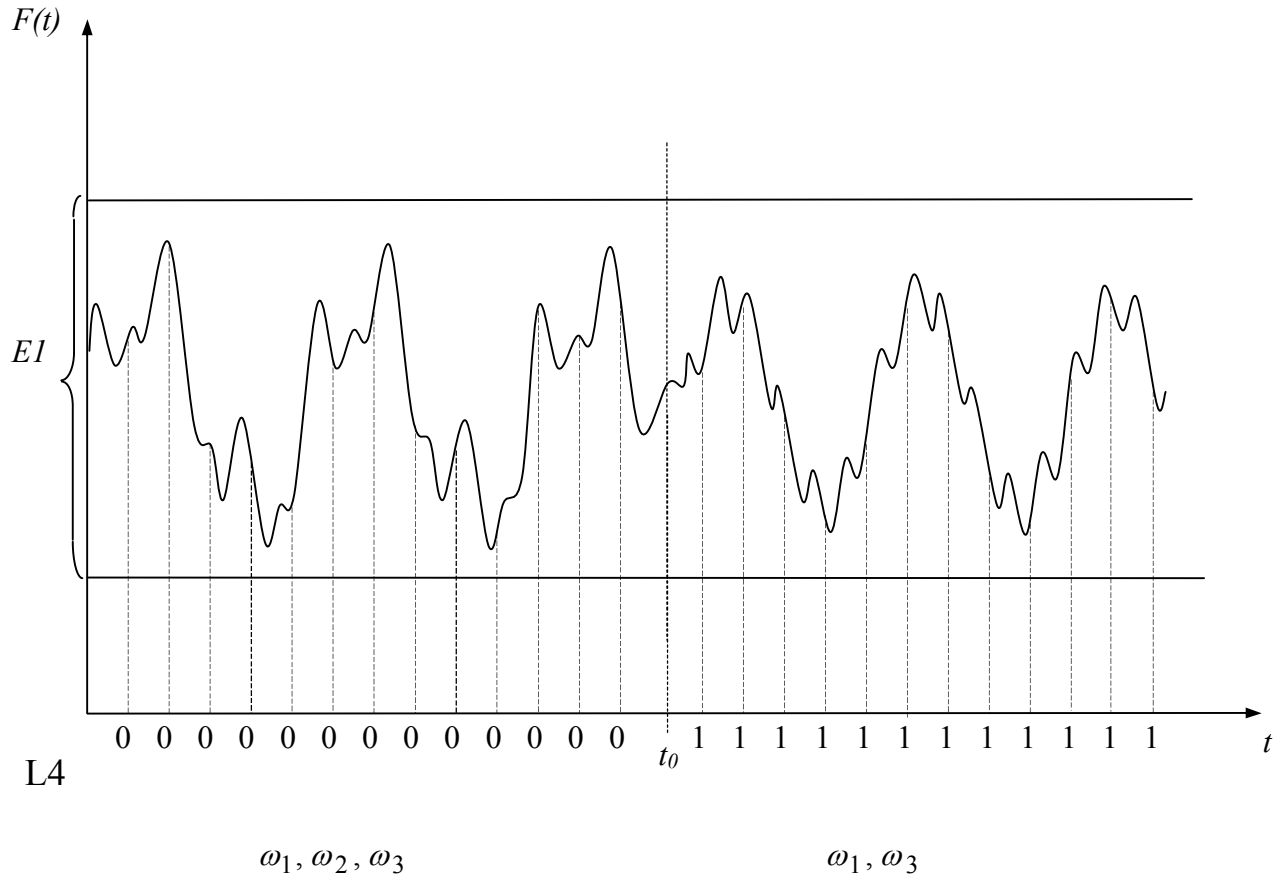


Рис. 5.21. Формування логічних значень четвертої ЛСІМ при зміні спектрального складу показників фінансового забезпечення

В результаті формується логічний вектор четвертої ЛСІМ показників, координати якої реагують на зміну спектрального складу фінансового забезпечення у відповідний момент часу:

$$L4 = \{d_1, d_2, \dots, d_m\}, \quad d_i = \begin{cases} 0, & \text{при } S_{(w)} \subset A_i, \\ 1, & \text{при } S_{(w)} \not\subset A_i. \end{cases} \quad (5.14)$$

Модель глобальної дисперсії дозволяє здійснити системну оцінку показників фінансового забезпечення, коли аналітичні співвідношення між даними не існують або складно знаходяться і мають громіздкий вигляд.

Модель побудована на основі матриці коефіцієнтів взаємкореляції між показниками фінансування. Кореляційна матриця для m між певними показниками фінансового забезпечення $\|F_{ij}\|$ має розмірність $m \times m$ і симетрична відносно головної діагоналі, оскільки:

$$F_{ij} = \begin{cases} F_{ji}, & \text{при } i \neq j, \\ 1, & \text{при } i = j; \end{cases} \quad (5.15)$$

де $i = \overline{1, m}$, $j = \overline{1, m}$.

Тому інформативними є елементи матриці, розміщені під/над головною діагоналлю. Якщо цим елементам присвоїти порядкові номери, то

отримаємо вибірку коефіцієнтів взаємкореляції обсягом $N = \frac{m}{2} \cdot (m - 1)$ (рис. 5.22).

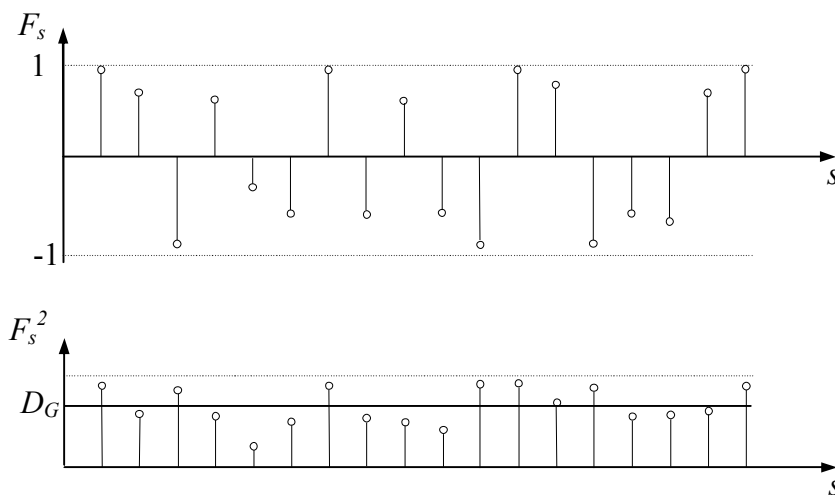


Рис. 5.22. Решітчасті функції інформативних коефіцієнтів взаємкореляції та розраховане на їх основі значення глобальної дисперсії

На основі відомого виразу знайдемо для даної вибірки глобальну дисперсію:

$$D_G = \frac{1}{N} \sum_{s=1}^N F_s^2 \quad (5.16)$$

Отримана таким шляхом оцінка дисперсії є глобальною (рис. 5.22), оскільки характеризує загальний стан фінансового забезпечення бюджетних установ з урахуванням статистичних взаємозв'язків між даними в різні роки без аналізу даних в окремі роки. Врахування різної семантичної значимості переходів між станами показників фінансового забезпечення при побудові глобальної дисперсії дозволяє більш повно охарактеризувати стан фінансування бюджетних установ. Ефективність використання глобальної дисперсії значно зростає, особливо на підприємствах з великою різницею ваги переходів. Семантичну глобальну дисперсію можна описати функцією:

$$D_S = \frac{1}{N} \sum_{s=1}^N \alpha_s \cdot F_s^2 \quad (5.17)$$

де $0 \leq \alpha_s \leq 1$ – вагова функція.

Введення вагової функції α_s приводить до підвищення інформативності та динаміки глобальної дисперсії, що свідчить про більшу чутливість моделі. Визначаючи кореляційну матрицю для об'єкта обліку, який отримується або використовується за багатоканальною схемою в дискретні моменти часу на інтервалі спостереження T , можна побудувати решітчасту функцію глобальної дисперсії D_G або D_S на цьому інтервалі (рис. 5.23).

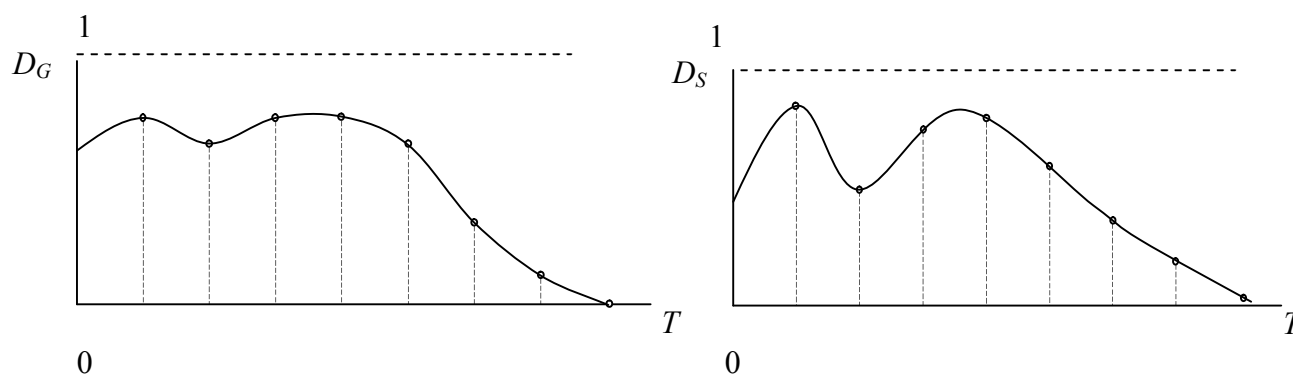


Рис. 5.23. Графік зміни глобальної дисперсії

Значення оцінок D_G і D_S , відображають середньостатистичні значення кореляційних зв'язків між показниками фінансового забезпечення в квадратичному просторі. При зменшенні статистичної залежності між показниками фінансового забезпечення відповідно зменшуються коефіцієнти F_{ij} . Загальна тенденція зменшення коефіцієнтів F_{ij} призводить до зменшення D_G (D_S), що свідчить про руйнування взаємозв'язків в середині системи. В граничному випадку, коли $\forall i \neq j r_{ij} = 0$, то $D_G = 0$ ($D_S = 0$). Тому можна зробити висновок про руйнування всіх зв'язків, деградацію і повний інформаційний розвал системи. Запропоновані методики побудови кластерних моделей та глобальної дисперсії для показників фінансового забезпечення є важливим інструментом для системного контролю стану даного об'єкта обліку. Аналогічні підходи можуть бути використані до інших об'єктів, в т.ч. витрат і доходів.

Висновки до розділу 5

Дослідження сутності та завдань контролю різних рівнів дозволило сформулювати організаційно-методологічні засади здійснення внутрішнього контролю за витратами та ризиками порушення фінансової дисципліни, автоматизованого контролю об'єктів обліку на базі використання логіко-статистичних інформаційних моделей на основі таких висновків.

1. Існуюча система контролю лише частково сприяє запобіганню нераціонального та неефективного здійснення діяльності. Це пояснюється тим, що значну кількість упущень, виявлених завдяки здійсненню контролю, вже неможливо виправити без втрат. Виявлені недоліки існуючої системи контролю підтверджують актуальність проблеми налагодження системи контролю, яка б дозволяла своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. Розвитку методології, організації

та методики контролю в бюджетних установах сприяє обґрунтоване розмежування повноважень між суб'єктами та забезпечення логічного взаємозв'язку показників контролю. Встановлено, що недосконалість контролю, зокрема за ризиками та витратами, призводить до зниження ефективності діяльності бюджетних установ в умовах хронічного дефіциту бюджету і недостатності фінансового забезпечення.

Складність і трудомісткість процесу оцінки ризиків потребують наявності відповідного рівня кваліфікації у суб'єктів аудиту, зокрема щодо застосування аналітичних методів оцінки. Комплексне його проведення на рівні бюджетної установи не завжди доцільне. Проте така оцінка потрібна для досягнення підвищення ефективності їх діяльності. З цією метою обґрунтовано доцільність здійснення внутрішнього контролю ризиків за спрощеною схемою. Обґрунтовано етапи проведення внутрішнього контролю та здійснено класифікацію ризиків з використанням принципу триангуляції, який передбачає комбінування якісного й кількісного підходів при проведенні процедур контролю ризиків на рівні бюджетної установи.

2. Аналіз мети суб'єктів контролю, яка визначається чинним законодавством, свідчить про доцільність встановлення такої ієрархічної підпорядкованості: низовий рівень – внутрішній контроль; проміжний рівень – внутрішній аудит; вищий рівень – державний фінансовий контроль. Відповідним чином пропонується впорядкувати й законодавчо закріпити розмежування повноважень щодо здійснення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю.

3. Для обґрунтування вибору переліку ризиків, які мають підлягати систематичному контролю на рівні бюджетної установи (внутрішніми контролерами або обліковими працівниками) запропоновано їх оцінювання з використанням таких способів: 1) на основі частки конкретного виду ризику у загальному переліку, сформованому на основі контрольної документації за 3 останні роки; 2) на основі встановлення частки ризику в сумі загальних понесених втрат. Спрощення процедур оцінки ризиків досягається за рахунок використання програмного забезпечення.

Запропоновано для обчислень ризиків у відповідних пунктах Положення про внутрішній контроль бюджетної установи передбачити систему коефіцієнтів, значення яких рекомендовано встановлювати на основі експертних досліджень (необхідний високий рівень професійності контролера) або здійснювати обчислення коефіцієнтів згідно з наявною інформацією про обсяг втрат, понесених унаслідок допущених ризиків. У дисертації з урахуванням можливих варіантів отриманих результатів визначено діапазони варіації, порядок застосування бальної оцінки та ранжування ризиків. Базою запропонованої методики вартісного виміру впливу кожного з ризиків визначено використання результатів аналізу облікових даних щодо отриманих доходів.

4. Розроблено перелік процедур організаційно-методологічного забезпечення внутрішнього контролю в бюджетних установах на основі застосування автоматизованого контролю критично небезпечного стану об'єктів обліку з використанням логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ), які в умовах комп'ютеризації можуть бути реалізовані за допомогою відповідного програмного забезпечення, розробленого за рекомендованою блок-схемою.

Застосування ЛСІМ для контролю об'єктів обліку передбачає отримання інформації про значення виявлених відхилень (від'ємні чи додатні) із застосуванням відповідного способу кодування станів об'єкта. Визначено, що вибір можливий з-поміж двох варіантів: розмежування показників стану об'єкта обліку, застосовуючи метод абстракції від його знаходження в межах норм (0 – норма, 1 – відхилення від норми), або використовувати позначення “0”, “1” та “-1”. Застосування такого підходу уможливило своєчасне виявлення та усунення критичних станів об'єктів обліку через використання відповідних управлінських важелів завдяки автоматичному режиму формування повідомлень керівному персоналу різних рівнів.

Результати досліджень розділу відображені в працях автора [168; 301; 320; 328; 331; 336; 344].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснене наукове узагальнення та запропоновано нове вирішення проблеми, пов'язаної з теоретичним обґрунтуванням та організаційним і методологічним забезпеченням модернізації обліку і контролю в бюджетних установах з метою створення уніфікованої інформаційної системи управління державним сектором. Пропозиції концептуального, організаційного, методологічного та методичного характеру, що відображають результати вирішення поставлених завдань дослідження згідно з визначеною метою узагальнюються такими висновками:

1. Історія розвитку обліку в бюджетних установах свідчить про системні зміни його засад залежно від потреб управління. Це послужило основою обґрунтування розмежування таких етапів розвитку обліку за ознакою “вплив запитів системи управління”: 1) релігійно-комерційного рахівництва (до V ст. до н. е.); 2) суспільного соціально орієнтованого обліку з ознаками посилення державного регулювання та контролю (IV – II ст. до н. е.); 3) організаційно-оптимізаційний з переходом до розмежованого обліку державних видатків і коштів громад (I ст. до н.е. – I ст. н.е.); 4) становлення обліку як професійної діяльності (II – XVIII ст.); 5) методологічний з посиленням бюрократизації (XIX ст.); 6) науковий (XX ст.); 7) уніфікації та клауд-комп'ютеризації обліку (XXI ст.).

2. Неповна відповідність системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах потребам оптимізації використання наявних ресурсів в умовах ринкових відносин і системної трансформації управління призводить до недостатнього використання інформації на базі моделювання. Облікова наука на рівні завдань має бути адаптована під потреби моделювання оптимізації використання наявних ресурсів за наявності постійного дефіциту фінансового забезпечення. Задля вирішення цієї проблеми сформульовано концепцію обліку, орієнтованого на оптимізацію використання ресурсного

забезпечення та розроблено процедури, компоненти джерел облікової інформації, а також функціонали їх опису, спрямовані на формування альтернативних управлінських моделей діяльності.

3. З посиленням в інформаційному суспільстві впливу сучасних технологій на систему обліку необхідним є правильне позиціонування цього чинника та його виведення в окрему класифікаційну групу. Визначено, що удосконалення організаційно-методологічних засад обліку в бюджетних установах вимагає розвитку теоретичних обґрунтувань застосування інноваційного інструментарію, наявного в галузі технічних і цифрових гуманітарних наук. Обґрунтовано концепцію розвитку бухгалтерського обліку на засадах розвитку теоретичних, організаційних і методологічних положень його ведення, в тому числі через спрощення алгоритмів обчислень, формування оптимізаційних моделей і нелінійного шифрування. Застосування цього підходу спрямоване на підвищення оперативності формування вихідних даних відповідно до сучасних запитів системи управління.

4. Відсутність можливості врахування об'єктивних умов зміни принципів і функцій обліку негативно позначається на загальній ефективності діяльності бюджетних установ за рахунок зниження рівня адаптованості та якісних характеристик облікової інформації. Для підвищення дієвості бухгалтерського обліку як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень теоретично обґрунтовано доцільність уточнення його принципів як виняткових концептуальних основ обліку, що визначають його векторне спрямування та правову базу. Доповнено існуючі принципи обліку принципами ефективності (переважання рівня отриманих вигод від використання системою управління облікових даних над витратами на його організацію та ведення), компактності (згорнене зберігання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації), комплексності (прив'язка та адаптивність облікових даних до зміни управлінських запитів і технічних можливостей систем опрацювання

інформації), еквівалентності (відповідність системи оцінки економічним показникам макросередовища та критерію ефективності обмінних і необмінних операцій). Акцентовано увагу на розширенні функцій обліку, пов'язаному з потребами системи управління в інформації прогнозного, релевантного, альтернативного і наукового характеру (відповідно: прогнозна, оптимізаційна та дослідницька функції). Запропоновані принципи та функції обліку в бюджетних установах у своєму взаємозв'язку сприяють підвищенню якісних параметрів облікової інформації як джерела прийняття управлінських рішень і оптимізації використання наявних ресурсів у ході діяльності.

5. Проблема появи різних напрямів наукових пошуків можливостей розвитку теорії бухгалтерського обліку ускладнюється існуванням численних наукових концепцій та теорій, застосування яких не завжди сприяє виконанню облікових завдань. Обґрунтовано, що вирішення цієї проблеми лежить у площині розробки методу оцінки ефективності концепцій наукових змін. Запропонований метод забезпечує обґрунтований вибір найбільш ефективної концепції для дослідження і вирішення проблем обліку в бюджетних установах.

6. Дефіцит фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ вимагає інтеграції досягнень науки управління і бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення попередньої оцінки ефективності господарських процесів. Модернізація системи обліку повинна здійснюватися на основі проведеної оцінки її ефективності за різними параметрами й критеріями. Максимальна й обов'язкова відповідність досягається завдяки дотриманню законів доцільності при проектуванні ефективної облікової системи. Обґрунтовано та адаптовано до застосування кількісні параметри за законами Гроша, фрактальності, ефективності та якості, що на основі врахування особливостей системи обліку в бюджетних установах забезпечують зниження ризику прийняття неефективних управлінських рішень і проектування оптимальної системи обліку.

7. Потреба в розвитку системи інформаційного забезпечення управління альтернативами вимагає формування в конфігураціях сучасних комп'ютерних програм для ведення обліку в бюджетних установах нових додатків. Відповідно до цього, розвинуто організаційні засади уніфікації облікових і аналітичних операцій в частині визначення етапів проведення робіт для постановки задачі розробки програмного забезпечення. Серед них: формулювання основних принципів обліку для конкретної бюджетної установи з урахуванням вимог діючого законодавства та внутрішніх потреб; формулювання на основі розроблених принципів мети розв'язання задачі (нею може бути розробка автоматизованої системи, яка б забезпечувала оперативність формування інформації за запитом та формування на цій основі стандартних рекомендацій для управління та контролю); визначення критеріїв, які має задовольняти автоматизована система з врахуванням мети, завдань та принципів, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі (доцільними є такі критерії: повнота набору функцій; модульність; інтегрованість; гнучкість; надійність; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до інформації).

8. Посилення управлінського впливу на рівень витрат для їх оптимізації в бюджетних установах вимагає наявності відповідної облікової інформації, зокрема, даних альтернативного характеру про витрати на надання послуг в стабільних і нестабільних умовах, а також про їх обсяги у конкурентів. Обґрунтовано доцільність використання методів калькулювання послуг із застосуванням планових оптимістичної та песимістичної калькуляцій, які відповідають галузевим особливостям і запропонованій класифікації витрат в частині уточненого переліку їх статей. Досягненню системної завершеності розробок сприяють запропонований порядок відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків та пропозиції з удосконалення в цій частині Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору.

9. Дослідження можливостей удосконалення системи захисту облікової інформації для реалізації функцій управління в умовах широкого використання інформаційних технологій виявило проблему його надлишковості, що негативно позначається на оперативності використання інформації та супроводжується додатковими витратами. Запропоновано вирішення цієї проблеми через формулювання положень облікової політики в частині визначення критеріїв вибору оптимального рівня захисту, методики їх обчислення та повноважень працівників.

10. Трудомісткість досягнення належного інформаційного забезпечення формування кошторису в умовах дефіциту бюджетних коштів обумовлює необхідність пошуку можливостей удосконалення організаційних засад етапів його підготовки. Теоретично обґрунтовано зміст організаційних схем збору облікових даних на етапі підготовки до складання кошторису, розроблено проміжну форму кошторису, адаптовану до використання запропонованих алгоритмів обчислення виробничих показників, які за рахунок використання ковзних величин, забезпечують більш точні показники документа.

11. Суцільний контроль за об'єктами обліку вимагає значних затрат часу відповідальних працівників та фінансових коштів. Для бюджетних установ особливо важливо, щоб система контролю була збалансованою та ефективною. Для вирішення цього завдання розроблено порядок встановлення мінімально-оптимального переліку об'єктів внутрішнього контролю на основі врахування рівня їхнього впливу на ефективність діяльності та оцінки результатів виявлених порушень і зловживань. Ефективність застосування такого підходу полягає в оптимізації використання робочого часу на здійснення контролю, в тому числі за рахунок розробленої його схеми та використання комп'ютерних технологій.

12. Сучасний розвиток інформаційних технологій сприяє реалізації потреби в економному витрачанні виділених коштів і ресурсів бюджетних установ на основі розвитку організаційних і методологічних засад контролю

за витратами в умовах використання комп'ютерної техніки при веденні їх обліку. У зв'язку з цим, запропоновано покроковий порядок формування плану контрольної роботи, обґрунтування організаційних засад контролю за витратами в частині нормування затрат часу та узгодження повноважень, визначено порядок і методику проведення контрольних процедур, в тому числі через впровадження сигнального й графічного подання інформації.

13. Наявність кризових явищ в економіці призводить до появи різного роду ризиків, які в цілому здійснюють негативний вплив на фінансовий стан і ефективність використання ресурсів різних суб'єктів господарювання. Результати діяльності бюджетних установ в умовах нестабільності свідчать про недостатнє використання інструментарію внутрішнього контролю для упередження появи ризиків. Вирішенню проблеми сприяє розроблене організаційно-методологічне забезпечення внутрішнього контролю ризиків з метою використання його результатів для уникнення прийняття управлінських рішень щодо діяльності бюджетних установ, які характеризуються високим рівнем загрози отримання негативного результату.

14. Бухгалтерський облік і контроль, що базуються на науковій основі, поєднують в єдиному інформаційному середовищі дані про діяльність бюджетних установ, забезпечують збереження бюджетних коштів і їх раціональне використання. Досягненню дієвості та оперативності внутрішнього контролю сприяє використання розроблених логіко-статистичних інформаційних моделей. Формування результатної форми контролю в будь-який момент часу для оперативного усунення ризиків за рахунок своєчасного управлінського впливу досягається сформованим означенням стану об'єкта управління (за чітко окресленими математично вираженими параметрами), обґрунтуванням теоретичних положень і критеріїв формування оптимальних критичних значень верхньої та нижньої меж стану об'єктів обліку, побудовою блок-схеми автоматизації формування результатної форми контролю.

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. Акушский И. Я. Машинная арифметика в остаточных классах / И. Я. Акушский, Д. И. Юдицкий. – М. : Сов. радио, 1968. – 438 с.
3. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навч. посібник / В. Т. Александров. – К. : АВТ ЛТД, 2004. – 387 с.
4. Алексеев А. А. Бюджетное право народного представительства / А. А. Алексеев. – Х. : Тип-я Тов-ва потреб. общ-в Юга России, 1918. – 488 с.
5. 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., 2010. – 163 с.
6. Англійсько-український тлумачний словник термінів з бухгалтерського обліку / [уклад. І. Д. Лазаришина та ін.]. – Рівне : Рівненський держ. технічний ун-т, 2001. – 166 с.
7. Андрушко І. В. Ідентифікація динамічних та фазових відхилень періодичних параметрів об’єкта керування [Електронний ресурс] / І. В. Андрушко / Матеріали ІХ Міжнародної конференції “Контроль і управління в складних системах”. – КУСС, 2008. – Режим доступу : http://mccs.vntu.edu.ua/mccs2008/materials/subsection_2.3.pdf.
8. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
9. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3 – 16.

10. 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.
11. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. л-ри, 2003, – 284 с.
12. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні : моногр. / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412 с.
13. Бедрачук И. А. Рейтинговые модели оценки деятельности профессорско-преподавательского состава и их применение при определении раз мера стимулирующих и иных выплат [Электронный ресурс] / И. А. Бедрачук, Р. А. Луговой, Л. С. Мазелис, К. С. Солодухин. – Режим доступа : www.vvsu.ru.
14. Беззубець Л. Л. Удосконалення та модернізація організації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ „Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди”. – 2012. – № 19/1. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19_1/Bezzubet.pdf.
15. Белов А. Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. – [2-е изд., перераб. и доп.] / А. Н. Белов. – М. : Фин. и стат., 1998. – 240 с.
16. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : моногр. / М. М. Бенько. – К. : КНТЕУ, 2010. – 335 с.
17. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем / А. М. Береза. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 214 с.
18. Берсуцкий Я. Г. Информационная система управления предприятием / Я. Г. Берсуцкий. – К. : Наукова думка, 1986. – 168 с.
19. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: навч посіб. / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова. – К. : Алерта, 2010. – 402 с.

20. Білуха М. Т. Бухгалтерська наука України в ХХІ столітті / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 22.

21. Блюх И. Финансы России XIX столетия. История–Статистика. / И. Блюх. – СПб.-М. : Стасюлевич, 1882. Т. 1 – 382 с.

22. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 721. – С. 58 – 61.

23. Боримська К. П. Концептуалізація принципів здійснення внутрішнього контролю в цілях дотримання захисту бухгалтерської інформації на підприємстві / К. П. Боримська // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів на Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДГУ, 2013. – С. 78 – 79.

24. 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.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.

25. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік : концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С.45 – 53.

26. Брик І. Є. Бухгалтерський облік і звітність в бюджетних установах: навч. посіб. – К. : Держфінвидав, 1949. – 171 с.

27. 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.

28. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

29. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20 – 29.

30. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь : моногр. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “Рута”, 2007. – 328 с.

31. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : моногр. / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.

32. Бухштаб А. А. Теория чисел / А. А. Бухштаб. – М. : Просвещение, 1966. – 384 с.

33. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html.

34. Валуев Б. И. Стратегический управленческий учёт – очередной миф / Б. И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. Спецвип.15. Ч. 2. – Львів : Інтереко, 2005. – С. 9 – 13.

35. Васильцов І. В. Атаки спеціального виду на крипто пристрої та методи боротьби з ними : моногр. / І. В. Васильцов. – Кременець : Вид. центр КОГРІ, 2009. – 264 с.

36. Васильцов І. В. Класифікація сучасних атак спеціального виду на реалізацію / І. В. Васильцов, Л.О. Дубчак // Захист інформації. – 2007. – № 4. – С. 10 – 21.

37. Васильченко Л. В. Огляд міжнародного досвіду з оцінювання якості діяльності професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів / Л. В. Васильченко // Педагогіка і психологія формування творчої особистості: проблеми і пошуки : Зб. наук. пр. / Ред.кол.: Сущенко та ін. Т. I. – Київ-Запоріжжя. – 2008. – № 49. – С. 21 – 24.

38. Вельшенбах М. Криптография на Си и С++ в действии / М. Вельшенбах. – М. : Триумф, 2004. – 464 с.

39. Вильмс А. Метаинформация – неразрешимая головоломка для эволюции [Электронный ресурс] / Алекс Вильмс // Разумный замысел. – Режим доступа : http://www.origins.org.ua/page.php?id_story=853.

40. Винниченко Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : збірник наукових праць: Вип. 28. – К. : НАУ, 2010. – С. 26 – 29.

41. Вуйців М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем / М. М. Вуйців // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4 (130). – С. 266 – 276.

42. Внутрішній аудит / В. С. Рудницький [та ін.]. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 164 с.

43. Волинський В. І. Методи міжбазисних перетворень на основі розмежованої системи числення залишкових класів / В. І. Волинський // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2010. – № 688. – С. 53 – 59.

44. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета : уч. пособ. / Л. И. Воронина. – М. : Изд-во ЭСКМО, 2007. – 416 с.

45. Воронова Е. Ю. Принятие решений и методы учета затрат и калькуляции себестоимости: моногр. / Е. Ю. Воронова. – М. : ИНИОН РАН, 2007. – 206 с.

46. Выговская Н. Г. Основные элементы системы внутрихозяйственного контроля // Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю : моногр. / Н. Г. Выговская. – Житомир : ЧП „Рута”, 2005. – 444 с.

47. Галаган А. М. Основные принципы счетоведения. Конспективный курс / А. М. Галаган. – М. : Изд. ред.-изд. отдела объедин. работ. учета, 1925. – 78 с.

48. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56 – 57.

49. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>.

50. Голов С. Бухгалтерський учёт: воспоминания о будущем / С. Голов // Бухгалтерия. – 2005. – № 29(652). – С. 10 – 17.

51. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3 – 13.

52. Голов С. Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3 – 13.

53. 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.

54. Горбатюк О. В. Інноваційні форми фінансового та управлінського обліку в умовах автоматизованої системи обробки інформації / О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр // Наука й економіка. – 2011. – № 1 (21). – С. 71 – 75.

55. 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. – К., 2003. – 18 с.

56. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>.

57. Гура І. О. Облік видів економічної діяльності : навч. посіб. / І. О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с.

58. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 12 – 15.

59. 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.

60. 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.

61. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції : моногр. / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 173 с.

62. Гуцайлюк З. В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доп. міжнар. наук.-прак. конф., Львів, 10-12 лист. 2011 р. – Львів : Львівська політехніка, 2011. – С. 465 – 466.

63. Гуцайлюк З. В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 8 – 13.

64. Гуцайлюк Л.О. Ідентифікація ризиків в обліку розрахунків з різними дебіторами в бюджетних установах [Текст] / Л. О. Гуцайлюк // Актуальні проблеми економіки: наук. економ. журнал. – 2012. – № 3. – С. 283 – 288.

65. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 248 с.

66. Дедков Е. П. Развитие бюджетного учета / Е. П. Дедков. – М. : Госфиниздат, 1962. – 135 с.

67. Державні витрати на охорону здоров'я [Електронний ресурс] : Research and Branding Group. – Режим доступу : www.rb.com.ua/ukr/marketing/tendency/8283/.

68. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / Є. В. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін.; за ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.

69. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, її територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс]: постанова Кабінету міністрів України № 1001 від 28.09.2011 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-n>.

70. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Т. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 26 – 37.

71. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.

72. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.

73. 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.

74. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

75. 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.

76. Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А. П. Дикий. – Житомир, 2009. – С. 87 – 88.

77. Дипиаса С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Э. Дипиаса, Р. Экклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.

78. Догузов В. Медична допомога в козацьких військах / В. Догузов // Нові дослідження пам'яток козацької доби в Україні. – 2001. – № 10. – С. 195 – 197.

79. Доповідь про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nc.gov.ua/menu/publications/>.

80. Дорошенко Є. А. Оцінка професійних якостей професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів освіти / Є. А. Дорошенко, В. Є. Дорошенко // Сучасна економіка. – 2010. – № 1. – С. 47 – 54.

81. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України : моногр. / О. О. Дорошенко. – Рівне : НУВГП, 2012. – 294 с.

82. Дрозд І. К. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів на державну підтримку АПК / І. К. Дрозд // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 8 – 14.

83. Дрозд І. К. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору : [У 3 ч.] Ч. 2 / І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна // Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі / За заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : Аграрна наука, 2009. – 192 с.

84. ДСТУ 2226-93. Автоматизовані системи. Терміни та визначення [Електронний ресурс] : Наказ Держстандарту України № 126 від 09.09.93 р. – Режим доступу: <http://www.twirpx.com/file/908121/>.

85. Душанов И. Обща теория на счетоводството / Иван Душанов. – София : Ромина, 2008. – 232 с.

86. Дяченко С. О. Методика розрахунку вартості надання медичної допомоги (стаціонарного лікування, виконання медичних процедур та надання медичних послуг) в закладах охорони здоров'я України [Електронний ресурс] / С. О. Дяченко. – К.: МОЗ України, 2013. – Режим доступу : <http://www.ciet.kiev.ua/admin/upload/file/quick/SD-presentation-of-the-Method-of-calculating-the-cost-of-MS-04-03-2013.pdf>.

87. Емельянов В. В. Древний Шумер. Очерки культуры / В. В. Емельянов. – СПб. : Петербург. востоковедение, 2001. – 368 с.

88. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / В. В. Євдокимов. – К., 2005. – 21 с.

89. Єдина уніфікована методика розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування [Електронний ресурс] / Р. О. Моїсеєнко, О. К. Толстанов, В. В. Залеська, В. І. Яструбінський, Г. О. Слабкий, М. В. Шевченко, Я. Ф. Радиш, В. Д. Долот, В. О. Жельман, І. І. Чермак, М. І. Яцюк // Аптека від 21.05.2013 р. – № 841(20). – Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/143330>.

90. Єрмішова С. В. Функціональні інструменти системи управління державним внутрішнім фінансовим контролем / С.В. Єрмішова // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 29 – 31.

91. Жебка В. В. Математичні методи моделювання економічних систем і процесів / В. В. Жебка, В. В. Левченко, О. Л. Лещинський. – К. : Дельта, 2006. – 272 с.

92. Железов И. Г. Сложные технические системы (оценка характеристик) / И. Г. Железов. – М. : Высшая шк., 1984. – 119 с.

93. Журавель Г. П. Передумови створення інтелектуальної системи обліку / Г. П. Журавель // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 листоп. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 4 – 13.

94. Загородній А. Г. Економіка. Підприємництво. Менеджмент : Словник афоризмів-визначень. Книга I (А – К) / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Видавничий центр “Логос Україна”, 2013. – 144 с.

95. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

96. 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.

97. Задірака В. К. Комп'ютерна арифметика багаторозрядних чисел : Наукове видання / В. К. Задірака, О. С. Олексюк. – К. : 2003. – 264 с.

98. Задірака В. К. Методи захисту фінансової інформації : навч. посібник / В. К. Задірака, О. С. Олексюк. – Тернопіль : Збруч, 2000. – 460 с.

99. Задірака В. К. Оптимізація алгоритмів швидкого множення великих чисел / В. К. Задірака, С. С. Мельникова, А. М. Терещенко // УсіМ. – 2006. – № 2. – С. 23 – 38.

100. 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.

101. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб.

наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2009. – № 4. – С. 350 – 353.

102. Задорожний З. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні / З. Задорожний // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 2. – С. 106 – 110.

103. Запровадження інтегрованих систем управління двох основних постачальників ERP-систем в державному секторі (Oracle та SAP). Вивчення їх організаційних, функціональних та інформативних аспектів [Електронний ресурс] : Звіт про відрядження до Франції фахівців Державного казначейства України та Міністерства фінансів України в період з 07 жовтня по 12 жовтня 2008 р. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/un/index>.

104. Захарчин Г. М. Сучасні калькуляційні схеми в сфері охорони здоров'я / Г. М. Захарчин, М. В. Мирошніченко // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. Проблеми економіки та управління. – 2005. – № 533. – С. 32 – 36.

105. Захарьин В. Р. Теория бухгалтерского учета : учеб. / В. Р. Захарьин. – М. : ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003. – 304 с.

106. Заячківська О. В. Особливості розрахунку вартості медичних послуг / О. В. Заячківська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2012. – № 2(58). – С. 59 – 66.

107. Згуровський М. З. Основи системного аналізу / М. З. Згуровський, Н. Д. Панкратова // К. : Видавнича група ВНУ, 2007. – 544 с.

108. Иванов И. И. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях. – М. : Госфиниздат, 1937. – 112 с.

109. 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.

110. 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.

111. 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.

112. 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.

113. 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.

114. 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.

115. Информационные технологии [Электронный ресурс] / [б/а]. – Режим доступа : <http://technologies.su/>.

116. Иванова І. І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку : моногр. / І. І. Иванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.

117. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.

118. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.

119. 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, 1998. – 225 с.

120. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : АСА, 2001. – 416 с.

121. Івченко Л. В. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Л. В. Івченко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 284 – 291.

122. Калласс К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учёта / К. Э. Калласс. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 176 с.

123. 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. – Тернопіль : ТДЕУ, 2006. – 208 с.

124. 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.

125. Касянчук М. М. Теорія алгоритмів RSA та Ель-Гамалю 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.

126. Касянчук М. М. Теорія алгоритмів перетворень китайської теореми про залишки в матрично-розмежованому базисі Радемахера-Крестенсона / М. М. Касянчук, Я. М. Николайчук, І. З. Якименко // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2011. – № 688. – С. 118 – 124.

127. Кіндрацька Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л. М. Кіндрацька // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 721. – с. 296-300.

128. Киндрацкая Л.М. Теоретические вопросы современного этапа реформирования системы бухгалтерского учета в Украине / Л. М. Киндрацкая // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. Научное издание Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – М. : ФГБОУ ВПО “РЭУ им. Г. В. Плеханова”, 2012. – С. 431 – 438.

129. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : науч.докл. / Г. Г. Кирейцев. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.

130. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г. Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2. – С. 103 – 108.

131. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.

132. Кічор В. П. Економіко-математичне моделювання і прогнозування / В. П. Кічор, Р. В. Фещур, В. В. Козик, С. Й. Воробець, Н. Є. Селюченко. – Львів : Львівська політехніка, 2007. – 156 с.

133. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку / О. В. Клименко. – К. : Центр уч. л-ри, 2008. – 320 с.

134. Кожевников И. Г. Обзор современных хмарних технологій [Електронний ресурс] / И. Г. Кожевников, 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. – С. 44 – 51. – Режим доступу : <http://nc.nusta.com.ua/Kyrsi%202012/KONFERENCIA.pdf>.

135. Колесников С. Экономический учёт, или что такое управленческий учёт в современном понимании [Электронный ресурс] / С. Колесников // Управление компанией. – 2002. – № 8. – Режим доступу : <http://cima.ru/?q=node/2>.

136. Колмогоров А. Н. Математика – наука и профессия / А. Н. Колмогоров. – М. : Наука, 1988. – 288 с.

137. Кондратюк І. О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у секторі ЗДУ / І. О. Кондратюк // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 242 – 248.

138. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах [Текст] : дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. М. Кондрашова. – К., 2007. – 20 с.

139. Котова С. С. Витрати, видатки, затрати: їх економічна сутність та значення / С. С. Котова // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю : матеріали Другої Всеукр. наук.-практ. конф. (21 листопада 2008 р.) / редкол. : П. П. Мазурок, Б. М. Одягайло, О. В. Плотніков та ін. – Кривий Ріг : КЕІ, КНЕУ, 2008. – С. 356 – 358.

140. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – С. 67 – 70.

141. Крейн А. М. Копиручёт в бюджетных учреждениях / А.М. Крейн, Н. Ф. Преображенский. – М. : Москалиграф, 1929. – 53 с.

142. 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.

143. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їхніх потреб / Я. Д. Крупка // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 132 – 134.

144. Крупка Я. Моделювання систем та процедур бухгалтерського обліку / Я. Крупка, І. Кузь // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2013. – № 3. – С. 62 – 68.

145. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции / Н. В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

146. 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, 2011. – 24 с.

147. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: моногр. / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійськ. держ. агротехнолог. ун-т, 2007. – 297 с.

148. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8 – 11.

149. 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.

150. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : уч. пособ. / М. М. Кутер. – М. : Фин. и стат., эксперт. бюро, 2000. – 543 с.

151. Кучер М. М. До питання оцінки результатів праці науково-педагогічних кадрів вищих навчальних закладів [Електронний ресурс] / М. М. Кучер, Е. В. Роздобудько. – Режим доступу : http://library.kpi.kharkov.ua/Vestnik/2010_7/statti/Kycher_Rosdobydko.pdf.

152. Лазаришина, І.Д. Функціональні можливості методу економічного аналізу / І.Д. Лазаришина // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 577. – С. 202 – 206.

153. Лакатос І. 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.

154. 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.

155. Лахно В. А. Захист інформації в клієнт-серверній системі автоматизації бухгалтерського обліку господарських операцій підприємства / В. А. Лахно, А. С. Петров // Інформаційні системи та мережі. – 2008. – № 631. – С. 200 – 206.

156. 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.

157. Легенчук С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 1(16). – С. 124 – 137.

158. 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.

159. 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, 2011. – 36 с.

160. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

161. 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.

162. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ // Казна України. – 2011. – № 3. – С. 16 – 18.

163. Ловінська Л. Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 33 – 40.

164. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15 – 19.

165. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в умовах інфляції: проблеми теорії та практики. – Тернопіль: Інфотер, 1993. – 36 с.

166. Лучко М. Р. До питання теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Економіка України в умовах сучасних трансформацій / Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 3 квітня 2014 р. – Тернопіль – Чортків. – С. 143 – 146.

167. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 15 – 22.

168. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : Вид. Стародубець, 2003. – 178 с.

169. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

170. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.

171. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : автореф. дис ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Наталія Михайлівна Малюга. – К., 2006.– 36 с.

172. Маркс К. Капитал. Т. 2 / К. Маркс ; под. ред. Ф. Энгельса ; пер. Н. Даниэльсона. – СПб., 1885. – 643 с.

173. Матвіїв М. Я. Бухгалтерський облік витрат на освітні послуги : методологія і методика (на прикладі вищих навчальних закладів Міністерства освіти України) [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Микола Ярославович Матвіїв. – Тернопіль, 1997.– 190 с.

174. 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.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.

175. Методика розрахунку вартості послуг з охорони здоров'я [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 23.05.2011 р. № 315. – Режим доступу: http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20110523_315.html.

176. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посіб. – К. : Кондор, 2009. – 412 с.

177. 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.

178. Михалків А. А. Принципи бухгалтерського обліку : суперечності поглядів / А. А. Михалків // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4(54). – С. 123 – 127.
179. Молдовян А. А. Криптография: скоростные шифры / А. А. Молдовян. – СПб. : БХВ-Петербург, 2002. – 496 с.
180. 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.
181. 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.
182. Набойщикова Т. Ю. Учётная политика для целей управленческого учёта в бюджетных учреждениях / Т. Ю. Набойщикова // Вестник Волгоградского университета. Серия : Экономика. – 2009. – № 1(14). – С. 158 – 162.
183. Наказ №539 “Про складання кошторису Державного вищого навчального закладу “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” на 2011 рік”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zavantag.com/docs/1364/index-228741-2.html>.
184. Національні проекти в стратегії економічної модернізації України: аналітична доповідь / За заг. ред. к. е. н., с. н. с., заслуженого економіста України Я. А. Жаліла. – К.: НІСД, 2013. – 57 с.
185. 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.
186. Николайчук Я. М. Коды Поля Галуа: теория та застосування : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ “Терно-Граф”, 2012. – 576 с.
187. Николайчук Я. М. Проективання спеціалізованих комп'ютерних систем / Я. М. Николайчук, Н. Я. Возна, І. Р. Пітух. – Тернопіль : Терно-Граф, 2010. – 392 с.

188. Николайчук Я. М. Теоретичні основи та інформаційні технології побудови логіко-статистичної інформаційної моделі (ЛСІМ-4) на основі контролю спектральних характеристик об'єктів управління / Я. М. Николайчук, І. В. Андрушко, І. Р. Пітух // Міжнародний науково-технічний журнал “Оптико-електронні інформаційно-енергетичні технології”. – 2006. – № 12. – С. 110 – 118.

189. Николайчук Я. М. Теорія джерел інформації : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ “Терно-граф”, 2010. – 536 с.

190. 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.

191. Николайчук Я. М. Теорія цифрових перетворень мультибазисного супершвидкодіючого процесора / Я. М. Николайчук // Штучний інтелект. – 2008. – № 4. – С. 387 – 394.

192. Нимчинов П. П. Общая теория бухгалтерского учета / П. П. Нимчинов. – К. : Вища шк., 1977. – 240 с.

193. Новичков Н. В. Теория организации: учеб. / Н.В. Новичков. – М.: ГУУ, 2007. – 206 с.

194. 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.

195. Оре О. Графы и их применение / О. Оре. – М. : Мир, 1965. – 173 с.

196. 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>.

197. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : моногр. / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.

198. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко // Вісник ЖДТУ. – № 2 (52). – 2010. – С. 163 – 166.

199. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2011/2012 навчального року [Електронний ресурс] : Статистичний щорічник. – К. : Державна служба статистики, 2012. – Режим доступу : http://timo.com.ua/sites/default/files/materials/stat_bul_11.pdf.

200. 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.

201. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

202. Палий В. Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.

203. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта : современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учёт, 2007. – 86 с.

204. Панкевич Л. В. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могіляк, Б. І. Хомічак. – К. : Знання, 2006. – 293 с.

205. 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>.

206. Писарчук О. В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи / О. В. Писарчук, С. В. Жулій / Вісник СумДУ. Серія: Економіка. – № 3. – 2010. – С. 151 – 156.

207. Пеліпадченко Р. О. Місце та роль обліку в управлінні економічною діяльністю бюджетних установ та організацій. – [Електронний ресурс] / Р. О. Пеліпадченко // Матеріали I Міжнародної науково-практичної

Интернет-конференції. Секція 2: “Зростання ролі обліку, аналізу та аудиту в удосконаленні управління економічною діяльністю”. – Режим доступу: <http://sfpk.at.ua/forum/13-20-2>.

208. Петренко Н. І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку / Н. І. Петренко // Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ. – 2011. – № 1(19). – С. 297 – 300.

209. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.

210. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – № 2 (7). – С. 170 – 179.

211. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України №1203 від 31.12.2013 р. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

212. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

213. Попов Н. У. Математический метод бухгалтерии / Н. У. Попов. – Красноярск : Типолитография М.Я. Кохановской, – 1906. – 264 с.

214. Поппер К. Логика и рост научного знания. Избранные работы / К. Поппер ; пер. с англ. К. Поппер. – М. : Прогресс, 1983. – 604 с.

215. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів від 24.01.2012 р. № 44. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/page>.

216. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимогах до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 зі змінами та

доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

217. 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.

218. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України №996-XIV від 16 лип. 1999 р. в редакції від 02.12.2012 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

219. Про затвердження Випуску 1 “Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності” Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 29.12. 2004 р. № 336. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text15/pg1.htm>.

220. Про затвердження Методики розрахунку вартості надання послуг у сфері культури [Електронний ресурс]: Наказ міністерства культури від 28.11.2013 р. № 1222. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2076-13>.

221. Про затвердження Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта [Електронний ресурс] : Постанова кабінету міністрів України від 20.05.2013 р. № 346. – Режим доступу: http://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/35962/.

222. Про затвердження Методики формування вартості платних послуг, що можуть надаватися підрозділами Державної інспекції техногенної безпеки України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.06.2012 р. № 983/21295. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0983-12>.

223. Про затвердження Методики формування вартості платних послуг, які можуть надаватись підрозділами Державної воєнізованої гірничорятувальної служби у вугільній промисловості [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 16.10.2013 р. № 734/872/1238. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1838-13>.

224. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=351955&cat_id=285157.

225. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>.

226. Про затвердження Нормативу фінансове забезпечення отримувача послуги денного догляду, що надається відповідно до Державного стандарту денного догляду [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства соціальної політики України від 23.08.2013 р. № 257. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1490-13>.

227. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Проект наказу Міністерства фінансів України. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121.

228. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки

[Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів № 34 від 16 січ. 2007 р. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id.

229. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України № 417 від 07.10. 2008 р. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.

230. Про затвердження тимчасового галузевого класифікатора медичних процедур (послуг) та хірургічних операцій [Електронний ресурс] : Наказ міністерства охорони здоров'я від 14.02.2007 р. № 67. – Режим доступу : http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20070214_67.html.

231. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. – [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів від 26 січня 2011 р. № 59 (у редакції від 12.01.2013 р.). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

232. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.08.2004 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.

233. Про Національну програму інформатизації [Електронний ресурс]: Закон України № 74/98-ВР від 4 лют. 1998 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/74/98-вр>.

234. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [Електронний ресурс] : Закон України від 05.04 2007 р. №877-V. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

235. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету міністрів

України від 1 серпня 2013 р. № 774-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

236. Прохорова О.С. Напрями реформування обліку і контролю в бюджетних установах / О.С. Прохорова / Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2008 . – № 3. – С. 24 – 29.

237. Пушкар Л. Кошторис за спеціальним фондом / Л. Пушкар // Бюджетная бухгалтерия. – 2011. – № 8. – С. 13 – 14.

238. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна бути теорія : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2007. – 359 с.

239. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : моногр. / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

240. 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.

241. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

242. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г . Чумаченко. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2011. – 336 с.

243. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

244. 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>.

245. Пятов М. Л. Принцип имущественной обособленности [Електронний ресурс] / М. Л. Пятов. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/vix/156723>.

246. Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учёте / Р. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.

247. Результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України: офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101442>.

248. 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. – Запоріжжя: ЗКПУ, 2009. – 20 с.

249. 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.

250. Рижа Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т. В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2, Т. 3. – С. 176 – 182.

251. 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.

252. Российское законодательство X–XX века. Т. 1 : Законодательство Древней Руси / под ред. О. И. Чистякова. – М. : Юрид. л-ра, 1984. – 432 с.

253. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения / А. П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1925. – 272 с.

254. Савченко В. М. Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського облік / В. М. Савченко, Н. М. Колос // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2010. – № 18. – С. 23 – 26.

255. Салила С. Я. Фінансове забезпечення вищої освіти : моногр. / С. Я. Салила. – Запоріжжя : ЗЦНТЕІ, 2007 – 252 с.

256. 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.

257. Свірко С. В. Розвиток оцінки не фінансових активів у бюджетних установах : історичні традиції та сучасні тенденції / С. В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 23 – 33.

258. Свірко С. В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2 (IV). – С. 36 – 42.

259. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

260. Свірко С. В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ. – 2001. – № 9. – С. 463 – 473.

261. Сиротинська А. П. Інформаційні системи підприємств малого бізнесу : навч. пос. / А. П. Сиротинська, І. Д. Лазаришина. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 264 с.

262. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 2(6). – С. 181 – 186.

263. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореферат дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. В. Сисюк. – К., 2008. – 20 с.

264. Скрипник М. І. Трактуювання сутності собівартості продукції, її види та значення в процесі калькулювання / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 27 – 31.

265. 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.

266. Словопедія. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovoopedia.org.ua/38/53402/380372.html>.

267. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

268. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.

269. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Фин. и стат., 2004. – 272 с.

270. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : ФиС, 2000. – 496 с.

271. Соколов Я. В. Правила и принципы в бухгалтерском учете : что важнее? / Я. В. Соколов // БУХ.1С. – 2007. – С. 28–30.

272. Спиридонов В. Девятый вал / В. Спиридонов // Інком. – К. : Екон., 2012. – С. 58–59.

273. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

274. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська, Н. В. Гудзь ; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 7 – 16.

275. 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.

276. Стёпин В. С. Теоретическое знание [Электронный ресурс] / В. С. Стёпин. – М. : Наука, 1999. – Режим доступа : <http://philosophy.ru/library/stepin/index.html>.

277. Сук П. Л. Формування системи бухгалтерського обліку в Україні / П. Л. Сук // Теорії мікро-макроекономіки. – 2010. – № 35. – С. 210 – 215.

278. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : моногр. / За ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 268 с.

279. Сучасні проблеми теорії, методології та організації обліку вітчизняних підприємств: моногр. / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, З. В. Гуцайлюк та ін. – Тернопіль : ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 254 с.

280. Сушко Н. І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С. 11 – 17.

281. Тарнавська Н. Побудова концепції управління конкурентоспроможністю суб'єктів господарювання на засадах інноваційного розвитку / Н. П. Тарнавська // Економіст. – 2010. – № 9. – С. 30 – 41.

282. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

283. Токарев И. Н. Развитие бюджетного учёта в Российской Федерации / И. Н. Токарев // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 1 – 51.

284. Трапицын С. Ю. Система оценки качества деятельности профессорско-преподавательского состава университета // Вестник Герценовского университета. – 2007. – № 6. – С. 11 – 16.

285. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансового контролю у державному секторі: моногр. / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна та ін. – К.: НДФІ, 2007. – 536 с.

286. Унікальний проект по созданию облачной бухгалтерии // Современные бизнес - технологии и системы [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://xn--90aoqldf.xn--plai/?p=171>.

287. Утенкова К. О. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / К. О. Утенкова // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 85 – 87.

288. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України: Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал . – 2007. – № 9. – С. 151 – 158.

289. Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : моногр. / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.

290. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / П. Я. Хомин. – К., 2004. – 34 с.

291. Хорин А. Н. Теория бухгалтерского учёта [Електронний ресурс] / А. Н. Хорин, Ж. Г. Михалева // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – № 4. – Режим доступу : <http://www.auditfin.com/fin/2003/4/fin>.

292. Хорунжак Н. М. Сучасний бюджетний механізм та шляхи його удосконалення / Н. М. Хорунжак, І. Д. Бенько, В. С. Коломийчук // Соціально-економічні дослідження в перехідний період : Щорічник наукових праць. Випуск 4. – Львів. : ІРД НАН України, Інститут регіональних досліджень, 1998. – С. 318 – 322.

293. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах автоматизованих інформаційних систем обліку / Н.

М. Хорунжак // Наукові записки : Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 10 – 12.

294. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Українська наука : минуле, сучасне майбутнє : Щорічник. Випуск 7. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 338 – 342.

295. Хорунжак Н. М. Методика і техніка викладання спеціальних дисциплін та можливості її використання з метою забезпечення патріотичного, естетичного та морального виховання студентів / Н. М. Хорунжак, Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Зорій // Українська наука : минуле, сучасне, майбутнє : Щорічник. Випуск 11. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – С. 96 – 103.

296. Хорунжак Н. Проблеми та особливості формування автоматизованих інформаційних систем бюджетних установ / Н. Хорунжак, Л. Гуцайлюк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія : Економіка. – 2008. – № 22. – С. 102 – 105.

297. Хорунжак Н. М. До питання обліку дебіторської заборгованості в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, Л. О. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник : Науковий журнал. – Тернопіль. – 2009. – № 1 (22). – С. 151 – 156.

298. Хорунжак Н. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. Хорунжак // Галицький економічний вісник : Науковий журнал. – Тернопіль. – 2009. – № 2 (23). – С. 154 – 159.

299. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка і регіон : Науковий вісник Полтавського національного технічного

університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ. – 2009. – № 1(20). – С. 142 – 146.

300. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Науковий журнал. Серія : Економічні науки. – Житомир. – 2009. – № 2 (48). – С. 131 – 133.

301. Хорунжак Н. М. Шляхи удосконалення фінансового контролю в системі Державного казначейства / Н. М. Хорунжак // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – К. : НУХТ. – 2009. – № 30. – С. 117 – 120.

302. Хорунжак Н. М. Організація обліку в сільських радах в контексті казначейського обслуговування місцевих бюджетів / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка : проблеми теорії і практики : Збірник наукових праць. Випуск 248 : В 6 т. – Т.V. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 1033 – 1037.

303. Хорунжак Н. М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я : історичний аспект / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Науковий журнал. Серія : Економічні науки. – Житомир. – 2009. – № 4 (54). – С. 197 – 201.

304. 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 : Збірник наукових праць. Випуск 16. – 2010. – № 3. – Рівне : НУВГП, 2010. – С. 110 – 117.

305. 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 : Збірник наукових праць. Випуск 16. – 2010. – № 2. – Рівне : НУВГП, 2010. – С. 352 – 361.

306. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії : Збірник наукових праць. Серія економічна. Випуск 36. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 418 – 423.

307. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки : Випуск 30 : У трьох частинах / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – Частина II. – С. 134 – 139.

308. 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 : Збірник наукових праць. Випуск XVII. – Рівне : НУВГП. – 2012. – № 1. – С. 143 – 150.

309. Хорунжак Н. М. Класифікація орендних операцій для побудови їх обліку на комунальних підприємствах / Н. М. Хорунжак, С. М. Лайчук // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – № 3 (61). – С. 112 – 115.

310. Хорунжак Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Хмельницьк – Тернопіль : Тайп. – 2013. – № 2(40). – С. 356 – 362.

311. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки :

Міжнародний науково-виробничий журнал. – Хмельницьк – Тернопіль : Тайп. – 2013. – № 2(19). – С. 224 – 230.

312. Хорунжак Н. М. Етапи становлення та розвитку обліку бюджетних установ за функціональною ознакою / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Хмельницьк – Тернопіль : Тайп. – 2013. – № 4(42). – С. 281 – 289.

313. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки : Міжнародний науково-виробничий журнал. – Хмельницьк – Тернопіль : Тайп. – 2013. – № 3(20). – С. 251 – 256.

314. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ : Міжнародний науковий економічний журнал. – 2013. – № 12. – С. 269 – 275.

315. Хорунжак Н. М. Передумови розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Problems of design and development of human communities self-organization forms”: materials Digest of the IVth International Scientific Conference, Kiev, London, April 21 - April 28, 2011. Political, economic and pedagogical activity; Organizing Committee: V. Zhitnigor (chairman), S. Godvint, I. Kypreychik, A. Tim, G.Georgio, T. Morgan, S. Serdechnyy, L. Starker – Odessa: InPress, 2011. – P. 54 – 56.

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

317. Хорунжак Н. М. Гармонізація та стандартизація української системи обліку як необхідна умова ефективного розвитку вітчизняної економіки / Н. М. Хорунжак, І. Д. Бенько / Бухгалтерський облік та господарський контроль : минуле, сучасне, майбутнє : Тези доп. міжнар. наук. конф., 16–17 травня 2002 р. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – С. 9 – 12.

318. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак / Розвиток підприємницької діяльності на Україні : історія та сьогодення : Тези виступів на між нар. наук. конф., 24 березня 2003 р. – Тернопіль: ІЕП, 2003. – С. 155 – 156.

319. Хорунжак Н. М. Діючі підходи до класифікації галузей національної економіки / Н. М. Хорунжак, Н. М. Зорій / Вісник Львівської комерційної академії : Наукове видання. Серія : Економічна. Випуск 16. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі”. – Львів ЛКА, 2004. – С. 447 – 452.

320. Хорунжак Н. М. Роль і місце стандартів в аудиторській діяльності / Н. М. Хорунжак, Г.В. Бойко // Развитие учёта и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия : Труды международной научно-практической конференции 17-18 декабря 2005 г. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 77 – 78.

321. Хорунжак Н. М. Проблеми удосконалення звітності бюджетних установ / Н. М. Хорунжак, О. Ю. Ніпіаліді / Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві : Наукові доповіді і повідомлення : Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Частина 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – С. 259 – 265.

322. Хорунжак Н. Бюджетний облік в Росії : деякі особливості облікової політики / Н. Хорунжак, М. Панас / Становлення облікової політики в Україні : Тези доп. Всеукр. наук. конф. 18-19 травня 2007 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 219 – 221.

323. Хорунжак Н. М. Теоретичні аспекти організації обліку в органах місцевого самоврядування / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк / Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції : Матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 лютого 2009 р. – Полтава : ПолНТУ, 2009. – С. 90 – 92.

324. Хорунжак Н. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. – № 2. – С. 67 – 77.

325. Хорунжак Н. М. Проблеми оплати праці та шляхи їх вирішення / І.Д. Бенько, Н.М. Хорунжак, Л.О. Гуцайлюк // Вісник Технологічного університету Поділля. Серія: економічні науки. – 2002. – № 5. Ч. 2, Т. 2. – С. 16 – 20.

326. Хорунжак Н. М. Заробітна плата в умовах ринкової економіки / І. Д. Бенько, Н. М. Хорунжак // Соціально-економічні дослідження в перехідний період: щоріч. наук. пр. –1998. – № 7. – С. 365 – 367.

327. 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 : Матер. наук.-практ. конф., 12-13 березня 2009 р. Ч. I. – Ірпінь. – С. 628 – 632.

328. Хорунжак Н. М. Фінансовий контроль у системі казначейства : недоліки та перспективи / Н. М. Хорунжак / Проблеми економіки підприємств у сучасних умовах : Тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 берез. 2009 р. – К. : НУХТ, 2009. – С. 26 – 27.

329. Хорунжак Н. М. Парадокси та закономірності формування української наукової бухгалтерської еліти / Н. М. Хорунжак / Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти : матеріали та тези виступів VIII-ї міжнар. наукової конференції. / М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 237 – 239.

330. Хорунжак Н. М. Передумови розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] / Н. М. Хорунжак / Проблеми конструкції і розвитку форм самоорганізації людських спільнот :

Матеріали IV між нар. наук.-практ. конф., 21 – 28 квітня 2011 р. – Режим доступу : <http://www.icp-ua.com/ru/node/489>.

331. Хорунжак Н. М. Кінетика об'єктів бухгалтерського обліку галузі охорони здоров'я / Н. М. Хорунжак [Електронний ресурс] / Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции „Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте ‘2011’”. Том 9. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2011. – С. 3 – 12. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy/accounting-and-auditing/3183-horunzhak-nm>.

332. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління (ПНМК -2011) : Матеріали проблемно-наукової між галуз. конф., 17-20 травня 2012 р. Випуск 7. – Бучач–Яремча: БІМА. – С. 251 – 253.

333. Хорунжак Н. М. Система бухгалтерского учёта в контексте совершенствования управления отраслью здравоохранения / Н. М. Хорунжак / Учётно-аналитические инструменты прогнозирования экономической безопасности инновационного развития территорий : материалы III Междунар. науч. конф., 26-27 ноября 2010 г. / Астрахан. гос. техн. ун-т. – Астрахань : Изд-во АГТУ, 2013. – С. 473 – 475.

334. Хорунжак Н. М. Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ галузі охорони здоров'я та їх розвиток / Н. М. Хорунжак / Развитие бухгалтерского обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Міжнар. наук.-практ. конф., 2011 р., 19–21 трав., м. Судак : [матеріали]. – Сімферополь, ВД “Аріал”, 2011. – С. 147 – 150.

335. Хорунжак Н. М. Розвиток принципів обліку в бюджетних установах як основа формування його нового методологічного підґрунтя / Н. М. Хорунжак / Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіону : Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної

конференції (м. Красноармійськ, 20 грудня 2012 р.) / Красноармійський індустріальний інститут ДонНТУ. – В 2-х томах. – Т. 2. – Донецьк : Світ книги, 2012. – С. 197 – 200.

336. Хорунжак Н. М. Ефективність діяльності бюджетних установ та її залежність від розвитку облікової системи / Н. М. Хорунжак / Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали II між нар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 року. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 73 – 76.

337. Хорунжак Н. М. Інформаційні технології в обліку : сутність категорії / Н. М. Хорунжак / Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції : Черкаси, 18-19 квітня 2012 р. У 3 т. Т. III / Відп. ред. В. М. Яценко ; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2012. – С. 22 – 24.

338. Хорунжак Н. М. На шляху реформування системи бухгалтерського обліку в Україні / С. І. Саченко, Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Хорунжак / Проблеми розвитку фінансової системи та обліку : матеріали міжвуз. конф. – Львів: НУ “Львівська політехніка”, 2000. – С. 22.

339. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Поступ в науку. Збірник наукових праць Бучацького інституту менеджменту і аудиту. – Бучач. – 2012. – № 8. Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління : Збірник наукових праць міжнародної проблемно-наукової міжгалузевої конференції. 7-8 червня 2012 р. – 2012. – № 8. – Бучач: ФОП Шпак В.Б. – С. 204 – 206.

340. Хорунжак Н. М. Розмежування повноважень у системі обліку бюджетних установ, орієнтованій на оптимізацію / Н. М. Хорунжак / Бухгалтерський облік, аналіз і аудит : сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (м.

Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.) : тези доповідей. – Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 42 – 44.

341. Хорунжак Н. М. Концепция формирования управленческого учета в бюджетных учреждениях / Н. М. Хорунжак / Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы Междунар. заоч. науч.-практ. конф. : в 2 ч. (г. Воронеж, 5 декабря 2013 г.). – Воронеж: Воронежский ЦНТИ – филиал ФГБУ „РЭА” Мин-энерго России, 2013. – Ч. 1. – С. 186 – 188.

342. Хорунжак Н. М. Облік витрат бюджетних установ: стандартна концепція та об'єктивність оптимізації / Н. М. Хорунжак / Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Донецьк, 29-30 листопада 2013 р.) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 3-х частинах. – Донецьк: ГО “СІЕУ”, 2013. Ч. 1. – С. 119 – 122.

343. Хорунжак Н. Проблемні питання формування Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Хорунжак // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1. (м. Кам'янець-Подільський) / відпов. ред. Н.В. Семенишена. – Тернопіль: Крок, 2013. – С. 41 – 43.

344. Хорунжак Н. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансове забезпечення бюджетних установ / Н. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – № 36. – С. 88 – 101.

345. Хорунжак Н. М. Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах і класифікація її чинників / Н. М. Хорунжак // Вісник ПолтНТУ. – 2013. – № 4(41). – С. 148 – 154.

346. Хорунжак Н. М. Облік і управління витратами бюджетних установ / Н. М. Хорунжак / Регіональна економіка та проблеми

муніципального розвитку : м-ли Міжнар. нук.-практ. конф., 7-8 лют. 2014 р. – К.: КЕНЦ. – С. 76 – 79.

347. Хорунжак Н. М. Особливості організації обліку витрат за центрами відповідальності в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак / Світова економіка ХХІ століття: фактори впливу на стан і розвиток економічних процесів: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 28 лютого 2014 року)/ ГО “Львівська економічна фундація”. У 2-х частинах. – Львів: ЛЕФ. – Ч. 2. – С. 104 – 106.

348. Хорунжак Н. М. Облік і управління витратами бюджетних установ / Н. М. Хорунжак / Регіональна економіка та проблеми муніципального розвитку : збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 7-8 лютого 2014 р.). У 2-х частинах. – К.:ГО “Київський економічний науковий центр”, 2014. Ч. 2. – С. 76 – 79.

349. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. А. М. Петрачкова.– М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

350. 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. – 57 с.

351. Черненко А. Ф. Калькуляция на предприятиях оборонного промышленного комплекса: монография / А. Ф. Черненко, О. А. Афонина. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2013. – 181 с.

352. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасність ... майбутнє!/? / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 5. – С. 2 – 12.

353. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: Навчальний посібник [Текст] / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

354. 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.

355. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : моногр. / В. О. Шевчук. – К. : Київ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

356. Шигун М. М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3 (49). – С. 199 – 202.

357. Ширмовська Н. Г. Діагностування станів квазістаціонарних об'єктів засобами логіко-статистичного опрацювання / Н. Г. Ширмовська, Г. І. Левицька, М. І. Гучій // Вісник Хмельницького національного університету. – 2013. – № 2. – С. 231 – 238.

358. Ширмовська Н. Г. Моделювання процесів діагностування станів складних об'єктів управління комп'ютерних систем [Електронний ресурс] / Н. Г. Ширмовська, Я. Н. Николайчук // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository <http://ena.lp.edu.ua>. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/20047/1/38-219-224.pdf>.

359. Ширмовська Н. Г. Систематизація кластерних моделей квазістаціонарних переходів об'єкта управління в перед аварійних та аварійних ситуаціях / Н. Г. Ширмовська, Я. Н. Николайчук // Вісник університету “Україна”. – 2011. – № 2. – С. 35 – 42.

360. Ширмовська Н. Г. Теоретичні основи та методологія формалізації станів квазістаціонарних об'єктів / Н. Г. Ширмовська // Методи та прилади контролю якості. – 2010. – № 24. – С. 116 – 119.

361. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку : концептуальний підхід : моногр. / В. А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

362. Шэннон К. Работы по теории информации и кибернетике : монография / К. Шеннон; пер. с англ. под ред. Р. Л. Добрушина,

О. Б. Лупанова ; с предисл. А. Н. Колмогорова. – М. : Иностран. лит., 1963. – 829 с.

363. Якименко І. З. Критерії оцінки рівня захисту комп'ютерних мереж з врахуванням їх архітектури / І. З. Якименко // Інформатика та математичні методи в моделюванні. Том 3. – 2013. – № 1. – С. 82 – 90.

364. Ярошовець Н. В. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (методологічний аспект, історико-теоретичний вимір) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Н. В. Ярошовець. – К., 2002. – 219 с.

365. Bailey D. T. Accounting in Socialist Countries (Hardback) / D. T. Bailey. – London : Rout ledge, 1988. – 224 p.

366. Bellah R. Meaning and Modernization / Robert N. Bellah // Religious Studies. – 1968. – № 1. – P. 37 – 45.

367. Bergel P. Rechnungshöfe als vierte Staatsgewalt? / Philipp Bergel. – Göttingen : Universitätsdrucke Göttingen, 2010. – 253 p.

368. 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 p.

369. 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 p.

370. Black C. E. The dynamics of modernization: a study in comparative history / Cyril Edwin Black. – Princeton: Harper & Row, 1966. – 207 p.

371. Chrestenson H. E. A class of generalized Walsh functions / H. E. Chrestenson // Pacific J. Math. – 1955. Vol. 5. No. 1. – P. 17 – 31.

372. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem / Von Horvath und Partners. 5.Auflage. – München : Druckerei C. H. Beck. – 306 p.

373. Decker R. Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen : Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern [Broschiert] / R.V. Decker. – München, Landsberg, Frechen, Hamburg : Belz Druckpartner GmbH&Cj.KG, Hemsbach, 2012. – 520 p.

374. Dobbek O. Finanzen und Rechnungswesen : Fachwörterbuch für Buchhaltungs- und Finanzwesen. Deutsch-Englisch / O. Dobbek. – Frankfurt : Reinhardt, 1947. – 136 s.

375. Drucker P. F. Management Challenges for the 21st Century. – [Edition 1] / P. F. Drucker. – USA, New York : HarperCollins Publishers, 2001. – 224 p.

376. Elgamal T. A Public Key Cryptosystem and a Signature Scheme Based on Discrete Logarithms / T. Elgamal // IEEE Transactions on Information Theory. Vol. IT-31. – 1985. – № 4. – P. 469 – 472.

377. Feyerabend P. Against Method / Paul K. Feyerabend. – London: Verso, 1993. – 279 p.

378. Fleischman R. K. Critical Histories of Accounting / R. K. Fleischman, W. Funnel, S. Walker. – London, UK : Rout ledge, 2012. – 274 p.

379. Gizatulin M. B. Accounting policy and its impact on information quality in accounting systems of public sector / M. B. Gizatulin // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5(III). – P. 49 – 54.

380. 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>.

381. Government accounting and budget execution: United Nations, Dept. of Economic Affairs, 1952. – 90 p.

382. Grosch H.R.J. High Speed Arithmetic: The Digital Computer as a Research Tool // Journal of the Optical Society of America. – 1953. – № 43. – P. 306 – 310.

383. Hartley R.V. L. Transmission of information / R.V.L. Hartley // The Bell System Technical Journal. – 1928. – Vol. 7. – P. 535 – 563.

384. Hendrickson H. Accounting Theory / H. Hendrickson, P. Williams.– London, UK : Rout ledge, 2012. – 144 p.

385. Horvath P. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem / Peter Horvath / Autor Statement : von Horvath & Partners. – München : Dt. Taschenbuch-Verb., 2003. – 297 p.

386. 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 p.

387. 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.

388. 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.

389. Jędral W. Zwięzły podręcznik księgowości / W. Jędral, F.Wollmann. – London : Alma Book Company LTD, 1947. – 144 p.

390. Keynes J. M. The General Theory of Employment, Interest, and Money. Chapter 11 [Електронний ресурс] / John Maynard Keynes. – Режим доступу: http://ebooks.adelaide.edu.au/k/keynes/john_maynard/k44g/chapter11.html.

391. Khorunzhak N. Evaluation of Results Information and Education Activities as part of Management Accounting in Institutions of Higher Education / N. Khorunzhak, Y. Nykolajchuk // Modern Problems of Radio Engineering, Telecommunications and Computer Science : proceedings of the XIIth

International Conference TSET'2014 Dedicated to 170th anniversary of Lviv Polytechnic National University, February 25-March 1, 2014. – P. 426 – 428.

392. Kchorunzhak N. M. Components of Accounting Information sources of Government-financed institutions and functional of their Description / N. M. Kchorunzhak / European Science and Technology : materials of the IV International research and practice conference. Vol. I, Munich, April 10th – 11th, 2013. – Germany, 2013. / publishing office Vela Verlag Wadkraig – Munich – Germany, 2013. – P. 599 – 602.

393. Khorunzhak N. M. Aspects of organization of the estimate formation of the higher educational establishment / N. M. Khorunzhak // Економічний простір. – 2013. – № 77. – С. 267 – 277.

394. 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 p. – Режим доступу : https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3_289-04p.pdf.

395. Lazaryshyna I. D. The problems of accounting, analysis and financial reporting: experience of Ukraine and Poland : monograph. / I. D. Lazaryshyna, V. S. Rudnyts'kyi, O. R. Antonyuk, H. Ronek, W. Ciseł; ред.: I. Lazaryshyna; Nat. univ. of water management and nature resources use. – Rivne, 2012. – 284 p.

396. 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.

397. Luchko M. Costs that are not taken into account in determining taxable income and expenditure of dual use / M. Luchko, L. Kilar // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4(II). – С. 12 – 18.

398. 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>.

399. Martin J. *Strategic Data – Planning Methodologies* / J. Martin. – Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, N J, 1982. – 194 p.

400. Mischke J. *E-nauczanie a zarządzanie potencjałem intelektualnym uczelni* / Jerzy M. Mischke // *Koncepcje i praktyka e-edukacji* / Pod redakcją naukową Marcina Dąbrowskiego i Marii Zając. – Warszawa : Fundacja Promocji i Akredytacji Kierunków Ekonomicznych, 2011. – 164 p.

401. Mochizuki T. *Teaching quality evaluation for better in-house staffing at the higher education level : a case study of gender disparity in a Japanese research-centered university* / Taro Mochizuki and Satoshi Ogihara / *Conference on Trends in the management of human resources in higher education*. – Japan : Osaka University (OECD). – [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.oecd.org/edu/imhe/35322767.pdf>.

402. 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.

403. 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. – P. 1 – 82.

404. *Poczetwladcow Polski i Rzeczypospolitej: wznie jsze przywileje* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.poczet.com/przywileje.htm>.

405. Polani M. *Persons Knowledge: Towards a Post-Critical Philosophy* / M. Polani. – Chicago: The University of Chicago Press. – 428 p.

406. Popper K. *The logic of scientific discovery* / Karl R. Popper. – London: Hutchinson, 1959. – 479 p.

407. 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>.

408. Rademacher H. Einige Satze von allgemeine Ortogonalfunktionen / H. Rademacher // Math. Annalen. – 1922. – № 87. – P. 122 – 138.
409. Ruggles Nancy D. The Design of Economic Accounts / Nancy D. Ruggles, Richard Ruggles. – Volume Publisher : UMI, 1970. – 8 p.
410. Sawicki K. Podstawy rachunkowości K. Sawicki / Praca Zbirova pod. red. Kazimerza Sawickego. – Warszawa : Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 1994. – 305 p.
411. Seidel K. Die Funktionen der Buchhaltung / Karl Seidel. – Deutschland : C. Heymanns Verlag, 1933. – 241 p.
412. Shannon C. E. A Mathematical Theory of Communication / C.E. Shannon // The Bell System Technical Journal. – 1948. – Vol. 27. – P. 379 – 656.
413. Sargent T. J. Rational Expectations and the Theory of Economic Policy / Thomas J. Sargent, Neil Wallace // Journal of Monetary Economics. – 1976. – № 2. – P. 169 – 183.
414. The Babylonian tablet Plimpton 322 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.math.ubc.ca/cass/courses/m446-03/pl322/pl322.html>.
415. Vieweg R. Buchhaltung mit mechanischen und automatischen Datenverarbeitungsverfahren Verlag Neue Wirtschafts-Briefe / R. Vieweg. – Kiel : ADL-Verlag, 1964. – 160 p.
416. Weber M. Wirtschaft und Gesellschaft, Herrschaft / M. Weber / Redaction : Karl Ludwig Ay, Ursula Bude, Edits Hanke. – München, 2005. – 944 p.
417. Zarządzanie w samorządnie terytorialnym. Najlepsze praktyki / Pod redakcją Marcina Zawickiego, Stanisława Mazura i Jarosława Bobera. – Kraków : Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej, 2004. – 250 p.

ДОДАТОК А

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
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 ініціативи	Задоволення управлінських запитів	Забезпечення належного управління державними й муніципальними коштами / різноманітність підходів
Плановість	Відображає процеси запланованої діяльності	Дозволяє моніторити відхилення та забезпечувати досягнення виконання запланованих завдань бюджетних установ / Не передбачалися зриви (ризик)	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 усім 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	Державна + ряд суб'єктів, котрі мають соціальне значення знаходилися на балансі промислових підприємств (дитсадки, лікарні, оздоровчі заклади тощо)	Часткове перекидання тягарю соціальних питань на суб'єкти виробничої сфери / Складність перерозподілу ресурсів на статті витрат та їхнє обґрунтування	Державна та муніципальна	Широкі права місцевих органів влади у вирішенні питань територіальної громади, в тому числі стосовно місцевих податків і зборів; встановлення напрямів використання коштів органами місцевої влади
Підходи до регулювання	Єдиний підхід, правила та форми організації обліку	Ясність, 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

Сформовано автором на основі узагальнення джерел: [47; 61; 169; 170; 192; 201; 253; 259; 268; 289]

ДОДАТОК Б

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

Розвиток ринку ПК	Рік	Характеристики та можливості
Поява на ринку перших постачальників IT-обладнання. Заснування компанії "Інком" (1990) та "ЕС ЕНД Україна" (1993)	1990	Початок використання комп'ютеризованих технічних засобів для обчислень. Проте 99 відсотків вихідної
	1991	облікової інформації продовжує розраховуватися з допомогою калькулятора
	1992	Розширення обчислювальних функцій та формування програмного забезпечення для вирішення
	1993	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
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 сектора 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 інших бухгалтерських програм
Вихід на ринок рішень Cisco та SaaS-технологій (“хмарні” технології)	2001	
	2002	
Розвиток прав українських фірм на роботи з технічного захисту інформації всіх видів, зокрема інформації, яка містить державну таємницю	2003	
Просування систем відео спостереження VideoNet на ринок України	2004	Комплексне використання оптимізаційних технологій. Початок застосування бізнес-пошти („хмарні” системи)
	2005	
Створення першого українського дитячого комп'ютера “Амішка”. Поява послуг консалтингових компаній (рекомендацій з оптимізації технологій та облікових процесів (бізнес-процесів))	2006	
	2007	
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 дозволяють 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	
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 Web- бухгалтерії

Узагальнено автором на основі [120, с. 45; 246, с. 58].

ДОДАТОК В

**Рекомендації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в
державному секторі на 2007-2015 роки та відповідні їм складові
модернізації**

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
<ul style="list-style-type: none"> – розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат; – розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією 	<ul style="list-style-type: none"> – удосконалення методології складання форм звітності та їх удосконалення; – розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; – удосконалення методів складання й консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій 	<ul style="list-style-type: none"> – модернізація фінансово-бухгалтерських служб; – забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; – адаптація бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; – посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності

Сформовано автором на основі [228]

ДОДАТОК Д

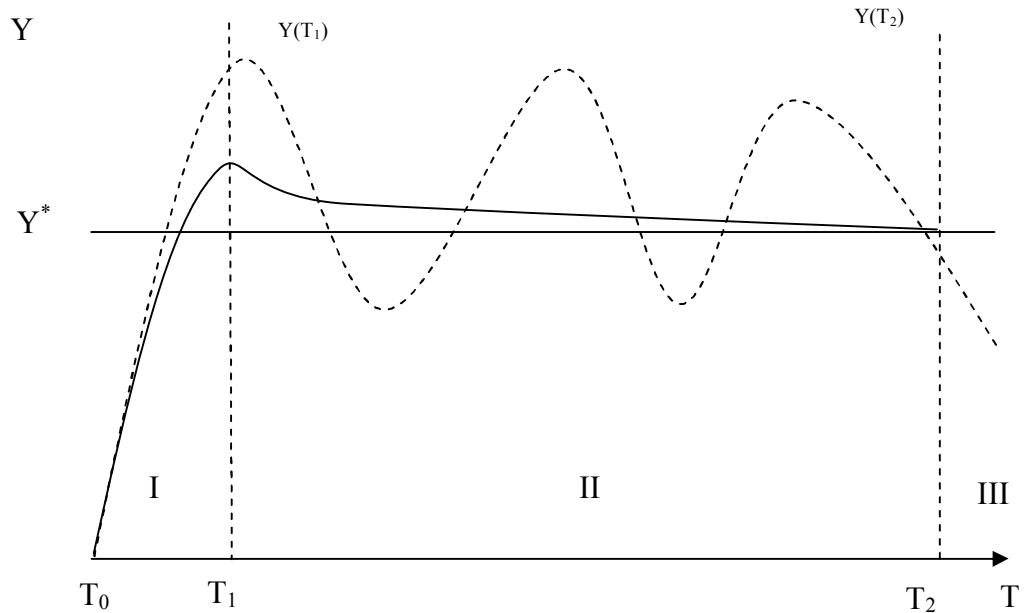


Рис. Д.1. Характеристика закону якості

Примітки: I, II, III – відповідно, зображено функції якості на етапах проектування, гарантійної та післягарантійної експлуатації комп'ютерної мережі. Пунктиром зображено характеристики підтримки якості при ремонтах та відновленні гарантійних функцій технічних засобів [189, с. 81; 412].

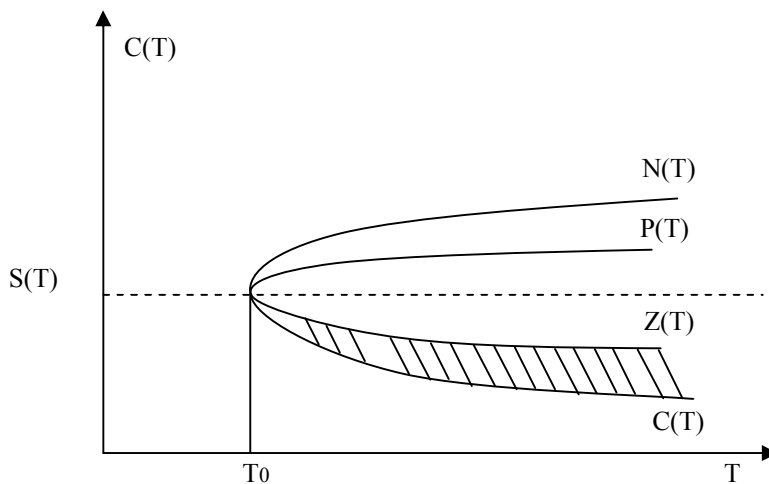


Рис. Д.2. Характеристика закону собівартості (перша модифікація)

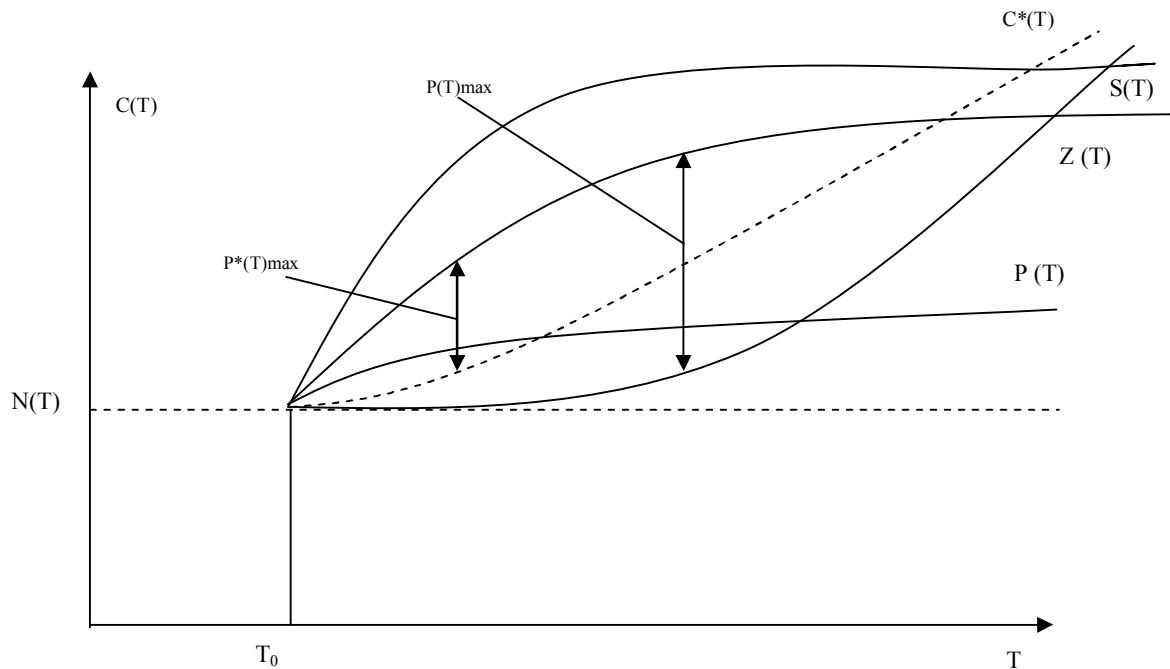


Рис. Д.3. Прояв закону собівартості при модернізації обліку шляхом покращення системних характеристик комп'ютерних мереж

Таблиця 1.3

Рекомендовані обсяги скорочення тактів при розробці нового методу представлення алгоритмів розрахунків в 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

ДОДАТОК Ж

Теоретичні основи обліку в бюджетних установах

ДОДАТОК Ж1

Результати оцінювання ефективності використання існуючих концепцій при дослідженні проблем теорії бухгалтерського обліку

1. Теорія фальсифікацій:

Недоліки:

1) заперечення розвитку пізнання як переходу від відносних істин до абсолютних (N_1T_1). Негативно позначається на розвитку методології та організації обліку, оскільки обмежує використання відносних оцінок. З точки зору динамізму облікових даних і їх залежності в сучасних умовах від ряду чинників, які враховуються через індексацію та дооцінку, такий недолік обмежує розвиток теорії обліку щодо оцінки його об'єктів.

2) твердження про прийняття істини як тимчасової конвенції (N_2T_1).

а) суперечить принципу безперервності. Хронологізм та послідовність, притаманні обліку позиціонують його як систему безперервного та суцільного відображення господарських операцій (з незначними коливаннями залежно від вимог чинного законодавства). Застосування досліджуваної концепції свідчило б про зворотне;

б) точність як основна вимога до облікової інформації не може бути тимчасовою;

3) визнання істини, як прийнятих на певний час хибних тверджень (N_3T_1).

а) суперечить принципу послідовності.

б) неприйнятність цієї концепції через вказаний недолік щодо розвитку теорії бухгалтерського обліку має очевидний характер, оскільки система обліку відображає результати здійснених господарських операцій та процесів у встановленому порядку. Звітність як заключний етап обліку має містити точні, об'єктивні дані та показники. В іншому випадку вона може бути

визнана викривленою та неправдивою, за що відповідальні працівники можуть бути притягнені не лише до адміністративної, а й до кримінальної відповідальності.

4) заперечення методу індукції (N_4T_1).

а) індуктивний метод дослідження дає змогу спрогнозувати можливі варіанти розвитку теорії обліку;

б) врахування існуючих тенденцій сприяє більш точним прогнозам;

г) заперечення методу індукції фактично позбавляє дослідження вихідних базових основ.

5) наївна спростовуваність.

а) спростування засад обліку неможливе у зв'язку з наявністю математичних послідовностей при здійсненні операцій обліку;

б) відкидання обліку як такого суперечить логіці потреб суспільства та людини і наявності інформації про об'єкти;

в) довести доцільність відсутності обліку неможливо.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів теорії фальсифікацій, виявлено 12 недоліків.

Теорію фальсифікацій ймовірно можна було б застосувати щодо таких засад як принципи та функції обліку (2 позиції)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 1,2 = -0,2$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1+1) \cdot (-0,2) = -0,4$$

Висновок: Теорія фальсифікацій непридатна для застосування при дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

2. Концепція неявного особистісного знання.

Недоліки:

1. Заперечення можливості виведення наукової гіпотези зі спостереження (N_1T_2). Означення бухгалтерського обліку містить в собі термін спостереження (спостереження, вимірювання, реєстрації тощо). Його виключення з процесу дослідження призведе до невиправданого обмеження складових бухгалтерського обліку.

2. Заперечення можливості виведення наукових понять з експерименту (N_1T_2).

а) експеримент при вивченні об'єктів обліку – важливий метод дослідження. Його використання дає змогу апробувати розроблені пропозиції. Виключення експерименту позбавить теорію можливостей практичного підтвердження нових концепцій;

б) заперечення апробації результатів дослідження;

3. Відмова від емпіричного підходу (N_2T_2).

а) відмова від узагальнення в дослідженнях. Щодо обліку неприйнятно, оскільки позбавляє можливості врахування позитивного досвіду;

б) відмова від класифікації в дослідженнях. Класифікація в бухгалтерському обліку – одна з основних складових його раціоналізації.

3. Акцент на неявних знаннях суперечить точності обліку, яка є його ключовою характеристикою.

4. Інтуїція як основа пізнавального процесу не відповідає принципу точності обліку.

5. Теза про те, що майстерність пізнання не піддається опису суперечить такій ключовій характеристиці обліку як реєстрація.

6. Наявність принципів відмінностей між неявними знаннями та чинною практикою обліку.

7. Неявне знання складне для врахування, оскільки перебуває в невербальному вигляді (формі).

8. Неможливість текстового чи іншого представлення.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів концепції неявного особистісного знання, виявлено 8 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо розвитку засад удосконалення звітності, інвентаризації та інших методів бухгалтерського обліку (3 позиції)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 1,1 = -0,1$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1 + 1 + 1) \cdot (-0,1) = -0,3$$

Висновок: Теорія неявного особистісного знання непридатна для застосування при дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

3. Парадигмальна теорія.

Недоліки:

1. Заперечення нових основ та прийомів дослідження:

а) прогнозування явищ, які не вписуються в парадигму не виступають метою дослідження та не враховуються при використанні цієї концепції;

б) обмежене використання інноваційних підходів і прийомів дослідження, які не вписуються в існуючу парадигму.

2. Висновки та розробка нових засад базуються лише на минулих теоріях:

а) відмова від нових основ розвитку теорії;

б) заперечення можливостей використання концепції щодо дослідження нових основ теоретичних бухгалтерських знань;

3. Спрямування науки в одному визначеному напрямі.

4. Обмежене забезпечення інтересів:

- а) служіння інтересам конкретних соціальних груп;
- б) ігнорування різних інтересів.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів концепції неявного особистісного знання, виявлено 7 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо розвитку методології бухгалтерського обліку в цілому (1 позиція)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,7 = 0,3$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1) \cdot (0,3) = 0,3$$

Висновок: Парадигмальна теорія придатна для застосування при дослідженні проблем теорії бухгалтерського обліку.

4. Концепція науково-дослідницьких програм.

Недоліки:

1. Перманентність наукових результатів не відповідає:

- а) принципу безперервності в обліку;
- б) хронології записів;
- в) вихідній концептуальній основі бухгалтерського обліку – балансовій рівності;
- г) системності обліку;
- д) історико-логічному методу пізнання.

2. Ігнорування спадкоємності порушує:

- а) принцип історичної вартості;
- б) принцип безперервності обліку;
- в) вимогу суцільного відображення об'єктів обліку в хронологічному

порядку;

г) логічний та історичний метод наукового пізнання;

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів концепції науково-дослідницьких програм, виявлено 9 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо дослідження проблем обліку зобов'язань, витрат, а також формування кошторису та звітності (4 позицій)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,9 = 0,1$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1 + 1 + 1 + 1) \cdot (0,1) = 0,4$$

Висновок: Концепція науково-дослідницьких програм придатна для застосування при дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

5. Еволюціоністська концепція.

Недоліки:

1. Недостатній рівень використання фактологічних підтверджень не відповідає:

- а) принципу ефективності обліку;
- б) меті обліку;
- в) документуванню як методу обліку.

2. Недооцінка функціонального підходу:

а) призводить до втрати реальних можливостей впливу на майбутні результати через недостатність використання облікових даних системою управління;

б) суперечить поділу ведення обліку за ділянками і об'єктами та послідуємого зведення облікових показників;

в) не дозволяє повною мірою поєднувати функції бухгалтерського обліку.

3. Акцент в основному на метод порівняння:

а) не в усіх випадках порівняння в обліку дає реальну картину стану суб'єкта;

б) непорівняльність різних об'єктів обліку обмежує застосування концепції.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів еволюціоністської концепції, виявлено 8 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо дослідження проблем обліку активів і пасивів і звітності (3 позиції)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,8 = 0,2$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1 + 1 + 1) \cdot (0,2) = 0,6$$

Висновок: Концепція науково-дослідницьких програм придатна для застосування при дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

6. Концепція „епістемологічного анархізму”.

Недоліки:

1. Заперечення кумулятивності наукового знання не відповідає:

а) основній базовій концепції обліку, побудованій на балансовій рівності;

б) певній замкнутості системи бухгалтерського обліку в межах конкретного суб'єкта діяльності, а також обмеженості його теорії рядом вимог;

в) розгляду розвитку науки бухгалтерського обліку як прогресивного процесу (хоч і зі спадаючою амплітудою);

3. Випадковості при дослідженнях обліку відіграють незначну роль, порівняно з іншими науками.

4. Ігнорування наступності наукових знань:

- а) обмежує застосування системного методу досліджень;
- б) заперечує історичний та логічний методи наукового пізнання;

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів еволюціоністської концепції, виявлено 6 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо загальної методології бухгалтерського обліку (1 позиція)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,6 = 0,4$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1 \cdot (0,4)) = 0,4$$

Висновок: Концепція епістемологічного анархізму придатна для застосування в дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

7. Концепція дослідницьких традицій.

Недоліки:

1. Позиція про те, що жоден експеримент не є ключовим чи достатнім для спростування розвинутої теорії.

2. Основа (ядро) дослідження повинно бути одним і тим самим щодо різних об'єктів.

3. Дослідницька програма може бути прогресуючою, або регресуючою, що виключає зі складу ті дослідження, які мають констатуючий характер.

4. Обов'язковість розгляду явищ і процесів, які не вписуються в існуючу парадигму. Включення усіх таких явищ, без оцінки їхнього впливу призводить до зайвої деталізації, але не завжди має позитивні наслідки для розвитку науки бухгалтерського обліку.

продовження додатку Ж1

5. Нетрадиційні підходи в наукових поглядах є основою розробки нових концепцій (суперечить принципам історичної оцінки, точності, обачності та деяким іншим принципам бухгалтерського обліку).

6. Заперечення єдиних оцінок наукових теорій.

Узагальнення: В результаті оцінки характеристик і принципів еволюціоністської концепції, виявлено 6 недоліків.

Цю теорію ймовірно можна було б застосувати щодо загальної методології бухгалтерського обліку (1 позиція)

Звідси:

$$\alpha_i = 1 - \sum_{i=1}^{10} N_i T_i = 1 - (0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1 + 0,1) = 1 - 0,6 = 0,4$$

$$K_{ef} = \sum_{i=1}^{10} (1 \cdot (0,4)) = 0,4$$

Висновок: Концепція дослідницьких традицій придатна для застосування в дослідженнях проблем теорії бухгалтерського обліку.

ДОДАТОК Ж2

Підходи українських науковців до уточнення переліку принципів обліку

Автор, джерело	Позиція (підхід)	Оцінка підходу
Дикий А.П. [75; 76]	Автономності; адаптивності; послідовності; застосування комп'ютерної техніки; зниження витрат на ведення бухгалтерського обліку; автономності; адаптивності; ритмічності; послідовності; застосування комп'ютерної техніки; комплексності; безпеки та контролю даних; ешелонування бухгалтерських даних	Два останніх за своєю сутністю схожі
Михалків А.А. [178]	Комплексності, безпеки та контролю даних	Комплексність, як принцип впливає з означення обліку. Контроль притаманний 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
Німчинов П.П. [192]	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
Сук П.Л. [277, с. 211]	Принципи бухгалтерського обліку пропонує доповнити принципами суттєвості і раціональності.	Потребує обґрунтування
Шигун М.М. [356]	Обґрунтовує доцільність розмежування наступних груп принципів: принципи організації бухгалтерського обліку, принципи ведення бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності	Підтверджується зарубіжною практикою

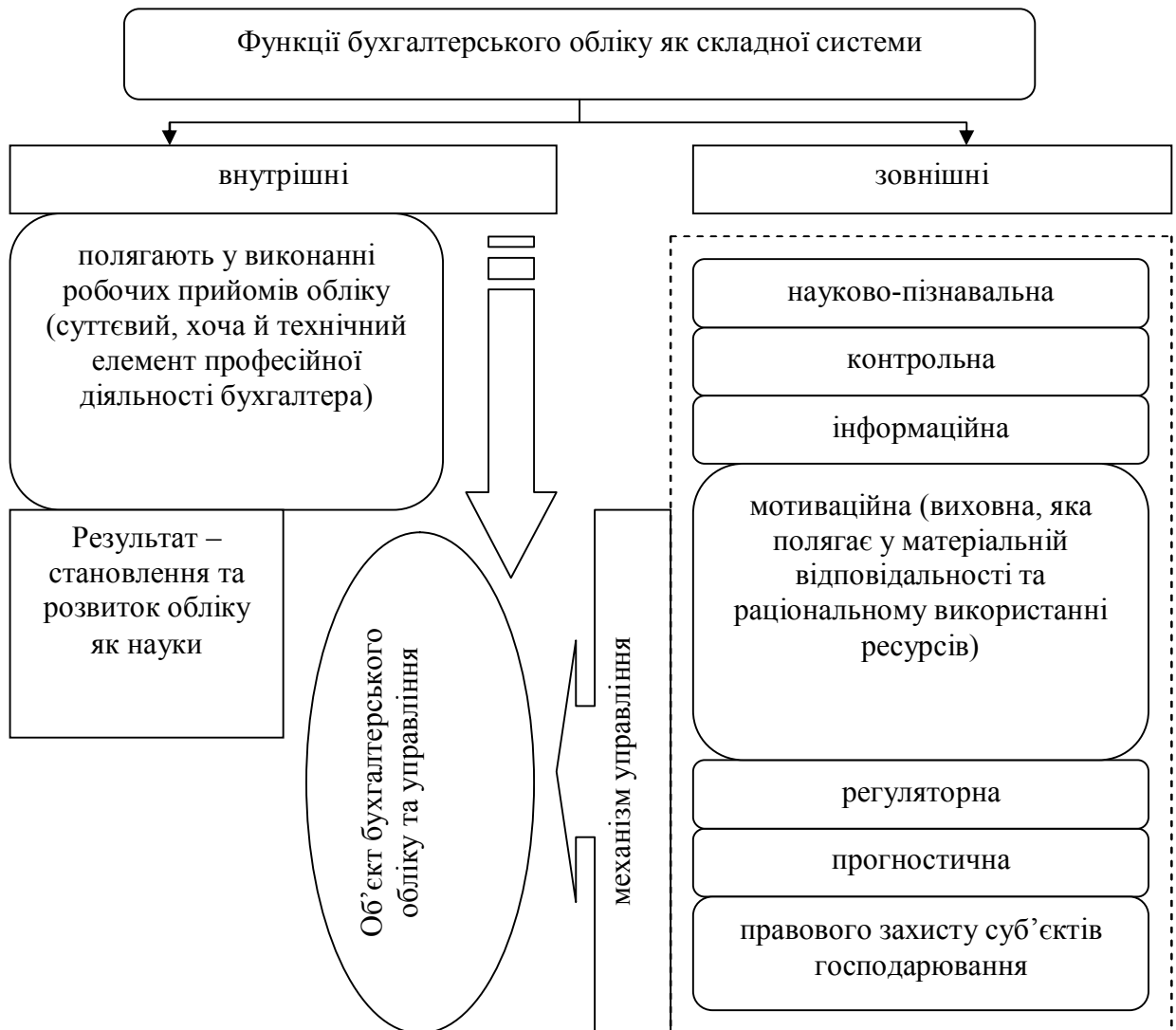
ДОДАТОК ЖЗ

Підходи зарубіжних науковців до уточнення переліку принципів обліку

Автор, джерело	Пропозиції щодо доповнення переліку принципів або їхньої класифікації	Оцінка підходу
Галаган А.М. [47]	Принцип обліку за вартістю	Вартісна оцінка – основа порівнянності різних об'єктів не повною мірою забезпечує об'єктивність вартісних параметрів, однак в умовах хронічної інфляції має об'єктивну основу й право на застосування
Кутер М.І. [150, с. 81]	Принцип відособленого майна, принцип реалізації, принцип обліку за собівартістю, принцип періодичної фіктивної ліквідації підприємства (для виявлення фінансового результату діяльності)	По відношенню до бюджетних установ перший принцип неприйнятний через їхнє функціонування на підставі державної власності. Облік за собівартістю доцільний у випадку використання продукції у власній діяльності. Оскільки результатом діяльності бюджетних установ є надані послуги, неможливість їхнє використання у власній діяльності позбавляє принцип обліку за собівартістю реального підґрунтя. Виявлення фінансового результату можливе без фіктивної ліквідації
Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. [185]	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 є достатньо дискусійним. 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
Пятов М.І. [244]	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; (стосовно другого принципу: див. вище)
Рудановський А.П. [253, с. 40, 41, 45].	Принцип врегулювання видатків будь-якого бюджету його доходами, принцип перманентності	Підтримка позиції
Соколов Я.В. [269; 271]	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
Хендріксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф. [384, с. 100-103]	Принцип господарюючої одиниці, діючого підприємства, періодичності, консерватизму та грошового вимірника	Фундаментальні принципи
Хорін А.Н., Міхалева Ж.Г. [291]	Принцип тимчасової визначеності	Принцип, що підкреслює стан суб'єкта в певний момент часу (його визнання засвідчує наявність невизначеності, особливо в перехідні періоди). Актуальний для застосування в сучасних умовах

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

Автор та джерело	Функції обліку
Атамас П.Й. [10, с. 14]	Нагляд, відображення, узагальнення, контроль, управління і керівництво, забезпечення збереження коштів
Білоусько В. С., Беленкова М. І. [19, с. 26]	Інформаційна, контрольна, управлінська, виховна
Бутинець Ф.Ф. [29, с. 21]	Формування інформаційного потоку про кругообіг засобів; виявлення результатів господарської діяльності; регламентація господарських операцій, що відображаються, контроль за станом майна та його джерел
Вороніна Л.І. [44, с. 18-20]	Інформаційна, планова, контрольна, аналітична функції та функція зворотного зв'язку
Гура І.О. [59, с. 4]	Інформаційна (облікова); обліково-контрольна; обліково-аналітична
Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. [71, с. 8]	Управлінська, контрольна, інформаційна
Зайдель К. [411, с. 43-44]	Реєстрація, регулювання, управління, нагадування, планування (прогнозування)
Захар'їн В.Р. [105, с. 20]	Інформаційна, контрольна
Малюга Н.М. [170, с. 112; 171]	Соціальна
Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. [177, с. 11]	Управлінська, контрольна, інформаційна
Петренко Н.І. [208, с. 297]	Захисна
Савіцкі К. [410, с. 15]	Інформаційна, контрольна, звітно-аналітична, доказова
Савченко В.М., Колос Н.М. [254, с. 23-24]	Інформаційна, контрольна
Сопко В. В. [267, с.43]	Інформаційна, контрольна, оцінювальна, аналітична



**Рис. 1. Функції бухгалтерського обліку
згідно з позицією Г.Г. Кірейцева [131, с. 42]**

ДОДАТОК Л

**Рекомендовані кваліфікаційні характеристики і обов'язки (повноваження) працівників відділу
внутрішньогосподарського (управлінського) обліку**

№ з/п	Кваліфікаційні характеристики
	Керівники
1	<p align="center">Начальник відділу управлінського обліку</p> <p>Завдання та обов'язки: Формує структурні схеми документопотоків і розподіляє обов'язки між працівниками відділу. Здійснює керівництво веденням управлінського обліку, спрямованого на оптимізацію діяльності, доходів і витрат (видатків). Очолює підготовку інформаційних даних і процес розробки проектів оптимізації витрат (видатків), доходів і діяльності (в тому числі окремих структурних підрозділів). Розробляє нормативи, регламенти, обґрунтування, документацію, а також розрахунки, пов'язані з пошуком можливостей поліпшення результативності діяльності. Організовує та сам бере безпосередню участь у складанні кошторисів, планів, проектів, калькуляцій, розробці методики та техніки управлінського обліку, формуванні алгоритмів розрахунків ефективності, удосконаленні облікових процедур. Забезпечує формування інформаційних даних, висновків і рекомендацій для керівництва, здійснює контроль за дотриманням графіків подання облікової інформації по каналах внутрішнього зв'язку працівникам відділу та іншим зацікавленим користувачам. Організовує формування внутрішньої звітності, а також розробляє форми документації управлінського обліку.</p> <p>Повинен знати: специфіку суб'єкта та особливості його діяльності, методику застосування аналітичних методів, способів і прийомів та володіти вмінням їхнього застосування; методи оцінки ефективності діяльності та проектів, які розробляються відділом; методи економіко-математичного моделювання та особливості їх застосування стосовно конкретних об'єктів обліку; технологію комп'ютеризованого опрацювання даних і можливості її застосування й удосконалення. Кваліфікаційні вимоги: Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж роботи з ведення управлінського обліку не менше 2 років</p>
2	<p align="center">Заступник начальника відділу управлінського обліку з питань інформатизації</p> <p>Завдання та обов'язки: Організовує роботу підпорядкованого відділу; розробляє регламенти, алгоритми, форми документації та збереження даних. Забезпечує збереження та поширення інформаційних даних по відповідних структурних підрозділах і відповідним посадовим особам. Здійснює оцінку інноваційних можливостей застосування сучасних інформаційних комп'ютерних технологій та формує відповідні подання з пропозиціями щодо удосконалення інформаційної системи. Організовує подання інформації управлінського обліку та її узагальнення у внутрішніх формах звітності. Забезпечує дослідження і формує пропозиції щодо забезпечення захисту інформації від несанкціонованого досвіду. Здійснює економічну оцінку переваг семантичних інноваційних технологій при їх застосуванні у системі обліку. Забезпечує використання можливостей зниження трудомісткості праці облікових працівників завдяки широкому використанню комп'ютерної техніки. Вирішує завдання структурного формування інформаційних облікових даних і баз знань. Здійснює контроль стану інформаційної мережі та забезпечує її удосконалення. Формує потоки облікової інформації в інформаційні масиви та забезпечує їхню передачу по каналах зв'язку відповідним користувачам для здійснення контролю та прийняття рішень.</p> <p>Повинен знати: специфіку потреб управління в управлінській обліковій інформації, методологію управлінського обліку, технічні можливості комп'ютерних мереж, сучасні інформаційні технології. Кваліфікаційні вимоги: Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст за напрямом "Економічна кібернетика" або "Комп'ютерна інженерія"). Стаж роботи не менше 2 років</p>

ДОДАТОК М
ДОДАТОК М1

Організаційне забезпечення обліку в бюджетних установах

Характеристики програмних продуктів для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах, які найчастіше використовуються в Україні

ІС: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ	ПАРУС «Бюджет»
Характеристики	
Призначення: автоматизація обліку в бюджетних установах	Призначення: автоматизація обліку в бюджетних установах
Виконує завдання з обліку загального й спеціального фондів, зобов'язань, безготівкових, валютних і готівкових коштів, взаємних розрахунків, розрахунків з підзвітними особами, ПДВ, необоротних активів, запасів і бланків суворої звітності; формування меморіальних ордерів, головної книги та звітності	Виконує завдання з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, матеріальних цінностей та МШП, фінансово-господарських операцій, фінансування, розрахунків з орендарями: реалізовано нарахування заробітної плати та грошового забезпечення, друк звітів, згідно наказу Мінфіну № 57 від 28.01.2002 та наказу Мінфіну № 1407 від 24.12.2012, формування звітності (автоматизація зведення періодичної звітності), управління документообігом, кадровий облік, управління закупівлею за державні кошти та автотранспортом
Забезпечує єдину облікову політику і формування консолідованої звітності за відомством (міністерством)	Забезпечує єдину облікову політику і формування консолідованої звітності за відомством (міністерством) у цілому
Гнучка облікова система	Гнучка облікова система
План рахунків який дозволяє вести облік в розрізі чинної бюджетної класифікації видатків, видів коштів, в розрізі функціональної (програмної) класифікації та в розрізі установ	План рахунків який дозволяє вести облік в розрізі чинної бюджетної класифікації видатків, видів коштів (загальний та спеціальний фонди з деталізацією), в розрізі функціональної (програмної) класифікації та в розрізі установ
Підтримує ведення централізованого обліку	Підтримує ведення централізованого обліку
Виконує завдання аналізу планово-економічних показників і дозволяє задавати додаткову (довільну) аналітику	Виконує завдання планування кошторису, налаштована на розрізі додаткової аналітики
Дозволяє виключити використання програмного забезпечення Мережа та Кур'єр Державної казначейської служби України, однак налаштована на сумісність з ними	Підтримує використання програмного забезпечення Мережа, Казна Державної казначейської служби України
	Має інформаційно-аналітичну систему, у якій систематизовано більше 420 000 нормативних документів України, що регулюють господарську та адміністративну діяльність бюджетних установ та комерційних підприємств. забезпечує поновлення нормативних документів у режимі реального часу. Потужна система пошуку забезпечує прямий доступ до будь-якого ресурсу системи

**Прайс-лист на услуги для пользователей
программных продуктов «ПАРУС-Бюджет 8» и «ПАРУС-Бюджет 8 SE»**

(Цены указаны в рублях, НДС не облагается)

1. Подготовка системы к эксплуатации

Наименование работ	На сервер	На одну рабочую станцию
Установка СУБД «Oracle» на Windows NT 4.0, Windows 2000, Windows XP	8 300	1 400
Первичная установка ПП "ПАРУС-Бюджет 8", "ПАРУС-Бюджет 8 SE"	8 300	1 000
Обновление ПП "ПАРУС-Бюджет 8", "ПАРУС-Бюджет 8 SE"	14 900	
Перенос пользовательских процедур (при обновлении ПП)	Стоимость определяется в индивидуальном порядке из расчета 1 чел/день – 14 900 руб.	
Конвертация (перенос) данных из других программ		

2. Внедрение системы

Наименование работ	Стоимость
Разовая консультация по использованию системы (продолжительностью до 2-х часов)	6 100
Разовая консультация по использованию системы (продолжительностью до 4-х часов)	8 300
Разовая консультация по использованию системы (продолжительностью 8 часов - 1 чел/день)	14 900
Срочная консультация. Предоставляется в течение 4 часов рабочего времени с момента вызова (продолжительностью до 4-х часов)	11 600
Разработка табличных приложений с использованием электронных таблиц Microsoft Excel (1 чел/день)	14 900
Разработка пользовательских отчетов с использованием генератора отчетов Crystal Reports (1 чел/день)	14 900
Разработка пользовательских процедур в среде PL SQL (1 чел/день)	14 900
Подготовка Администратора системы. Базовый курс «Администрирование системы. Практический минимум» (30 часов)	82 500

3. Консалтинговые услуги

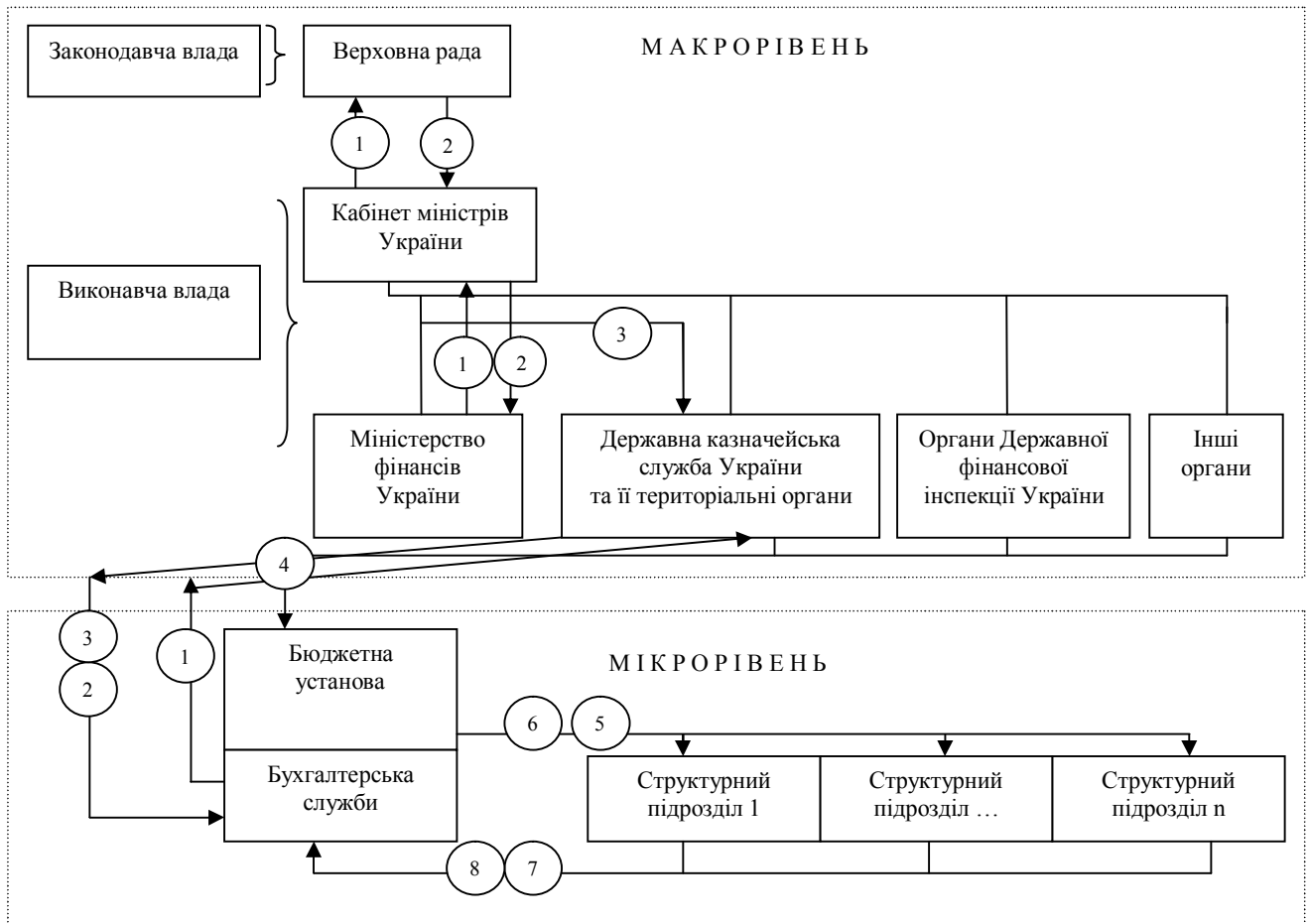
Наименование работ	Стоимость	
	До 10 р/м	До 25 р/м
Экспресс-обследование финансово-хозяйственной деятельности предприятия	57 000	115 500
Экспресс-диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия	119 000	
Предпроектное обследование автоматизируемых подразделений предприятия (1 рабочее место)	30 000	
Разработка Технического задания на автоматизированную систему на базе Заключения по экспресс-обследованию предприятия (1 функциональное рабочее место)	30 000	
Разработка макета системы на основании разработанного ранее Технического задания (1 функциональное рабочее место)	59 500	
Разработка Технического задания на конвертер по переносу данных (1 чел/день)	16 500	
Разработка конвертера по Техническому заданию, утвержденному Заказчиком (1 чел/день)	14 900	
Разработка инструкций по использованию системы (1 функциональное рабочее место)	24 000	
Экспресс-обследование бизнес-процессов предприятия	57 000	115 500
Разработка регламента бизнес-процесса (1 бизнес-процесс)	30 000	
Корректировка регламента бизнес-процесса (1 бизнес-процесс)	11 600	
Проектирование маршрутной карты (1 маршрутная карта)	11 600	
Проектирование отчетов в интересах Заказчика	7 700	
Индивидуальное дистанционное консультирование руководителей Заказчика (1 человек в месяц)	38 500	

4. Работы по модулю «Управление деловыми процессами»

Наименование работ	Стоимость
Настройка маршрутной карты в ПП (1 маршрутная карта)	11 600
Корректировка маршрутной карты (1 маршрутная карта)	5 500
Разработка инструкции по ведению электронного архива документов	30 000
Настройка в ПП структуры электронного архива документов	11 600
Настройка структуры словарей в ПП (1 раздел)	11 600

Для предприятий, территориально расположенных за пределами МКАД, стоимость услуг увеличивается в зависимости от удаленности заказчика и определяется индивидуально

ООО «Центр поддержки пользователей «ПАРУС»
г. Москва, ул. Ярославская, дом 15, корпус 8, офис 301.
Телефоны: (495) 797-89-90 797-89-91



Примітки: 1 – бюджетні запити (на рівні бюджетної установи – затверджений кошторис; на рівні міністерств і відомств – зведений кошторис; на державному рівні – зведений бюджетний запит); 2 – бюджетні асигнування; 3 – доведення обсягів бюджетних асигнувань; 4 – контроль (різнорівневий, різні види); 5 – розподіл коштів за цільовим спрямуванням; 6 – розробка альтернативних варіантів діяльності; 7 – інформація про результати використання коштів; 8 – пропозиції щодо підвищення ефективності використання коштів.

**Пропозиції щодо формулювання положень облікової політики
відповідно до розроблених в дисертації організаційних, методологічних і
методичних підходів**

НАКАЗ

по _____
(найменування бюджетної установи)

м. (с., смт.) _____	«__» _____ 20__ р.
---------------------	--------------------

Про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також з метою дотримання бюджетною установою єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації зацікавленим користувачам для прийняття управлінських рішень

НАКАЗУЮ:

1. Ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі покласти на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.
2. Застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. З метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації дозволити головному бухгалтеру своїм розпорядженням вводити додаткову систему субрахунків.

3. Облік витрат підприємства вести на рахунках класу 1 «Нефінансові активи», зокрема 16 «Виробництво» в розрізі статей витрат, а також з використанням рахунків класу 7 «Доходи» рахунку 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» і рахунку 81 «Витрати на виробництво продукції (надання послуг, виконання робіт)» в розрізі елементів витрат за такими класифікаційними групами:

- оплата праці з нарахуваннями;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- витрати на планові накопичення на розвиток;
- інші витрати.

4. Бухгалтерський облік вести з використанням комп'ютерної програми «Парус-Бюджет» з використанням необхідних додатків, здатних виконувати обліково-аналітичні та контрольні операції для потреб оперативного та перспективного управління.

5. При організації модернізаційних робіт, спрямованих на удосконалення структури облікових служб на базі АРМБ, враховувати такі внутрішні принципи організації комп'ютеризованої інформаційної системи обліку:

- 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.

6. При прийнятті рішення щодо модернізації обліку попередньо провести відповідний аналіз та на основі його результатів побудувати формалізовану модель стратегії модернізації обліку. Процес аналізу здійснювати в чотири етапи: оцінка рівня готовності до модернізації; оцінка (калькулювання) витрат на здійснення заходів з модернізації; оцінка затрат часу на модернізацію. При проведенні оцінки (аналізу) використовувати такий перелік масивів вихідних даних, необхідних для його здійснення:

- стан системи обліку;
- рівень готовності облікового персоналу до модернізації обліку на основі розширення меж комп'ютеризації;
- наявність приміщення для розташування додаткової комп'ютерної техніки;
- частка операцій обліку, що потребують його удосконалення та модернізації;
- управлінські запити в обліковій інформації, не забезпечені існуючою системою обліку;
- інноваційні заходи, спрямовані на оптимізацію системи обліку, що сприймаються як головний чинник успішної діяльності бюджетної установи;
- можливості забезпечення нових облікових операцій існуючими технічними засобами;
- рівень комунікаційних взаємозв'язків, що забезпечують рух облікової інформації по складових організаційної структури бюджетної організації;
- рівень (частота) трансформації організаційної структури бюджетної установи;
- рівень державної підтримки інноваційних заходів в обліку.

7. Призначити відповідальними за організацію аналізу, а також робіт з виявлення документів і потоків облікової інформації, яка дублюється на

різних рівнях управління головного бухгалтера та керівника планово-економічної служби.

8. При формуванні робочого Плану рахунків і створенні довідників враховувати потребу в забезпеченні оптимізації ресурсовикористання та застосовувати аналітичні рахунки в розрізі центрів відповідальності.

9. Здійснювати розмежування інформації за рівнями конфіденційності для обґрунтування адекватного рівня захисті через виокремлення 5 груп: відкрита (не конфіденційна) інформація, мінімально конфіденційна інформація, середньо конфіденційна інформація, конфіденційна інформація, високо конфіденційна інформація.

Характеристики кодових матриць теоретико-числових базисів

Радемахера та Крестенсона*

Базис	Кодові матриці	n -число активних кодових елементів	V – об'єм кодової матриці
Радемахера**	$M_{Rad} = \begin{vmatrix} 000 \dots 00 \\ 000 \dots 01 \\ 000 \dots 10 \\ 000 \dots 11 \\ \dots \dots \dots \\ 111 \dots 11 \end{vmatrix}$	$n = \frac{N \cdot \log_2 N}{2}$	$V = N \cdot \log_2 N$
Крестенсона***	$M_{Cres} = \begin{vmatrix} P_1 & P_2 & \dots & P_m \\ 0 & 0 & \dots & 0 \\ 1 & 1 & \dots & 1 \\ 2 & 2 & \dots & 2 \\ 0 & 3 & \dots & 3 \\ \dots \dots \dots \\ 2 & 4 & \dots & 6 \end{vmatrix}$	$n = \prod_{i=1}^m P_i$	$V = \sum_{i=1}^m \log_2(P_i - 1)$

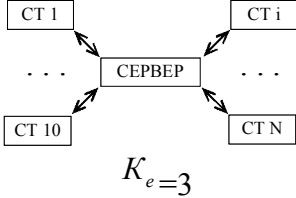
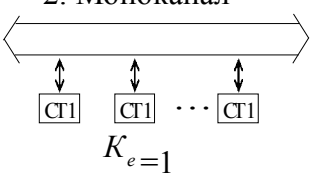
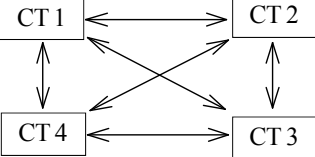
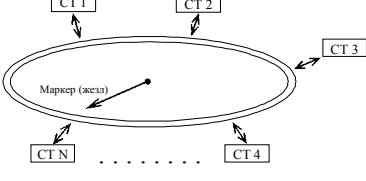
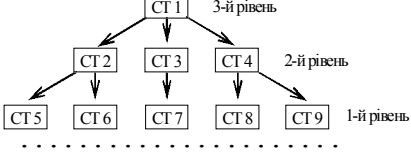
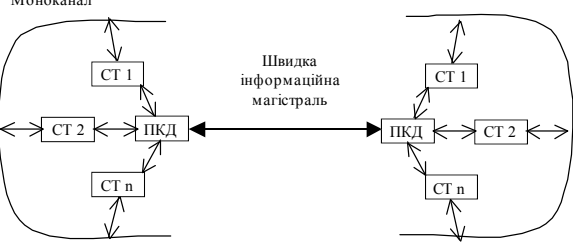
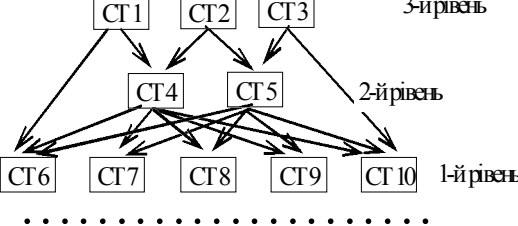
Примітки: * Сформовано за [189]; ** N – діапазон представлення чисел; *** $p_1, p_2, \dots, p_i, \dots, p_m$ – набір взаємно простих модулів системи залишкових класів базису Крестенсона, $a_i = p_i - 1$.

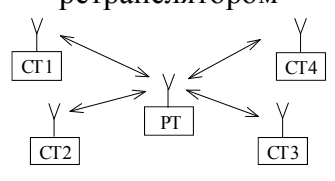
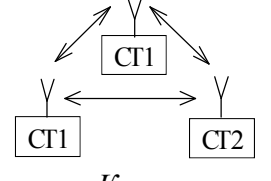
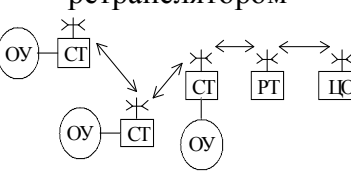
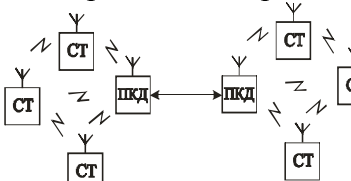
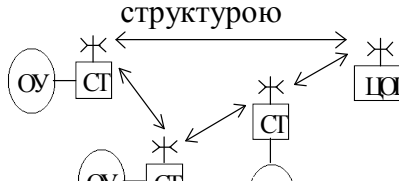
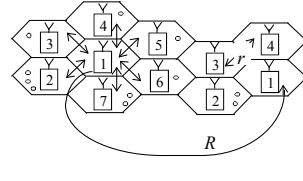
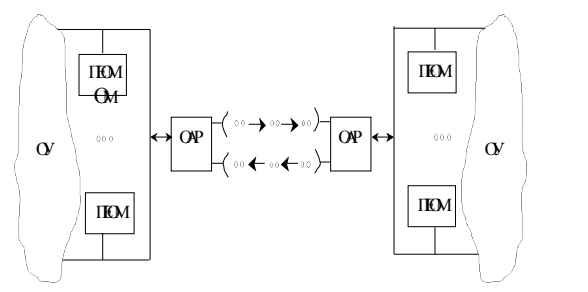
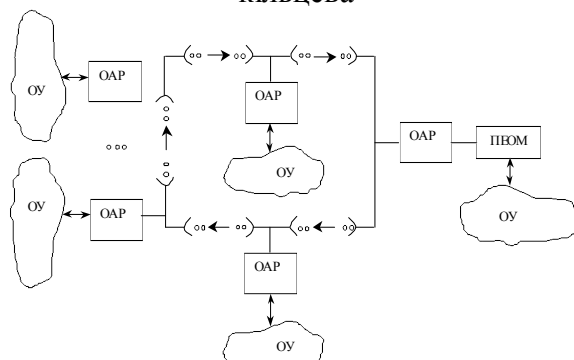
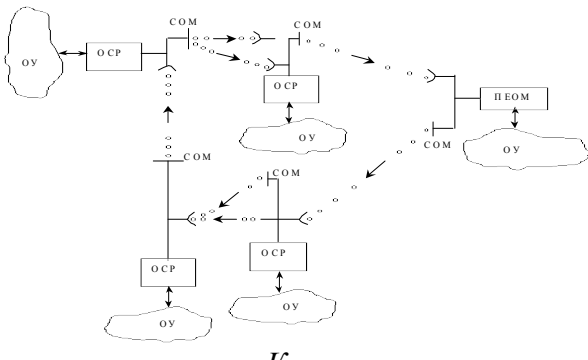
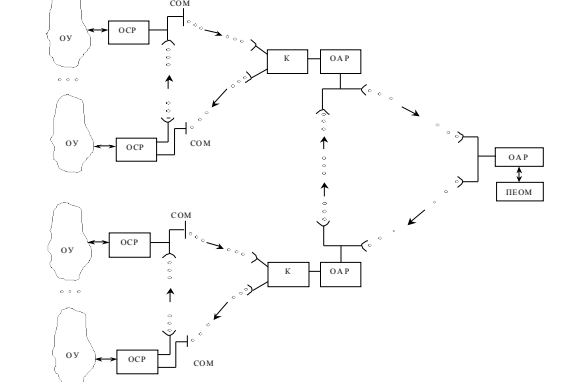
**Аналітичні моделі прямих та зворотних перетворень залишкових класів,
які доцільно використати з метою удосконалення системи обліку
бюджетних установ***

№ з/п	Пряме перетворення форми системи залишкових класів	Зворотне перетворення форми системи залишкових класів
1	Цілочисельна форма	
	$N_k = (b_1 b_2 \dots b_i \dots b_k)_{(p_1 p_2 \dots p_i \dots p_k)}$ $N_k = b_i \pmod{p_i}, \quad N_k = a_i p_i + b_i,$ $P = \prod_{i=1}^k p_i; \quad 0 \leq N_k \leq P.$	$b_i = \text{res} N_k \pmod{p_i} \quad N_k = \text{res} \sum_{i=1}^k b_i \cdot B_i \pmod{P}$ $B_i = \frac{P}{p_i} \cdot m_i \equiv 1 \pmod{p_i}$
2	Нормалізована форма	
	$\frac{N_k}{P} = \text{res} \sum_{i=1}^k \frac{b_i \cdot B_i}{P} \pmod{P},$ $[N_k]_0 = \text{res} \sum_{i=1}^k b_i \cdot \frac{B_i}{P} \pmod{1},$ $0 \leq [N_k]_0 \leq P-1, \quad \frac{B_i}{P} = \frac{1}{p_i},$ $\delta_p \leq \frac{1}{P}, \quad \frac{1}{p_i} = 0.\overbrace{g}^{n_i} \overbrace{g}^{\delta_p}$	$[N_k]_0 = \text{res} \sum_{i=1}^k b_i \cdot \frac{m_i}{p_i} \pmod{1}, \quad [N_k]_0 = \text{res} \sum_{i=1}^k [b_i]_0 \cdot m_i \pmod{1},$ $[b_i]_0 = \frac{b_i}{p_i}, \quad 0 \leq [b_i]_0 \leq 1.$ $N_k = \text{int}[N_k]_0 \cdot P.$
3	Досконала форма	
	$[N_k]_0 = \text{res} \sum_{i=1}^k [b_i]_0 \pmod{1}.$	$b_i = \text{int} \text{res}[N_k]_0 \pmod{1} \cdot P_i$
4	Розмежована форма	
	$N_k = N_{1k} + N_{2k} + \dots + N_{ik} + \dots + N_{nk}$	$b_1 = (b_{11} + b_{21} + \dots + b_{r1} + \dots + b_{n1}) \pmod{p_1}$ $b_2 = (b_{12} + b_{22} + \dots + b_{r2} + \dots + b_{n2}) \pmod{p_2}$ \dots $b_i = (b_{1i} + b_{2i} + \dots + b_{ri} + \dots + b_{ni}) \pmod{p_i}$ \dots $b_k = (b_{1k} + b_{2k} + \dots + b_{rk} + \dots + b_{nk}) \pmod{p_k}$

Примітки: * джерело [43, с. 54]; N_k – число у позиційній системі числення (у базисі Радемахера); $(b_1 b_2 \dots b_i \dots b_k)$ – представлення числа у СЗК; $(p_1 p_2 \dots p_i \dots p_k)$ – набір взаємно простих модулів СЗК; b_i – найменший невід’ємний залишок; P – діапазон кодування чисел в СЗК; a_i – ранг; K – число модулів СЗК; B_i – базисні числа СЗК; res – символ операції знаходження найменшого невід’ємного залишку; int – символ операції виділення цілої частини; mod – символ операції по модулю; m_i – ранговий коефіцієнт СЗК; δ_p – дробова частина в нормалізованій формі СЗК; $[N_k]_0$, $[b_i]_0$ – відповідно число та залишок в нормалізованій формі базису Радемахера.

Тип та архітектура комп'ютерних мереж

№ п/п	Тип та архітектура КМ	
Однорівневі архітектури		
1	<p style="text-align: center;">1. Зіркова</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=3$</p>	<p style="text-align: center;">2. Моноканал</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=1$</p>
2	<p style="text-align: center;">3. Систолічна</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=10$</p>	<p style="text-align: center;">4. Кільцева</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=1$</p>
Багаторівневі архітектури		
3	<p style="text-align: center;">5. Ієрархічна</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=1$</p>	<p style="text-align: center;">6. Зірково-магістральна</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=10$</p>
4	<p style="text-align: center;">7. Мережно-ієрархічна</p>  <p style="text-align: center;">$K_e=10$</p>	

Безпроводні архітектури			
<p>5</p>	<p>8. 3 пасивним ретранслятором</p>  <p>$K_e=3$</p>	<p>9. Безретрансляційна</p>  <p>$K_e=10$</p>	<p>10. 3 активним ретранслятором</p>  <p>$K_e=4$</p>
<p>6</p>	<p>11. Зірково-магістральна</p>  <p>$K_e=10$</p>	<p>12. 3 активним ретранслятором та кільцевою структурою</p>  <p>$K_e=6$</p>	<p>13. Сотова</p>  <p>$K_e=6$</p>
Архітектури КМ з відкритими оптичними каналами зв'язку			
<p>7</p>	<p>14. Високошвидкісна дуплексна КМ</p>  <p>$K_e=1$</p>		<p>15. Середньошвидкісна кільцева</p>  <p>$K_e=3$</p>
<p>8</p>	<p>16. Низькошвидкісна кільцева</p>  <p>$K_e=3$</p>		<p>17. Розгалужена</p>  <p>$K_e=4$</p>

Примітки: за даними [363, с. 83-85]

Трактування термінів в редакції різних авторів

Автор, джерело	Означення терміну
Александров [3]	Видатки – важливий показник фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, який є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів
Атамас П.Й. [10; 11]	Під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом
Джога Р.Т. [71; 73; 74]	Видатки – це державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність
Котова С.С. [139]	Видатки і витрати бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх забезпечення – загальний і спеціальний фонди, а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ
Кравченко О.В. [140]	Видатки бюджетних установ – це централізовані видатки, які здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого), одночасно це прямі цільові витрати держави, які забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті
Лондаренко О.О. [164]	Видатки слід пов'язувати з процесом господарської діяльності в часі. У цілому вони необхідні для забезпечення всіх процесів суб'єкта господарювання, який здійснює загальне використання коштів
Свірко С.В. [259]	Витрати як термін доцільний у практиці підприємств та небюджетних організацій, а “витрати”, “видатки” – для бюджетних установ і організацій
Шара Є.Ю. [353]	Витрати бюджетних установ охоплюють фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи за рахунок загального і спеціального фондів та інші виробничі витрати

ДОДАТОК Р

**Структурні складові Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135
“Витрати” та рекомендації щодо їх удосконалення**

Термін	Визначення	Потреба у наданні визначення	Запропонована редакція
1	2	3	4
I. Загальні положення			
Елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат	+	–
Запозичення	позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки	+	–
Нормальна потужність	очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва	+	–
Об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат	+	–
Фінансові витрати	витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору	+	–
Витрати (для системи бухгалтер-ського обліку)	–	+	<p>зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам [49]</p> <p>вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру</p>

продовження додатку Р

1	2	3	4
Витрати на виробництво / надання послуг (для системи управлінського обліку)	–	+	а) вартість чинників виробництва / надання послуг, які були використані з метою формування продукту (послуги); б) сумарне вираження вартості затрачених на виробництво / надання послуг чинників
Собівартість послуг	–	+	обсяг понесених на надання послуг витрат
II. Класифікація витрат			
Групи витрат	витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями	+	обмінна операція – це господарська операція з продажу / придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [подається в НП(С)БОДС 124 “Доходи”]
	витрати на виробництво / надання послуг (для системи управлінського обліку)	+	За рівнем уречевленості: матеріальні, нематеріальні. За способом включення у собівартість: прямі, непрямі. За повнотою включення у вартість послуг: повні, неповні; За рівнем ймовірності: обов'язкові, ймовірнісні. За рівнем прогнозованості: прогнозовані, не прогнозовані. За рівнем нормованості: нормативні, понаднормові. За ступенем управлінського впливу: фактичні, оптимізовані

продовження додатку Р

1	2	3	4
Витрати за обмінними операціями	оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)	+	-
Витрати за не обмінними операціями	трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо)	+	-
III. Визнання та оцінка витрат			
Втрати визнаються	за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).	+	
Визнаються витратами	певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	+	
Не визнаються витратами	платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	+	

продовження додатку Р

1	2	3	4
Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень	визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання	+	
Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги	визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції	+	
Фінансові витрати	визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями)	+	
Витрати за необхідними операціями	визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені	+	
Оцінка витрат для потреб управління	-	+	передбачає використання методології управлінського обліку та внутрішніх стандартів
IV. Собівартість продукції, робіт, послуг			
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат	+	
Виробнича собівартість	включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	+	

продовження додатку Р

1	2	3	4
Планова собівартість	-	+	собівартість, розрахована на основі прогнозних обсягів витрат, або етапі проектування надання нових послуг
V. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності			
У примітках до фінансової звітності	Наводиться інформація: про склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші витрати за обмінними операціями” та “Інші витрати за необмінними операціями” звіту про фінансові результати; про склад і суму витрат, які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)	+	
	про витрати, які спрямовувалися на впровадження та використання інноваційних методів чи системи управління	+	витрати на впровадження ІТ-технологій контролю рівня витрат

ДОДАТОК С
ДОДАТОК С1

Основи калькулювання та визначення виробничих показників

Таблиця 1

Планова оптимістична калькуляція навчання одного студента в 2012 – 2013 навчальному році за освітньо-кваліфікаційним рівнем “Бакалавр” у Мукачівському державному університеті

Показники/спеціальності	Фінанси	Облік і аудит	Менеджмент	Маркетинг
Ліцензований обсяг студентів за ОКР "Бакалавр"	30	30	30	100
Норма кількості студентів на 1 ставку (Постанова КМУ №1134)	11,25	11,25	11,25	11,70
Кількість ставок ПВС	2,7	2,7	2,7	8,6
Середній оклад ПВС	2 401	2 401	2 401	2 401
Всього витрати на оплату праці ПВС за 10 місяців	64 827	64 827	64 827	206 486
Забезпечення відпусток та матеріальної допомоги на оздоровлення	16 207	16 207	16 207	51 622
Середній % за вислугу років	9 724	9 724	9 724	30 973
РАЗОМ витрати на оплату праці за рік	90 758	90 758	90 758	289 080
Нарахування на оплату праці ПВС (36,3%)	32 945	32 945	32 945	104 936
Всього Фонд зарплати ПВС	123 703	123 703	123 703	394 017
Вартість навчання із розрахунку заробітна плата ПВС на одного студента	4 123	4 123	4 123	3 940
Накладні витрати (див. додаток до розрахунку табл. 2)	3 126	3 126	3 126	3 126
Вартість навчання із розрахунку на одного студента	7 250	7 250	7 250	7 066
Співвідношення попиту та пропозиції*	1,06	1,06	1,03	1,09
Вартість навчання одного студента	7700	7700	7500	7700

Примітки: * коефіцієнт попиту та пропозиції встановлюється виходячи з кількості поданих заяв на спеціальність та кількості ліцензійних місць за минулий звітний період.

продовження додатку С1

Таблиця 2

**Розрахунок накладних витрат до фактичної собівартості навчання
одного студента в 2012-2013 навчальному році**

Показники накладних витрат	Всього фактичних витрат	% включення витрат в обслуговування навч. процесу	Всього накладних витрат (з урахуванням їх зменшення на витрати, не пов'язані з навчальним процесом)
Заробітна плата	4 856 768	70	3 399 737
Фонд заробітної плати адміністративно-обслуговуючого, учбово-допоміжного та іншого персоналу (за винятком працівників гуртожитку)	4 856 768	70	3 399 737
Інші нарахування, передбачені законодавством (індексація, нерозподілені видатки на збільшення зарплати, надбавки, доплати тощо)	0	70	0
Нарахування на заробітну плату	1 763 007		1 234 105
Придбання товарів і послуг	2 497 038		1 721 176
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м'який інвентар та обмундирування	1 169 511	74	865 438
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	30 853	75	23 139
Оплата послуг (крім комунальних)	1228514,02	64	786 249
Інші видатки	68160,33	68	46 349
Видатки на відрядження	93 313	60	55 988
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	742 711		481 640
Оплата теплопостачання	1 726		
Оплата водопостачання і водовідведення	109 850	65	71 402
Оплата електроенергії	284 904	65	185 187
Оплата природного газу	295 058	65	191 788
Оплата інших комунальних послуг	51 174	65	33 263
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	4 691	100	4 691
Капітальні видатки	2 457 775		780 444
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	748 079	45	336 636
Реконструкція інших об'єктів	127 524	30	38 257
Капітальний ремонт житлового фонду	680 946	0	0
Капітальний ремонт інших об'єктів	901 225	45	405 551
Разом видатків в рік без видатків на заробітну плату ПВС	12 415 303	62	7 677 782
Разом видатків на одного студента в рік без видатків на заробітну плату ПВС та нарахування по спеціальностях*	x	x	3 126

Примітки: * загальна прогнозна кількість студентів 2456 чол.

Таблиця 3

**Планова песимістична калькуляція навчання одного студента в
2012 – 2013 навчальному році за освітньо-кваліфікаційним рівнем
“Бакалавр” у Мукачівському державному університеті**

Показники/спеціальності	Фінанси	Облік і аудит	Менеджмент	Маркетинг
Ліцензований обсяг студентів за ОКР "Бакалавр"	30	30	30	100
Норма кількості студентів на 1 ставку (Постанова КМУ №1134)	11,25	11,25	11,25	11,70
Кількість ставок ПВС	2,7	2,7	2,7	8,6
Середній оклад ПВС	2 401	2 401	2 401	2 401
Всього витрати на оплату праці ПВС за 10 місяців	64 827	64 827	64 827	206 486
Забезпечення відпусток та матеріальної допомоги на оздоровлення	16 207	16 207	16 207	51 622
Середній % за вислугу років	9 724	9 724	9 724	30 973
РАЗОМ витрати на оплату праці за рік	90 758	90 758	90 758	289 080
Нарахування на оплату праці ПВС (36,3%)	32 945	32 945	32 945	104 936
Всього Фонд зарплати ПВС	123 703	123 703	123 703	394 017
Вартість навчання із розрахунку заробітна плата ПВС на одного студента	4 123	4 123	4 123	3 940
Накладні витрати (див. додаток до розрахунку табл. 2)*	4564	4564	4564	4564
Вартість навчання із розрахунку на одного студента	8687	8687	8687	8504
Співвідношення попиту та пропозиції**	1	1	1	0,9
Вартість навчання одного студента	8687	8687	8687	7654
Непродуктивні витрати (непокриті штрафи, пені тощо)***	640	640	640	640
Всього вартість навчання одного студента за песимістичним прогнозом	9327	9327	9327	8292

Примітки: * з урахуванням індексу інфляції 2011 року – 1.46; ** прогнозний коефіцієнт попиту та пропозиції встановлюється на основі песимістичних емпіричних оцінок; *** – в розрахунку на 1 студента (пропонується обчислювати виходячи з фактичного рівня застосованих штрафних санкцій, які неможливо було віднести на винних осіб з урахуванням поправочного коефіцієнта, що дорівнює 1,15(доцільно встановлювати на розсуд керівництва й залежно від професійного рівня облікових працівників)).

ДОДАТОК С2

Планові показники, що використовуються з метою обґрунтування доходів і видатків загального й спеціального фондів при складанні кошторису бюджетних установ

Показник	Порядок розрахунку	Оцінка підходу
1	2	3
Вища освіта		
Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Оплата праці (заробітна плата)” за i – й місяць	$ОВЗП_i = \text{ФОПСМ}_i \times \text{ПЗП}_i$ ФОПСМ $_i$ – середньомісячний фонд оплати праці; ПЗП $_i$ – індекс підвищення заробітної плати; ОВЗП $_i$ – обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Заробітна плата” з урахуванням підвищення (i – відповідний місяць)	У цьому розрахунку використовується дві середні величини – середньомісячний фонд оплати праці та коефіцієнт її підвищення, котрий вираховується як співвідношення обсягу місячного фонду заробітної плати у грудні до її обсягу в i –му місяці. Якщо ж у січні наступного року також відбувається зростання заробітної плати, то такий самий порядок застосовується до обчислення її фонду у грудні. Застосування середніх величин призводить до неточностей у розрахунках
Річний обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Оплата праці (заробітна плата)”	$ОВЗП_{\text{рік}} = \sum ОВЗП_i \times 12$	Сума середніх величин заробітної плати, помножена на 12 місяців щонайменше у 12 разів знижує точність розрахунку
Видатки на одного студента на рік за кодом економічної класифікації „Оплата праці (заробітна плата)”	$ОВЗП_{\text{рік}}/\text{студ} = ОВЗП_{\text{рік}} / \overline{КСr}$, де $\overline{КСr} = KS_{01.01.ZR} + KSP \times M_n / 12 - VS \times M_{nv} / 12$, де \overline{SKr} – середньорічна кількість студентів; $KS_{01.01.ZR}$ – кількість студентів на 01.01 року, що передувало плановому; KSP – кількість прийнятих студентів, у році, що передувало плановому; M_n – кількість місяців, котрі проминули з часу прийому студентів у попередньому (перед плановим) році; VS – кількість вибулих студентів у зв'язку з отриманням диплому відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня у передплановому році; M_{nv} – кількість місяців навчання студентів-випускників у році, який передувало плановому	Названий показник важливий для розрахунку обсягів видатків на підготовку (навчання) одного студента. Він використовується як складова вартості навчання при встановленні обсягу плати за навчання для студентів-контрактників. Також названий показник використовують для обчислення обсягів видатків навчального закладу загалом. Це найбільш простий варіант розрахунку: середньорічна кількість студентів, помножена на норму видатків на одного студента. Однак такий підхід має значну похибку. Ризик неточності такого підрахунку досить високий
Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Нарахування на заробітну плату”	$ОВНЗП_i = ОВЗП_i \times ЗН_i$, де ОВНЗП $_i$ – обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Нарахування на заробітну плату” за i –й місяць; ЗН $_i$ – законодавча норма нарахувань на заробітну плату. $ОВНЗП_{\text{рік}} = \sum ОВНЗП_i$, де ОВНЗП $_{\text{рік}}$ – річний обсяг нарахувань на заробітну плату працівників бюджетної установи.	Зважаючи на відносну стабільність відсоткових значень обсягів нарахувань, розрахунок достатньо точний

продовження додатку С2

1	2	3
Видатки за кодами економічної класифікації: „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, „Медикаменти й перев’язувальні матеріали”, „Мякий інвентар та обмундирування”, „Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів”, „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання”, „Оплата інших послуг і інші видатки”, „Видатки на відрядження”	$\text{ВКЕКВ}_i = \text{СВзр}_i \times \text{І}_i$, де ВКЕКВ _i – обсяг видатків на плановий і-й місяць Взр _i – видатки за і-й місяць у попередньому (звітному) році; І _i – індекс інфляції у і-му місяці $\text{ВКЕКВ}/\text{пл.рік} = \text{ВКЕКВ}_i \times 12$, де ВКЕКВ _{пл.рік} – обсяг видатків за і-м кодом економічної класифікації видатків на плановий рік	Достатньо вдалий підхід, оскільки він враховує індекс інфляції, що робить розрахунки більш адаптованими до реального стану цін
Видатки за кодом економічної класифікації „Оренда”	$\text{Воренда} = S \times \text{НВ}$, де S – площа, кількість орендованого обладнання тощо; НВ – діюча норма видатків	Рівень точності досить високий
Видатки за кодом економічної класифікації „Послуги зв’язку”	$\text{Взв'язок} = \text{СК} \times T \times 12$, де СК – середній обсяг отриманих послуг за місяць; T – тариф, що діє на момент проведення обчислень; 12 – кількість місяців	Використання тарифу, що діє на момент проведення обчислень збільшує ризик неточності. Тому доцільно використати поправочний коефіцієнт, обчислений на підставі аналізу даних за попередні роки
Видатки за кодами економічної класифікації: „Оплата теплостачання”, „Оплата водопостачання та водовідведення”, „Оплата електроенергії”, „Оплата природного газу”, „Оплата інших комунальних послуг”, „Оплата інших енергоносіїв”	$\text{ВКЕКВ}/\text{ін} = \text{ФОзв.рік} \times T$, де = ФОзв.рік – фактичний обсяг споживання (натуральні показники: кВт, м.куб. та ін.)	Аналогічно з попереднім
Видатки за кодом економічної класифікації „Капітальні видатки”	Планується в обсязі 25 відсотків від загальної суми видатків	Доцільно враховувати фактичну потребу в ремонтних роботах. З цієї метою слід скласти попередній кошторис будівельно-ремонтних робіт, а з метою більш точного визначення обсягу видатків суму витрат за вищезазначеним кошторисом коригувати відповідно до прогнозного обсягу інфляції.
Охорона здоров’я (лікарня)		
Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Оплата праці (заробітна плата)” за і – й місяць	$\text{ПВзп}_i = \text{СРЧП} \times \text{СЗП}$, де СРЧП – середньорічна чисельність персоналу; СЗП – середньомісячна заробітна плата. $\text{СРЧП} = f(x_1, x_2, x_3 \dots x_n)$, де $x_1, x_2, x_3 \dots x_n$ – нормативи різних чинників. 1) Визначення нормативів: а) $\text{КГзаг} = \sum \text{КГ}_i$, де КГзаг – загальний норматив кількості випадків госпіталізації по лікарні в цілому (усі відділення); КГ _i – кількість випадків госпіталізації на 1000 жителів територіальної одиниці в і-му відділенні; б) $\text{НТГ} = f(y_1, y_2, y_3 \dots y_n)$, де НТГ – норматив тривалості госпіталізації; $y_1, y_2, y_3 \dots y_n$ – фактори впливу на результатний показник: склад госпіталізованих хворих, важкість захворювань, строки госпіталізації, кваліфікація лікарів, рівень забезпеченості діагностичними та лікувальними приладами, забезпечення хворих ліжками, рівень діагностики та ін.; в) $\text{СРКЛ} = \text{КЛ} 01.01 + \Delta \text{Л} \times \text{Мф} / 12$, де СРКЛ – середньорічна кількість ліжок; КЛ 01.01 – кількість	Підхід, в основу якого покладено чинники, що визначаються на підставі статистики захворюваності, тривалості госпіталізації, які також характеризуються певною імовірністю та умовністю не може бути визнаний як найбільш прийнятний. Найперше це пов’язано з тим, що багато захворювань виявляються не при першому зверненні, а значно пізніше (в тому числі після смерті). Достатньо вдалим можна вважати підхід до обчислення середньорічної кількості ліжок, який урахує місяці функціонування нововведених ліжок. Кількість штатних працівників – один з найбільш точних показників. Вона закладається у штатному розписі разом з усіма вимогами (посадою, рівнем освіти, кваліфікації і т.п.). Тому видатки за кодом економічної класифікації „Заробітна плата” по цьому показнику визначається достатньо точно. Проте сама штатна чисельність – величина, яка залежить від рівня захворюваності тощо.

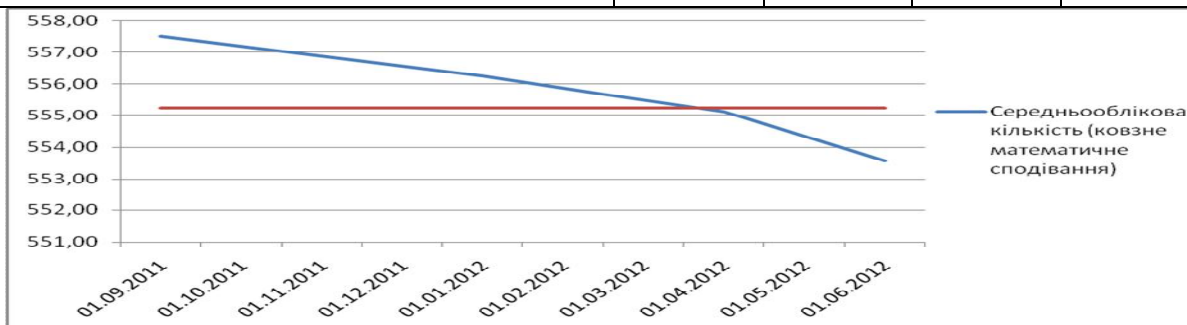
продовження додатку С2

1	2	3
	<p>ліжок за станом на 01.01 планового року; Мф – місяці (час) функціонування нововведених ліжок; $\Delta Л$ – планове збільшення (приріст/уведення) ліжок;</p> <p>г) $КЛД = СРКЛ \times ДВЛ$</p> <p>КЛД – кількість ліжко-днів; ДВЛ – дні використання ліжка за рік;</p> <p>д) $КШП_{ij} = f(z_1, z_2, z_3 \dots z_n)$, де $КШП_{ij}$ – кількість штатних працівників i-ї спеціальності, j-ї групи (лікарський персонал, середній медичний персонал, молодший медичний персонал, адміністративно-господарський персонал); $z_1, z_2, z_3 \dots z_n$ – факторний показник (КГ заг, НТГ, КЛД та ін.)</p>	<p>обладнанням тощо. Підхід до встановлення нормативів лікарів на 1000 чол. населення застарів, особливо з розвитком технічної сторони галузі охорони здоров'я. Автоматизація, особливо у випадку її запровадження стосовно оформлення історії захворювання, здатна значно скоротити витрачання робочого часу лікарів на функції, не пов'язані з лікуванням. Формування комп'ютерної бази даних по кожному пацієнту (або населенню в цілому) уможливить також прискорення діагностування захворювання, оскільки усі випадки попередніх захворювань уже будуть описані. Хронометраж дозволить сформувати нові нормативи, причому вони, у свою чергу, не можуть бути ідеальними для усіх медичних закладів у силу відмінностей рівнів оснащення сучасною діагностичною та іншою медичною апаратурою, а також особистих якостей персоналу лікарні. Тому доцільно норми встановлювати з урахуванням цих параметрів, розмежувавши їх за рангами закладів охорони здоров'я (А – високоснащені; Б – добре оснащені; В – задовільно оснащені; Г – погано оснащені)</p>
Річний обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Оплата праці (заробітна плата)”	$РВзп = \sum ПВзп_i$	Прийнятний підхід
Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Нарахування на заробітну плату”	Згідно чинних норм від загальної суми фонду оплати праці (% від РВпз)	Прийнятний підхід
Видатки за кодами економічної класифікації: „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, „Медикаменти й перев'язувальні матеріали”, „М'який інвентар та обмундирування”, „Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів”, „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання”, „Оплата інших послуг і інші видатки”, „Видатки на відрядження”, Видатки за кодом економічної класифікації „Послуги зв'язку”, Видатки за кодами економічної класифікації: „Оплата тепlopостачання”, „Оплата водopостачання та водовідведення”, „Оплата електроенергії”, „Оплата природного газу”, „Оплата інших комунальних послуг”, „Оплата інших енергоносіїв”	<p>$ВКЕКВ_i = S \times НВ$, де S – площа (об'єм тощо якщо до уваги в розрахунку беруться ці показники), $НВ$ – норма витрат (установлюються урядом або обласною радою);</p> <p>$ВКЕКВ_{продукти харчування} = СРКЛ \times ННП$, де $ННП$ – норма набору продуктів (у вартісному вираженні);</p> <p>$ВКЕКВ_{медикаменти і перев'язувальні} = КЛД \times НВ$</p> <p>$ВКЕКВ_{м'який інв.} = ВН$, де $ВН$ – відповідно з затвердженими показниками у таблиці обладнання, затвердженого Міністерством охорони здоров'я. Інші видатки визначають за рівнем фактично досягнутого рівня у звітному році з урахуванням можливої економії</p>	<p>Проблемним аспектом у названих розрахунках є вартісні норми витрат і тарифи. У зв'язку з їх змінами протягом року, важко досягти точності планових прогнозів стосовно обсягів видатків. Тому при плануванні перерахованих у графі 1 видатків доцільно враховувати поправочні коефіцієнти (ними найбільш доцільно вважати індекси інфляції, або індекси цін)</p>
Видатки за кодом економічної класифікації „Капітальні видатки”	Аналогічно як в галузі освіти (лікарні, збудовані відповідно з планом державних капітальних вкладень обладнують за рахунок кошторису з капітального будівництва)	Специфіка капітальних видатків в галузі охорони здоров'я полягає в тому, що більшість із них використовуються відповідно до плану державних капітальних вкладень, а тому закладаються в кошторисах капітального будівництва. Такий підхід є достатньо зваженим й обґрунтованим

ДОДАТОК СЗ

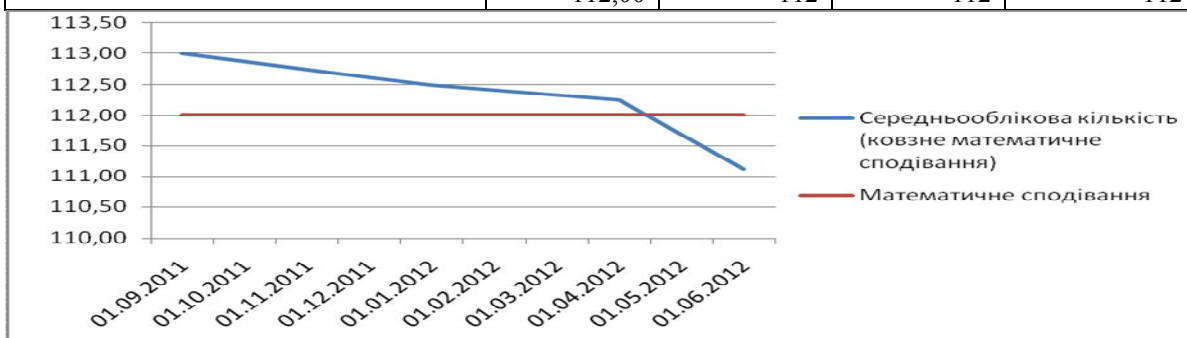
**Графічне представлення результатів обчислення виробничих показників
вищого навчального закладу (Мукачівського державного університету)
методом ковзного та простого математичного сподівання
Педагогічна освіта (бакалаврат)**

Педагогічна освіта	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	557,50	556,25	555,125	553,5625
Математичне сподівання	555,25	555,25	555,25	555,25



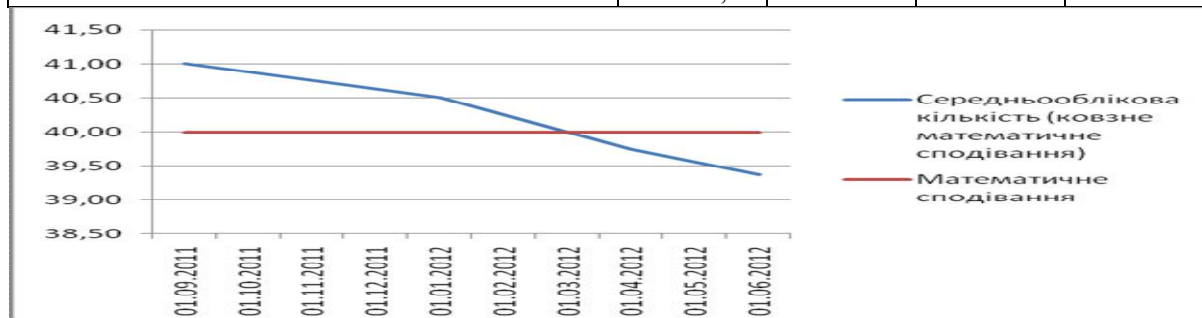
Педагогіка і методика середньої освіти (бакалавр)

Педагогіка і методика середньої освіти	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	113,00	112,5	112,25	111,125
Математичне сподівання	112,00	112	112	112



Мистецтво (бакалавр)

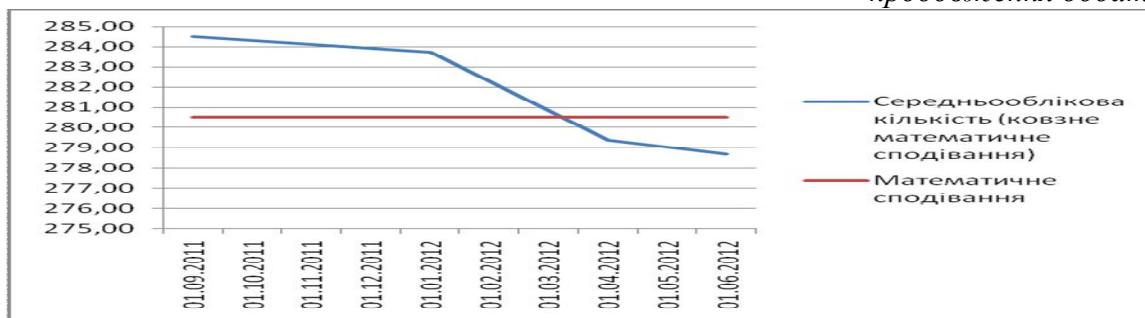
Мистецтво	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	41,00	40,5	39,75	39,375
Математичне сподівання	40,00	40	40	40



Економіка і підприємництво (бакалавр)

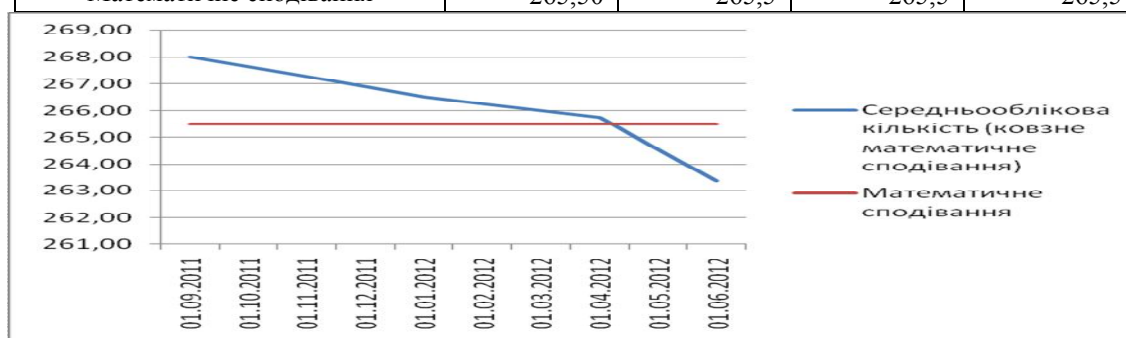
Економіка і підприємництво	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	284,50	283,75	279,375	278,6875
Математичне сподівання	280,50	280,5	280,5	280,5

продовження додатку С3



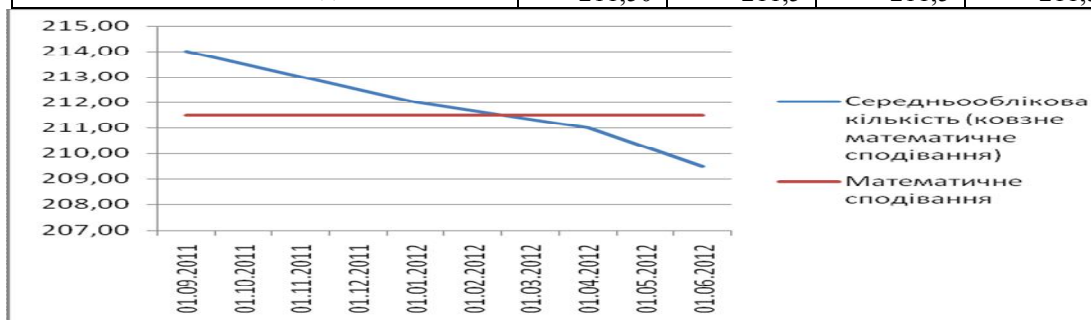
Менеджмент (бакалавр)

Менеджмент	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	268,00	266,5	265,75	263,375
Математичне сподівання	265,50	265,5	265,5	265,5



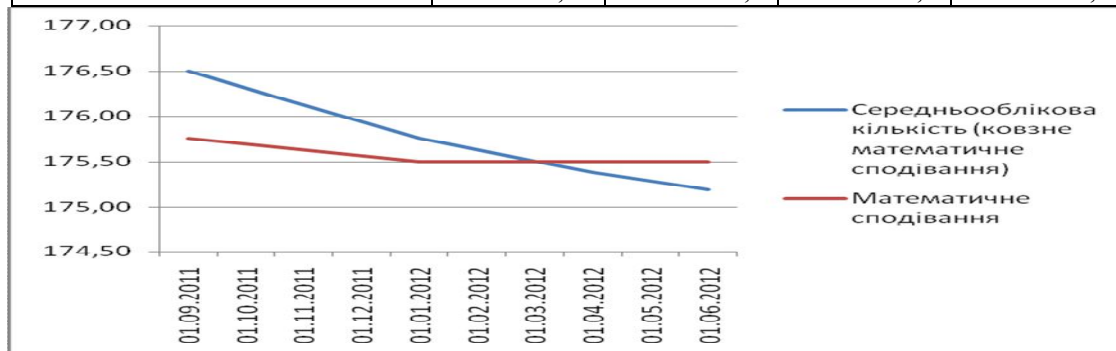
Туризм (бакалавр)

Туризм	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	214,00	212	211	209,5
Математичне сподівання	211,50	211,5	211,5	211,5



Легка промисловість (бакалавр)

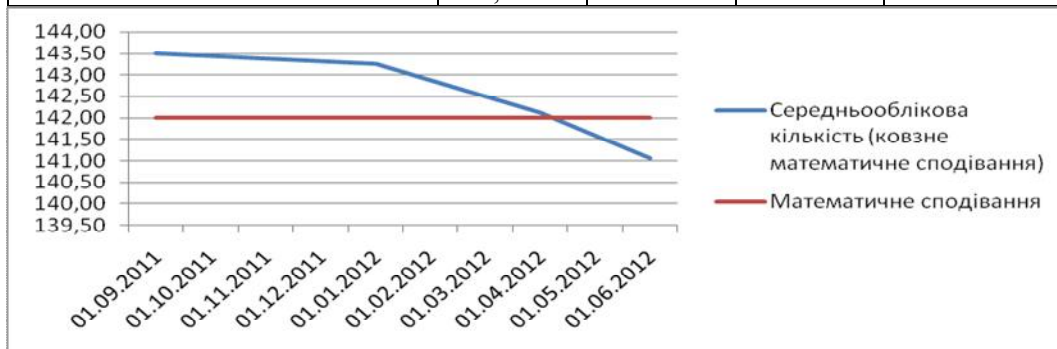
Легка промисловість	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	176,50	175,75	175,375	175,1875
Математичне сподівання	175,75	175,5	175,5	175,5



продовження додатку С3

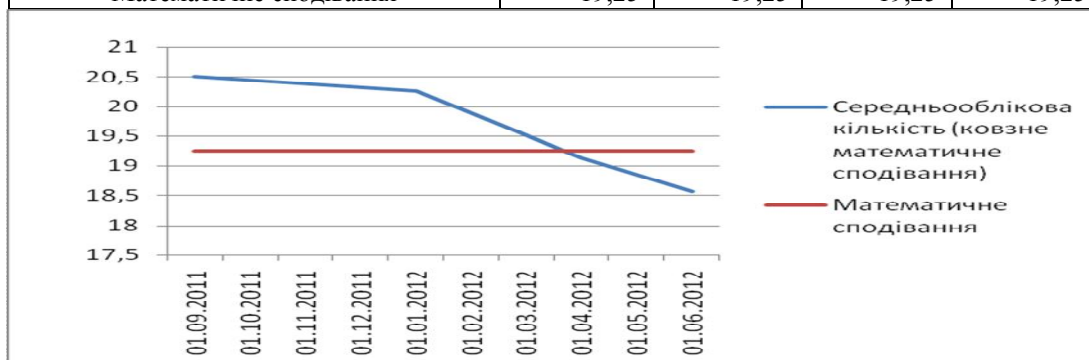
Педагогічна освіта (спеціаліст)

Педагогічна освіта	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	143,50	143,25	142,125	141,0625
Математичне сподівання	142,00	142	142	142



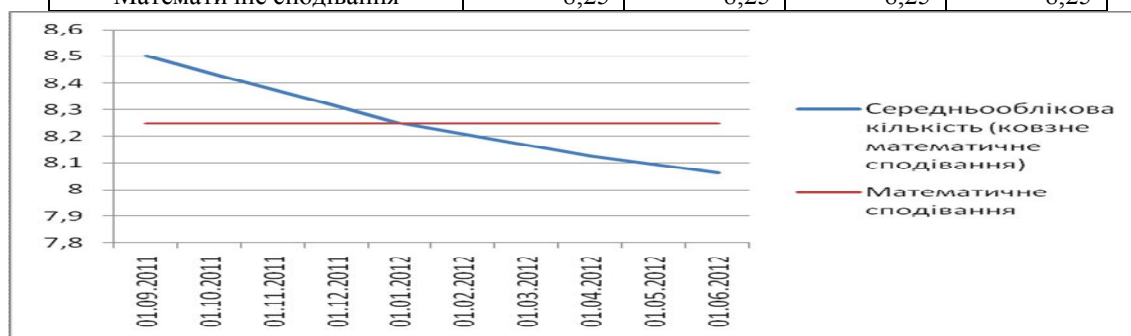
Педагогіка і методика середньої освіти (спеціаліст)

Педагогіка і методика середньої освіти	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	20,5	20,25	19,125	18,5625
Математичне сподівання	19,25	19,25	19,25	19,25



Мистецтво (спеціаліст)

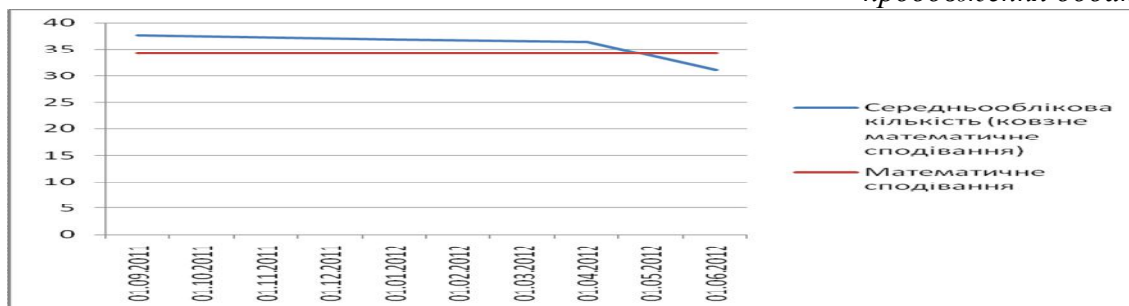
Мистецтво	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	8,5	8,25	8,125	8,0625
Математичне сподівання	8,25	8,25	8,25	8,25



Економіка і підприємство (спеціаліст)

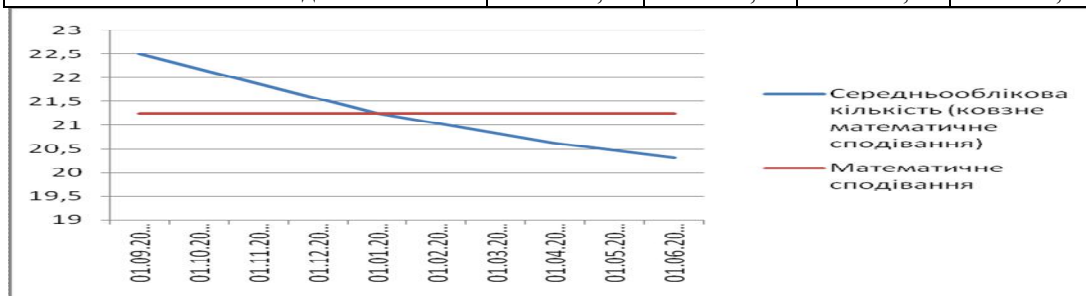
Економіка і підприємство	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	37,5	36,75	36,375	31,1875
Математичне сподівання	34,25	34,25	34,25	34,25

продовження додатку СЗ



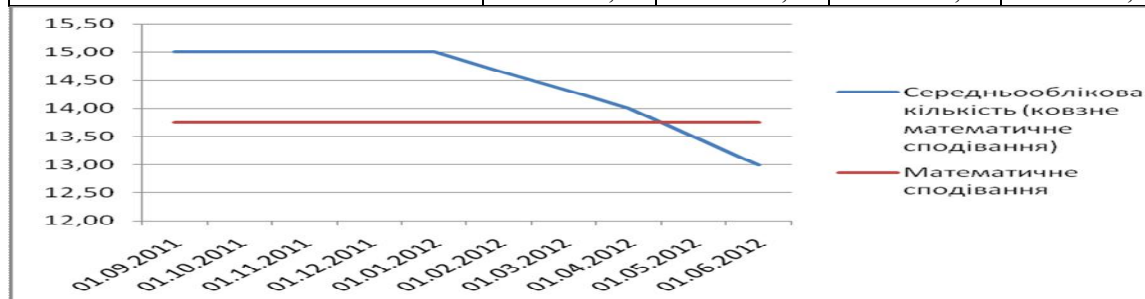
Туризм (спеціаліст)

Туризм	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	22,5	21,25	20,625	20,3125
Математичне сподівання	21,25	21,25	21,25	21,25



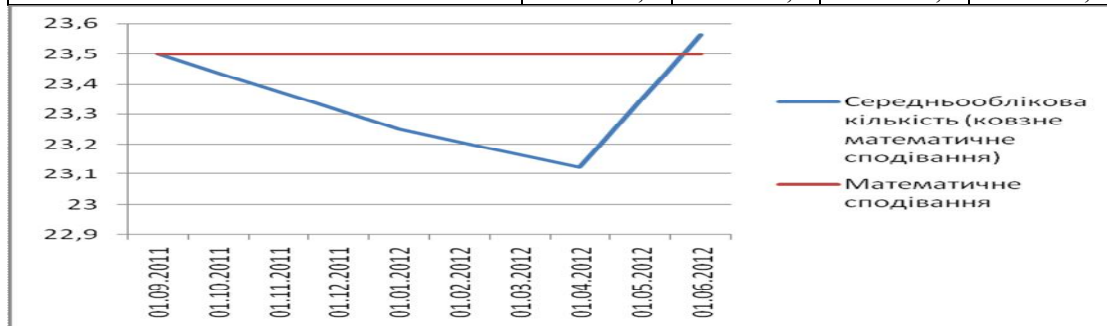
Педагогічна освіта (магістр)

Педагогічна освіта	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	15,00	15,00	14,00	13,00
Математичне сподівання	13,75	13,75	13,75	13,75



Економіка і підприємництво (магістр)

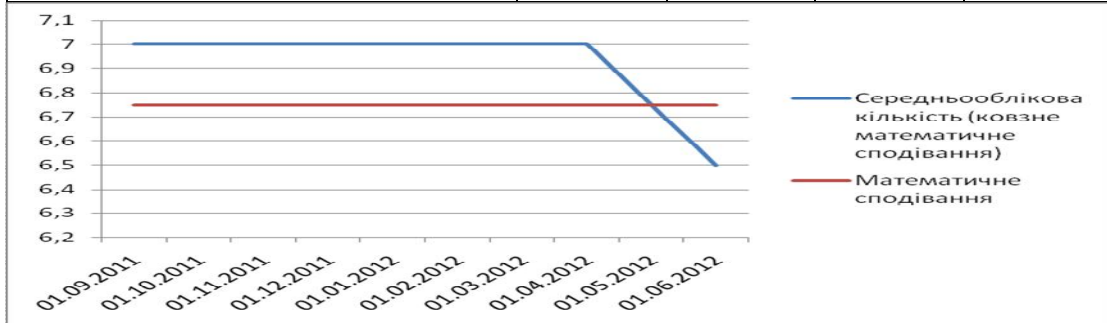
Економіка і підприємництво	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	23,5	23,25	23,125	23,5625
Математичне сподівання	23,5	23,5	23,5	23,5



продовження додатку СЗ

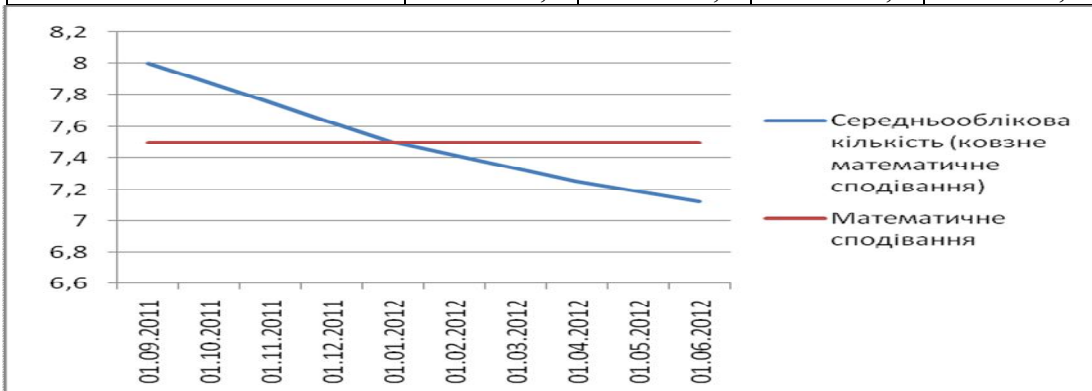
Менеджмент (магістр)

Менеджмент	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	7	7	7	6,5
Математичне сподівання	6,75	6,75	6,75	6,75



Легка промисловість (магістр)

Легка промисловість	01.09.2011	01.01.2012	01.04.2012	01.06.2012
Середньооблікова кількість (ковзне математичне сподівання)	8	7,5	7,25	7,125
Математичне сподівання	7,5	7,5	7,5	7,5



ДОДАТОК Т

**Рекомендовані форми кошторисів для потреб внутрішньогосподарського обліку в бюджетних установах і
засади оптимізації видатків**

ДОДАТОК Т1

Рекомендована форма кошторису для галузі вищої освіти (пропозиція автора дослідження)

(найменування бюджетної установи)

Код та найменування відомчої класифікації видатків державного (місцевого) бюджету _____
Код та найменування програмної класифікації видатків державного (місцевого) бюджету _____

Розрахунок видатків за кодом економічної класифікації: “Заробітна плата”(Оплата праці) і “Нарахування на заробітну плату”

Розділ 1. Розрахунок ставок професорсько-викладацького складу на _____ / _____ навчальний рік

Шифр	Найменування спеціальності чи напрямку підготовки	Кількість студентів (денна форма навчання)												Середньооблікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин)			Норматив згідно чинного законодавства: кількість студентів на 1 ставку професорсько-викладацького складу			Кількість ставок денної форми навчання	Середня ставка, грн.	Скоригований обсяг видатків, грн. (денна форма навч.)
		01.09.2011 р.			01.01.2012 р.			01.04.2012 р.			01.06.2012 р.											
		Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М						
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>15</i>	<i>16</i>	<i>17</i>	<i>18</i>	<i>19</i>	<i>20</i>	<i>21</i>	<i>22</i>	<i>23</i>
O101	Педагогічна освіта	560	144	15	555	143	15	554	141	13	552	140	12	553,5625	141,0625	13	10.50	9.45	5.25	28,0803571	2730	76659,375
	Педагогіка і методика середньої освіти	114	21	0	112	20	0	112	18	0	110	18	0	111,125	18,5625	0	9.00	8.10	4.50	6,00405093	2730	16391,059
O202	Мистецтво	42	9	9	40	8	9	39	8	9	39	8	9	39,38	8,0625	9	5.00	4.50	2.50	4,703125	2730	12839,5313
O501	Економіка і підприємництво	286	39	24	283	36	23	275	36	23	278	26	24	278,6875	31,1875	23,5625	12.50	11.25	6.25	11,1145833	2730	30342,8125
O502	Менеджмент	271	59	7	265	59	7	265	59	7	261	59	6	263,375	59	6,5	13.00	11.70	6.50	10,5408654	2730	28776,5625
O504	Туризм	218	25	0	210	20	0	210	20	0	208	20	0	209,5	20,3125	0	13.50	12.15	6.75	7,0929784	2730	19363,831
O918	Легка промисловість	178	31	9	175	31	7	175	31	7	175	31	7	175,1875	31	7,125	11.50	10.35	5.75	7,72871377	2730	21099,3886
	РАЗОМ																x	x	x			

продовження додатку Г1

Середньооблікова чисельність: $(\text{гр.3}+\text{гр.4})/2+\text{гр.5}/2+\text{гр.6}/2+\text{гр.7}/2+\text{гр.8}/2+\text{гр.9}/2+\text{гр.10}/2+\text{гр.11}/2+\text{гр.12}/2+\text{гр.13}/2+\text{гр.14}/2$;
 Кількість ставок: $\text{Б}(\text{гр.15}+\text{С}(\text{гр.16})+\text{М}(\text{гр.17})/\text{Б}(\text{гр.18}+\text{С}(\text{гр.19})+\text{М}(\text{гр.20}))$
 Скоригований обсяг видатків: $(\text{гр.21}\times\text{гр.22})\times\text{І}$, де І – індексація заробітної плати
 Середньооблікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин): $\text{Б}(\text{гр.3}+\text{гр.6})/2+\text{гр.9}/2+\text{гр.12}/2$;
 $\text{С}(\text{гр.4}+\text{гр.7})/2+\text{гр.10}/2+\text{гр.13}/2$; $\text{М}(\text{гр.5}+\text{гр.8})/2+\text{гр.11}/2+\text{гр.14}/2$

Кількість студентів (заочна форма навчання)												Середньооблікова кількість за 9 міс. (обчислена за формулою ковзних величин)			Норматив згідно чинного законодавства: кількість студентів на 1 ставку професорсько-викладацького складу			Кількість ставок заочної форми навчання	Середня ставка, грн.	Скоригований обсяг видатків, грн. (заочна форма навч.)	Загальна кількість ставок (за всіма формами навч.)*	Загальний скоригований обсяг видатків за „Заробітна плата”, грн.	Обсяг видатків за КЕКВ „Нарахування на заробітну плату”, грн.	
01.09.2011 р.			01.01.2012 р.			01.04.2012 р.			01.06.2012 р.															
Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М	Б	С	М							
24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	
487	210	15	480	202	15	480	202	15	481	200	13	553,5625	141,0625	13	42,00	37,80	21,00	6,88	2730	18795,83	34,97	95455,21	3465024,06	
87	25	0	83	31	0	83	31	0	81	33	0	111,125	18,5625	0	36,00	32,40	18,00	1,32	2730	3602,08	7,32	19993,14	725751,07	
61	32	10	60	37	14	60	37	14	59	39	15	39,38	8,0625	9	20,00	18,00	10,00	2,35	2730	6426,88	7,06	19266,41	699370,55	
455	85	24	457	89	29	457	89	29	457	91	30	278,6875	31,1875	23,5625	50,00	45,00	25,00	4,82	2730	13149,50	15,93	43492,31	1578770,94	
344	62	7	348	65	9	348	65	9	350	67	11	263,375	59	6,5	52,00	46,80	26,00	3,43	2730	9362,50	13,97	38139,06	1384447,97	
132	18	0	139	22	0	139	22	0	140	25	0	209,5	20,3125	0	64,00	48,60	27,00	1,18	2730	3226,72	8,27	22590,55	820036,97	
149	31	6	157	35	9	157	35	9	160	38	8	175,1875	31	7,125	46,00	41,40	23,00	1,87	2730	5094,02	9,59	26193,41	950820,80	
1715	463	62													x	x	x							

* – у випадку наявності інших форм навчання (вечірньої, дистанційної) у рекомендованій формі облікового документа слід додати відповідні графи (наприклад З-23, змінивши у їх назвах форму навчання)

Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Нарахування на заробітну плату”: $\sum \text{гр.46} \times \text{Н}$, де Н – законодавчо встановлений норматив відрахувань (станом на 01.01.2013 для бюджетних установ складає 36,3 згідно Постанови Правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. №21-5 „Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”)

Середньооблікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин): $\text{Б}(\text{гр.24}+\text{гр.27})/2+\text{гр.30}/2+\text{гр.33}/2$;
 $\text{С}(\text{гр.25}+\text{гр.28})/2+\text{гр.31}/2+\text{гр.34}/2$; $\text{М}(\text{гр.26}+\text{гр.29})/2+\text{гр.32}/2+\text{гр.35}/2$

Керівник – розпорядник бюджетних коштів _____
 (посада)

_____ (підпис)

_____ (П.І.П.)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (П.І.П.)

ДОДАТОК Т2

Рекомендована форма кошторису для галузі охорони здоров'я (пропозиція автора дослідження)

(найменування бюджетної установи)

Код та найменування відомчої класифікації видатків державного (місцевого) бюджету _____

Код та найменування програмної класифікації видатків державного (місцевого) бюджету _____

Розрахунок видатків за кодом економічної класифікації: „Заробітна плата” (Оплата праці) і „Нарахування на заробітну плату”**Розділ 1. Розрахунок ставок медичного персоналу на (плановий) рік**

№/Шифр відділення	Найменування відділення (структурного підрозділу)	Кількість пролікованих хворих (стаціонарна форма) за місяцями _____ року*												Середньо-облікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин)	Норматив згідно чинного законодавства: кількість хворих на 1 ставку медичного персоналу**	Кількість ставок медичного персоналу	Середня ставка, грн.	Скоригований обсяг видатків, грн. (стаціонарна форма)	Загальний скоригований обсяг видатків за КЕКВ „Заробітна плата”, грн.	Обсяг видатків за КЕКВ „Нарахування на заробітну плату”, грн.
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	19'	19''
Лікарський персонал																				
О30001: Хірургія	Дитячої кардіохірургії	193	187	174	191	203	198	185	198	171	188	193	167	178,08	28.6	6,23	2343	14589,07	14589,07	529583,11
	Кардіохірургії	159	203	207	198	207	210	195	221	216	213	211	184	198,05	31.8	6,23	2343	14592,17	14592,17	529695,94
	Судинної хірургії	286	289	301	298	303	301	296	294	287	288	311	300	300,19	35.7	8,41	2343	19701,55	19701,55	715166,10
	Хірургічне відділення №1	403	408	369	402	401	405	405	407	404	408	401	406	404,82	32.4	12,49	2343	29274,48	29274,48	1062663,75
	Хірургічне відділення №2	401	408	412	415	413	408	405	416	412	411	415	404	408,61	32.4	12,61	2343	29548,56	29548,56	1072612,60
	Щелепно-лицевої хірургії	105	107	109	111	107	106	105	104	102	112	110	103	105,94	32.3	3,28	2343	7684,75	7684,75	278956,42
О30002 Офтальмологія	Офтальмологія №1	401	405	409	411	407	400	408	400	404	410	402	398	401,19	37.1	10,81	2343	25336,61	25336,61	919718,88
	Центр мікрохірургії ока	365	372	371	378	381	374	373	376	379	381	380	371	375,26	28.6	13,12	2343	30742,45	30742,45	1115951,07
О30003 Гастроентерологія	Гастроентерологія	402	407	403	401	423	417	414	427	421	417	415	409	412,98	33.7	12,25	2343	28712,53	28712,53	1042264,71
...																				
Інші																				
	РАЗОМ																x	x		

* рекомендований показник для лікарень (на даний час не використовується, оскільки за основу розрахунку кількості штатних посад береться норматив кількості ліжок на одного лікаря (15-30 ліжок) стаціонару. З метою уникнення явища дострокової виписки, як зловживання, доцільно встановити мінімальні та максимальні межі періоду лікування залежно від виду захворювання та його складності. Для поліклінік доцільно використовувати в якості розрахункового показника кількість фактичних лікарських відвідувань (на даний момент використовується кількість лікарських відвідувань і встановлені для різних спеціалістів нормативи прийому хворих на одного лікаря).

** вимагає розробки

продовження додаткуТ2

Середньооблікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин):

(гр.3+гр.4)/2+гр.5)/2+гр.6)/2+гр.7)/2+гр.8)/2+гр.9)/2+гр.10)/2+гр.11)/2+гр.12)/2+гр.13)/2+гр.14)/2; Кількість ставок: гр.15/ гр.16. Обсяг видатків: гр.17×гр.18×Π

№ /Шифр відділення	Найменування відділення (структурного підрозділу)	Кількість пролікованих хворих (денний стаціонар) за місяцями року												Середньо-облікова кількість (обчислена за формулою ковзних величин)	Норматив згідно чинного законодавства: кількість хворих на 1 ставку медичного персоналу	Кількість ставок (денний стаціонар)	Серед-ня ставка, грн.	Скориго-ваний обсяг видатків, грн. (денний стаціонар)	Загальна кількість ставок *	Загальний скоригований обсяг видатків за КЕКВ „Заробітна плата”, грн.	Обсяг видатків за КЕКВ „Нарахування на заробітну плату”, грн.
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12								
20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41
ОЗ0009	Урологія	327	332	330	336	333	341	347	345	339	337	332	331	333,28	32.1	10,3825545	2343	24326,3252	10,3825545	24326,3252	14669643,3
ОЗ0010	Інфекційне	347	335	336	339	338	335	334	333	338	341	334	339	337,63	30.3	11,2430902	2343	26342,5604	11,2430902	26342,5604	16708379,5
ОЗ0011	Терапевтичне	428	427	431	433	427	429	432	425	433	444	448	456	449,3	34.5	13,0231884	2343	30513,3304	13,0231884	30513,3304	23740126
ОЗ0012	Неврологія	303	300	309	311	327	320	321	333	322	337	340	343	339,15	37.1	9,14150943	2343	21418,5566	9,14150943	21418,5566	16818360,2
ОЗ0013	Гінекологія	342	347	349	345	343	341	340	349	351	340	335	330	334,76	32.2	10,3962733	2343	24358,4683	10,3962733	24358,4683	20342432,1
ОЗ0014	Гематологія	221	215	210	211	220	231	234	222	246	243	249	247	245,59	34.0	7,22323529	2343	16924,0403	7,22323529	16924,0403	6452585,54

* – у випадку наявності інших форм медичної допомоги (лікування) у рекомендованій формі облікового документа слід додати відповідні графи (наприклад 3-19, змінивши у їх назвах форму допомоги)

Обсяг видатків за кодом економічної класифікації „Нарахування на заробітну плату”: $\sum \text{гр.40} \times \text{H}$, де H – законодавчо встановлений норматив відрахувань (станом на 01.01.2013 для бюджетних установ складає 36,3 згідно Постанови Правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. №21-5 „Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”)

Керівник – розпорядник бюджетних коштів _____
(посада)

(підпис)_____
(П.І.П.)

Головний бухгалтер _____

(підпис)_____
(П.І.П.)

ДОДАТОК ТЗ

Рекомендований спосіб оцінки результату надання освітньої послуги

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 їхнє затухання ($\varepsilon^{-\alpha t}$). Зміна початкових фахових знань у часі описується експоненціальною (1) та (2) функціями:

$$F = k_{\max} \varepsilon^{-\alpha t}, \quad (1)$$

$$F = \left| k_{\max} \varepsilon^{\alpha t - k_{\max}} - k_{\max} \right|. \quad (2)$$

Графічно функції зміни початкових фахових знань у часі мають вигляд кривих (рис.1).

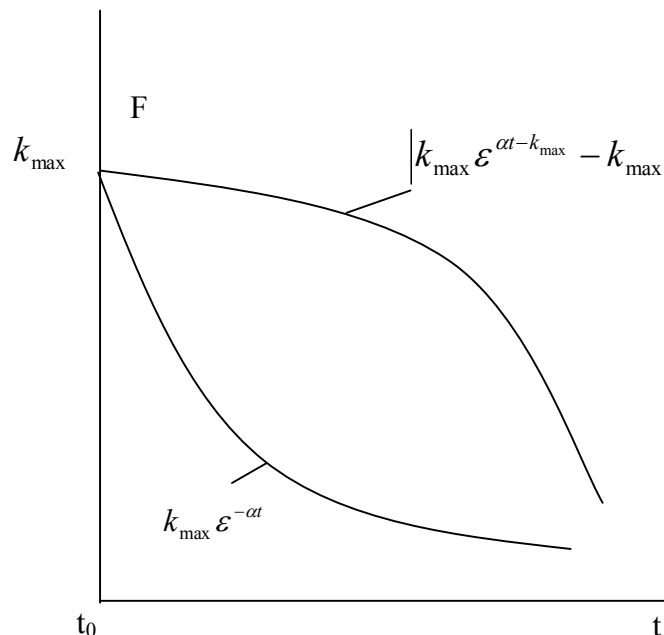


Рис. 1. Зміна початкових фахових знань у часі

Примітки: * F набуває значень від 1 до 10 і визначається як середня від оцінок (можна обрати 10 найнижчих), виставлених у відзивах про рівень викладання дисципліни після відвідування занять (відкритих пар і взаємовідвідувань).

Результати досліджень показують, що максимального значення функція зміни початкових фахових знань досягає в t_0 і монотонно спадає при збільшенні значення t . Слід підкреслити, що рівень спадання залежить від виду дисципліни. Відповідно, коефіцієнти спадання необхідно розмежовувати виходячи з того, наскільки швидко розвиваються нові знання з того чи іншого напрямку.

У зв'язку з цим правомірно буде здійснити класифікацію навчальних дисциплін у залежності від інтенсивності їхнього оновлення й розвитку та

продовження додаткуТЗ

враховувати це при присвоєнні відповідних коефіцієнтів старіння знань. Зокрема серед навчальних дисциплін, які входять до навчальних планів підготовки фахівців економічного профілю, найдинамічніше розвивається інформатика, бухгалтерський облік, економіка. Натомість математика (вища, для економістів, дискретна) розвивається менш динамічно, відповідно і коефіцієнт спадання рівня знань по ній 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

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
Рішення задач, тестів тощо, які мають безпосереднє відношення до 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

Рекомендовані в табл. 2 показники слід використати як спеціальну форму для експертної оцінки інтенсивності зусиль викладача. Узагальнену оцінку вивести як середнє значення по 8-10 відзивах (взаємовідвідуваннях) (табл. 3).

Розрахунок оцінки інтенсивності зусиль викладача

П.І.П. викладача, якого оцінюють	Оцінка зусиль викладача за журналом взаємовідвідувань*								Середня бальна оцінка ** ($\sum (gp.2 - 9) \div 8$) (I _p)
	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.д.									

Примітки: * за рішенням навчального закладу можуть обиратися найвищі або навпаки найнижчі бали; ** якщо за основу береться на 8, а 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 такими складовими як підвищення кваліфікації, кількість наукових публікацій, рівні цитування, знання іноземних мов, володіння репродуктивним, адаптивним, моделюючим методиками та сучасними технічними засобами тощо. Динаміка внутрішнього особистісного потенціалу може бути як негативною, так і позитивною (рис.2).

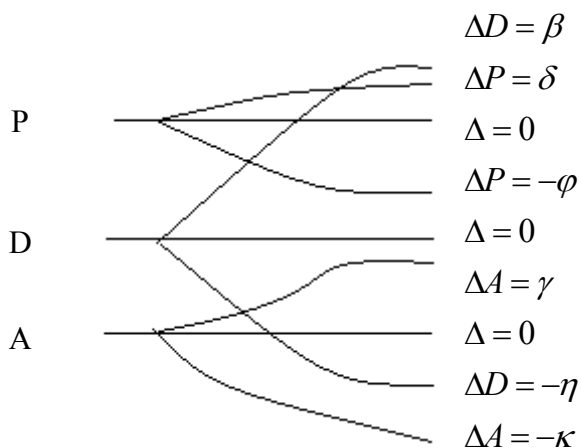


Рис.2. Зміна внутрішнього особистісного потенціалу (фахових знань) викладача

Примітки: 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. Тому, використовуючи вказані важелі, асистент може наблизити свої знання до рівня доцента ($\Delta A = \gamma$), доцент – досягти рівня професора ($\Delta P = \delta$), або й

продовження додаткуТЗ

перевершити його ($\Delta D = \beta$), або навпаки, в силу суб'єктивних чи об'єктивних причин 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 у зв'язку з використанням відповідних заходів (самонавчання, курси підвищення кваліфікації, стажування тощо). У цьому контексті важливим завданням виступає розробка критеріїв оцінки приросту знань. Однак урахування лише приросту знань, без вихідного їхнього рівня, практично зрівняє показники усіх категорій професорсько-викладацького складу. З метою уникнення такого явища доцільно скористатися поправочними коефіцієнтами. Скажімо, 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 таких оцінок, 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).

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 їхнього приросту (рис.3).

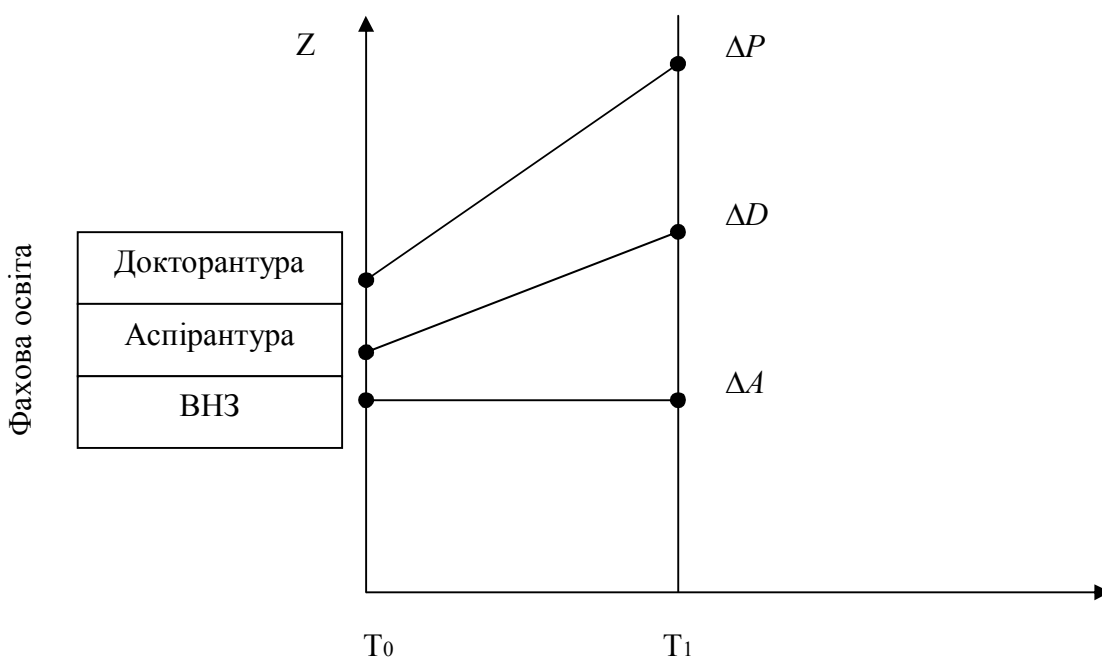


Рис.3. Приклад графічного відображення приросту знань

Примітки: Z – рівень знань; T_0 – закінчення навчання (ВУЗу); T_1 – рівень знань через проміжок часу (T_1); ΔP , ΔD , ΔA – 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 стосовно вживання заходів з підвищення свого професійного рівня. Натомість професор і доцент працювали над цим питанням. Щодо числового вираження отриманого ними приросту знань необхідно вирішити 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).

Таблиця 5

Критерії оцінки приросту знань професорсько-викладацького складу

Форми підвищення рівня фахових знань	Y*
1	2
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

продовження додаткуТЗ
продовження таблиці 5

1	2
Навчання відповідно до розробленої професійної програми без отримання свідоцтва державного зразка	1
Відвідування спеціальних курсів з отриманням сертифікату чи іншого документа	3
Відвідування тематичних семінарів провідних фахівців з відповідним підтвердженням (отриманням свідоцтва чи сертифікату)	1
Відвідування тренінгів з отриманням сертифікату	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.д. (див. граф-модель рис.4)	1 2

Примітки: * – показник оцінки.

Слід зазначити, що публікації можна розмежувати за значимістю та видами, а саме опубліковані: в наукометричних журналах (Scopus і ін.), патенти та корисні моделі, фахових виданнях, не фахових виданнях, тези міжнародних науково-практичних конференцій, тези шкіл-семінарів. Також немаловажну роль відіграє кількість публікацій. Отже, з врахуванням даних міркувань можна побудувати граф-модель (рис.4) важливості публікацій з врахуванням кількості, встановивши вагові коефіцієнти.

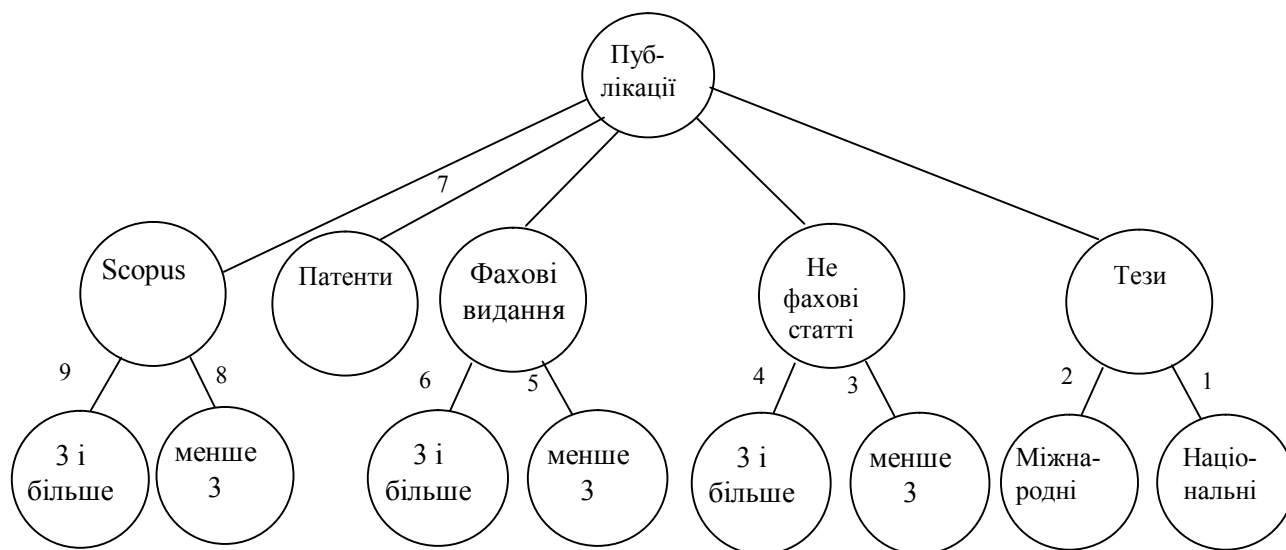


Рис. 4. Граф-модель важливості публікацій з врахуванням кількості

Загалом потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача (U) (професора, доцента чи асистента), зображений на рис.3 можна виразити наступним 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 випадку, 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 знижується нижче рівня знань, отриманих ним по закінченні 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 повинен певним чином опуститися до рівня його сприйняття студентами: $V(z) = S(-t) - VZ$, (5)

Відповідно, криві співвідношень рівнів знань взаємно перетинаючись у певній точці, відображають рівень сприйнятих і отриманих знань студентів (рис.5).

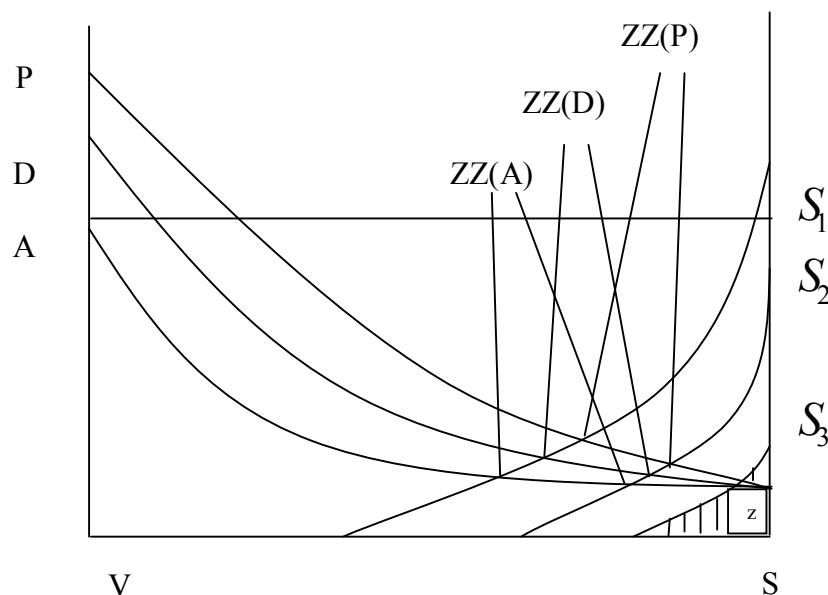


Рис. 5. Співвідношення між рівнем знань викладача і рівнем їхнього сприйняття студентами

Примітки: 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).

продовження додаткуТЗ

Крім того, важливим показником оцінки рівня знань є середній бал студентів, причому, чим вищий бал тим краще вони засвоїли матеріал, доступніше викладання. Тому доцільно ввести коефіцієнт оцінки рівня успішності студентів κ_{yc} , який буде вказувати підготовку студентів (табл. 6). Даний коефіцієнт також залежить від функції особистого потенціалу викладача та вміння ним передавати знання.

Таблиця 6

Коефіцієнт оцінки успішності студентів

Середній бал студентів	Коефіцієнт оцінки рівня успішності студентів κ_{yc}
60-74	3
75-89	4
90-100	5

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 (ZZs) 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 опускання знань викладача до рівня знань студента для забезпечення сприйняття ним матеріалу по дисципліні.

Відносна модель оцінки рівня потенційно отриманих загальних знань (VZZs) може бути виражена згідно наступного критерію:

$$VZZ_s = \left(\frac{ZZ_s}{ZZ_s(\max)} \right) \cdot 100\%. \quad (7)$$

Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги, безумовно, не позбавлений певних суб'єктивних моментів. Однак він враховує ключові та найбільш впливові чинники й тому характеризується високим рівнем об'єктивності оцінки. Окрім того, розроблений спосіб, за потреби може бути доповнений з метою визначення загальної рейтингової оцінки діяльності викладацького складу. З цією метою у формулу (6) слід увести коефіцієнт значимості рівня освітньої кваліфікації (вчений ступінь та звання), який враховується при акредитації та ліцензуванні:

$$ZZ_{sz} = k_z [F + Ip + ST(t) + \kappa_{yc} U_i(t) + V(z)] \quad (8)$$

В цьому випадку також слід здійснити розмежування рейтингових позицій у відповідності з певними межами (поділити на рейтингові групи).

ДОДАТОК X

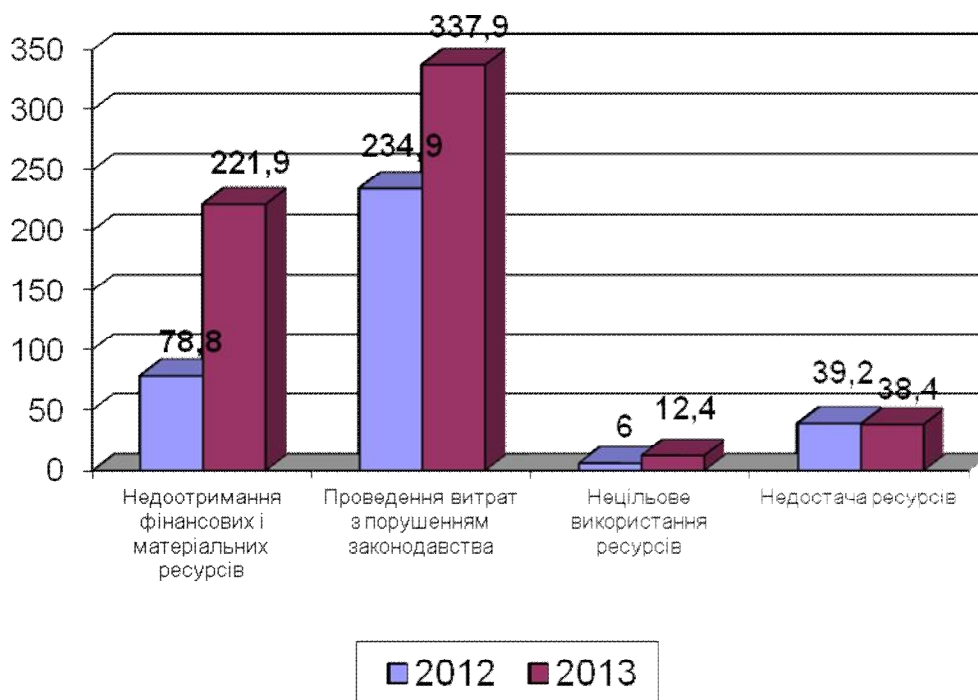


Рис.1. Динаміка порушень, що призвели до втрат матеріальних і фінансових ресурсів, млн. грн. [247]



Рис. 2. Структура порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2013 р. [247]

ДОДАТОК Ц

Трактування терміну “внутрішній контроль” в нормативно-правових документах

Джерело 1	Визначення 2
<p>Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158-р, зі змінами й доповненнями</p>	<p>Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат (далі – досягнення мети). Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат</p>
<p>Про затвердження Правил безпеки під час експлуатації магістральних нафтопроводів: наказ Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 23.05.2007 р. № 110</p>	<p>Внутрішній контроль – діяльність служб або органів з перевірки дотримання норм і правил</p>
<p>Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: Розпорядження державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 р. № 4660</p>	<p>Внутрішній контроль – сукупність процедур, що здійснюються фінансовою установою і забезпечують:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дотримання законодавства та внутрішніх регламентуючих документів при здійсненні операцій фінансовою установою; – достовірність та повноту інформації, яка надається наглядовим і виконавчим органам фінансової установи; – збереження активів фінансової установи і її клієнтів; – виконання планів фінансової установи

1	2
Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: Наказ міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 07.10.2008 р. № 417	Внутрішній контроль – це діяльність, яка здійснюється керівництвом, структурними підрозділами та працівниками Державного казначейства з метою забезпечення: додержання вимог законодавства при виконанні покладених на Державне казначейство функцій; контролю з боку керівництва за організацією діяльності Державного казначейства, за розподілом повноважень та відповідальності між структурними підрозділами Державного казначейства при виконанні функцій, процесів, операцій; достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності надання керівництву Державного казначейства для прийняття управлінських рішень фінансової, бухгалтерської, статистичної, іншої інформації з питань казначейського обслуговування бюджетів, кошторисів розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів тощо; ведення фінансово-господарської діяльності згідно із вимогами законодавства; контролю за управлінням інформаційними потоками (отриманням, передаванням, зберіганням інформації) та забезпеченням інформаційної безпеки
Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України: Наказ Генеральної прокуратури України від 11.04.2011 р. № 42	Внутрішній контроль - це комплекс заходів, що застосовуються для забезпечення дотримання законності та ефективності об'єктами контролю використання бюджетних коштів, фінансових, матеріальних (нематеріальних) інформаційних та трудових ресурсів, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни керівництву Генеральної прокуратури України
Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України: Наказ міністерства охорони здоров'я України від 27.03.2012 р. № 207	Внутрішній контроль – комплекс заходів, що застосовуються Міністром для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності МОЗ України та установ міністерства
Про державний внутрішній фінансовий контроль: проект Закону України від 28.12.2008 р.	Внутрішній контроль – комплекс заходів, що застосовується керівником та працівниками для забезпечення дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності органу державного сектору та його підвідомчих установ
Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995	Внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи

23.12.2013 17-06-4/387

ДОВІДКА
про впровадження результатів докторської дисертації
Хорунжак Надії Михайлівни

Результати дисертаційного дослідження Хорунжак Надії Михайлівни мають науково-теоретичне та прикладне значення й можуть бути використані в практичній діяльності Державної казначейської служби України. Вони сприятимуть підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю бюджетних установ і раціональному використанню бюджетних коштів. Зокрема, Управлінням методології з обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності Державної казначейської служби України взяті до уваги пропозиції щодо:

– удосконалення порядку розрахунку виробничих показників бюджетних установ, які дають більш точні і реальні результати та теоретичне обґрунтування й практична реалізація розв'язання цієї задачі в умовах комп'ютеризації;

– методу представлення алгоритмів відображення операцій з обліку та розрахунків у комп'ютерній системі, які базуються на застосуванні теоретико-числових базисів Радемахера й Крестенсона, що дозволяють значно скоротити час опрацювання інформаційних масивів;

– удосконалення розмежування повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку на макро- й макрорівнях, які сприяють підвищенню ефективності виконання функціональних повноважень працівниками та вирішенню проблеми оптимізації доходів і видатків бюджетних установ;

– удосконалення проекту Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, які базуються на обґрунтуванні врахування сутнісного змісту об'єктів обліку і потреб системи управління у формуванні інформації, котру можна використати з метою оптимізації діяльності, в т.ч. для потреб управлінського обліку.

Зазначені авторські підходи сприяють вирішенню окремих методологічних і організаційних проблем модернізації обліку в бюджетних установах.

Начальник Управління методології
з обслуговування бюджетів,
бухгалтерського обліку та звітності
Державної казначейської служби України,
к.е.н., доцент



[Handwritten signature]
П.І. Сушко



ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Хорунжак Надії Михайлівни

У діяльність департаменту освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації впроваджуються елементи результатів дисертаційної роботи докторанта кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету Хорунжак Надії Михайлівни, що мають економічну та практичну значимість, зокрема:

– спосіб оцінки ефективності проектованої модернізованої системи обліку, в основу якого покладено використання розроблених характеристик і показників, що відповідають законам доцільності й ефективності. Цінність розробки полягає в забезпеченні можливості вибору найбільш вдалого та ефективного варіанту модернізації системи обліку на основі математичних розрахунків на етапі проектування;

– пропозиції щодо формування джерел облікової інформації на базі використання сигнальних моделей, використання яких дозволяє максимально оперативно визначати критичні (близькі до критичних) стани об'єктів обліку та здійснювати управлінські впливи щодо їхнього поповнення;

– рекомендації щодо нового методу представлення алгоритмів відображення операцій обліку та розрахунків у комп'ютерній системі, які базуються на принципі ефективності – скороченні тактів опрацювання даних і застосуванні інноваційної системи захисту інформації на базі застосування теоретико-числових базисів. Застосування на практиці розроблених пропозицій дозволяє досягти раціонального використання бюджетних коштів, не допускати непродуктивних видатків, а також сприяє підвищенню дієвості системи обліку як інформаційного джерела управління діяльністю бюджетних установ.

Апробація результатів дослідження Н.М. Хорунжак засвідчує їх цінність, ефективність і доцільність використання.

Директор департаменту освіти і
науки облдержадміністрації



І.Г.ЗАПОРОЖАН



УКРАЇНА

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

46021, м. Тернопіль, вул. М.Грушевського, 8, тел. 52-10-71 Тел./факс 52-25-83, E-mail: admin@oblzdrav.gov.te.ua

29.11.2013р. № 01/5533-10

На № _____

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертації
Хорунжак Надії Михайлівни**

Розроблені докторантом Тернопільського національного економічного університету Хорунжак Надією Михайлівною за підсумками проведеного дисертаційного дослідження пропозиції, спрямовані на удосконалення системи обліку в бюджетних установах, розглянуті й можуть бути взяті до уваги при формуванні рекомендацій щодо організації обліку та калькулювання послуг державними (комунальними) медичними установами, що підпорядковані департаменту охорони здоров'я облдержадміністрації, в частині:

- формування аналітичних рахунків для обліку витрат на надання послуг (за новим Планом рахунків) за елементами витрат і видами діяльності;
- запропонованих методів калькулювання послуг бюджетних установ, в основу яких покладено принцип якнайповнішого обрахунку прямих витрат і застосування в якості бази розподілу умовних калькуляційних одиниць непрямих витрат, розрахованих відповідно до розробленого автором способу;
- розробок щодо організації здійснення паралельного різнорівневого контролю при застосуванні блочної структури організації обліку й управління витратами, в тому числі на основі використання логіко-статистичних інформаційних моделей.

Використання зазначених розробок автора сприятиме підвищенню ефективності облікової системи завдяки зростанню аналітичності інформаційних даних, які вона продукує для потреб оперативного управління витратами. Це, у свою чергу, дозволить більш раціонально використовувати бюджетні кошти і слугуватиме основою підвищення ефективності діяльності бюджетних установ.



Директор департаменту

Р.Я.МОСТОВИЙ

Міністерство освіти і науки України

**МУКАЧІВСЬКИЙ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

89600, м. Мукачево, вул. Ужгородська, 26,
Телефон/факс: 2-11-09
www.msu.edu.ua, info@msu.edu.ua



Ministry of Education and Science
of Ukraine

**MUKACHEVO
STATE UNIVERSITY**

89600, Mukachevo, Uzhgorodska str., 26
Телефон/Fax: 2-11-09
www.msu.edu.ua, info@msu.edu.ua

№ 1004

До спеціалізованої вченої ради
Тернопільського національного
економічного університету

від "26" квітня 2013 року

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертації
Хорунжак Надії Михайлівни

Розроблені докторантом Тернопільського національного економічного університету Хорунжак Надією Михайлівною за підсумками проведеного дослідження проблем модернізації обліку бюджетних установ рекомендації взяті до уваги та використовуються на практиці, в частині:

- формування теоретико-методологічних засад формування кошторису та оптимізації видатків державного вищого навчального закладу на базі застосування ковзних величин;
- розробки формалізованої моделі стратегії вдосконалення й впровадження модернізованої та комп'ютеризованої системи обліку бюджетних установ;
- оцінки стратегії модернізації системи обліку в державних вищих навчальних закладах на основі розширення її функцій відповідно з вимогами і запитами управління. В основу концепції покладено математичну оцінку ефективності заходів розвитку комп'ютеризації облікових процесів, пов'язаних з формуванням інформаційних даних, необхідних для прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити оптимізацію діяльності бюджетної установи в цілому;

Використання вказаних розробок підтверджує їхню ефективність та вказує на позитивність впливу на забезпечення послідовності, своєчасності та належний рівень аналітичності інформаційних даних, сформованих у відповідності з розробленими рекомендаціями для прийняття управлінських рішень і підвищення ефективності діяльності вищого навчального закладу в цілому.

Керівник
Головний бухгалтер



Ю.В.Мигалина

В.А.Пігош



УКРАЇНА
МІНІСТЕРСТВО ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я
ТЕРНОПІЛЬСЬКЕ ОБЛАСНЕ УПРАВЛІННЯ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я
ТЕРНОПІЛЬСЬКЕ РАЙОННЕ ТЕРИТОРІАЛЬНЕ МЕДИЧНЕ ОБ'ЄДНАННЯ
46000, м. Тернопіль, вул. Князя Острозького, 9
тел. 52-59-28

21.02.2014 р. № 145
На № _____

У Спеціалізовану вчену Раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит


ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи

Результати та розробки, узагальнені в дисертаційній роботі докторанта Тернопільського національного економічного університету Хорунжак Надії Михайлівни на тему „Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління” використані у діяльності КЗ Тернопільської районної ради “Тернопільського районного територіального медичного об’єднання”. Зокрема, уточнення щодо функціональних обов’язків, кваліфікаційних характеристик облікових працівників і пропозиції щодо організаційних засад формування кошторису, метод оцінки стратегії вдосконалення й впровадження модернізованої та комп’ютеризованої системи обліку на етапі проектування, пропозиції щодо деталізації рахунків обліку доходів і видатків. Використання зазначених розробок на практиці дозволило підвищити якість ведення обліку, рівень його організації та адаптації до управлінських запитів і потреб, забезпечило формування інформації для складання звітності у більш зручному форматі, а також дозволило уникнути зайвих витрат при формуванні комп’ютеризованої мережі.

Головний лікар



Головний бухгалтер

 І.С.Вардинець

 Г.В.Облещук



Тернопільський національний економічний університет
Ternopil National Economic University

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine
Tel./Fax +380 (352) 47 50 51
E-mail: academ@tneu.edu.ua
http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна
Тел./факс +380 (352) 47 50 51
E-mail: academ@tneu.edu.ua
http://www.tneu.edu.ua

№ 126.24/1040

24 04 2014 р.

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03 при
Тернопільському національному економічному університеті
за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік,
аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Цією довідкою підтверджуємо, що результати дисертаційного дослідження докторанта кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері Хорунжак Надії Михайлівни використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні навчальних дисциплін «Облік в бюджетних установах», «Міжпредметний практикум в бюджетних установах», «Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті».

Перший проректор ТНЕУ



М.І. Шинкарик