



УДК 338:658

JEL Classification: H12, O18

Надія Хорунжак

Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46000, Україна,

e-mail: nadija-choru@mail.ru

к.е.н., доц., кафедра обліку у бюджетній та соціальній сфері, докторант

РОЗВИТОК ПРИНЦИПІВ ОБЛІКУ ЯК НАСЛІДОК ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В НАУЦІ ТА ТЕХНІЦІ

Анотація. На основі узагальнення наукових підходів та дослідження вимог сучасної системи керування діяльністю бюджетних установ, зроблено висновок про необхідність розвитку теоретичних засад обліку, який виступає інформаційною базою прийняття управлінських рішень. Модернізацію системи обліку пропонується здійснювати з урахуванням досягнень технічних, математичних і інших сучасних наук. Побудовано графік залежності ефективності діяльності бюджетних установ від рівня розвитку їх системи обліку. Розглянуто позиції ряду авторів щодо можливих напрямів удосконалення теоретичних засад обліку, визначено характерні риси сучасної облікової інформації (в т.ч. її ентропію) й запропоновано здійснювати удосконалення обліку шляхом розгляду його процесів через призму математичного подання. Обґрунтовано передумови розширення переліку принципів обліку на основі розгляду облікових процесів з точки зору їх дискретності й безперервності та з урахуванням нових економічних і технічних умов. Визначено перелік додаткових принципів і охарактеризовано їх сутність.

Ключові слова: модернізація обліку, ентропія, принцип обліку, принцип еквівалентності, принцип компактності, принцип ефективності, комп'ютеризація.

Надежда Хорунжак

РАЗВИТИЕ ПРИНЦИПОВ УЧЁТА КАК СЛЕДСТВИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В НАУКЕ И ТЕХНИКЕ

Аннотация. На основе обобщения научных подходов и исследования требований современной системы менеджмента в бюджетных учреждениях, сделано вывод о необходимости развития теоретических засад учета, который выступает информационной базой принятия управленческих решений. Модернизацию системы учета предлагается осуществлять с учётом достижений технических, математических и других современных наук. Построено график зависимости эффективности деятельности бюджетных учреждений от уровня развития системы учёта. Рассмотрено позиции ряда авторов по поводу возможных направлений совершенствования теоретических основ учёта, описаны характерные черты современной учётной информации (в частности ее энтропию) и предложено осуществлять усовершенствование учёта через рассмотрение его процессов с точки зрения их математического представления. Обобщено предпосылки расширения

состава принципов учета на основе рассмотрения учётных процессов с точки зрения их дискретности и непрерывности и с учётом новых экономических и технических условий. Составлен перечень дополнительных принципов учета и охарактеризована их сущность.

Ключевые слова: модернизация учёта, энтропия, принцип учета, принцип эквивалентности, принцип компактности, принцип эффективности, компьютеризация.

Nadiya Khorunzhak

Ternopil National Economic University
Lvivs'ka str., 11, Ternopil, 46000, Ukraine
e-mail: nadiya-choru@mail.ru

Ph.D., Assoc. Prof., Department of Accounting in the public and social services, Doctoral Student

DEVELOPMENT OF SIGNIFICANT ACCOUNTING AS CONSEQUENTIAL INNOVATION PROCESS IN SCIENCE AND TECHNOLOGY

Abstract. *Having studied the scientific approaches and modern management system of the budget institutions activity the conclusion about the necessity of the theoretical principles in accounting as the information base of managerial decisions making has been made. The modernization of accounting system is proposed to implement with due regard for the achievements of technical, mathematical and other sciences. The diagram of functional dependence of budget institutions efficient activity on the level of their accounting system development was constructed. The views of different authors about possible directions of modernization of the theoretical principles of accounting are considered. The peculiarities of the modern accounting information (including its entropy) were defined. The accounting improvement by examining its processes through the mathematical representation is proposed to carry out. The background for the list of accounting principles extension based on the review of accounting processes from the point of view of their discreteness and continuity and considering new economic and technical conditions is substantiated. The list of additional principles was made and their essence was described.*

Keywords: *modernization of accounting; entropy; accounting principle; principle of equivalence; principle of compactness; principle of efficiency; computerization.*

Постановка проблеми. Модернізація обліку бюджетних установ, як загалом і усіх інших суб'єктів господарювання, в сучасних умовах вимагає застосування більш радикальних підходів, аніж просто удосконалення. Зміна вимог системи управління, поява нових засобів комп'ютеризації, нові наукові відкриття в галузі математики, інформатики, теорії моделювання та інших науках, тісно пов'язаних з системою обліку, диктують абсолютно інноваційні напрями її розвитку.

Натомість М. С. Пушкар справедливо вважає, що існуюча теорія обліку вичерпала свій інтелектуальний ресурс, відстає у розвитку, ізольована від досягнень таких наук як теорія інформації, кібернетика, менеджмент, маркетинг, логістика тощо, і, навіть від практики обліку, оскільки в останні роки розвиваються його нові підсистеми (управлінський і стратегічний), що потребують розроблення концептуальних основ. Натомість теорія залишається байдужою до цих підсистем обліку, пояснюючи на примітивному науковому рівні функціонування лише підсистеми фінансового обліку [16].

Принагідно варто зауважити, що порівняно з дослідженнями відносно шляхів удосконалення обліку, в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку про те, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою [3]. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з

найперспективніших проблем розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання, а її вирішення дозволить впорядкувати наявні напрацювання та сформулювати подальші напрями розвитку окремих бухгалтерських наукових теорій [11].

Можливо такі розбіжності випливають з того, що в наукових публікаціях в основному констатують факт необхідності розробки, або щонайменше розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком [3; 10; 12; 16; 21; 22], не надто поширені. Проте ситуація, коли існуюча теорія обліку вже не відповідає дійсності, на чому акцентують увагу майже усі науковці даного профілю, а нова ще не розроблена, свідчить про невирішеність дилеми її розвитку. З математичної точки зору таку ситуацію можна вважати критичною точкою ($X0$) (рис.1).

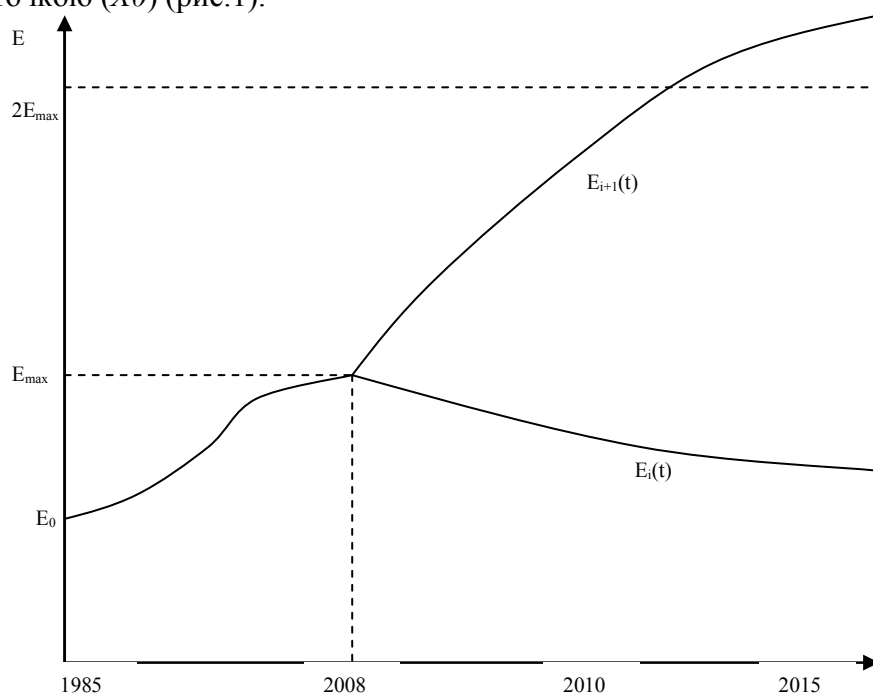


Рис. 1. Графік залежності ефективності діяльності бюджетних установ (E) від рівня розвитку системи обліку в часі (t)

Розвиваючись до цієї точки (у період до 2008 року) теорія забезпечувала зростання ефективності системи обліку. Проте, досягнувши в точці $X0$ критичного рівня насичення, вона вичерпала свої можливості удосконалення. Тобто, якщо рівень розвитку існуючої теорії уже не забезпечує поліпшення системи обліку, як заодно і зростання ефективності її функціонування, то така теорія вимагає кардинальних перетворень. Оскільки основними засадами, завдяки яким система обліку виконує свої функції є його принципи, то концептуально важливо обґрунтувати ті конструктивні їх параметри, котрі забезпечують виведення обліку на якісно новий рівень. Причому нова система обліку, сформована у відповідності з інноваційною теорією, згідно закону Гроша, повинна забезпечувати зростання ефективності кратно 2, адже в іншому випадку, вона не окупить затрат, понесених на власний розвиток.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання розвитку принципів обліку активно дискутуються в науковій літературі. Найбільшою ґрунтовністю та глибиною характеризуються дослідження М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. О. Гури, Р. Т. Джоги, В. П. Завгороднього, З. М-В. Задорожного, А. М. Кузмінського, Ю. Я. Литвина, П. П. Німчинова, М. С. Пушкара, С. В. Свірко, В. Я. Соколова, В. В. Сопка та ряду інших відомих науковців. В основному, як вітчизняні, так і зарубіжні вчені акцентують увагу на дотриманні принципів обліку, визначених законодавством, а удосконалення системи обліку пов'язують з їх розвитком.

Так, Н. О. Гура [4, с. 3-4] справедливо стверджує, що удосконалення науки бухгалтерський облік тісно пов'язане з удосконаленням його принципів, аксіом (постулатів) та об'єктів. Таким чином науковець розвиває метатеоретичні засади, які на даний час є досить актуальними, однак в силу названої цільової спрямованості наукової публікації у ній опущено питання математичного підґрунтя таких удосконалень. Варто зауважити, що вважати такий підхід дискусійним також не правомірно, оскільки вчена робить цілком логічні висновки про те, що в сучасних умовах бухгалтерський облік вимагає урахування нових економічних явищ, появи нових об'єктів, що у свою чергу потребує розвитку його принципів і аксіом (постулатів) (невірним в даному випадку у контексті удосконалення є використання терміну „аксіома”, оскільки він означає твердження, заперечення якого заперечує основи логічного мислення. Тому будь-які спроби зміни аксіоми є неможливими. Інша справа, якщо мова іде про появу нових аксіом, тоді вживання цього терміну можна вважати доцільним).

Науковці Ф. Ф. Бутинець, В. П. Завгородній, В. В. Сопко та ряд інших констатують факт історичного використання у вітчизняній практиці таких принципів, як перевалювання сутності над змістом, двоїстого групування господарських фактів, адаптивності, переважання контролюючої функції (забезпечення збереження майна), орієнтація на забезпечення макроекономічного регулювання та ряду інших і необхідності подальшого дослідження й розвитку принципів обліку [2, с.27; 18, с.19-21]. Акцентуючи увагу на важливості урахування нових умов, об'єктів обліку, інших явищах, притаманних сучасній обліковій системі, вказані автори роблять цілком логічний висновок про необхідність здійснення теоретичних узагальнень і обґрунтування відповідних цим інноваціям принципів. Такий підхід до досліджень і розвитку науки здатен вирішити не лише існуючі на даний час суперечності та проблемні аспекти, а й вивести її на якісно новий, вищий рівень.

Оскільки методологічний рівень, як справедливо доводить В. С. Стьопін, представляє собою регулятивні правила (до них ми відносимо принципи, функції, нормативні вимоги, економічні закони тощо), приписи, які визначають деяку стратегію і тактику прийняття суспільством теорій та фактів, а вони можуть в процесі історичного розвитку змінюватися, то виникають методологічні дискусії відносно самих правил. Так, кібернетика в середині ХХ століття зайняла місце серед лідерів науки і характерним свідченням цього можуть служити дискусії тих років відносно можливостей застосування її принципів пояснення до явищ не лише світу техніки, а й інших наук (в тому числі обліку та аналізу) [19]. У цей період з'явилися ряд досліджень, що пов'язані з формування теоретичних обґрунтувань і зміни засад обліку, а саме наукові праці на теми ролі інформаційних технологій в обліку, аналізі та аудиті, специфіки обліково-аналітичного забезпечення в комп'ютерному середовищі та багато інших. Автори, розглядаючи особливості, що виникають в умовах автоматизації опрацювання економічної інформації та враховуючи вимоги сучасної системи управління, так чи інакше приходять до висновку про необхідність коцептуального перегляду усталених принципів обліку. Огляд наукових публікацій останніх років вказує на глибинність розглядуваної проблематики, а також її незавершеність і дискусійність. Серед запропонованих нових підходів найбільш актуальними є позиції А. П. Дикого та А. А. Михалків, котрі пропонують розширити перелік принципів обліку такими складовими як комплексність, безпека та контроль даних, ешелонування бухгалтерських даних [5, с. 87-88; 6, с. 50; 13, с. 126]. Обґрунтовуючи свою позицію, названі автори окреслюють не лише категорійне визначення рекомендованих принципів, а й вказують на недостатню розробленість даного напряму наукових досліджень.

Таким чином, попри наявні критичні оцінки й формулювання узагальнень щодо необхідності й доцільності вдосконалення такої методологічної складової обліку як його принципи, справедливою є позиція С. А. Діпіази та Р. Д. Екклза про те, що загальноприйняті принципи обліку в даний час не забезпечують до кінця чіткого визначення реального стану економічного об'єкта [7, с. 142]. У зв'язку з цим цілком обґрунтованим є висновок не лише про потребу у формуванні більш детального теоретичного обґрунтування, а й

експериментального доведення напрямів їх розвитку, в тому числі з урахуванням існуючих досягнень та рівня розвитку суміжних наук. До слова, варто підкреслити, що у публікаціях вітчизняних і зарубіжних науковців питання принципів обліку розглядаються досить часто, а в останні роки вони набули цілеспрямованого розвитку й ураховують об'єктивні умови та потреби системи управління в інформаційному забезпеченні.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Розгляд проблематики функціонування облікових систем в умовах використання сучасних технологій обробки економічної інформації все більше починає охоплювати фундаментальне підґрунтя методології обліку – філософські та математичні знання. Таким чином справджується прогноз науковців про те, що процедура математизації теоретичних знань нерідко приводить до зміни першопочатково виведених теоретичних схем. В силу таких змін, вони з рангу доведених і обґрунтованих, знову переводяться у ранг гіпотетичних конструкцій, які потребують обґрунтування [19]. Найбільш структуризованим і переконливим методом обґрунтування, який важко піддається запереченню є математичне моделювання. Принагідно варто зазначити, що в обліковій науці відомі спроби розвитку схожих підходів. Зокрема, достатньою ґрунтовністю у цьому контексті характеризуються наукові праці Р. С. Рашитова та О. І. Кольваха, котрі вважають, що основою подальшого удосконалення обліку можуть виступати формалізація його теорії на основі логіко-математичного моделювання [17, с. 17] та матричної алгебри [8]. Такою ж на даний час є ситуація в обліковій науці. Специфіка появи нових технічних засобів, нових об'єктів обліку, нових технологій передавання та комп'ютерного опрацювання інформації, безумовно впливає на ті постулати й норми наукового пізнання, які існують в обліку. Назріла необхідність трансформації й видозміни традиційних підходів, пошуку нової схеми методу, який би забезпечував адекватне освоєння нових об'єктів і можливості оптимізації економічних процесів суб'єкта господарювання. Це, у свою чергу, вимагає осмислення та раціональної експлікації принципів і функцій обліку. Тому основним завданням, яке необхідно розв'язати в процесі дослідження є формування обґрунтування базису концепції та нових принципів обліку, а в подальшому побудова агрегату математичних моделей облікових процесів відповідно до розроблених наукових рекомендацій.

Метою дослідження виступає обґрунтування та пошук шляхів модернізації обліку на базі розвитку його методологічних основ (у нашому випадку принципів обліку) й експериментально-математичне доведення доцільності розширення їх переліку відповідно до нових умов і вимог.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для обґрунтування напряму вдосконалення в бюджетних установах, заснованого на використанні досягнень математичних та інформаційних наук, необхідно дослідити природу облікових процесів, їх сутність, принципи відображення, структуру, форму узагальнення тощо. У багатьох джерелах [1, 2, 3, 6, 10, 12, 15, 18, 21, 22] дослідження питань удосконалення обліку розглядається з точки зору уніфікації та стандартизації (особливо відповідно з рекомендаціями міжнародних стандартів). В цілому не заперечуючи прогресивних досягнень у цьому плані, слід підкреслити, що перспективи розвитку вітчизняної системи обліку загалом, як і обліку в бюджетних установах зокрема, не мають визначатися лише вказаним напрямом. Такий підхід не можна віднести до категорії модернізаційних, оскільки ті процеси, які відбулися й продовжують відбуватися, та які називають реформуванням системи обліку в Україні, призвели лише до адаптації даної системи до вимог міжнародних стандартів. Причому стосовно бюджетних установ, котрі відносяться до державного сектора національної економіки, процес стандартизації знаходиться лише на стадії опрацювання. Цілком справедливим у даному випадку є твердження, що процеси реформування обліку в Україні призвели лише до деякої трансформації основ бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, а не до нових підходів та подальшого етапного розвитку бухгалтерського обліку [1, с. 59].

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

З точки зору тривалості та способу здійснення ці процеси можна розмежувати на дві групи: безперервні та дискретні. Безперервні облікові процеси стосуються операцій, що пов'язані з рухом грошових коштів (в т.ч. трансакцій), використанням матеріальних цінностей, розрахунків. Вони також характеризуються частою повторюваністю, значною кількістю та здійсненням у дискретних часових межах. За таких обставин усі облікові операції, які підпадають під названі параметри можна описати з допомогою стохастичних математичних рівнянь. Дискретні облікові процеси вирізняються циклічністю, еквівалентністю та сталістю параметрів. Окрім того, вони здійснюються у визначені часові проміжки (день, місяць, квартал, рік). Прикладом таких процесів є облік фінансового забезпечення, нарахування заробітної плати, зносу, формулювання показників звітності. Основною визначальною рисою дискретних облікових процесів є дискретизація часу. Природну дискретизацію параметрів процесу обліку визначає його оцінна функція та такі показники як годинна ставка, вартість послуги, яка надається бюджетною установою, ставка податку на доходи фізичних осіб, розмір єдиного соціального внеску, норма видатків на виробничий показник та ін. Дискретні облікові процеси, як свідчить практика, стосуються більшості об'єктів обліку: фінансування, основних засобів, матеріальних ресурсів, заробітної плати. Моделювання більш досконалої системи їх обліку повинно ґрунтуватися на використанні деяких нових принципів, які на даний час не входять до переліку принципів обліку, рекомендованих Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Зокрема, – еквівалентності (детерміністичної та імовірнісної), який забезпечує реальне відображення натуральних показників у вартісному вимірнику; компактності, котрий передбачає згорнене подання облікових даних і можливість їх швидкого розгортання до потрібного обсягу деталізації; ефективності, що передбачає переважання позитивного результату порівняно з понесеними затратами на модернізацію обліку.

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

Сутнісна цінність розгляданого принципу полягає у забезпеченні реальнішої вихідної бази для формування перспективних прогностичних планів, прийняття адекватних рішень та зниження рівнів ризиків при здійсненні діяльності з надання послуг суб'єктами,

що отримують фінансове забезпечення з бюджету. У цьому випадку прогнози, збудовані на основі облікових даних, сформованих відповідно з принципом еквівалентності, матимуть менш імовірнісний характер оскільки процес акумуляції коштів для здійснення діяльності бюджетної установи (фінансування) можна змодельовати з урахуванням детерміністичного принципу еквівалентності. Базисом такого моделювання може виступати більш складний алгоритм, який враховуватиме специфіку об'єкта обліку та дозволить зводити неоднорідні облікові дані в однорідні шляхом використання еквівалентних параметрів перерахунку.

Названий принцип також можна застосовувати з метою здійснення порівняння власного капіталу бюджетних установ, або порівняння одного капіталу з рядом інших, наявних у різні часові періоди. В даному випадку в результаті порівняння буде отримано результат, що даватиме змогу прийняти рішення про доцільність здійснення тої чи іншої операції, пов'язаної з витрачанням коштів. Зокрема, може обґрунтовуватися одноразова плата за послуги, чи плата з відстрочкою (де це можливо – за семестр (в навчальних закладах), місяць, квартал). Аналогічний підхід є також ефективним при прийнятті рішення щодо придбання цінностей в кредит, зокрема при виборі періоду внесення внесків (щомісячні чи кварталні). Попри те, що в практиці бюджетних установ придбання товарів у кредит мало використовується практика, її запровадження на засадах попереднього прорахунку ефективності повинно мати місце. Особливо важливим і доцільним встановлення такого порядку можна вважати в галузях освіти й медицини, де застосовуються високовартісні прилади та засоби, оскільки при плануванні капітальних видатків на плановий період за основу береться базовий досягнутий рівень у звітному році, без урахування показників, що характеризують рівень нестабільності економіки.

Загалом, поширення на систему обліку принципу еквівалентності передбачає застосування методу економіко-математичного моделювання, використання рівнянь регресії та іншого аналогічного інструментарію. Теоретично такий підхід вимагає здійснення достатньо складних розрахунків. На захист даної теорії можна висувати обґрунтування, яке полягає у необхідності використання нового програмного забезпечення та широкого застосування комп'ютерної техніки. Наявна технічна і програмна база, яка використовується в бюджетних установах з метою управління їх діяльністю (облік, як відомо, виступає однією з функцій управління), може бути модернізована відповідно до потреб і вимог принципу еквівалентності без надто високих витрат.

Наступним рекомендованим новим принципом обліку є компактність. Історія розвитку методології та організації облікових систем бюджетних установ свідчить про початкове зростання громіздкості як форм подання інформації, так і прагнення до їх спрощення. Наукові пошуки [3, 5, 10, 12] в даний час спрямовані в основному на досягнення оптимізації і простоти обліку, а також на забезпечення зростання його ефективності й впливовості на процеси, які відбуваються в діяльності суб'єктів господарювання. Справедливо буде зазначити, що дослідження шляхів удосконалення обліку загалом, а також окремих його ділянок (об'єктів), вирізняються науковою та практичною цінністю. Їх застосування забезпечує поліпшення інформаційної бази прийняття управлінських рішень, підвищення ефективності діяльності, економії бюджетних коштів. Однак в умовах комп'ютеризації та особливо у зв'язку зі значним зростанням обсягів інформації, перспективними є дослідження шляхів подання даних у стисненому форматі, придатному до швидкого розширення. Компактність як принцип обліку в бюджетних установах дозволить акумулювати значні масиви інформаційних даних з мінімальними затратами пам'яті машини. Досягнення ефекту стиснення облікових даних відповідно з принципом компактності можна забезпечити двома шляхами: механічним – зміною форм документації та подоланням дублювання даних у системі документообороту; квантовим – розробкою та застосуванням у системі обліку нової теорії нелінійних методів кодування інформації.

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

названий підхід, визначається мінімальною потребою даних (та їх джерел) для управління процесами діяльності суб'єкта господарювання. Щодо другого напрямку розвитку теорії, методології та організації обліку, то він є більш гнучким і перспективним. Обґрунтуванням цього служить не лише історія розвитку системи обліку та його автоматизації й комп'ютеризації, а й наявність нових відкриттів і теорій у галузі джерел інформації: теоретичне обґрунтування систем кодування на основі теоретико-числового базису Крестенсона [14] та ін. Окрім цього, його перевагою виступає не зменшення кількості числових облікових показників, а можливість збільшення обсягів інформації для її зберігання, в тому числі цифрової, текстової, графічної чи візуальної. Зважаючи на зростання потреб управління у наявності не лише внутрішньої інформації про результати діяльності та ефективність використання бюджетних коштів, а й про стан конкурентного середовища, формування наукових положень щодо розширення меж облікової діяльності є достатньо актуальним. У свою чергу, воно вимагає обґрунтування економічних показників, які повинні охоплюватися системою обліку. Їх розробка та рекомендації щодо способу подання (відображення в облікових документах), повинні відповідати запитам користувачів (внутрішніх і зовнішніх), бути економічно доцільними, відповідати критерію ефективності та характеризуватися достатнім рівнем уніфікації. В умовах бюджетних установ така постановка наукового завдання вимагає розмежування за галузями (освіта (дошкільна, середня, професійно-технічна, вища), медицина та охорона здоров'я, культура тощо).

Ще один, не менш важливий принцип, який варто застосовувати по відношенню до системи обліку – принцип ефективності, впливає з мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Бюджетні установи, як суб'єкти діяльності, мають за мету надання якісних послуг на основі раціонального й ефективного використання фінансового забезпечення, отриманого на підставі кошторису. Забезпечення досягнення вказаної мети вимагає синхронізації управління процесами надання послуг, в тому числі на базі удосконалення нормування праці, алгоритмізації та зменшення часових розривів між операціями. У даному випадку система обліку, як ніяка інша, може найбільш детально відобразити й оцінити усі прогалини й забезпечити їх усунення. Це, у свою чергу, дасть можливість досягти зростання ефективності використання грошових коштів, матеріальних і трудових ресурсів. Обсяг рівня удосконалення системи обліку бюджетних установ, вигідний для останніх, повинен визначатися отриманим ефектом від впровадження нововведень. Однак його обчислення не повинно охоплювати лише фінансову сторону. Результатом впровадження модернізованої відповідно до вимог управління системи обліку, стане також можливість отримання адекватної інформації для управлінських потреб, посилення конкурентних переваг бюджетної установи (зростання іміджу, поліпшення фінансового стану, підвищення якості послуг, що надаються) тощо.

Власне у зв'язку з цим вимірювання рівня ефективності не повинно обмежуватися суто прямим грошовим результатом (як різниця між доходом і витратами), а мати інтегровану форму вираження. Такий показник повинен охоплювати різні аспекти позитивного чи негативного результату впливу модернізації системи обліку, в тому числі якісні параметри послуг, що надаються бюджетними установами, продуктивність праці, обсяг діяльності тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розроблені теоретичні характеристики та обґрунтування окреслюють один з можливих напрямів розвитку облікової теорії бюджетних установ та модернізації системи обліку, яка в них функціонує. Вони враховують специфіку економічних взаємовідносин, а також сучасні наукові надбання математичних, технічних та інших наук, здатних забезпечити більш прагматичний і практичний підхід до вирішення проблем, що пов'язані з формуванням інформаційної бази прийняття рішень в умовах системної трансформації управління відповідно до вимог оптимізації. Цінність розглядуваного підходу полягає у здатності забезпечити більш реальні облікові показники на основі побудови моделі обліку, заснованій на використанні матричного, ентропійного чи будь-яких інших підходів, що мають математичне підґрунтя. У

перспективі доцільно такі дослідження підтвердити побудовою експериментальних моделей і розробити відповідний логіко-математичний інструментарій оцінки рекомендованих моделей обліку. Оптимізаційне спрямування таких моделей, особливо в умовах бюджетних установ, безумовно, надзвичайно актуальний напрям розвитку наукових пошуків.

Використана література:

1. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І.Бондар // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. Збірник науково-прикладних праць „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – 2012. – №721. – С. 58-61.
2. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП „Рута”, 2007. – 328 с.
3. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
4. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об’єкти / Н.О. Гура // Бухгалтерський облік у системі економічних наук. – 2007. – № 6. – С. 3-8.
5. Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств [Текст] : дис. на здоб. наук. ст. к.е.н.: спец. 08.00.09 / А. П. Дикий. – Житомир, 2009. – С. 87-88.
6. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємств / А.П. Дикий // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – №1(16). – С.47-56.
7. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза, Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
8. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий / О.И. Кольвах // http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml.
9. Легенчук С.Ф. Розуміння бухгалтерського обліку як науки: історія проблеми, дискусійні питання та шляхи розвитку / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 109.
10. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
11. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: Pro et Contra / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – №2(3). – С. 88–91.
12. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга . – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
13. Михалків А.А. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності поглядів / А.А. Михалків // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №4(54). – С.123-127.
14. Николайчук Я.М. Теорія джерел інформації. Монографія / Я.М. Николайчук. – Тернопіль: ТзОВ „Тернограф”, 2010. – 536 с.
15. Орлов І.В. Глобалізаційні передумови розвитку бухгалтерського обліку: бібліометричний аналіз наукових праць / І.В. Орлов, Д.О. Грицишен // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 153
16. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2007. – 359 с.
17. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
18. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В.В.Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
19. Стёпин В.С. Теоретическое знание / В.С.Стёпин. – М.: Наука, 1999. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://philosophy.ru/library/stepin/index.html>.
20. Сушков В.И. Научная проблема для молодежи: понятие связей. (Условный экстремум. Краткий обзор понятий) / В.И.Сушков // Математика в ВУЗе. – 2003. – №5. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.spbstu.ru/publications/m_v/N_005/Sushkov/Diplom/index.html#top.
21. Ireland J. Principles of accounting: The External Programme / J. Ireland. – United Kingdom. London: Publications Office, University of London, 2005. – 61 s.
22. Syed Sohail H. Curriculum of Business Administration for BBA, DDS, MBA and MS / Muhammad J. Khan, M.Arshad, M. Tahir Ali Shah, Farrukh Raza Asstt, Abdul Fatah Bhatti Asstt / Composed by: Mr. Zulfiqar Ali, HEC, Islamabad, 2012. – 240 s.

REFERENCES

1. Bondar M.I. Accounting as an information system management subsystem [Bukhhalters'kyi oblik yak informatsiyana pidsystema systemy upravlinnya]. *Visnyk Natsional'noho universytetu „Lvivs'ka politehnika”*. *Zbirnyk naukovo-prykladnykh prats' „Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayiny: etapy stanovlennya i problemy rozvytku” - Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Collection of applied scientific papers*

- "Management and Entrepreneurship in Ukraine: the stages of formation and development problems"]. 2012, No. 721, pp. 58-61.
2. Butynets F. F. Alpha and Omega accounting or not my painful confession [*Al'fa i omega bukhhalters'koho obliku abo moya bolisna ne spovid'*]. Zhytomyr, PP „Ruta”, 2007. p. 328.
 3. Holov S.F. The theory of multi-accounting [Teoriya bahatotsil'ovoho bukhhalters'koho obliku]. *Bukhhalters'kyy oblik i audit – Accounting and Auditing*, 2011, No 4, pp. 3-13.
 4. Hura N.O. Accounting as a science, its principles, subject and object [Bukhhalters'kyy oblik yak nauka, yoho pryntsyipy, predmet i ob'yekty]. *Bukhhalters'kyy oblik u systemi ekonomichnykh nauk - Accounting System in Economic Sciences*, 2007, No 6, pp. 3-8.
 5. Dykyy A. P. Accounting organization as an instrument of economic security companies [text]: dis. by muffin. Science. century. Ph.D.: spec. 08.00.09 [*Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku yak instrument zabezpechennya ekonomichnoyi bezpeky pidpryyemstv*: dys. na zdob. nauk. st. k.e.n.: spets. 08.00.09]. Zhytomyr, 2009, pp. 87-88.
 6. Dykyy A.P. The need for compliance with the principles of accounting in order to preserve property companies [Neobkhdnist' dotrymannya pryntsyypiv orhanizatsiyi bukhhalters'koho obliku z metoyu zberezheniya mayna pidpryyemstv]. *Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats' - International Collection of scientific papers*, 2009, No 1(16), pp. 47-56.
 7. Dipiazza S., Jekklz R. uture of corporate reporting. How to regain the trust of the society [*Buduwee korporativnoj otchetnosti. Kak vernut' doverie obwestva*]. Moscow, Alpina Publisher, 2003. p. 212.
 8. Kolvah O.I. Situation-matrix accounting as a means of developing the theory of accounting in today's software and information technology [*Situacionno-matrichnaja buhgalterija kak odno iz sredstv razvitija teorii ucheta v uslovijah sovremennyh programmno-informacionnyh tehnologij*], available at: http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml.
 9. Lehenchuk S.F. Understanding accounting as a science: the history of problems, discussion questions and the development [Rozuminnya bukhhalters'koho obliku yak nauky: istoriya problemy, diskusiyi pytannya ta shlyakhy rozvytku]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky - Bulletin ZSTU. Economics*, 2010, No 4 (54), pp. 109.
 10. Lehenchuk S.F. Theory and Methodology of accounting in postindustrial economy [*Teoriya i metodolohiya bukhhalters'koho obliku v umovakh postindustrial'noyi ekonomiky*]. Zhytomyr, ZhDTU, 2010. p. 652.
 11. Lehenchuk S.F. Development of accounting based on the concept of methodological anarchism P. Feyerabenda: Pro et Contra [Rozvytok bukhhalters'koho obliku na osnovi kontseptsiyi metodolohichnoho anarkhizmu P. Feyerabenda: Pro et Contra]. *Ekonomika: realiyi chasu - Economy: Realities time*, 2012, No 2(3), pp. 88–91.
 12. Malyuha N. M. Accounting in Ukraine: Theory and Methodology, prospects [*Bukhhalters'kyy oblik v Ukrayini: teoriya y metodolohiya, perspektyvy rozvytku*]. Zhytomyr, ZhDTU, 2005. p. 548.
 13. Mykhalkiv A.A. Principles of accounting: contradictions views [Pryntsyipy bukhhalters'koho obliku: superechnosti pohlyadiv]. *Visnyk ZhDTU - Bulletin ZSTU*, 2011, No 4(54), pp. 123-127.
 14. Nykolaychuk Ya.M. Theory sources [*Teoriya dzherel informatsiyi*]. Ternopil', Terno-hraf, 2010. p. 536.
 15. Orlov I.V., Hrytysyhen D.O. Globalization preconditions for the development of accounting: bibliometric analysis of scientific papers [Hlobalizatsiyi peredumovy rozvytku bukhhalters'koho obliku: bibliometrychnyy analiz naukovykh prats']. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky - Bulletin ZSTU. Economics*, 2010, No 4 (54), pp. 153
 16. Pushkar M.S. Metatheory records or what should be a theory [*Metateoriya obliku abo yakoyu povynna staty teoriya*]. Ternopil', Kart-Blansh, 2007. p. 359.
 17. Rashitov R.S. Logical-mathematical modeling in accounting [*Logiko-matematicheskoe modelirovanie v buhgalterskom uchete*]. Moscow, Finance, 1979. p. 128.
 18. Sopko V.V., Zavhorodniy V.P. Organization of accounting and economic control analysis [*Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku, ekonomichnoho kontrolyu ta analizu*]. Kyiv, KNEU, 2004. p. 411.
 19. Stjopin V.S. Theoretical knowledge [*Teoreticheskoe znanie*]. Moscow, Nauka, 1999, available at: <http://philosophy.ru/library/stepin/index.html>.
 20. Sushkov V.I. Scientific problem for young people: the concept of relationships. (Constrained optimization. Overview of concepts) [Nauchnaja problema dlja molodezhi: ponjatie svjazej. (Uslovnyj jekstremum. Kratkij obzor ponjatij)]. *Matematika v VUZe - Mathematics at university*, 2003, No 5, available at: http://www.spbstu.ru/publications/m_v/N_005/Sushkov/Diplom/index.html#top.
 21. Ireland J. Principles of accounting: The External Programme. United Kingdom. London, Publications Office, University of London, 2005. p 61.
 22. Syed Sohail H., Muhammad J. Khan, M.Arshad, M. Tahir Ali Shah, Farrukh Raza Asstt, Abdul Fatah Bhatti Asstt. *Curriculum of Business Administration for BBA, DDS, MBA and MS*. Composed by: Mr. Zulfiqar Ali, HEC, Islamabad, 2012. p. 240.

Рецензія: д.е.н., проф. Кирич Н. Б.

Reviewed: Dr., Prof. Kyrych N. B.

Received: October, 2012

1st Revision: November, 2012

Accepted: November, 2012

