

МОДЕРНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І КЛАСИФІКАЦІЯ ЇЇ ЧИННИКІВ

**Н. М. Хорунжак, кандидат економічних наук.
Тернопільський національний економічний університет.**

© Хорунжак Н. М., 2013.

Стаття отримана редакцією 01.08.2013 р.

Вступ. Формування ефективної системи обліку в бюджетних установах в умовах нестабільності вимагає вирішення ряду проблемних аспектів. Останні в першу чергу пов'язані з необхідністю вироблення рекомендацій щодо можливих заходів, спрямованих на забезпечення дієвості обліку в питаннях оперативності виконання управлінських завдань. Досить чіткими із цього приводу є положення державної Стратегії модернізації обліку в державному секторі [11]. Відповідно із цим нормативно-правовим актом метою реалізації Стратегії є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Завдання Стратегії полягають у вдосконаленні методології та переході на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створенні уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [11].

У цілому, модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме вдосконаленню: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньо- та довгостроковий періоди; порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [11]. Відповідно до цього, формування теоретичних засад здійснення модернізації обліку в бюджетних установах, котрі належать до суб'єктів державного сектора, є одним з ключових проблемних напрямів розвитку наукових досліджень. Зважаючи на відсутність у нормативних документах визначення термінологічного апарату, зокрема терміна «модернізація бухгалтерського обліку», чи «модернізація системи обліку», саме ця прогалина вимагає першочергового вирішення. Крім того, будь-який процес, у тому числі модернізація обліку, супроводжується впливом ряду чинників, позиціонування яких дозволяє ще на етапі проектування встановити можливі результати й уникнути помилок і ризиків, що можуть мати негативні наслідки. Таким чином, устанавлення переліку та здійснення класифікації чинників впливу – важливий дослідницький аспект, оскільки уможливорює розв'язання достатньо важливої проблеми модернізації обліку в площині теоретичних пошуків.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Слід зауважити, що прийняття Стратегії модернізації обліку в державному секторі привело до активізації наукових пошуків можливих шляхів досягнення виконання окресленої у ній мети та завдань. У наукових фахових журналах, періодичних виданнях і інших джерелах останніх років неодноразово піднімалися проблемні питання модернізації обліку в державному секторі, а саме в бюджетних установах. Зокрема, слід звернути увагу на достатньо систематизовані дослідження цих питань С. В. Свірко [12;13], Н. І. Сушко [14], А. І. Фаріон [15], О. О. Чечуліною [16] та іншими науковцями.

Попри те, що наукові здобутки вчених стали основою написання дисертаційних робіт відповідного спрямування, проблеми модернізації обліку продовжують бути актуальними, оскільки невирішеними залишилися низка питань. Так, С. В. Свірко та О. О. Дорошенко цілком справедливо піднімають питання про доцільність здійснення характеристики витрат у розрізі об'єктів обліку згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського

обліку державного сектора і визнають доцільність формування окремого стандарту, який би містив узагальнену інформацію щодо класифікації, визнання, оцінки та відображення у звітності витрат суб'єктів державного сектора [13, с. 240, 248–249]. Суттєвість розгляду такого підходу полягає у наявності потреби розв'язання проблем категорійного й змістового наповнення конкретного об'єкта обліку (в цьому випадку витрат).

Д. В. Людвенко та І. О. Подгорна [8, с. 115–116], піднімаючи питання щодо шляхів модернізації обліку в бюджетних установах, за основу беруть рекомендації Стратегії модернізації та формування національних стандартів обліку на основі використання міжнародних підходів (стандартів). Крім цього, загальний їхній висновок висвітлює позицію, яка стосується доцільності запровадження та широкого використання інформаційних технологій, оскільки це, на думку вищезазначених авторів, забезпечить: спрощення облікового процесу, підвищення оперативності отримання облікових даних у різних аналітичних розрізах, а отже, дозволить використовувати облікову інформацію з метою забезпечення суворого контролю за витрачанням бюджетних ресурсів, за їх цільовим призначенням, що збільшить економію ресурсів держави та часу.

У цілому, результатом наукових пошуків вітчизняних науковців стало формування методологічних і організаційних засад бухгалтерського обліку, розвиток його теорії, а також розв'язання ряду практичних проблем, пов'язаних з методикою ведення облікових записів, тощо. Проте наразі зарано вважати, що проблемні питання реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетних установах, як одного з найчисленніших видів його суб'єктів, вирішені. Зокрема, слід зауважити, що, незважаючи на значне поширення модернізаційних процесів, які використовуються щодо системи обліку, однозначне визначення категорії «модернізація обліку», «модернізація системи обліку» в наукових джерелах і словниках відсутнє. Попри це саме сутнісний зміст категорії дозволяє визначити особливості та перспективи розвитку об'єкта дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження виступає узагальнення сутності категорії «модернізація обліку», виявлення та розробка підходу до здійснення класифікації чинників, які впливають на процес її здійснення. Досягнення поставленої мети можливе завдяки використанню загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Зокрема, порівняння – для уточнення сутності категорій (термінів), аналіз – з метою встановлення переліку чинників модернізації обліку та здійснення їхньої класифікації, оцінювання – при встановленні характеристик чинників і виявленні особливостей їхнього впливу на модернізаційні процеси в обліку.

Основний матеріал і результати. Розгляд термінологічної сутності категорії «модернізація обліку» пов'язаний з прийняттям Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [11]. Однак, варто підкреслити, що навіть у вищезазваному нормативному документі визначення цього терміна не наводиться.

Історична дійсність засвідчує, що суспільні та економічні перетворення, спрямовані на забезпечення поліпшення показників рівня людського розвитку, пов'язувалися з науково-технічним прогресом. У переважній більшості усвідомлення його впливу асоціювалося з удосконаленням технологій чи вирішенням проблемних технічних питань. Відповідно до цього термін «модернізація» здебільшого розглядався у вищезазваному контексті: модернізація – удосконалення, оновлення об'єкта, приведення його у відповідність до нових вимог та норм, технічних умов, показників якості [4]; модернізація – прогресивний, спрямований на адаптацію розвиток підприємства, якому може бути притаманний революційний і еволюційний характер, що може бути синхронізованим або з процесами розвитку основних сфер діяльності підприємства, галузі, до якої належить підприємство регіону, де воно розташоване та економіки країни в цілому [3, с.142]. По відношенню ж до обліку часто вживається термін «удосконалення», «модифікація», «поліпшення» та ін. [5; 6]. Проте вони за своєю сутністю значно вужчі, ніж поняття «модернізація» (рис. 1). Останнє, крім власне вдосконалення у класичному його розумінні, передбачає корінну перебудову структури та зміну методології й організації обліку.

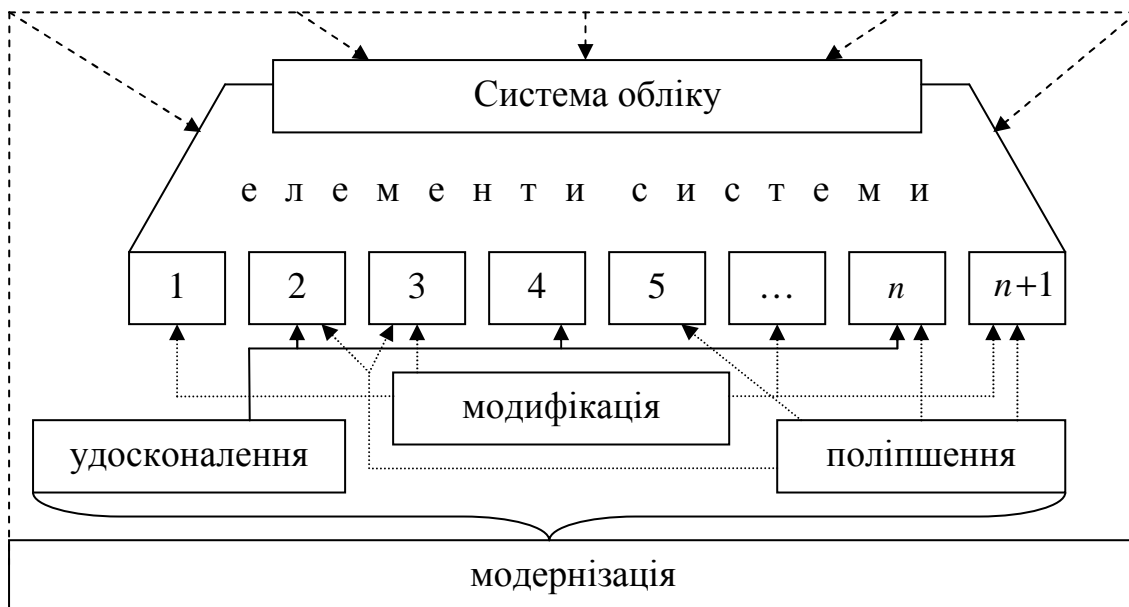


Рис. 1. Сутнісний взаємозв'язок термінів «модернізація», «удосконалення», «модифікація» та «поліпшення»

Як свідчить рис. 1, термін «модернізація» має значно ширшу теоретичну й практичну сутність, ніж «удосконалення», «модифікація», чи «поліпшення». З філософської точки зору ці терміни співвідносяться як зміст і форма, причому саме модернізацію, внаслідок її сутнісного значення слід вважати змістовним поняттям. Для ілюстрації авторського висновку можна навести твердження С. Ф. Легенчука: «...лише на основі сформованої метатеорії бухгалтерського обліку можна виявити ті елементи змістовної теорії обліку, що мають бути модифіковані або замінені в сучасних умовах розвитку економіки» [7, с.124 – 125]. Крім того, сучасний розвиток людського суспільства значно розширив коло вжитку терміна «модернізація». У літературі середини ХХ початку ХХІ століття розвиваються теорії, згідно з якими модернізація розглядається як процес, що охоплює різні сфери людського життя [1]. У цьому контексті вдосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень може розглядатися як цілком адекватна складова такого процесу. Обґрунтуванням цього служить факт наявності об'єктивної потреби вирішення основної задачі функціонування сучасних суб'єктів управління – бути конкурентоспроможним порівняно з іншими однотипними структурами. Забезпечення досягнення вирішення вказаної задачі базується на використанні внутрішніх і зовнішніх конкурентних переваг. Для їх реалізації активуються різноманітні управлінські інструменти, в основі формування котрих лежить використання певних інформаційних масивів. У зв'язку з необхідністю забезпечення адекватних складових цих інформаційних масивів, джерелом яких виступає система обліку, процес його модернізації доцільно розглядати як розвиток теорії формалізації системних характеристик об'єктів обліку, побудови системи їхніх моделей, розширення можливостей удосконалення процесів опрацювання об'єктно-орієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків за допомогою комп'ютерних систем.

Основним чинником виникнення потреби у поліпшенні системи збору, відображення та збереження інформації виступає трансформація управління відповідно до умов і вимог стану економіки. Саме вона вимагає формування адекватної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. У цьому контексті облік як загально визнане джерело даних потребує вирішення низки нерозв'язаних проблем, котрі актуалізуються у зв'язку з необхідністю отримання нових потоків обліково-аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних та місцевих фінансів.

Розглядаючи проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України (згідно з діючим розмежуванням видів економічної діяльності бюджетні установи також належать до цієї групи суб'єктів), В. М. Метелиця стверджує, що передумовами здійснення цього процесу є чотири основні фактори еволюції, встановлені міжнародною практикою:

ефективне управління, прозоре управління, поява інформаційних технологій та розповсюдження міжнародних стандартів [9]. У позиції автора є раціональне зерно, але неправомірним видається твердження про те, що ці передумови встановлені міжнародною практикою. Безумовно, зарубіжний досвід відіграє свою роль у розвитку вітчизняної системи обліку бюджетних установ, проте вона не є винятковою, оскільки будь-яка система здатна до саморозвитку. Власне тому міжнародну практику слід віднести до суб'єктивних чинників модернізації. Більш правомірно в цьому випадку взяти за основу постулати класичної теорії модернізації. Відповідно до неї модернізація розглядається з точки зору трансформації системи господарства, технічного оснащення та організації праці. Одночасно, прихильники теорії модернізації визнають, що вирішальним фактором виступає подолання та заміна традиційних цінностей, які перешкоджають соціальному й економічному зростанню, на цінності, котрі мають мотивуючий вплив на суб'єктів діяльності, на інноваційну діяльність, розроблення, створення та поширення нових технологій і генерування нових організаційно-економічних відносин [18].

Таким чином, розгляд чинників модернізації обліку відповідно до класичної теорії модернізації передбачає в першу чергу їхнє позиціонування у площині внутрішніх систем (суб'єкта діяльності, галузі, національної економіки). Поряд із цим не варто ігнорувати того впливу, котрий має світове господарство, процеси глобалізації, а також розвиток інформаційного суспільства. Відповідно до цього всі чинники модернізації слід розподілити на дві групи: зовнішні та внутрішні. Доцільно також розмежовувати чинники модернізації за деякими іншими ознаками (рис. 2).

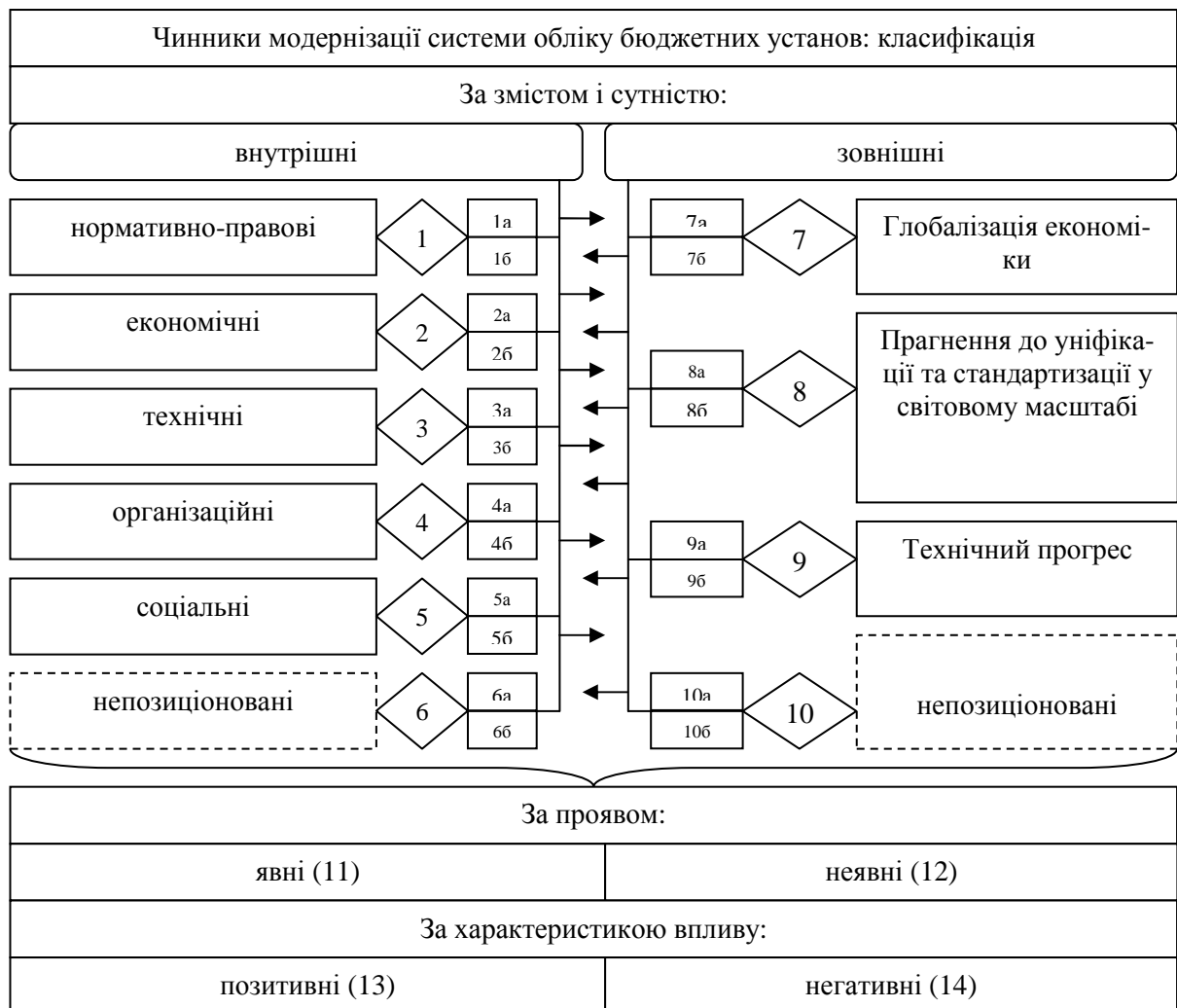


Рис. 2. Рекомендована класифікація чинників модернізації обліку в бюджетних установах

Розроблено автором Умовні позначення: →; ← – напрям впливу; 1 – нормативні, правові та інші юридичні акти різних рівнів: закони, кодекси, постанови, укази, розпорядження та інші загальнодержавні акти України, затверджені Верховною Радою; постанови, укази,

листи та інші нормативно-правові документи, затверджені Кабінетом Міністрів України та відповідними міністерствами й відомствами; нормативно-правові розпорядження та накази республіканського й обласних рівнів; накази та розпорядження, затверджені на рівні суб'єкта діяльності; 2 – рівень економічного розвитку: економічне зростання на рівні країни визначається 4-ма факторами (відповідно може бути деталізований і розглядуваний чинник модернізації): фактори пропозиції, фактори попиту, фактори ефективності, соціокультурні, інституційні на інші фактори [17]; економічні показники на рівні суб'єкта діяльності: обсяг фінансового та ресурсного забезпечення (в розрахунок на одиницю показника діяльності (одного студента, одного пролікованого хворого тощо)); рівень фінансової забезпеченості системи обліку (обсяги фінансування на розвиток матеріально-технічної та трудової бази); 3 – рівень розвитку технічного забезпечення системи обліку: загальний рівень інформатизації суспільства; формування глобальної загальнодержавної мережі обліку (виконання бюджетів та кошторисів); рівень технічної складової системи обліку суб'єкта діяльності; 4 – до організаційних чинників слід віднести: проектування модернізованої системи (організація та розроблення стратегії модернізації системи обліку суб'єкта діяльності, що фінансується з бюджету; розробка структури системи та оргграф взаємозв'язків її компонент (побудова схеми формування математичної моделі) [2, с.18]; організацію підготовки працівників до модернізації тощо; 5 – показники соціального розвитку: 5а – рівень людського розвитку (рівень життя, зростання доходів населення, пропорційність розподілу доходів (індекс бідності) тощо; 5б – рівень соціальної захищеності працівників на рівні суб'єкта діяльності: розвиток соціальної інфраструктури; можливості матеріального стимулювання тощо); 6, 10 – чинники, які на розглядуваному етапі розвитку не ідентифіковані, проте можуть розвиватися в наступному часовому проміжку; 7 – показники й чинники входження держави та суб'єкта діяльності у міжнародні економічні стосунки (належність держави до міжнародних організацій; рівень розвитку міжнародних економічних зв'язків; розвиненість міжнародних стосунків на рівні суб'єкта діяльності (залучення іноземних фахівців, розширення меж надання послуг на міжнародному рівні) тощо); 8 – умови: якщо держава та суб'єкти діяльності не мають міжнародних взаємозв'язків і не планують розвиватися у цьому напрямі – потреба в уніфікації та стандартизації (застосування міжнародних вимог) відсутня; в іншому випадку – суб'єкти держави змушені підпорядковувати свою систем обліку міжнародним вимогам; 9 – можливості використання досягнень технічного прогресу щодо суб'єктів бюджетної сфери в Україні; 11 – видимі й відчутні чинники: дія економічних і юридичних законів; потреба в прискоренні обчислень і передачі даних зацікавленим користувачам; наявність відповідної матеріально-технічної бази й трудових ресурсів та ін.; 12 – неявні чинники стосуються підсвідомих, неявних впливів різного характеру: соціального, економічного, наукового й ін. На етапі виникнення можуть бути нелегітимними, оскільки мають швидше практичну природу й виникають у низових ланках, а не диктуються «зверху», проте в процесі еволюції та визнання можуть набувати явного характеру й узаконюватися на рівні держави; 13 – стимулюючі; 14 – стримуючі; 1а, 2а, 3а, 4а, 5а, 6а – загальнодержавний рівень за відповідними групами чинників (макрорівень); 16, 26, 36, 46, 56, 66 – мікрорівень суб'єкта діяльності, що фінансується з бюджету.

Рекомендована класифікація, яка схематично зображена на рис. 2, завдяки включенню у перелік чинників модернізації непозиціонованих складових отримує характеристику гнучкості та здатності до розвитку. У цілому ж процес модернізації обліку є достатньо прогнозованим у сучасному динамічному суспільстві, оскільки внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі (до речі, ця категорія включає в себе не лише бюджетні установи) вимагають відповідного врахування та зміни методологічних підходів в обліку.

Висновки. Усвідомлення природи й сутності категорії «модернізація обліку» та здійснення класифікації чинників, які на неї впливають, уможливило формування більш зваженого підходу до вироблення напрямів реалізації державної Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі загалом і бюджетних установах зокрема. У перспективі на цій основі можна формувати рекомендації щодо вирішення проблемних аспектів, пов'язаних із розробленням методології обліку, яка б відповідала сучасним економічним тенденціям і законам. Маючи як вихідну базу перелік чинників, класифікованих відповідно до рекомендованого підходу, при виробленні її наукової концепції простішим буде розмежування й обґрунтування проблем і формулювання завдань з їхнього розв'язання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алёхина, Л. Н. Проблемы адаптации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях к условиям современной экономики: дис. канд. экон. наук / Л. Н. Алёхина. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский гос. ун-т, 2010. – 163 с.
2. Бенько, М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М.М. Бенько. – К. : КНТЕУ, 2010. – 335 с.
3. Бужимська, К. О. Класифікація та види модернізації підприємств / К.О. Бужимська // Продуктивні сили і регіональна економіка: зб. наук. праць: у 2 ч. – К. : РВПС України НАН України, 2010. – Ч.1. – С. 136 – 143.
4. Вікіпедія: вільна енциклопедія [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Модернизация>.
5. Гуцайлюк, З. В. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим підприємством: рівні формування та напрямки використання / З. В. Гуцайлюк, Р. І. Мачуга // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3. – С. 70 – 74.
6. Євдокимов, В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування [Текст]: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.06.04 / В.В. Євдокимов; [Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України]. – К., 2005. – 21 с.
7. Легенчук, С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 1(16). – С. 124 – 137.
8. Людвенко, Д. В. Основні шляхи модернізації обліку в бюджетних установах / Д.В. Людвенко, І.О. Подгорна // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції «Модернізація та суспільний розвиток економіки країни», м. Сімферополь, 25 – 26 січня 2013 р. – Сімферополь: НО «Economics», 2013. – С. 115 – 116.

9. Метелиця, В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – [Ел. р.]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
10. Николайчук, Я. М. Проектування спеціалізованих комп'ютерних систем / Я.М. Николайчук, Н.Я. Возна, І.Р. Пітух. – Тернопіль: Терно-Граф, 2010. – 392 с.
11. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., № 34. – [Ел. р.]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id.
12. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С. В. Свірко – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
13. Свірко, С. В. Облікові аспекти управління витратами бюджетних установ: міжнародні та вітчизняні підходи / С.В. Свірко, О.О. Дорошенко // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції: з. наук. пр. Вип. XVIII. – Рівне: НУВГП. – 2013. – № 1. – С. 240 – 249.
14. Сушко, Н. І. Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Н. І. Сушко; [Київ. нац. торг.-екон. ун-т]. – К., 2004. – 20 с.
15. Фаріон, А. І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / А. І. Фаріон; [ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана»]. – К., 2011. – 21 с.
16. Чечуліна, О. О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвитку казначейської системи його виконання [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / О. О. Чечуліна; [Ін-т екон. прогнозування Нац. акад. наук України]. – К., 2002. – 20 с.
17. Weber, M. [Wirtschaft und Gesellschaft, Herrschaft](#) / M. Weber / Redaction: Karl Ludwig Ay, Ursula Bude, Edits Nanke. – München, 2005. – 944 s.
18. Zatonatska, T.G. Evaluation of the influence of the political factor on Economic growth in Ukraine / T.G. Zatonatska, A.V. Stavtyskyu // Економіка. – 2010. – № 89(4). – С.41 – 48.

УДК 657

Хорунжак Надія Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету. **Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах і класифікація її чинників.** Обґрунтовано сутнісний зміст терміна «модернізація обліку» та його взаємозв'язок з іншими подібними категоріями: «удосконалення», «поліпшення», «модифікація». Зроблено висновок про доцільність розгляду процесу модернізації обліку на основі розвитку теорії формалізації системних характеристик його об'єктів і розширення можливостей удосконалення процесів опрацювання, об'єктно-орієнтованих у галузі обліку інформаційних потоків, за допомогою комп'ютерних систем. Визначено основні чинники модернізації обліку та запропоновано підхід до їхньої класифікації.

Ключові слова: модернізація, сутнісний взаємозв'язок, облік, чинники модернізації, класифікація.

УДК 657

Хорунжак Надежда Михайловна, кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры учета в бюджетной и социальной сфере Тернопольского национального экономического университета. **Модернизация бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях и классификация её факторов.** Обоснованы сущностное содержание термина «модернизация учёта» и его взаимосвязи с другими категориями: «совершенствование», «улучшение», «модификация». Сделан вывод о целесообразности рассмотрения процесса модернизации учёта на основании развития теории формализации системных характеристик его объектов, а также расширения возможностей совершенствования процессов обработки, объектно-ориентированных в отрасли учёта информационных потоков, с помощью компьютерных систем. Определены основные факторы модернизации учёта, и предложен подход к их классификации.

Ключевые слова: модернизация, сущностная взаимосвязь, учёт, факторы модернизации, классификация.

UDC 657

Kchorunzhak Nadiya Mykhailivna, candidate of economic sciences, associate professor, doctorate Ternopil National Economic University. **Modernization of accounting in budgetary Institutions and Classification of its Factors.** This article contains the essential justification for meaning of the term „upgrade of accounting process” and its relationship to other similar categories: „perfecting”, „improving”, „modification”. The conclusion of the feasibility review process of modernization through the development of accounting theory formalization of system characteristics of its objects and the empowerment process improvement study of object-oriented in the accounting information flows through computer systems. The main factors accounting modernization and approach to their classification were defined.

Keywords: modernization, the essential relationship, accounting, modernization factors, classification.