

УДК 657.3

**Хорунжак Н.М.,  
к.е.н, доцент,  
докторант кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері,  
Тернопільський національний економічний університет**

## ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

**Постановка проблеми.** Динамізм економічних процесів, які відбуваються в діяльності суб'єктів, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів й пов'язані з потребою в підвищенні якості послуг і розвитком їх нових форм, вимагає формування відповідної інформаційної бази не лише щодо фінансового та матеріально-технічного забезпечення, але й стосовно шляхів реалізації стратегії розвитку. Облік, як найважливіша складова системи управління, в даному випадку, повинен стати ефективним джерелом вихідної інформації, здатної забезпечувати найбільш оптимальний і значимий результат здійснення діяльності з організації та надання послуг.

Однією з важливих перешкод для формування ефективної системи обліку в цій сфері виступає різноманітність видів послуг та їхніх сутнісних характеристик. Розробка уніфікованих підходів – досить суперечливий та складний процес. Одночасно, такий шлях є найбільш прийнятним для бюджетних установ, оскільки сьогодишній стан їхнього фінансового та матеріального забезпечення, а також потреба в необхідності жорсткого контролю за раціональністю його використання вимагає єдиної методології облікового відображення показників. Актуальність розвитку наукових пошуків, спрямованих на модернізацію обліку з метою формування єдиної інформаційної системи для контролю за використанням бюджетних коштів, підтверджується також низкою державних нормативно-правових документів, прийнятих в останні роки. Проте не лише виявлення спільних рис може служити основою розробки ефективної системи обліку. Ті зміни, які відбуваються в діяльності бюджетних установ в сучасних умовах, вимагають значного розширення переліку його об'єктів і завдань. Таким чином, об'єктивною проблемою, яка вимагає вирішення, є дослідження можливостей розвитку обліку в бюджетних установах, як складної інформаційної системи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Слід зазначити, що в останні роки інтерес до досліджень проблем і шляхів удосконалення обліку в бюджетних установах посилюється. Найбільш фундаментальні дослідження здійснювались вітчизняними науковцями Заячківською О.В. (облік доходів і видатків) [3], Клименко О.М. (облік фінансового забезпечення) [7], Кондрашовою Т.М. (управлінський облік) [9], Свірко С.В. (проблематика організації обліку в бюджетних установах) [10], Сисюк С.В. (облік платних освітніх послуг) [11], Шевченко С.О. (облік необоротних активів) [14] та іншими. Результати досліджень свідчать про різноманітність шляхів удосконалення системи обліку бюджетних установ, а також схильність науковців до врахування його особливостей в умовах комп'ютеризації. Попри це, системні дослідження названого напрямку, як і проблем розширення завдань обліку та його подальшого розвитку як кібернетичної системи продовжують бути актуальними. При цьому важливою вихідною умовою досягнення успіху виступає врахування галузевої специфіки, особливо якщо вона може бути ідентифікована й узгоджена, незважаючи на належність суб'єктів діяльності до різних сфер (інфраструктури).

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування необхідності вирішення проблемних питань удосконалення та модернізації обліку в бюджетних установах відповідно до нових управлінських потреб і запитів та формування теоретико-методологічних засад можливих напрямів його розвитку. Забезпеченням досягнення окресленої мети послужить розв'язання таких основних завдань: встановлення переліку спільних галузевих рис для обґрунтування доцільності розробки комплексного, уніфікованого підходу до організації обліку; визначення переліку нових його завдань; обґрунтування моделей подання інформації, які можуть виступити основою їхнього рішення, а також позиціонування обліку з точки зору кібернетичної системи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Бюджетні установи як суб'єкти, які забезпечують надання управлінських, соціальних, медичних, освітніх та інших послуг характеризуються як відмінними, так і спільними рисами. Врахування названого чинника в процесі розробки системи обліку забезпечить вирішення ключових проблем оптимізаційного характеру. Зважаючи на обмеженість фінансових і матеріально-технічних ресурсів суб'єктів діяльності бюджетної сфери, при проведенні наукового пошуку шляхів удосконалення системи обліку важливо забезпечити найбільш ефективні модернізаційні заходи, які були б спільними для кількох підгалузей. Таким чином можна досягти більшої економії ресурсів, адже спільність функціональних рис уможливіло б формування однакових рішень щодо облікового відображення тих чи інших процесів, явищ чи операцій. В умовах комп'ютеризації для бюджетних установ це означає можливість використання уніфікованого, а не

спеціального програмного забезпечення, що, у свою чергу, не вимагатиме додаткових фінансових витрат. Наприклад, узяті за основу дослідження галузі – охорона здоров'я та вища освіта, мають ряд спільних рис, які дозволяють формувати єдині підходи щодо модернізації системи обліку. Найбільш явними й ідентифікованими спільними рисами обох галузей є:

- мета діяльності – надання послуг не виробничого характеру, належність до неприбуткових організацій;
- загальна методологія й організація обліку;
- підхід до фінансового забезпечення діяльності (фінансування за загальним і спеціальним фондами) та організація його обліку;
- класифікація видатків і їхній облік;
- ряд статистичних показників (обсяг видатків на забезпечення діяльності, чисельність населення, якому надані послуги, частка галузей у ВВП тощо);
- труднощі в оцінюванні результатів діяльності (значні похибки при вирахованні вартісного показника результату функціонування, умовність оцінки, проблемність розробки способу оцінки ефективності тощо);
- об'єктивна потреба спрямування системи обліку на забезпечення інформаційних запитів внутрішніх користувачів для виявлення та реалізації заходів оптимізаційного характеру;
- використання комп'ютеризованих систем обліку з низькою емерджентністю (не виконують аналітичних оптимізаційних розрахунків, не мають функцій попередження про критичні стани об'єктів обліку та дати обов'язкових платежів тощо);
- прагнення до забезпечення зростання конкурентоспроможності на основі мінімальних затрат тощо.

Доцільно підкреслити, що сформований перелік за чисельністю може бути доповнений ще рядом інших рис, що притаманні обом підгалузям і свідчать про доцільність розробки уніфікованого підходу з питань модернізації системи обліку. Проте навіть у такому складі він може служити обґрунтуванням того, що з точки зору розгляду обліку як інформаційної системи управління державних вищих навчальних закладів і медичних установ існують можливості генерування та проектування більш досконалої організації руху облікових даних і побудови відповідної модернізованої моделі обліку.

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

Шара О.І., зокрема, зазначає, що перед бюджетними установами і організаціями постає завдання щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків, формування звітності та реалізації програми економії державних коштів. На думку науковця, процес стосується саме технології обліку, опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні автоматизованих інформаційних технологій, що дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ [13, с. 267].

Погоджуючись в основному з позицією Шари О.І., слід відмітити, що не лише нові технології обробки інформації, але й інші вимоги до результатних даних виступають основою підвищення ефективності діяльності бюджетних установ. Відповідно до цього, в сучасних умовах відбувається трансформація сутності обліку та починається його розгляд у якості кібернетичної інформаційної системи.

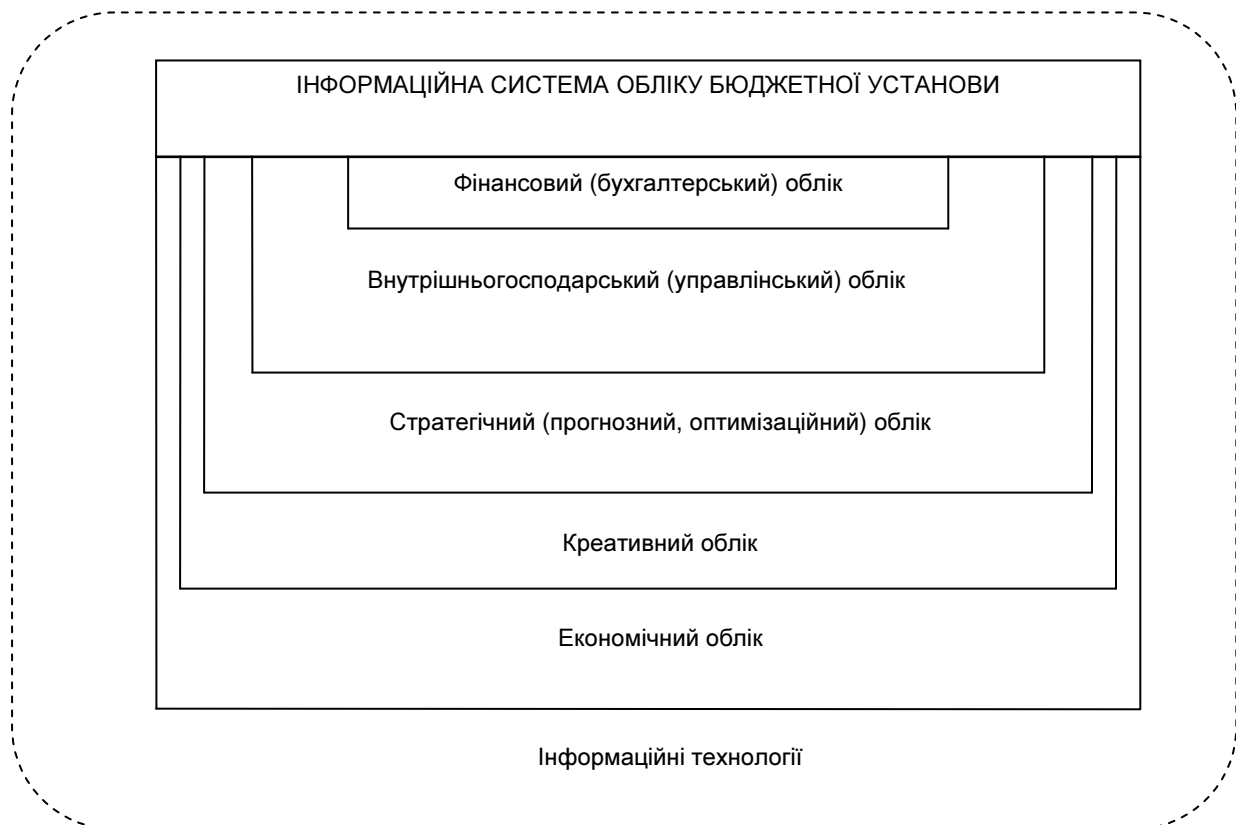
З цього приводу Чумаченком М.Г. був зроблений висновок про те, що господарський облік необхідно не відносити до функцій управління, а визначати як важливу складову частину інформаційної системи, як інструмент управління зі здійснення зворотного зв'язку між об'єктом управління й управлінською системою, оскільки в сучасних умовах він ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень [12, с. 3].

Акцентуючи увагу одночасно на сутності, завданнях обліку та його позиціонуванні як частини системи, вчений обґрунтовує об'єктивність тих змін, які відбуваються в результаті історичного розвитку вимог до нього. Розвиваючи теоретичні засади сутності обліку, ряд дослідників вважають, що в сучасних умовах його слід розглядати з системної точки зору. Причому переважна більшість вчених і практиків схиляються до думки, що облік – це складна система. Зокрема, Гура Н.О. цілком справедливо стверджує, що облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан. Йому притаманні відповідні характеристики складності:

багатомірність (багато елементів системи, потоки інформації), різноманітність природи елементів (облікові працівники, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку тощо) і форм зв'язку між ними, багатокритеріальність, динамічність системи, різноманітність інформації, що циркулює в системі [1, с.12].

Стосовно державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я, як бюджетних установ, таке визначення, попри те, що у авторському формулюванні воно стосується виробничих суб'єктів, також є цілком прийнятним. Проте в сучасній обліковій літературі все частіше з'являється теза про те, що облік у зв'язку з його комп'ютеризацією слід розглядати з урахуванням тих специфічних особливостей, які він набуває відповідно до технічних характеристик пристроїв, з допомогою котрих здійснюється спостереження й документальне відображення господарських явищ і процесів.

Відповідно до цього, на думку Душанова І., облік слід визначати як адаптивну динамічну кібернетичну систему, якій притаманний імовірнісний характер. Окрім цього, – це самоорганізована, закрита система. Кібернетична складова в сучасній системі обліку проявляється надзвичайно сильно. А імовірнісний характер бізнес-процесів призводить до суб'єктивності бухгалтерського обліку [2, с. 30-35]. Такий підхід до означення сутності та специфіки системи обліку певним чином суперечить його класичній теорії, згідно якої однією з основних характеристик розглядуваної системи є точність. Проте розгляд обліку з точки зору його ролі в системі управління, вимагає врахування його детерміністичності, яка охоплює організаційні взаємозв'язки, вимоги й потреби користувачів облікової інформації, а також принципи програмування та прогнозування. Практика свідчить, що для забезпечення необхідною інформацією зацікавлених користувачів, особливо працівників управлінських ланок, система обліку бюджетних установ зазнає трансформації та розширюється (рис. 1).



**Рис. 1. Розвиток системи обліку бюджетних установ**

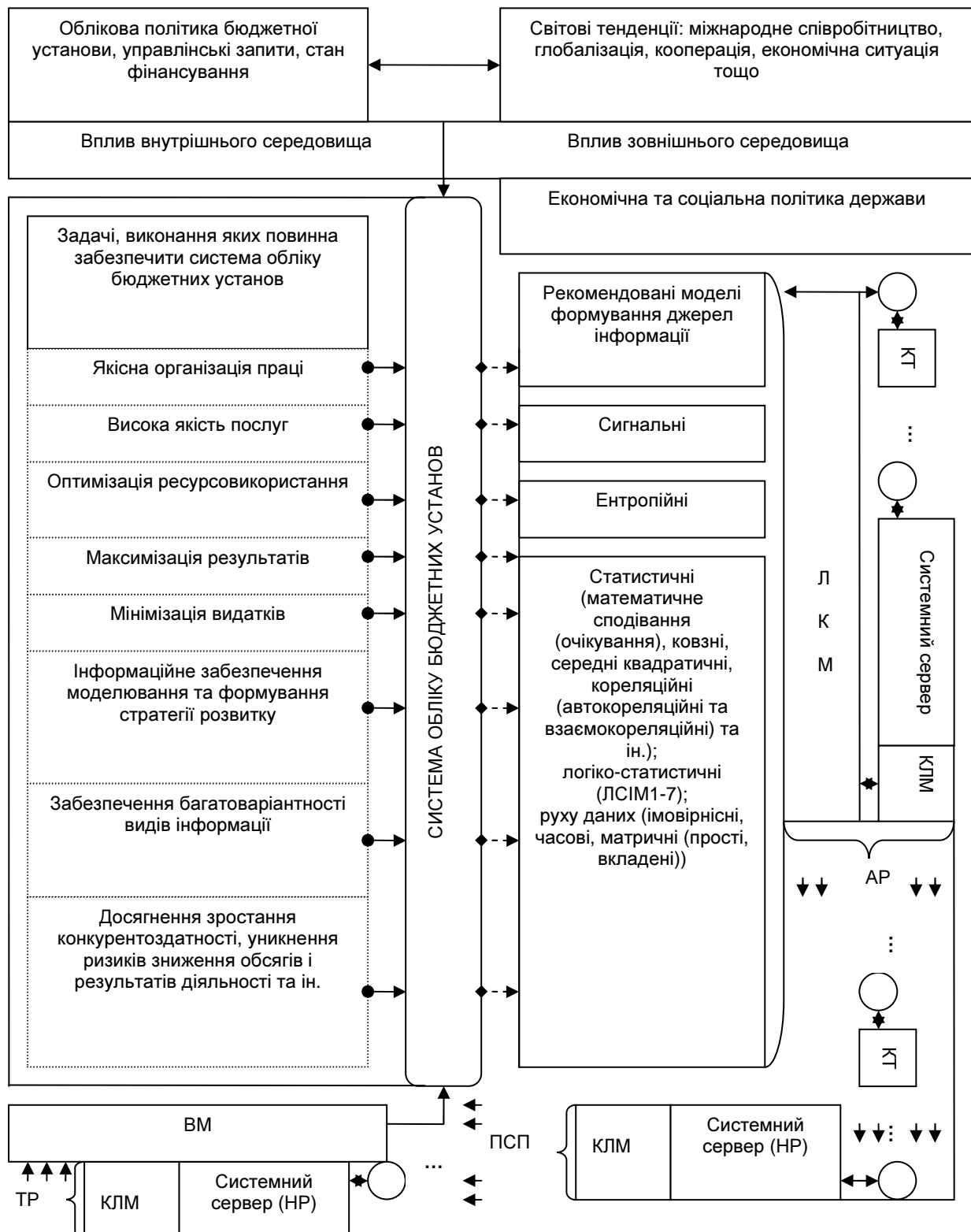
*Джерело: розроблено автором*

Не заглиблюючись у деталізоване дослідження означень відображених на рис. 1 видів обліку, варто відзначити, що дискусії з цього приводу продовжують бути актуальними. Проте в авторському розумінні фінансовий, управлінський і креативний облік є достатньо чітко позиціонованими низкою вітчизняних і зарубіжних науковців. Натомість стосовно категорії „економічний облік” єдиного підходу на сьогоднішній день в науковій думці не вироблено. Деякі автори [8] отожднюють його з управлінським обліком, інші – стверджують, що предметом економічного обліку є окрема галузь економічних знань, пов'язаних з оцінкою, аналізом і плануванням фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання, а його головною метою є створення інформаційної основи для аналізу роботи економічної системи [15, с. 13; 16, с.2]. Підтримуючи останню позицію, слід підкреслити, що включення до предмету економічного обліку такої складової, як планування, автоматично створює умови для використання показників з певним рівнем

ризиків та неточності. Тобто, вихідна облікова інформація, яка формується в названій системі, характеризується певною умовністю, або імовірністю. Імовірнісність інформаційних даних стосується те стільки бухгалтерської інформації, скільки тієї її складової, котра використовується для прийняття управлінських рішень, спрямованих на перспективу. Таку інформацію правомірніше вважати інформацією для цілей управління та оптимізації. Її формування відбувається завдяки розвитку нових складових системи обліку бюджетних установ. Попри те, що основою будь яких рішень, пов'язаних з прийняттям стратегічних планів, виступає саме бухгалтерська інформаційна база, решта даних є розрахунковими, з певним рівнем абстрактності та суб'єктивності. Однак і вони, безумовно, відносяться до облікових економічних показників. Згідно цього та з урахуванням розширення меж облікової інформації, система, завдяки якій така інформація формується, набуває нових атрибутів і характеристик. Розширюється також перелік складових елементів вказаної системи, задач, які вона здатна (має) вирішувати, розвиваються методи та методологія її функціонування в мовах повної комп'ютеризації. Тому цілком обґрунтованим є розгляд обліку як кібернетичної системи.

Достатньо фундаментально досліджено поняття обліку з точки зору його розгляду як кібернетичної системи вітчизняним науковцем Івахненковим С.В. [5, с. 17; 6, с. 22]. Він, зокрема, обґрунтував, що розгляд обліку у цьому контексті передбачає обов'язкову наявність його мети і завдань, належне інформаційне забезпечення, динамічні умови, які визначають стійкість і гнучкість системи (документи), зовнішні обмеження (закони, інструкції, методики, накази тощо), зовнішні та внутрішні інформаційні потоки [5, с. 17]. Окрім вхідних даних, цілей і завдань до внутрішніх параметрів, на думку науковця, відноситься також ряд динамічних та статичних умов, до яких належать структура об'єкта управління та його спеціалізація (розподіл праці; структура управління), технологія (технологічні операції та виробничі процеси), працівники (їх здібності та кваліфікація) [4, с. 19-21; 6, с. 22]. У цілому погоджуючись з думкою Івахненкова С.В. [6, с. 22], варто зазначити, що він на відміну від Душанова І. [2, с. 30-35], вважає бухгалтерський облік відкритою кібернетичною системою. Такий підхід відповідає характеристикам кібернетичної системи. Особливо зважаючи на той факт, що державні вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я, як бюджетні установи, що мають складну організаційну структуру в кризових умовах змушені здійснювати управлінські дії, які виходять за рамки мікрорівня. Пошук шляхів оптимізації розширює рамки формування інформаційної бази даних і починає охоплювати нові об'єкти. Суперечливість характеристики обліку як відкритої чи закритої системи виникає на основі наявності поняття про комерційну таємницю. Однак, зважаючи на публічний характер суб'єктів діяльності, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, більш правомірно розглядати їх систему обліку, як сукупність взаємопов'язаних, взаємодіючих відкритих елементів, які забезпечують своєчасність, точність, економічність, простоту, ясність і доступність інформації про господарські засоби, джерела їх формування, а також операції, явища й процеси, які відбуваються в бюджетних установах при наданні послуг. Тобто, система обліку бюджетних установ – це специфічна організація спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення рішення задачі зі збереження, раціонального використання ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних) і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їх розвитку й удосконалення). Відповідно до цього, облік в бюджетних установах, як складна інформаційна система має забезпечувати якнайповнішу реалізацію управлінських запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами завдяки застосуванню найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації. Окрім цього, він повинен характеризуватися надійністю захисту інформації від несанкціонованого доступу та високою адаптивністю комп'ютерних мереж. Прив'язка обліку до останніх є однією з найбільш вагомих і суттєвих об'єктивних умов забезпечення ефективності функціонування бюджетних установ (у нашому випадку державних вищих навчальних закладів і медичних установ) загалом. Складність системи полягає у значній кількості задач, які вона призначена вирішувати, а також наявності множини елементів і зв'язків (рис. 2).

Узагальнена на рис. 2 рекомендована структура характеризує найбільш важливі й суттєві задачі, які повинна виконувати модернізована система обліку в бюджетних установах, а також моделі взаємозв'язків між рівнями керування. Кожна із задач може бути деталізована. Зокрема, забезпечення якісної організації праці з точки зору системи обліку як її основи, вимагає формування облікового забезпечення нормування праці, здійснення логістичного аналізу тощо. Досягнення високої якості послуг вимагає вирішення задач, пов'язаних із формуванням обліку не лише кількісних, але й якісних показників, які можуть в подальшому використовуватись для потреб оптимізації ресурсовикористання, зниження рівня затрат тощо. До задач максимізації результатів можна віднести збільшення обсягів і забезпечення зростання доступності послуг та власних надходжень, можливості розширення ресурсної бази (особливо сучасних технічних, діагностичних і інших засобів), формування фондів (з урахуванням легальних способів, дозволених законодавством) для створення можливостей самостійного виконання соціальних програм і надання адресних допомог та ін.



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

**Рис. 2. Рекомендована структура системи обліку бюджетних установ**

*Джерело: розроблено автором*

Задачі формування інформаційного забезпечення моделювання та формування стратегії розвитку мали б охоплювати можливості використання різних моделей подання інформації (в т. числі графічні, табличні), а також варіанти вже існуючих передових стратегій розвитку. У такому разі інформаційна система повинна мати здатність до збору зовнішньої інформації (включаючи дані

мережі Інтернет). Багатоваріантність видів інформації – має включати у себе можливості використання математичних, алгоритмічних і інших засобів перетворення даних. Тобто задачі у цьому випадку стосуються розробки математичного подання, формування алгоритмів обчислень, пошуку чи розробки програмно-апаратних засобів, здатних забезпечити таке подання даних, яке потрібне конкретній управлінській ланці та навіть адаптоване під конкретного керівника.

Кожна нова задача, в тому числі та, яка деталізує вже зазначені на рис.2, вимагає включення у структуру системи обліку нових складових і відповідного технічного, комунікаційного й програмного забезпечення. Це, у свою чергу, потребує розробки теоретичних обґрунтувань методології формування облікових даних, затребуваних суб'єктами управління того чи іншого рівня, способів виведення результатних даних і їх використання для формування стратегії подальшого розвитку конкретної бюджетної установи.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, теоретичне обґрунтування задач обліку, які стали актуальними в сучасних умовах і суттєво відрізняються від традиційних (контроль, оцінка, забезпечення раціонального використання ресурсів та ін.) вимагає подальшого розвитку у практичній площині. Тобто, актуалізуються такі напрями наукових досліджень, як пошук шляхів вирішення проблеми щодо форм і методів подання інформації (розробка моделей формування джерел інформації), розробка способів оцінки перспектив діяльності на базі використання нових облікових даних, забезпечення здійснення заходів, вироблених системою управління на основі аналізу результатних показників. Розширення меж системи обліку у зв'язку зі зростанням потреби в більш широкому спектрі даних для управління діяльністю вимагає розробки способів формування нових показників, їхнього облікового забезпечення, можливостей зручного й швидкого подання у відповідні керівні ланки, а також належного рівня збереження й убезпечення від несанкціонованого доступу. Забезпечення вирішення вказаних проблемних аспектів достатньо перспективний напрям наукових пошуків. Його розвиток уможливить подання даних у форматі, прийнятному для швидкого сприйняття та управлінського реагування, а також вирішення стратегічних питань здійснення діяльності бюджетних установ в умовах жорсткої конкуренції.

#### **Бібліографічний список**

1. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2011. – № 130. – С. 12-15.
2. Душанов И. Обща теория на счетоводството / Иван Душанов. – София: Ромина, 2008. – 232 с.
3. Заячківська О.В. Облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів : [монографія] / Заячківська О.В. – Рівне: НУВГП, 2012. – 224 с.
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С. В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.
5. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : [монографія] / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
6. Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області). Дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.В. Івахненко ; Житомирський інженерно-технологічний ін-т. – Житомир, 1998. – 225 с.
7. Клименко О.М. Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.М. Клименко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 18 с.
8. Колесников С. Экономический учёт, или что такое управленческий учёт в современном понимании [Электронный ресурс] / С. Колесников // Управление компанией. – 2002. – №8. – Режим доступа: <http://cima.ru/?q=node/2>.
9. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Т. М. Кондрашова. – К. : КНЕУ, 2007. – 22 с.
10. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [монографія] / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244с.
11. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг: автореферат дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.
12. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасність ... майбутнє!? / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 5. – С. 2-12.
13. Шара О.І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій / О.І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5, Т.3. – С. 267–269.
14. Шевченко С.О. Облік і контроль необоротних активів бюджетних установ: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.О. Шевченко ; Київ. нац. торгов-екон. ун-т. – К., 2009. – 21 с.

15. Biondi Y. The Pure Logic of Accounting: A Critique of the Fair Value Revolution / Y. Biondi // Accounting, Economics, and Law. Vol. 1 : Iss. 1, Article 7. – 2011. – 46 s.

16. Ruggles Nancy D. The Design of Economic Accounts / Nancy D. Ruggles, Richard Ruggles. – Volume Publisher: UMI, 1970. – 8 s.

#### Анотація

*В статті обґрунтована доцільність комплексної модернізації та удосконалення обліку в бюджетних установах на основі встановлення спільних рис окремих галузей бюджетної сфери. Висвітлюються питання трансформації завдань обліку в сучасних умовах, відповідно до нових завдань і їхнього технічного забезпечення обґрунтовано розвиток видів обліку бюджетних установ. Сформовано означення системи обліку бюджетних установ. Розроблено рекомендації, щодо її структури у контексті розгляду обліку як кібернетичної системи та визначено основні моделі формування джерел інформації.*

**Ключові слова:** бюджетні установи, інформаційна система, завдання обліку, система обліку, кібернетична система, моделі джерел інформації.

#### Аннотация

*В статье обоснована целесообразность комплексной модернизации и совершенствования учёта в бюджетных учреждениях на основании установления общих черт отдельных отраслей бюджетной сферы. Рассмотрены вопросы трансформации задач учёта в современных условиях. В соответствии с новыми задачами и возможностями их технического обеспечения обосновано развитие видов учёта бюджетных учреждений. Сформировано определение системы бухгалтерского учёта бюджетных учреждений. Разработана структура учёта бюджетных учреждений в контексте рассмотрения его как кибернетической системы.*

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, информационная система, задачи учёта, кибернетическая система, модели источников информации.

#### Annotation

*In the article substantiates the reasoning of feasibility comprehensive modernization and improvement of accounting in budget institutions from establishing common features of the budget sector. The issue of transformation accounting tasks in modern conditions was discovered. According to the new tasks and their technical support reasonable development types of accounting budgetary institutions. The definition of accounting budgetary institutions was clarified. The recommendations concerning its structure in the context of accounting as a cybernetic system and the basic models of information sources were developed.*

**Key words:** public institutions information systems, a new task of accounting, accounting system, cybernetic system, models of information sources.

УДК 657.1

**Лозовицький С.П.,  
к.е.н., доцент кафедри аудиту,  
Львівська комерційна академія**

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У СУЧАСНОМУ ОБЛІКУ ТА АУДИТІ

**Постановка проблеми.** Реформування бухгалтерського обліку та аудиту в Україні відповідно до міжнародних стандартів, що здійснюється впродовж останніх 10 років, призвело до виникнення нових облікових та контрольних категорій. Це відноситься, зокрема, до поняття «професійне судження», суть і зміст якого є малодослідженим в сучасній теорії обліку і аудиту.

Професійне судження як категорія у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не визначена [4]. Разом з тим, Законом визначено право підприємства визначати облікову політику, обирати форму бухгалтерського обліку та інше. Для прийняття таких рішень керівництво підприємства, зокрема керівник бухгалтерії, повинні застосувати своє професійне судження. Однак, одні й ті самі судження по-різному впливають на формування фінансового результату, податкових платежів, визначення розміру капіталу власника та на інші показники. У зв'язку з цим актуальним є визначення самої сутності поняття «професійне судження», його видів, методичних аспектів його застосування.