

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Хорунжак Надія Михайлівна

УДК 657.1 (6)

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

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Тернопіль – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Наукові консультанти: доктор економічних наук, професор
Хомин Петро Якимович,
Тернопільський національний технічний
університет імені Івана Пулюя,
професор кафедри обліку та аудиту

доктор технічних наук, професор
Николайчук Ярослав Миколайович,
Тернопільський національний економічний
університет, завідувач кафедри спеціалізованих
комп'ютерних систем

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Максімова Валентина Федорівна,
Одеський національний економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

доктор економічних наук, доцент
Остап'юк Наталія Анатоліївна,
Черкаський інститут банківської справи
Університету банківської справи
Національного банку України,
завідувач кафедри обліку, аналізу та аудиту

доктор економічних наук, професор
Шевчук Володимир Олександрович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
виконувач обов'язків ректора

Захист відбудеться “18” вересня 2014 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 в Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий “16” серпня 2014 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

І. Я. Омецінська

ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 фінансування. 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. Матвіїв, 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 методіку 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 нерациональному 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 калькуляції 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 Онлайн) 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’ятьох 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У розділі 1 “**Генезис обліку та наукове підґрунтя його модернізації в бюджетних установах**” розглянуто історичні аспекти розвитку обліку в бюджетних установах, з’ясовано його взаємозв’язок із системною трансформацією управління та розвитком цифрових гуманітарних наук, виявлено проблеми модернізації обліку й обґрунтовано теоретичні основи визначення параметрів побудови формалізованої моделі обліку, що відповідає вимогам Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та орієнтована на задоволення запитів системи управління різних рівнів.

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 (табл.1) і щодо кожного визначено його особливості.

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 не лише із системними змінами в управлінні, а й з розвитком математики та інформатики.

Розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку за ознакою впливу
запитів системи управління

Часовий період	Найменування етапу
до V ст. до н. е.	релігійно-комерційний
IV – II ст. до н. е.	суспільний соціально-орієнтований з ознаками посилення державного регулювання та контролю
I ст. до н. е. – I ст. н. е.	організаційно-оптимізаційний (перехід до розмежованого обліку державних видатків і коштів громад)
II – XVIII ст.	становлення обліку як професійної діяльності
XIX ст.	методологічний з посиленням бюрократизації
XX ст.	науковий
XXI ст.	стандартизації, уніфікації та клауд-комп'ютеризації обліку

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 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. Цим обґрунтовується 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. 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. Одним із найпрогресивніших чинників модернізації визнано застосування пристроїв, що полегшують і прискорюють процес виконання обчислень, тому незаперечною умовою досягнення високих якісних параметрів діяльності є комп'ютеризація обліку.

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 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%. 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.

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.

У розділі 2 **“Концептуальні засади обліку в бюджетних установах”** запропоновано механізм застосування оцінки наукових концепцій щодо доцільності їх використання для формування засад розвитку теорії обліку, розроблено процедури встановлення кількісних параметрів оцінки, визначені сутнісні характеристики обліку та його завдання в умовах інформатизації суспільства, досліджено розвиток принципів обліку й обґрунтовано потребу у розширенні їх переліку відповідно до сучасних умов й вимог, визначено повноваження суб'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах згідно з вимогами стратегії його модернізації.

На процес еволюції системи обліку мають суттєвий вплив різноманітні дослідницькі теорії, принципи 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 досконалішими характеристиками й параметрами (високим рівнем

приспосовування 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 ($K_{ef} = 0,3$), концепції “епістемологічного анархізму” ($K_{ef} = 0,4$) та концепції науково-дослідницьких програм ($K_{ef} = 0,4$), оскільки вони мають незначні недоліки, тому отримання хибних результатів досліджень проблем бухгалтерського обліку при їх використанні є мінімальним.

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 (рис. 1) 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 (відповідність системи оцінки економічним показникам макросередовища та критерію ефективності обмінних і необмінних операцій), компактності (згорнене зберігання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації), ефективності (переважання рівня отриманих вигод від використання системою управління облікових даних над витратами на його організацію та ведення) та комплексності (прив'язка та адаптивність облікових даних до зміни управлінських запитів і технічних можливостей систем опрацювання інформації).



Рис. 1. Схема формування та реалізації виконання завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах в сучасних умовах

Умовні позначення: 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.

Розширення переліку принципів зумовлено потребою встановлення сутнісних міжфункціональних взаємозв'язків (рис. 2) та обґрунтуванням доцільності доповнення переліку функцій обліку в бюджетних установах оптимізаційною, прогнозною, сигнальною та дослідницькою (науково-пізнавальною) функціями.

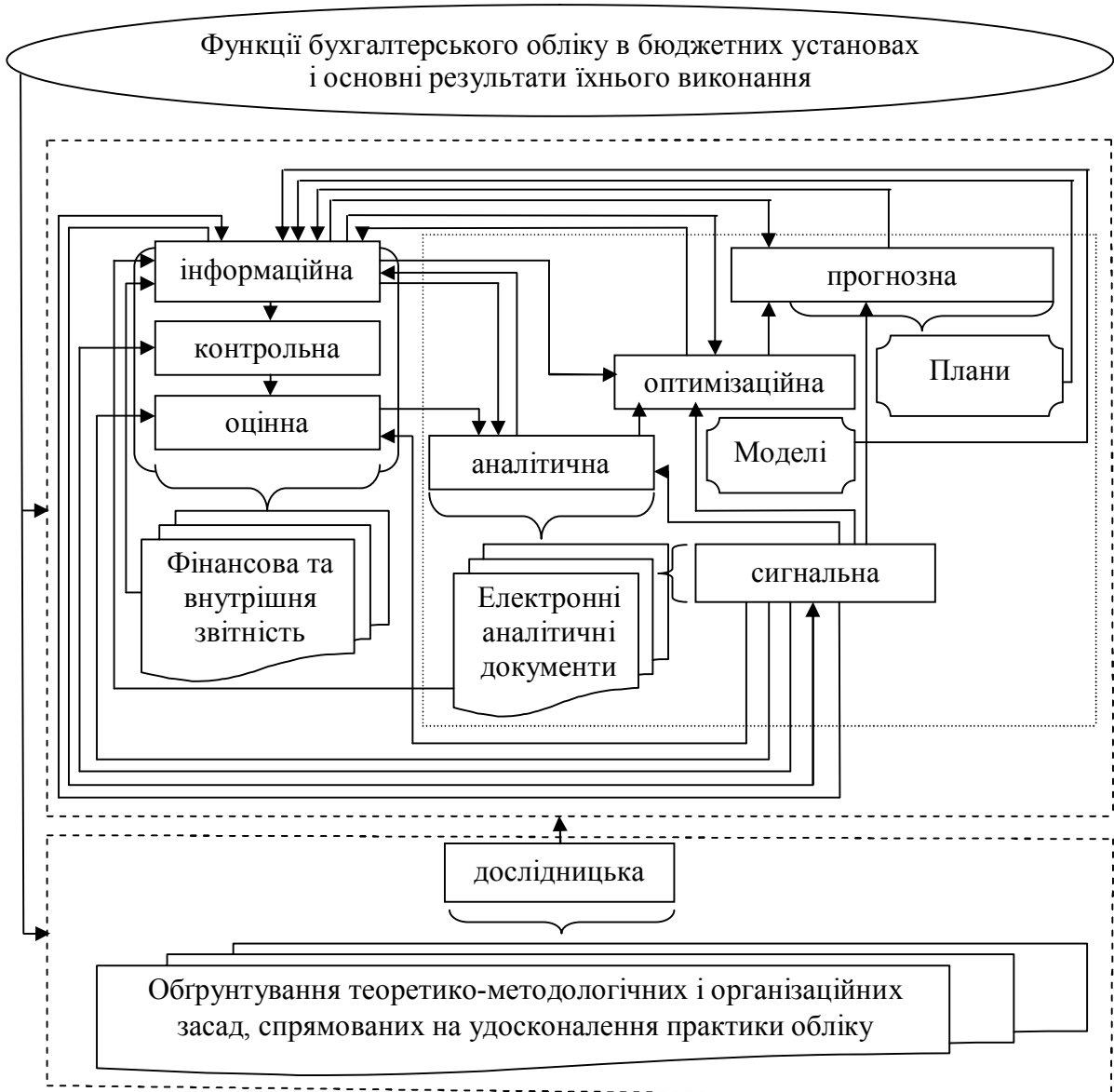


Рис. 2. Взаємозв'язок функцій обліку в бюджетних установах

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.

Окреслені взаємозв'язки функцій обліку (див. рис. 2) 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. 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.

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. Повноваження головного бухгалтера доповнено такими: узагальнення даних щодо оптимізації використання ресурсів та організація розробки внутрішньої документації і заходів, спрямованих на досягнення економії фінансових коштів і матеріальних ресурсів, підвищення ефективності використання необоротних активів. До обов'язків заступника головного бухгалтера віднесено: забезпечення своєчасності подання головному бухгалтеру інформації від облікових працівників, необхідної для формування висновків і прийняття управлінських рішень щодо оптимізації використання ресурсів; розробка та подання для узгодження форм внутрішньої документації; участь у розробці алгоритмів обчислень прогностичних показників; формування пропозицій щодо переліку показників результатів діяльності; здійснення розрахунків до проектів розвитку (виробництва продукції та послуг); опрацювання інформації з метою забезпечення досягнення економії фінансових коштів, матеріальних ресурсів і ефективності використання основних засобів; розробка пропозицій щодо забезпечення зростання конкурентоздатності суб'єкта діяльності загалом та видів послуг (продукції) зокрема. 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.

У розділі 3 **“Комп'ютеризація обліку в бюджетних установах як складова його модернізації”** досліджено питання сутності комп'ютерних інформаційних технологій як складової сучасних інноваційних технологій в обліку, розкрито специфіку джерел облікової інформації в умовах комп'ютеризації, напрями оптимізації роботи облікового персоналу та сформовано засади формування ефективної системи захисту баз даних.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах як складова інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами є джерелом інформації для розпорядників бюджетних коштів з метою управління видатками. Інтегрованість передбачає можливість різнорівневого управлінського впливу, зокрема з елементами контролю. З метою обґрунтування напрямів розвитку

системи бухгалтерського обліку як інформаційного джерела управління 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 управлінці мають змогу запобігти нераціональному витрачання коштів і ресурсів, уможливити оптимізацію їх використання.

З'ясовано, що у більш ніж 85% досліджених бюджетних установ традиційне використання комп'ютерних технологій для організації обліку не повною мірою сприяє реалізації окресленої мети. 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 тому числі в підсистемі внутрішньогосподарського 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 у частині постановки завдання розробки програмного забезпечення.

Розробці зазначених елементів облікової політики сприяє наступна черговість дій суб'єктів організації обліку: 1) формулювання внутрішніх принципів обліку бюджетної установи, що не суперечать чинному законодавству (підпорядкування інформаційної системи меті забезпечення зростання ефективності функціонування бюджетної установи; об'єднання різних джерел облікової документації в єдину повнофункціональну систему; використання планової та облікової інформації для формування масиву даних, адаптованих для потреб управління з метою оптимізації; організація облікових документів із різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи; усунення дублювання інформаційних потоків; уніфікація прийомів роботи з обліковими документами); 2) формулювання завдань на основі розроблених принципів; 3) визначення критеріїв, яким має відповідати автоматизована система (повнота набору облікових функцій; модульність (за об'єктами обліку); інтегрованість (можливість імплементатії нових об'єктів і підсистем обліку); гнучкість (формування вихідних даних залежно від цілей управлінських запитів); надійність (рівень захисту, можливості збереження й відновлення облікової інформації); інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до інформації).

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).

Враховуючи, що 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 (рис. 3).

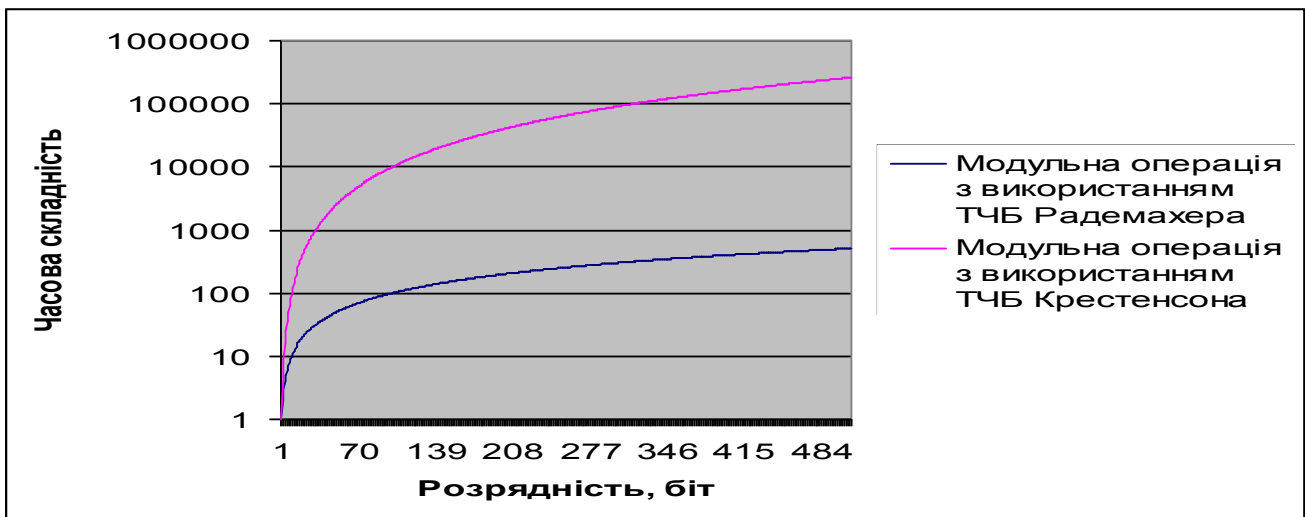


Рис. 3. Графіки зміни часу виконання обліково-аналітичної операції з обробки даних (сумування) на основі ТЧБ Радемахера та Крестенсона залежно від розрядності

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.

Доведено, що оптимальність захисту баз даних обліку є запорукою раціонального витрачання бюджетних коштів та убезпечення 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. На основі оцінок коефіцієнтів емерджентності (K_e) та конфіденційності облікової інформації (K_k) розраховано коефіцієнт забезпечення рівня захисту (відповідності) (K_{ke}):

$$K_{ke} = \frac{K_e}{K_k} \quad (1)$$

Проведені дослідження підтвердили, що надійний захист облікової інформації бюджетних установ відповідно до розробленої класифікації за рівнем її конфіденційності забезпечується використанням п'яти груп мереж: для першої групи інформації – мережі з коефіцієнтом емерджентності 2,5, для другої – 4, третьої – 6, четвертої – 8, п'ятої – 10 (табл. 2).

Таблиця 2

Результатні показники коефіцієнта K_{ke} для вибору ступеня надійності захисту облікової інформації бюджетних установ

K_k	K_e				
	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

Сформована з урахуванням розрахованих показників система оцінки ступеня захисту є універсальною, оскільки базується на класифікації уніфікованої та стандартизованої облікової документації. Вона сприяє надійному убезпеченню баз облікових даних від несанкціонованого доступу чи злому з мінімальними витратами на її розробку і впровадження через відповідне формування положень облікової політики бюджетних установ.

У розділі 4 **“Внутрішньогосподарський облік у бюджетних установах та шляхи його вдосконалення”** розвинуто організаційно-методологічні основи формування кошторису бюджетних установ, пов’язані з удосконаленням розмежування повноважень облікових працівників щодо організації збору та узагальнення інформації з різних структурних підрозділів й обчислення виробничих показників для планування видатків, сформовано теоретико-методологічний базис врахування впливу галузевої специфіки на методи обліку витрат і калькулювання послуг.

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.

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” (набуває чинності з 01.01.2015 р.), 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.

Відповідно до цього, узгодження категорійного апарату та удосконалення змісту НП(С)БО ДС 135 “Витрати” забезпечується пропозицією його доповнення 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).

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”.

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.

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 (для суб'єктів галузі охорони здоров'я та закладів вищої освіти), зокрема 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.

З метою забезпечення облікового відображення витрат для застосування запропонованих методів калькулювання обґрунтовано внесення змін до діючої методики облікового відображення витрат на рахунках. Оскільки до собівартості послуг пропонується включати планові накопичення на розвиток, запропоновано для їх обліку до рахунка 811 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)" відкривати аналітичний рахунок 8116 "Витрати для планових накопичень" для обліку включених до собівартості витрат на формування відповідного резерву розвитку бюджетних установ. Забезпеченню дотримання принципу двоїстості сприяє введення до рахунків 7 класу рахунка 765 "Планові доходи фонду розвитку розпорядників бюджетних коштів".

З метою забезпечення задоволення інформаційних запитів управлінського персоналу і посилення контролю за витратами для облікового відображення виробничих витрат бюджетних установ визначено розрізи аналітичного обліку до рахунку 16 "Виробництво", що відповідають кодам економічної класифікації, видам діяльності, елементам (бухгалтерський облік), центрам витрат, витрат за статтями калькуляції (внутрішньогосподарський облік).

У затвердженому Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі у складі рахунка 811 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)" передбачено рахунок 8112 "Відрахування на соціальні заходи". Враховуючи, що величина витрат на відрахування на соціальні заходи залежить від витрат на оплату праці та законодавчо встановленого відсотка нарахувань, запропоновано об'єднання двох елементів витрат на оплату праці та їх відображення на рахунку за назвою "Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи". Це дозволить

скоротити обсяг технічних операцій та отримати узагальнену інформацію про обсяг видатків для їх подальшого планування.

З метою скорочення витрат робочого часу на формування звітності та полегшення контролю за надходженням доходів з різних джерел обґрунтовано доцільність деталізації рахунку 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” відповідно до інформації, яка подається у фінансовій звітності, що уможливорює формування показників звітності без здійснення додаткової вибірки. Відповідно, підлягає уточненню застосування рекомендації Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” щодо відображення в примітках до фінансової звітності в складі інших доходів (окремим рядком) планових доходів фонду розвитку розпорядників бюджетних коштів.

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.

У розділі 5 **“Організація та інструменти контролю в системі управління бюджетними установами”** досліджено сутність та завдання контролю різних рівнів, сформовано 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.

Існуюча система контролю не повною мірою сприяє своєчасному виявленню ризиків і загроз діяльності бюджетних установ, що має негативні фінансові та матеріальні наслідки. Недостатня оперативність контролю пов’язана з наявністю організаційних проблем. З метою їх подолання, зокрема в частині дублювання контрольних функцій, змішування й неправильного трактування понять обґрунтовано доцільність розмежування контролю за рівнями ієрархічної підпорядкованості: низовий рівень – внутрішній контроль; проміжний рівень – внутрішній аудит; вищий рівень – державний фінансовий контроль.

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.

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. Алгоритм обчислення передбачає визначення частки (%) конкретного ризику в загальній кількості:

$$R_d = \frac{KR_i}{ZKR_{3r}} \times 100\% \quad , \quad (2)$$

де R_d – частка ризиків i -го виду; KR_i – кількість ризиків i -го виду за 3 роки (або інший проміжок часу, обраний керівництвом бюджетної установи); ZKR_{3r} – загальна кількість ризиків за 3 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.

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 (рис. 4).

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 уможливорює своєчасне виявлення та усунення критичних станів об'єктів обліку через використання відповідних управлінських важелів завдяки автоматичному режиму формування повідомлень керівному персоналу різних рівнів.

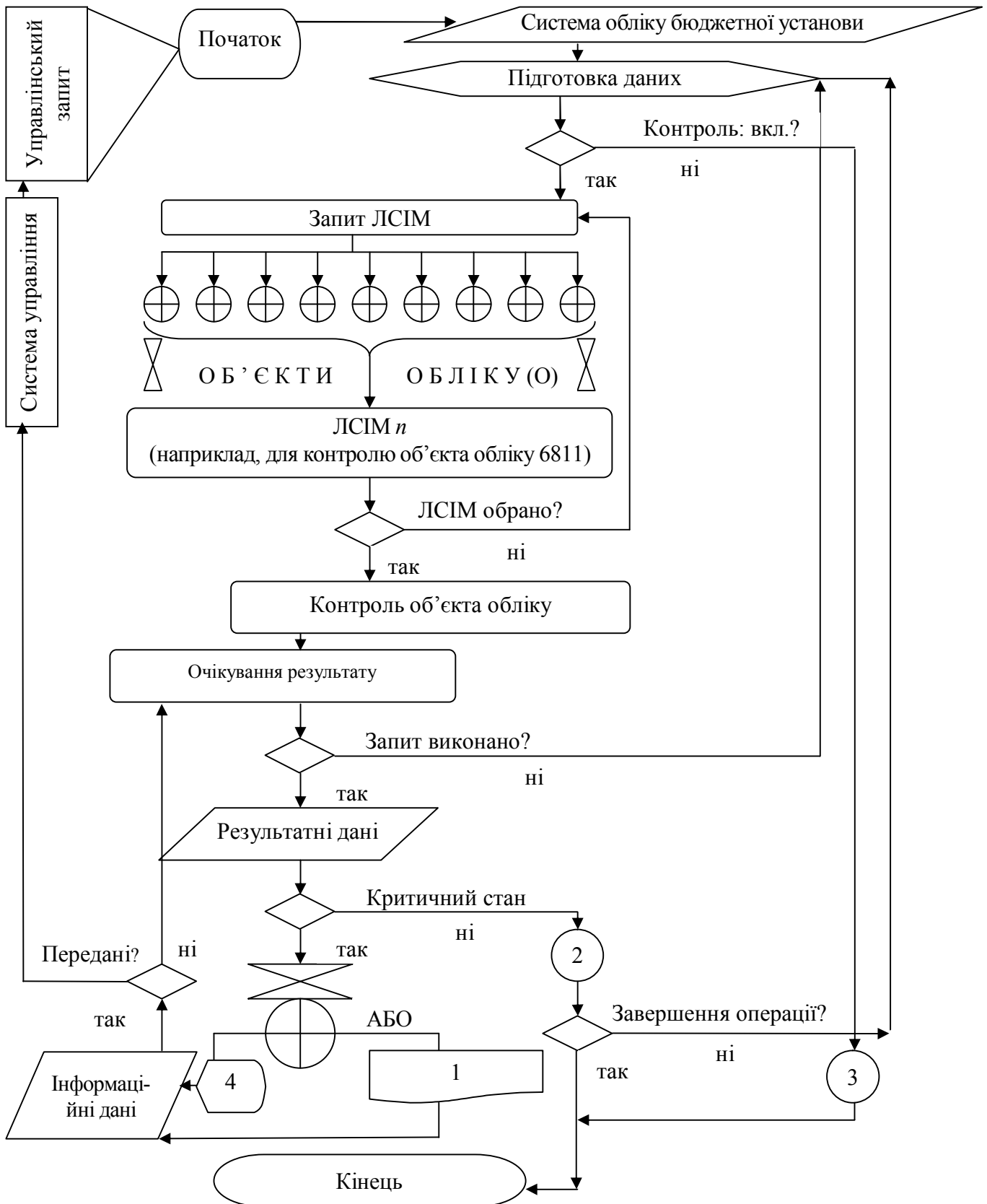


Рис. 4. Блок-схема контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ*

Умовні позначення: О – за шифром рахунка (6811 – забезпечення відшкодування наступних (майбутніх) витрат; 1 – сигнальний документ; 2 – помилка носія (джерела облікової інформації); 3 – відміна контролю; 4 – дисплей.

Запропоновано застосування сигнальних підходів, зокрема формування паперових сигнальних документів з цифровими даними, або висвітлення при відкритті відповідного облікового документа піктограми, із зазначенням небезпеки. Сформовано макет “Оперативного внутрішнього звіту з діагностики стану об’єкта обліку”, який містить дані про шифр рахунку, планову та фактичну суми, відхилення, рівень ризику (шифр коду ризику) та рекомендовані заходи (для нефінансових активів передбачено зазначення їх кількості та ціни за одиницю).

Доведено доцільність представлення результатів контролю стану об’єктів обліку бюджетних установ з допомогою ЛСІМ у вигляді графіків та епюр з автоматичним виведенням їх на екран при запуску системи обліку, що дозволяє своєчасно виявляти критичні стани та формувати оперативні заходи щодо їх приведення у відповідність з нормами.

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 прогностного, релевантного, альтернативного і наукового характеру (відповідно: прогностна, 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 використанню 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.

ПЕРЕЛІК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА НАУКОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія

1. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 248 с. (15,0 друк. арк.).

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

2. Хорунжак Н. М. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н. М. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. – №2. – С. 67–77 (0,4 друк. арк.).

3. Хорунжак Н. М. Проблеми організації обліку нематеріальних активів / Н. М. Хорунжак // Наукові записки. – 2001. – Вип. 9. – С. 40–43 (0,15 друк. арк.).

4. Хорунжак Н. М. Проблеми оплати праці та шляхи їх вирішення / І. Д. Бенько, Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Хорунжак // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2002. – №5, ч. 1, т. 2. – С. 16–20. – (Серія : Економічні науки). (0,83 друк. арк., особисто автора – 0,28 друк. арк.: розроблено шляхи оптимізації оплати праці).

5. Хорунжак Н. М. Проблеми та особливості формування автоматизованих інформаційних систем бюджетних установ / Н. М. Хорунжак, Л. О. Гуцайлюк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. – 2008. – №22. – С. 102–105. – (Серія : Економіка) (0,53 друк. арк., особисто автора – 0,26 друк. арк.: досліджено проблеми формування автоматизованих інформаційних систем у бюджетних установах).

6. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах автоматизованих інформаційних систем обліку / Н. М. Хорунжак // Наукові записки. – 2003. – Вип. 12. – С. 10–12 (0,12 друк. арк.).

7. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Українська наука: минуле, сучасне майбутнє. – 2003. – Вип. 7. – С. 338–342 (0,20 друк. арк.).

8. Хорунжак Н. М. Методика і техніка викладання спеціальних дисциплін та можливості її використання з метою забезпечення патріотичного, естетичного та морального виховання студентів / Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак //

Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2006. – Вип. 11. С. 96–103 (0,33 друк. арк., особисто автора – 0,11 друк. арк.: запропонована методика та прийоми й приклади моделювання ситуацій при проведенні занять з дисципліни “Бюджетний облік”).

9. Хорунжак Н. М. Організація обліку в сільських радах в контексті казначейського обслуговування місцевих бюджетів / С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак // Економіка: проблеми теорії і практики : зб. наук. праць. Вип. 248 : в 6 т. Т. V. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 1033–1037 (0,48 друк. арк., особисто автора – 0,11 друк. арк.: організаційні засади обліку).

10. Хорунжак Н. М. До питання обліку дебіторської заборгованості в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – Тернопіль. – 2009. – №1 (22). – С. 151–155 (0,25 друк. арк., особисто автора – 0,12 друк. арк.: визначені проблемні аспекти організаційних засад обліку).

11. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – Тернопіль. – 2009. – №2 (23). – С. 154–159 (0,62 друк. арк.).

12. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2009. – №1 (20). – С. 142–146. (0,43 друк. арк., особисто автора – 0,21 друк. арк.: обґрунтовано перелік організаційно-методичних проблем, пов'язаних з комп'ютеризацією обліку).

13. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №2 (48). – С. 131–133. – (Серія : Економічні науки) (0,32 друк. арк.).

14. Хорунжак Н. М. Шляхи удосконалення фінансового контролю в системі Державного казначейства / Н. М. Хорунжак // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2009. – №30. – С. 117–120 (0,50 друк. арк.).

15. Хорунжак Н. М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я : історичний аспект / Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №4 (54). – С. 197–201. – (Серія : Економічні науки) (0,53 друк. арк.).

16. 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. – 2010. – Вип. 16, №2. – С. 352–361 (0,55 друк. арк.).

17. 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. – 2010. – Вип. 16, №3. – С. 110–117 (0,53 друк. арк.).

18. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36, – С. 418–423. – (Серія економічна) (0,60 друк. арк.).

19. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2012. – Вип. 30, ч. II – С. 134–139. – (Серія : Економічні науки) (0,57 друк. арк.).

20. Хорунжак Н. М. Оптимізація показників кошторису бюджетної установи на основі математичного моделювання вхідних і вихідних даних / Н. М. Хорунжак // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону : фінансова політика та інвестиції. – 2012. – Вип. XVII, №1. – С. 143–150 (0,45 друк. арк.).

21. Хорунжак Н. М. Класифікація орендних операцій для побудови їх обліку на комунальних підприємствах / С. М. Лайчук, Н. М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – №3 (61). – С. 112–115. – (Серія : Економічні науки) (0,42 друк. арк., особисто автора 0,21 друк. арк.: розвинуто теоретичні засади класифікації орендних операцій для цілей обліку).

22. Хорунжак Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №2 (40). – С. 356–362 (0,45 друк. арк.).

23. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №2 (19). – С. 224–230 (0,51 друк. арк.).

24. Хорунжак Н. М. Етапи становлення та розвитку обліку бюджетних установ за функціональною ознакою / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №4 (42). – С. 281–289 (0,47 друк. арк.).

25. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3 (20). – С. 251–256 (0,43 друк. арк.).

26. Хорунжак Н. М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – №36. – С. 88–101 (*Російська наукова електронна бібліотека (Росія), Index Copernicus (Польща)*) (0,88 друк. арк.).

27. Хорунжак Н. М. Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах і класифікація її чинників / Н. М. Хорунжак // Вісник ПолтНТУ. – 2013. – №4 (41). – С. 148–154 (0,60 друк. арк.).

28. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. – 2013. – №12. – С. 269–275 (*Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research*

Papers in Economics (Великобританія), Російська наукова електронна бібліотека (Росія), Index Copernicus (Польща), Google Академія (США), Соціонет (Росія) (0,76 друк. арк.).

29. Khorunzhak N. M. Aspects of organization of the estimate formation of the higher educational establishment / Н. М. Khorunzhak // *Економічний простір*. – 2013. – №77. – С. 267–277 (*Index Copernicus (Польща), Російська наукова електронна бібліотека (Росія)*) (0,65 друк. арк.).

30. Khorunzhak N. M. Development of educational evaluation method in the context of forming of optimization model for management accounting / Н. М. Khorunzhak // *Science and World*. – 2013. – №2 (2). – P. 107–113 (*Російська наукова електронна бібліотека (Росія), Ulrich's Periodicals Directory (США), Open Academic Journals Index (Росія), ResearchBib (Японія), Dialnet (Іспанія)*) (0,30 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

31. Хорунжак Н. М. Гармонізація та стандартизація української системи обліку як необхідна умова ефективного розвитку вітчизняної економіки / І. Д. Бенюк, Н. М. Хорунжак / *Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє : тези доп. Міжнар. наук. конф., 16–17 трав. 2002 р.* – Житомир : ЖІТІ, 2002. – С. 9–12 (0,42 друк. арк., особисто автора – 0,21 друк. арк.: обґрунтування доцільності гармонізації та стандартизації вітчизняної системи бухгалтерського обліку).

32. 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 Міжнар. наук. конф., 24 берез. 2003 р.* – Тернопіль : ІЕП, 2003. – С. 155–156 (0,15 друк. арк.).

33. Хорунжак Н. М. Діючі підходи до класифікації галузей національної економіки / Н. М. Хорунжак, Н. М. Зорій // *Вісник Львівської комерційної академії*. – 2004. – Вип. 16. – С. 447–452. – (Серія : Економічна) (0,45 друк. арк., особисто автора – 0,23 друк. арк.: оцінка підходів до класифікації галузей соціально-культурної сфери).

34. 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 Междунар. науч.-практ. конф., 17–18 декаб. 2005 г.* – Харьков : НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 77–78. (0,09 друк. арк., особисто автора – 0,05 друк. арк.: обґрунтування ролі стандартів).

35. Хорунжак Н. М. Проблеми удосконалення звітності бюджетних установ / Н. М. Хорунжак, О. Ю. Ніпіаліді // *Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві : наук. доп. і повідомлення : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2.* – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – С. 259–265 (0,35 друк. арк., особисто автора – 0,18 друк. арк.: пропозиції щодо вирішення ідентифікованих проблем удосконалення звітності).

36. 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 трав. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 219–221 (0,19 друк. арк., особисто автора – 0,10 друк. арк.: оцінка існуючої системи обліку та обґрунтування запровадження позитивного досвіду у вітчизняну практику обліку бюджетних установ).

37. 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 (0,33 друк. арк.).

38. 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 Міжнар. наук. конф. / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – С. 237–239 (0,31 друк. арк.).

39. Хорунжак Н. М. Кінетика об'єктів бухгалтерського обліку галузі охорони здоров'я [Електронний ресурс] / Н. М. Хорунжак // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте '2011 : сб. науч. трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф. Т. 9 : Экономика. – Одесса : Черноморье, 2011. – С. 3–12. – Режим доступа : <http://www.sworld.com.ua/index.php/gu/economy/accounting-and-auditing/3183-horunzhak-nm> (0,45 друк. арк.).

40. 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 нояб. 2010 г. / Астрахан. гос. техн. ун-т. – Астрахань : Изд-во АГТУ, 2013. – С. 473–475 (0,25 друк. арк.).

41. Хорунжак Н. М. Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ галузі охорони здоров'я та їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Судак-Сімферополь 19–21 трав. 2011 р.). – Сімферопіль : ВД “Аріал”, 2011. – С. 147–150 (0,20 друк. арк.).

42. 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) / Organizing Committee : B. Zhitnigor (chairman), S. Godvint, I. Kypreychik, A. Tim, G. Georgio, T. Morgan, S. Serdechnyy, L. Starker. – Odessa : InPress, 2011. – P. 54–56 (0,25 друк. арк.).

43. 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 : зб. матеріалів II Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Красноармійськ, 20 груд. 2012 р.) /

Красноармійський індустріальний інститут ДонНТУ : – в 2-х т. – Т. 2. – Донецьк : Світ книги, 2012. – С. 197–200 (0,23 друк. арк.).

44. 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 Міжнар. наук.-практ. конф., 29–30 листоп. 2012 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 73–76 (0,13 друк. арк.).

45. Хорунжак Н. М. Інформаційні технології в обліку: сутність категорії / Н. М. Хорунжак // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф., : (м. Черкаси, 18–19 квіт. 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 (0,10 друк. арк.).

46. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Поступ в науку. – 2012. – №8 : Інформаційні проблеми комп'ютерних систем, юриспруденції, енергетики, економіки, моделювання та управління : зб. наук. пр. міжнар. проблемно-наук. міжгалузевої конф., 7–8 черв. 2012 р. – Бучач : ФО-П Шпак В. Б. – С. 204–206 (0,25 друк. арк.).

47. 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 : Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Чернігів, 25–26 жовт. 2013 р.) : тези доп. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 42–44 (0,17 друк. арк.).

48. Хорунжак Н. М. Концепція формування 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., (г. Воронеж, 5 декаб. 2013 г.). Ч. 1. – Воронеж : Воронеж. ЦНТИ – филиал ФГБУ „РЭА” Мин-энерго России, 2013. – С. 186–188 (0,15 друк. арк.).

49. Хорунжак Н. М. Облік витрат бюджетних установ: стандартна концепція та об'єктивність оптимізації / Н. М. Хорунжак // Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Донецьк, 29–30 листоп. 2013 р.) / Східноукр. ін.-т економіки та управління : у 3-х ч. Ч. 1. – Донецьк : ГО „СІЕУ”, 2013. – С. 119–122 (0,18 друк. арк.).

50. Хорунжак Н. М. Особливості організації обліку витрат за центрами відповідальності в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Світова економіка XXI століття: фактори впливу на стан і розвиток економічних процесів : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Львів, 28 лют. 2014 р.) / ГО “Львівська економічна фундація” : у 2-х ч. Ч. 2. – Львів : ЛЕФ, 2014. – С. 104–106 (0,13 друк. арк.).

51. Хорунжак Н. М. Облік і управління витратами бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Регіональна економіка та проблеми муніципального розвитку : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 7–8 лют. 2014 р. – К. : КЕНЦ. – С. 76–79 (0,18 друк. арк.).

52. 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. – S. 426–428 (0,36 друк. арк., особисто автора – 0,18 друк. арк.: обґрунтування методики оцінки результатів надання освітніх послуг).

53. Khorunzhak N. M. Components of Accounting Information sources of Government-financed institutions and functional of their Description / N. M. Khorunzhak // 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. – S. 599–602 (0,20 друк. арк.).

Опубліковані праці, які додатково відображають наукові результати дослідження

54. Хорунжак Н. М. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : Вид. Стародубець, 2003. – 178 с. (10,20 друк. арк., особисто автора – 5,10 друк. арк.: розвиток теоретико-організаційних засад використання інформаційних технологій для обліку активів бюджетних установ).

55. Хорунжак Н. М. Заробітна плата в умовах ринкової економіки / І. Д. Бенько, Н. М. Хорунжак // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. – 1998. – №7. – С. 365–367 (0,08 друк. арк., особисто автора – 0,04 друк. арк.: визначення мотиваційних особливостей оплати праці).

56. 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. – 1998. – Вип. 4. – С. 318–322. (0,21 друк. арк., особисто автора – 0,07 друк. арк.: обґрунтування теоретичних і методологічних засад міжбюджетних відносин).

57. Хорунжак Н. Проблемні питання формування Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Хорунжак // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць / відпов. ред. Н. В. Семенишена. Вип. 1. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 41–43 (0,15 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2014.

Обґрунтовано організаційні засади розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах, спрямовані на формування уніфікованої інформаційної системи управління та методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації. Визначено перелік і зміст принципів та функцій обліку під впливом нових економічних умов діяльності бюджетних установ, зміни запитів системи управління і розвитку інформаційних технологій. Обґрунтовано методологічне забезпечення процедур формування облікової та контрольної інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних завдань на базі економіко-математичних моделей. Розроблено організаційно-методологічні засади виконання операцій обліку в бюджетних установах на основі застосування більш ефективних теоретико-числових базисів та постановки завдань для розробки програмного забезпечення. Розвинуто теорію внутрішньогосподарського обліку в бюджетних установах в частині обґрунтування альтернативних методів калькулювання послуг бюджетних установ. Сформовано положення щодо організаційних засад захисту облікової інформації в умовах єдиної інформаційної системи. Розвинуто теорію та визначено організаційно-методологічні засади здійснення контролю в бюджетних установах з акцентом на внутрішній контроль та аудит.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, бюджетні установи, системна трансформація управління, технологічні досягнення, модернізація, теорія, методологія, організація, внутрішньогосподарський облік, внутрішній контроль, аудит, інформаційні технології.

АННОТАЦИЯ

Хорунжак Н. М. Модернизация учета и контроля в бюджетных учреждениях в условиях системной трансформации управления. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2014.

Диссертационная работа направлена на решение методологических и организационных проблем модернизации учета и контроля в бюджетных учреждениях на основе использования современных информационных технологий и достижений цифровых гуманитарных наук.

Объектом исследования является процесс деятельности бюджетных учреждений в условиях трансформации запросов системы управления в государственном секторе.

Предметом исследования являются теоретико-методологические положения и основы модернизации учета и контроля в бюджетных учреждениях на базе современных технологических достижений.

С учетом актуальности задачи по достижению соответствия системы учета в бюджетных учреждениях Стратегии модернизации бухгалтерского учета в

государственном секторе и запросам системы управления разных уровней исследовано возможности усовершенствования концепции учета путем формирования периодизации его развития во взаимосвязи с системными изменениями в управлении, развитием математики и информатики.

Определена целесообразность применения в качестве основы для разработки концепции модернизации учета достижений цифровых гуманитарных наук, что позволило сформировать научно обоснованный базис выбора метода и форм модернизации учетной системы для бюджетных учреждений. Предложена методика проектирования системы бухгалтерского учета на основе сбалансированных системных показателей, что позволяет обеспечить экономию затрат рабочего времени учетного персонала.

Разработан механизм оценки научных концепций на предмет целесообразности их применения для формирования теоретико-методологических засад учета, в частности предложены процедуры определения количественных параметров оценки, применения весовых коэффициентов, указывающих на недостатки концепций. Определены задачи, расширены принципы и функции бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях с учетом необходимости достижения их высокой конкурентоспособности, что позволило сформулировать теоретические положения формирования учетной информации, ориентированных на запросы управления, и рекомендации относительно полномочий учетного персонала бюджетных учреждений.

Исследование практики применения компьютерных информационных технологий в учете бюджетных организаций позволило, исходя из специфики состава источников учетной информации, сформулировать принципы формирования системы защиты баз данных. Определены методологические засады процедур формирования источников учетных данных на основе сигнальных, статистических и логико-статистических моделей, применяемых исходя из положений учетной политики бюджетного учреждения для учетного отражения активов и операций по выполнению сметы, разработки форм внутренней отчетности о расходах на оказание услуг, формализации представления учетных данных и их экспертной оценки.

Для обеспечения снижения затрат на содержание учетного персонала обоснована целесообразность применения статистических моделей в сочетании с информационными клауд-технологиями. Росту оперативности обработки учетных данных и их защите способствует предложение по унификации учетных операций на основе использования теоретико-числовых базисов. Сформированная универсальная система защиты учетных данных способствует надежной безопасности информации с минимальными затратами на ее разработку и внедрение путем соответствующего формирования положений учетной политики бюджетного учреждения.

Представлены предложения по развитию организационно-методических основ формирования сметы бюджетных учреждений на основе разграничения полномочий бухгалтеров относительно сбора и обобщения информации

различных структурных подразделений, расширения возможностей применения сметы для оценки возможных альтернативных проектов. С учетом отраслевых особенностей бюджетных учреждений доказано целесообразность применения комбинированного метода калькулирования и усовершенствовано применение коэффициентного метода на основе предложенной классификации затрат и сформулированных требований к организации их синтетического и аналитического учета.

С учетом недостатков в организации системы контроля в бюджетных учреждениях, снижающих его эффективность, обосновано целесообразность разграничения контроля по уровням иерархической подчиненности. Определены задачи внутреннего контроля и возможности усовершенствования его методики на предмет оценки рисков, отрицательно влияющих на деятельность субъектов. Разработано организационно-методологическое обеспечение внутреннего контроля затрат на предоставление услуг бюджетных учреждений.

Разработанный перечень процедур организационного и методологического обеспечения внутреннего контроля в бюджетных учреждениях на основе применения логико-статистических информационных моделей позволяет в автоматическом режиме обеспечить избежание критических ситуаций. Сформулированы требования к составлению оперативного внутреннего отчета по диагностике состояния объекта учета и графическому представлению результатов контроля для обеспечения оперативных действий по устранению обнаруженных отклонений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, бюджетные учреждения, системная трансформация управления, технологические достижения, модернизация, теория, методология, организация, внутрихозяйственный учет, внутренний контроль, аудит, информационные технологии.

ANNONATION

Khorunzhak N. M. Modernization of accounting and control in budget institutions in the systemic transformation management. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences in specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (according to the types of economic activities). – Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2014.

Organizational principles of business accounting development at budgetary institutions, aimed at creating of the unified information management system and methodological support of procedures for creation of accounting information sources was justified. The list and content of principles and accounting functions under the influence of new economic conditions of budgetary institutions activity, change of the management system requests and development of information technologies were defined. Methodology support of the procedures for modeling of accounting and control information sources in terms of their components in accordance with the current tasks on

the basis of economic and mathematical models was justified. Organizational and the methodological principles of showing the accounting operations at the budgetary institutions on the basis of application of more efficient theoretical and numerical bases and setting targets for the development of software were developed. The theory of internal economic accounting at budgetary institutions in the part of substantiation of alternative methods of calculation of services of the budgetary institutions was developed. The thesis concerning organizational principles of the accounting information protection in the conditions of the unified information system was formed. The theory was developed and organizational and methodological principles of conducting control at the budgetary institutions with a focus on internal control and audit were defined.

Keywords: accounting, controlling, public institutions, system transformation management, technological advances, modernization, theory, methodology, organization, intracompany accounting, internal control, audit, information technology.

Підписано до друку 15.08.2014 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Ум.-друк. арк. 1,9. Обл.-вид. арк. 2,0.
Зам № А029-14. Тираж 180 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua